



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Risposta a Quesiti del 13 Maggio 2020

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Agevolazioni per l'autotrasporto

I contribuenti che svolgono attività di autotrasporto di merci per conto terzi o per conto proprio hanno diritto a una serie di benefici fiscali, tra i quali il rimborso del maggior onere correlato all'aumento delle accise pagate sui carburanti acquistati (il cd. "caro petrolio") e la deduzione forfetaria per spese non documentate nel modello dichiarativo. Le problematiche che sorgono nella gestione pratica delle misure sono diverse: l'irrilevanza ai fini IRES/IRPEF ed IRAP è una di queste.

La formulazione del legislatore non è stata molto felice, ma il suo intento era quello di estendere il beneficio dell'irrilevanza del contributo ai fini IRES/IRPEF anche ai fini IRAP.

Con l'avvento della fattura elettronica, poi, va tenuto conto dell'indicazione obbligatoria della targa del veicolo nel tracciato .xml, a pena di non vedersi riconoscere il rimborso delle accise pagate, tesa alla verifica della riconducibilità dell'agevolazione all'avente diritto.

Rimborso delle accise sul petrolio

I contribuenti che svolgono attività di **autotrasporto di merci per conto terzi o per conto proprio** hanno diritto a una serie di benefici fiscali, tra i quali il **rimborso del maggior onere correlato all'aumento delle accise** pagate sui carburanti acquistati (il cd. "caro petrolio"). Il beneficio include, quindi, due distinte categorie di esercenti (per conto terzi e in conto proprio) operanti nell'attività di trasporto merci, ciascuna delle quali sottoposta a una disciplina speciale, che ne stabilisce le condizioni e i requisiti per l'esercizio e i vincoli di utilizzo dei mezzi

Procedura da seguire

Nel dettaglio, il [D.P.R. 9 giugno 2000, n. 277](#), riconosce a tali esercenti un **bonus fiscale, pari agli incrementi dell'aliquota di accisa sul gasolio utilizzato per autotrazione**. L'[art. 6, comma 2](#), del citato decreto, stabilisce che il beneficio è fruibile attraverso **compensazione o rimborso**, previa istanza,

sottoscritta dal titolare o dal rappresentante legale o negoziale dell'impresa, da presentare **all'Agenzia delle dogane territorialmente competente**.

E' il medesimo [D.P.R. n. 277/2000](#) a elencare gli **elementi essenziali**, che devono essere indicati nell'istanza; ad esempio:

- la denominazione dell'impresa;
- la sede legale e amministrativa;
- il codice fiscale o la partita IVA;
- il codice identificativo della ditta, limitatamente agli esercenti comunitari;
- le generalità del titolare o del rappresentante legale o negoziale;
- l'eventuale titolarità di depositi o di distributori privati di carburanti ad imposta assolta, con specificazione della capacità di stoccaggio dei relativi serbatoi contenenti gasolio destinato al rifornimento degli autoveicoli aventi titolo al beneficio, nonché degli estremi della licenza fiscale, se prescritta e il titolo giustificativo del possesso per singolo autoveicolo.

A seguito dell'[art. 61](#) del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, l'istanza va presentata con **cadenza trimestrale** e non più annuale, **entro il mese successivo al termine di ogni trimestre solare**. Si ricorda, a tale proposito, che l'**autorizzazione comunale per l'installazione e l'esercizio dell'impianto di distribuzione di carburante ad uso privato** non è un elemento essenziale per ottenere il rimborso, nonostante spesso sia oggetto di verifica da parte della Gdf. Il legislatore, difatti, non ha mai previsto la decadenza da eventuali benefici fiscali accordati dalla legge sul gasolio consumato per il trasporto merci come effetto della mancanza di autorizzazione comunale (ex [art. 1](#) del D.Lgs. 11 febbraio 1998, n. 32).

Il contribuente andrebbe incontro, al massimo, all'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** e di una **sanzione accessoria** (confisca del prodotto e delle attrezzature non autorizzate; per la regione Lombardia lo prevede l'art. 101 della legge regionale 2 febbraio 2010, n. 6). Dello stesso orientamento è la giurisprudenza di merito (vedasi Comm. trib. prov. di La Spezia, sent. 24 settembre 2012, n. 95; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, Sez. I, sent. 2 novembre 2011 n. 479).

Il D.P.R. n. 277/2000 stabilisce che l'Ufficio, **entro 60 giorni dal ricevimento della dichiarazione** o degli elementi e della documentazione mancanti, **determina l'importo complessivo del credito** spettante.

L'istanza si considera **accolta decorso tale termine**, qualora al soggetto non sia stato notificato il provvedimento di diniego.

