
Carta carburante: attenzione alla falsa compilazione... può portare all'accertamento induttivo per contabilità inattendibile

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 27 Maggio 2014

se il Fisco trova che le carte carburante contabilizzate dal contribuente presentano dati carenti o falsi può legittimamente dedurre che la contabilità è inattendibile

Con l'ordinanza n. 8699 del 14 aprile 2014 (ud 20 marzo 2014) la Corte di Cassazione ha confermato (v. Cass. n. 21941 del 2007 e n. 26539 del 2008) *“che la possibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per l'acquisto dei carburanti destinati ad alimentare i mezzi impiegati per l'esercizio dell'impresa è subordinata al fatto che le cosiddette schede carburanti, che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, siano complete in ogni loro parte e debitamente sottoscritte, senza che l'adempimento, a tal fine disposto, ammetta equipollente alcuno e indipendentemente dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle scritture dell'impresa). Gli acquisti di carburante a mezzo di apposite carte di credito e di appositi contratti di somministrazione (c.d. Netting), non esonerano il contribuente dal comprovare, con idonea documentazione, la inerenza del costo dell'acquisto dei carburanti all'esercizio dell'impresa. Ne consegue che laddove fatturazione sia priva degli elementi che consentano di comprovare che gli acquisti dei carburanti si riferiscano ai beni strumentali utilizzati dalla stessa, va esclusa la deducibilità dei costi medesimi. Tali principi non risultano applicati dal giudice di merito laddove ha ritenuto deducibili i costi per l'acquisto di carburante sulla base del numero considerevole di autoveicoli e della quantità del carburante utilizzato”*.

Il dettato normativo

La L. 21 febbraio 1977, n. 31, art. 2, ha disposto che:

- *"con decreti del Ministro per le finanze saranno stabilite norme dirette a disciplinare la documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione, effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti all'imposta sul valore aggiunto";*
- *"tale documentazione sostitutiva della fattura di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 22, potrà essere stabilita nella forma di scheda, registro, bollettario od altro e dovrà contenere tutti gli elementi*

atti a identificare la operazione";

- "con gli stessi decreti saranno stabilite le modalità per la compilazione, la tenuta e la conservazione della suddetta documentazione";

- "per le violazioni degli obblighi relativi alla compilazione, tenuta e conservazione della documentazione stessa, si applicano le sanzioni previste dal citato D.P.R. per le violazioni dei corrispondenti obblighi concernenti la fatturazione".

In base a tale complesso normativo, il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, ha dettato il *"regolamento recante norme per la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione"* disponendo (per quanto interessa):

- "gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti all'imposta sul valore aggiunto risultano da apposite annotazioni eseguite, nei termini e con le modalità stabiliti nei successivi articoli, in una apposita scheda conforme al modello allegato" (art. 1 c. 1);

- "le annotazioni di cui al comma 1 sono sostitutive della fattura di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 22, comma 3" (art. 1 c. 2);

- "per ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte e della professione, è istituita una scheda mensile o trimestrale contenente, oltre agli estremi di individuazione del veicolo, la ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il cognome e il nome, il domicilio fiscale ed il numero di partita IVA del soggetto d'imposta che acquista il carburante, nonché, per i soggetti domiciliati all'estero, l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia..." (art. 2 c. 1); per il comma 2 dello stesso articolo 2, poi, "i dati di cui al comma 1, possono essere indicati anche a mezzo di apposito timbro";

- "l'addetto alla distribuzione di carburante indica nella scheda di cui all'art. 2 all'atto di ogni rifornimento, con firma di convalida, la data e l'ammontare del corrispettivo al lordo dell'imposta sul valore aggiunto, nonché, anche a mezzo di apposito timbro, la denominazione o la ragione sociale dell'esercente l'impianto di distribuzione, ovvero il cognome e il nome se persona fisica, e l'ubicazione dell'impianto stesso" (art. 3);

- "per la conservazione delle schede previste dal presente regolamento, si applicano le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39" (art. 5, "obbligo di conservazione").

I precedenti

Come abbiamo visto, la questione sottoposta al vaglio della Corte non è certamente nuova, come peraltro rilevato dagli stessi giudici nella pronuncia che si annota.

Già con sentenza n. 21769 del 16 giugno 2005 (dep. il 9 novembre 2005) la Corte di Cassazione aveva subordinato la deduzione delle spese per il carburante utilizzato dagli autoveicoli aziendali alla annotazione dei rifornimenti sulla scheda mensile prevista dal D. M. 7 giugno 1977, contenente gli estremi identificativi dei mezzi, tra i quali è essenziale l'indicazione del numero di targa. I giudici della Suprema Corte avevano accolto la tesi dell'ufficio che aveva recuperato a tassazione gli importi indicati nelle schede carburanti per violazione e falsa applicazione di legge, atteso che *“l'art. 2 del D.M. 7 giugno 1977 prevede che, ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2 della L. 21 febbraio 1977, n. 31, per ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività dell'impresa, deve essere istituita una scheda mensile contenente, tra l'altro, gli estremi di individuazione del veicolo”*. I Giudici proseguivano sostenendo che, se pur la norma non contempla espressamente *“l'indicazione anche del numero di targa, ma ciò nonostante non vi è dubbio che, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale nel caso in esame, esso debba ritenersi prescritto obbligatoriamente, costituendo il principale elemento di individuazione del veicolo”*. La Suprema Corte fondava il proprio convincimento sulla constatazione che *“per i veicoli non ancora immatricolati, nonché per quelli per loro natura privi di targa perché non destinati alla circolazione stradale (carrelli e macchine operatrici, di cui agli artt. 30 e 31 del testo unico sulla circolazione stradale, approvato con D.P.R. n. 393/1959), proprio e solo per la mancanza della targa si consente eccezionalmente l'istituzione della scheda carburante e l'individuazione del veicolo mediante annotazione del numero di matricola apposto dalla casa costruttrice (vd. rispettivamente circolare n. 39/362701 del 13 luglio 1977 e risoluzione n. 363799 del 19 dicembre 1977, entrambe della Direzione generale tasse)”*. Dal chiaro e univoco dettato normativo deriva che il contribuente che non abbia ottemperato a tali prescrizioni non può beneficiare della deducibilità dei costi relativi all'acquisto del carburante, *“venendo a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo effettivamente rifornito, e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività dell'impresa, e ciò senza che l'adempimento a tal fine disposto ammetta equipollente alcuno, ed indipendentemente dalla contabilizzazione dell'operazione delle scritture dell'impresa”*. La Corte non aderisce, pertanto, alla tesi esposta dai giudici di appello che qualificavano l'omessa indicazione della targa del veicolo sulla relativa scheda carburante come una *“irregolarità formale”*.

Successivamente, con sentenza n. 21941 del 4 luglio 2007, dep. il 19 ottobre 2007, la Corte di Cassazione è ritornata sull'argomento, affermando che in base agli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 444/1997, gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali da parte di soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto debbono essere documentati attraverso un'apposita annotazione sulla scheda di cui ogni veicolo deve essere munito e tale annotazione deve essere convalidata attraverso la sottoscrizione apposta, all'atto di ogni rifornimento, dall'addetto alla distribuzione. La sottoscrizione costituisce poi elemento essenziale, senza del quale la scheda non può assolvere alla finalità prevista dalla legge, e quindi legittimare la detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto di carburante. Inoltre, *“l'addetto alla distribuzione di carburante indica nella scheda di cui all'articolo 2 all'atto di ogni rifornimento, con firma di convalida, la data e l'ammontare del corrispettivo al lordo dell'imposta sul valore aggiunto, nonché, anche a mezzo di apposito timbro, la denominazione o la ragione sociale dell'esercente*

l'impianto di distribuzione, ovvero il cognome e il nome se persona fisica, e l'ubicazione dell'impianto stesso". Alla stregua di tale formulazione è chiaro che la previsione dell'apposizione della firma sulla scheda da parte l'esercente l'impianto di distribuzione avendo una funzione, definita dallo stesso legislatore, di "convalida" del rifornimento "costituisce elemento essenziale senza del quale la scheda non può assolvere alla finalità prevista dalla legge". Devesi del resto considerare che ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del DPR in parola "le annotazioni di cui al comma 1 sono sostitutive della fattura di cui al terzo comma dell'articolo 22 del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Ed ancora con sentenza n. 7272 del 26 marzo 2009 (ud. del 20 febbraio 2009) la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'inattendibilità delle schede carburante gonfiate produce, di fatto, l'inattendibilità della contabilità. La Corte di Cassazione prende atto che la CTR non pone in dubbio la congruenza degli indizi raccolti dall'amministrazione, tendenti a dimostrare la fittizietà dei costi per acquisti di carburante figuranti dalle apposite "schede", trascritti nella contabilità aziendale e detratti indebitamente dall'imposta. Annota, infatti, in sentenza che "Dall'esame del verbale si rilevano effettivamente delle discrasie riguardo alle quantità di carburante erogate dai distributori... Ciò rende sicuramente inattendibili le schede carburanti e la contabilità in cui le stesse sono inserite". Tuttavia, nonostante la rilevata inattendibilità dei documenti aziendali giustificativi della detrazione, "il giudicante a quo ritiene illegittima la rettifica, così violando i citati artt. 19 e 54, D.P.R. n. 633/1972, nell'atto di respingere in toto gli appelli erariali, e quindi di confermare, con motivazione contraddittoria, le decisioni di primo grado che avevano annullato gli atti impositivi sul diverso presupposto della carenza di prova della pretesa fiscale". Osserva, in proposito, la Corte "che la sicura inattendibilità dei suddetti documenti aziendali è frutto, evidentemente, di una presunzione riconosciuta valida e probante dalla stessa commissione regionale; che tale presunzione è prova sufficiente dell'infedeltà della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 54, 2° co., ult. p., D.P.R. n. 633/1972; che il meccanismo della presunzione, figurato dagli articoli 2727 e segg. c.c., consente al giudice di risalire dai fatti accertati (descritti nel verbale di constatazione) al fatto ignoto (evasione fiscale) non necessariamente in termini di assoluta certezza, ma come conseguenza ragionevolmente possibile o probabile, secondo regole di esperienza (Cass. nn. 16993/2007, 13546/2006, 12802/2006 ed altre), senza considerare il fatto che una diversa ed estrema conclusione sia in astratto possibile; che la presunzione semplice, mediante la quale l'ufficio, attore sostanziale nel processo tributario, assolve da parte sua all'onere della prova, determina lo spostamento sul contribuente, ai sensi dell'articolo 2697 c.c., dell'onere di provare il contrario (Cass. nn. 9203/2008, 20708/2007, 1319/2007, 19920/2006); che, infine, e per conseguenza, l'amministrazione, in presenza di una contabilità che il giudicante a quo definisce ormai sicuramente inattendibile, non è tenuta a provare la reale entità dei costi (che l'impresa contribuente si ritiene debba aver comunque affrontato, in qualche misura), essendo a carico della contribuente, priva di attendibile documentazione d'impresa, l'onere di provare i propri costi in altro modo valido; fermo restando il potere-dovere del giudice tributario di merito di determinare la giusta entità della rettifica, nei limiti in cui la contribuente abbia chiesto di provare e provato, anche mediante valide presunzioni, la misura effettiva dell'imposta (detraibile) pagata sugli acquisti realmente effettuati per l'esercizio dell'impresa (cfr. Cass. n. 25376/ 2008, in tema di

sanzioni; 11212/2007, 15825/2006, 28770/2005, 3309/2004, 4280/2001, ed altre”.

E con la sentenza n. 3947 del 18 febbraio 2011 (ud. del 21 ottobre 2010), la Corte di Cassazione ha accolto il motivo addotto dalle Entrate, essendo erronea, in diritto, l’affermazione della CTR, secondo cui i costi di carburante sarebbero deducibili, benchè documentati da *“schede prive dei dati identificativi dell’automezzo, del numero dei km percorsi a fine mese e del numero dei km finali rilevabili dal contachilometri”* (perchè, si assume, *“la ripetitività delle schede relative allo stesso automezzo, consente di ritenere deducibile il costo del carburante anche per quelle residuali schede che non contengono l’indicazione della percorrenza, in quanto..., una volta identificata l’appartenenza del bene alla società, risulta osservato il requisito dell’inerenza”*). Ricostruito il complesso quadro normativo, la Corte richiama una propria sentenza (n. 21769 del 9 novembre 2005) con cui è stata acclarata l’indispensabilità della *“indicazione”*, in ciascuna scheda carburante, *“anche del numero di targa”*, con la conseguente impossibilità, per *“contribuente che non abbia osservato le prescrizioni suddette”*, *“di godere delle agevolazioni previste dalla legge in relazione all’acquisto del carburante, venendo a mancare ogni garanzia circa l’identità del veicolo effettivamente rifornito, e l’effettiva riferibilità del relativo costo all’attività dell’impresa”*. La natura *“essenziale”* di tutti gli elementi richiesti nella normativa affinché ogni scheda carburanti possa *“assolvere alla finalità prevista dalla legge”*, ovvero sia rappresentare un costo deducibile, allo stesso modo e con gli stessi effetti di una fattura, viene ribadita essendo evidente la finalità antielusiva perseguita dal legislatore, nel senso (rilevante anche nella fattispecie) di consentire sempre una pronta verifica documentale sia della riferibilità (con l’indicazione della targa o, *“per quelli per loro natura privi di targa perchè non destinati alla circolazione stradale (carrelli e macchine operatrici, di cui al T.U. circ. strad. approvato con D.P.R. n. 393 del 1959, artt. 30 e 31)”*, con la *“individuazione del veicolo mediante annotazione del numero di matricola apposto dalla casa costruttrice (v. rispettivamente CM 39/362701 del 13.7.1977 e R.M. 363799 del 19.12.1977, entrambe della Dir. Gen. Tasse)”* - cfr., Cass. n. 21769/2005, cit.) del costo ad un automezzo di pertinenza del contribuente, anche quanto ai quantitativi di carburante che si assumono acquistati in riferimento al concreto consumo di ogni automezzo, intuitivamente verificabile solo in base all’annotazione dei chilometri di percorrenza.

E da ultimo, con la sentenza n. 28243 del 18 dicembre 2013 (ud. 15 ottobre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato l’obbligo di indicare nella scheda carburante il numero di targa del veicolo. Il valore probatorio da attribuire al documento-scheda carburanti, discende dalla identica funzione di *“fattura”* alla quale assolve ex lege tale scheda, anche ai fini della detrazione Iva (come espressamente indicato dal D.M. n. 6287 del 1977, art. 3) e non trova equipollenti. *“Non è infatti impedito al Legislatore nazionale di individuare forme vincolate di rappresentazione dei fatti (sanzionando eventuali condotte violative degli obblighi relativi alla compilazione, tenuta e conservazione: D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1) ove le stesse risultino giustificate razionalmente dalla esigenza di provvedere nella particolare materia fiscale a specifici interessi quali, nella specie, quello della efficienza e speditezza dei controlli della PA rendendo più agevole e snella la attività di verifica da parte degli Uffici finanziari, dovendo in conseguenza ribadirsi il principio secondo cui ‘la possibilità di detrarre dall’imposta dovuta quella assolta per l’acquisto dei carburanti destinati ad alimentare i mezzi impiegati per l’esercizio dell’impresa*

è subordinata al fatto che le cosiddette "schede carburanti", che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, siano complete in ogni loro parte e debitamente sottoscritte, senza che l'adempimento, a tal fine disposto, ammetta equipollente alcuno e indipendentemente dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle scritture dell'impresa' (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 26539 del 5/11/2008 - che enuncia il principio in materia di Irpeg -). Orbene tra le indicazioni obbligatoriamente prescritte rientra senza dubbio anche quella del numero di targa - costituente il principale elemento di individuazione del veicolo -, come è confermato dal fatto che per i veicoli non ancora immatricolati, nonché per quelli per loro natura privi di numero di targa, in quanto non destinati alla circolazione stradale, si consente eccezionalmente che l'individuazione del veicolo avvenga mediante annotazione del numero di matricola apposto dalla casa costruttrice. Ne consegue che, in caso di omissione dell'indicazione in questione, il contribuente non è ammesso a godere delle agevolazioni previste dalla citata L. n. 31 del 1977 in relazione all'acquisto del carburante, venendo a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività di impresa, senza che l'adempimento a tal fine disposto ammetta equipollente alcuno e indipendentemente dall'avvenuta contabilizzazione dell'operazione nelle scritture dell'impresa (cfr. Corte cass. Sentenza n. 21769 del 9/11/2005; id. Sez. 5, Sentenza n. 21941 del 19/10/2007)".

27 maggio 2014

Francesco Buetto