Irrelevanza ai fini della tassazione

Tale **rimborso non ha rilevanza per il calcolo dell'IRES o IRPEF**. Al riguardo, il [D.P.R. n. 277/2000](#), richiamato dal D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, stabilisce che il credito d'imposta ivi indicato "non concorre alla formazione del reddito imponibile e non va considerato ai fini del rapporto di cui all'articolo 63 (ora 61) del testo unico delle imposte sui redditi". Inoltre, l'[art. 6](#) del D.Lgs. n. 26/2007 stabilisce che gli **stessi effetti** indicati dal [D.P.R. n. 277/2000](#) rilevano anche **ai fini dell'IRAP**.

La formulazione non è molto felice, ma l'intento del legislatore era quello di **estendere il beneficio dell'irrelevanza del contributo ai fini IRES/IRPEF anche ai fini IRAP** (a regime). Sarebbe stato più chiaro stabilire che il rimborso de facto non concorre alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP, anziché equiparare gli effetti della non concorrenza alla formazione del reddito

imponibile IRES anche ai fini IRAP, dato che quest'ultima non fa riferimento alla nozione di reddito, ma di valore della produzione.

Quanto all'indicazione riferita all'[art. 61](#) del TUIR che, secondo la legislazione allora vigente era l'art. 63 del TUIR, concerne la **deducibilità degli interessi passivi** e, in particolar modo, il **calcolo del pro-rata di deducibilità** degli stessi in presenza di proventi non assoggettati a tassazione; essa fa riferimento al calcolo degli interessi passivi deducibili, per i **soggetti in contabilità semplificata**, per i quali permane il pro rata di deducibilità.

Per i **soggetti in contabilità ordinaria**, invece, l'[art. 96](#) del TUIR dispone una diversa determinazione della quota di interessi deducibili, che non richiede il pro rata di deducibilità e, pertanto, per questi soggetti la disposizione prevista in materia dal [D.P.R. n. 277/2000](#) non ha effetto.

Periodo di competenza del rimborso

Per determinare il periodo di riferimento (trattandosi di reddito d'impresa, esso coincide con la **competenza**), va verificato qual è il momento di **concessione del beneficio**, che è diverso dal momento di **effettiva fruizione**, che rileva secondo il **principio di cassa**.

Abbiamo già anticipato poc'anzi che l'Ufficio, **entro 60 giorni dal ricevimento dell'istanza**, determina l'importo complessivo del credito spettante e che la richiesta si considera accolta decorso tale termine.

E', quindi, questo il **momento di concessione del beneficio**, che rileva ai fini del rispetto del principio di competenza.

Da questo momento, infatti, il soggetto può utilizzare in compensazione il credito o, nel caso di richiesta di rimborso, può vantare un diritto di credito nei confronti dell'Ufficio, che è tenuto ad emettere apposito titolo per il pagamento di tale importo, secondo le norme vigenti in materia di contabilità di Stato.

La loro **registrazione contabile** deve essere operata mediante la rilevazione di un credito nell'attivo circolante a fronte dell'appostazione di contributi in conto esercizio nella classe A5 del conto economico.

La scrittura contabile per la rilevazione del credito d'imposta è la seguente:

Credito d'imposta (C II 5 SP) a Contributi in conto esercizio (A 5 CE)
--

Il dubbio può sorgere dal momento che il contributo di legge è erogato a fronte del sostenimento dei costi per il gasolio in un determinato esercizio, mentre il diritto del contribuente all'utilizzo dello stesso credito è rinviato all'anno successivo. Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri in un documento denominato "Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi secondo corretti principi contabili - Documento interpretativo del Principio contabile n. 12" ha avuto modo di precisare che i contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

L'[art. 61, comma 1](#), lett. b), del D.L. n. 1/2012, ha modificato l'[art. 4, comma 3](#), del D.P.R. n. 277/2000, che ne prevedeva l'utilizzo entro l'anno solare in cui era sorto.

Attualmente, invece, gli esercenti nazionali e gli esercenti comunitari tenuti alla presentazione della

Fatturazione elettronica e indicazione della Targa

Il tema del caro petrolio non può non essere trattato anche alla luce delle novità sulla fatturazione elettronica.

L'Agenzia delle dogane e monopoli, con la [nota 7 giugno 2018, n. 64837/RU](#), ha fornito chiarimenti agli operatori interessati a conoscere gli adempimenti necessari per fruire dell'agevolazione sul gasolio utilizzato nel settore del trasporto merci.

Per fruire legittimamente del rimborso delle accise, gli esercenti attività di trasporto dovranno **richiedere il rilascio della fattura**, alla cui emissione i gestori di impianti di distribuzione carburanti sono obbligati, **contenente la targa del veicolo** rifornito di gasolio.

Tale indicazione era stata prevista già con la [circolare 30 aprile 2018, n. 8/E](#), in cui l'Amministrazione finanziaria ricordava che tra gli elementi obbligatori delle fatture non rientrano la targa o altro estremo identificativo del veicolo, come casa costruttrice o modello, come invece è previsto per la cosiddetta "scheda carburante". Ma la stessa Agenzia ha chiarito che, trattandosi di informazioni facoltative, le stesse possano comunque essere inserite ai fini della tracciabilità della spesa e della riconducibilità della stessa ad un determinato veicolo per la deducibilità del relativo costo.

Con le specifiche tecniche aggiornate al 5 giugno 2018, allegate al Provv. 30 aprile 2018, sono state fornite istruzioni su come utilizzare gli **elementi facoltativi** racchiusi nel blocco informativo "Altri Dati Gestionali", suggerendo di inserire nel campo "**Tipo Dato**" la stringa "**targa**", valorizzando in "Riferimento Testo" il dato della targa del mezzo per il quale si effettua il rifornimento.

Nelle specifiche tecniche viene citato proprio il caso dell'indicazione della targa, per potere, ai sensi del [D.P.R. n. 277/2000](#), presentare la dichiarazione trimestrale di rimborso, da parte degli autotrasportatori merci, per potere beneficiare dell'aliquota ridotta dell'accisa.

Tra gli adempimenti richiesti vi è quello di **indicare obbligatoriamente nel Quadro A-1 della dichiarazione la targa degli automezzi** utilizzati dall'esercente per lo svolgimento dell'attività di trasporto.

L'acquisto del gasolio va documentato con una fattura che contiene al suo interno gli estremi della targa dell'autoveicolo rifornito: essendo i dati del veicolo obbligatori sul documento cartaceo, gli stessi dovranno essere riportati anche in caso di fattura elettronica, perché necessari alla verifica della spettanza del beneficio fiscale, grazie alla riconducibilità dell'agevolazione all'avente diritto.

Deduzione Forfettaria per le imprese di autotrasporto di merci per conto terzi

Alle imprese minori, autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi spetta, inoltre, una **deduzione forfettaria dal reddito d'impresa, a titolo di spese non documentate**, pari a:

- euro 7,75 per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il Comune in cui ha sede l'impresa, ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti,
- euro 15,49 per quelli effettuati oltre tale ambito.

Inoltre, a tali imprese, è riconosciuta un'ulteriore **deduzione forfetaria annua di euro 154,94** per ciascun motoveicolo e autoveicolo, di massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 kg.

La deduzione forfetaria per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore (prevista dagli artt. 66, comma 5, primo periodo, e 56, comma 1, del TUIR) va riportata nei **quadri RF e RG dei modelli Redditi PF e SP**, utilizzando nel **rigo RF55 i codici 43 e 44** e nel **rigo RG22 i codici 16 e 17**. I codici si riferiscono, rispettivamente, alla deduzione per i trasporti all'interno del Comune e alla deduzione per i trasporti oltre tale ambito.

L'[art. 95, comma 4](#), del TUIR, prevede il medesimo beneficio per i **soggetti IRES** autorizzati all'autotrasporto di merci. Essi hanno la possibilità di portare in deduzione un importo pari a euro 59,65 al giorno in Italia (euro 95,80 per le trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

Tale possibilità è alternativa alla deduzione analitica delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale.

Per essi **non vale l'ulteriore deduzione forfetaria** a favore dei trasporti personali dell'imprenditore. Nel **quadro RF** (reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria) del **Mod. Redditi SC 2018**, tra le **variazioni in diminuzione** a carattere residuale, compare l'importo forfetario di **euro 59,65 al giorno, innalzato a euro 95,80 per le trasferte all'estero**, al netto delle spese di viaggio e di trasporto, che le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci possono dedurre in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale, ex [art. 95, comma 4](#), del TUIR, dettato ai fini IRES ed espressamente richiamato ai fini IRPEF dall'[art. 56](#) del TUIR.

L'indicazione trova evidenza nel **rigo RF55, con codice 3**.

Quando l'impresa è costituita come **società cooperativa**, autorizzata all'autotrasporto, che non beneficia della deduzione dell'importo in esame e neppure della deduzione analitica delle spese sostenute per le trasferte effettuate dai soci fuori del territorio comunale, **l'importo è deducibile in sede di quantificazione del reddito dei singoli soci**.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti*