

Scheda carburante, un vademecum per non sbagliare



Dall'istituzione fino alla conservazione. Gli orientamenti di prassi e giurisprudenza

Quello legato alla "scheda carburante", il documento che consente a chi acquista carburanti di poter esercitare il diritto alla detrazione della relativa Iva, qualora sia oggettivamente detraibile, oppure la deduzione del costo ai fini della determinazione delle imposte sul reddito e dell'Irap, rappresenta un adempimento ormai familiare per imprese e professionisti, vista l'ampia diffusione di autoveicoli utilizzati nell'esercizio delle loro attività. L'esperienza, tuttavia, insegna che non sempre lo stesso è eseguito in modo corretto, con spiacevoli conseguenze in termini di recupero di imposte da parte degli organi competenti.

Scopo dell'intervento è proprio quello di richiamare la normativa di riferimento, per poi esporre quali siano le conseguenze in caso di omessa istituzione della scheda carburante oppure di una sua non corretta compilazione e conservazione, partendo dagli orientamenti espressi dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza.

Disciplina della documentazione relativa agli acquisti di carburante

Punto di partenza è l'articolo 2 della legge 31/1977, con il quale è stato previsto che con decreti ministeriali fossero stabilite norme dirette a disciplinare la documentazione relativa agli acquisti di carburante da parte di soggetti passivi Iva. Tale disposizione ha indicato i seguenti criteri direttivi a cui doveva attenersi la normativa secondaria di attuazione:

- la documentazione nella forma di scheda, registro, bollettario o altro, è sostitutiva della fattura
- deve contenere tutti gli elementi atti a identificare l'operazione
- per le violazioni degli obblighi relativi alla compilazione, tenuta e conservazione della documentazione stessa si applicano le sanzioni previste dal Dpr 633/1972 (vigente *ratione temporis*) per le violazioni dei corrispondenti obblighi concernenti la fatturazione.

Con l'approvazione del decreto del ministro delle Finanze del 7/6/1977, è stata introdotta nel nostro panorama giuridico la scheda carburante e sono state fissate le modalità di compilazione, registrazione e conservazione della stessa.

Successivamente, l'articolo 3, comma 137, lettera d), della legge 662/1996, ha nuovamente delegato il Governo a emettere uno specifico regolamento, al fine di semplificare le annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti.

Attuativo di tale delega è il Dpr 444/1997, che ha introdotto norme di semplificazione alle annotazioni da apporre sulla scheda carburante.

La normativa appena richiamata è conseguenza dell'abolizione dell'obbligo di emissione della fattura per i gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti.

La scheda carburante, infatti, è un documento sostitutivo della fattura ed equipollente della stessa, come di recente precisato nelle istruzioni del quadro AD dell'istanza di rimborso, ai sensi del DI 258/2006.

Pertanto, coloro che nell'esercizio di impresa, arte o professione, acquistano carburanti per autotrazione (benzina normale, verde o super; miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, gpl) presso gli impianti stradali di distribuzione, hanno l'onere di utilizzare un apposito documento, appunto la scheda carburante, conforme al modello allegato al Dpr 444/1997, per poter esercitare il diritto alla detrazione - qualora ammesso - dell'Iva relativa al carburante acquistato o per documentare tale spesa agli effetti dell'applicazione delle imposte sul reddito e dell'Irap.

Regole, queste, assolutamente pacifiche e ricordate più volte sia nei documenti di prassi amministrativa (circolari 39/1977, 205/1998, 175/1999, risoluzioni 666193/1990, 362872/1977), anche con riferimento ai contribuenti in contabilità semplificata (circolare 59/2001, punto 3.1), sia dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione 21769/2005) e di merito (Ctr Sicilia 71/2002).

In verità, secondo altra parte della giurisprudenza, la mancata istituzione della scheda carburante è del tutto irrilevante ai fini del riconoscimento dell'inerenza di un costo in materia di imposte sui redditi, in quanto il documento afferisce a un profilo meramente formale-contabile di rilevazione dell'operazione ai fini Iva (Ctr Toscana, 27/2004).

In proposito, comunque, è bene ricordare che spetta all'imprenditore dimostrare l'inerenza del costo all'attività esercitata (Cassazione, 11514/2001 e 10802/2002).

Istituzione della scheda carburante

Ai sensi dell'articolo 2 del Dpr 444/1997, la scheda carburante deve essere istituita per ciascun veicolo a motore

utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte e professione, con cadenza mensile o trimestrale.

Come indicato dalla circolare 205/1998, il veicolo deve risultare intestato al soggetto passivo d'imposta (ente, società, titolare della ditta individuale o professionista) oppure deve essere posseduto a titolo di locazione finanziaria, noleggio, comodato o simili, regolarmente documentato. Inoltre, l'adempimento dell'istituzione della scheda deve ritenersi correttamente assolto solo se il documento contenga tutti gli elementi e le indicazioni previste nel modello allegato al decreto presidenziale. Infine, la scelta tra scheda mensile o trimestrale è assolutamente libera e svincolata dalla cadenza temporale di liquidazione dell'Iva.

Sempre ai sensi del citato articolo 2, la scheda carburante deve contenere, anche a mezzo di apposito timbro, i seguenti elementi:

- gli estremi di individuazione del veicolo
- la ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il cognome e il nome, il domicilio fiscale e il numero di partita Iva del soggetto d'imposta che acquista il carburante
- l'ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti domiciliati all'estero.

Per i soggetti residenti all'estero e che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia, la scheda carburante deve contenere, anche a mezzo di apposito timbro, i seguenti elementi:

- gli estremi di individuazione del veicolo
- i dati identificativi del soggetto residente all'estero e del rappresentante residente nel territorio dello Stato.

Per estremi di individuazione del veicolo devono intendersi, sempre secondo quanto chiarito dalla circolare 205/1998, la casa costruttrice, il modello, la targa, il numero di telaio o altri estremi identificativi del veicolo apposti dall'impresa costruttrice. Per i veicoli non ancora immatricolati, oppure per quelli che per loro natura sono privi di targa perché non destinati alla circolazione stradale, l'individuazione può essere ottenuta attraverso il numero di matricola apposto dalla casa costruttrice (circolare 39/1977, risoluzione 363799/1977).

Nel caso di un lavoratore dipendente che utilizza la propria vettura per conto del datore di lavoro, la scheda deve contenere i dati identificativi del dipendente oltre che dell'impresa.

La necessità dell'indicazione del numero di targa sulla scheda carburante, ai fini della deduzione del costo nella determinazione delle imposte sul reddito, è stata sostenuta anche dalla Cassazione con la sentenza 21769/2005, secondo cui, anche se il numero di targa non è espressamente indicato dalla normativa, non c'è dubbio che esso debba ritenersi prescritto obbligatoriamente, costituendo il principale elemento di individuazione del veicolo. In mancanza, verrebbe a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo effettivamente rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività d'impresa.

Anche la giurisprudenza di merito ha confermato più volte che l'individuazione del veicolo e del soggetto d'imposta sono elementi essenziali del contenuto della scheda carburante, al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva e della deduzione del costo.

Così è stato affermato che la scheda carburante deve essere completata con il numero di targa, tipo e marca di automezzo (Ctr Sicilia, 71/2002), e che per le inesattezze od omissioni rilevate sulla stessa devono essere applicate le sanzioni previste per le violazioni dell'obbligo di fatturazione (Ctr Sicilia, 1/2002).

La mancata annotazione richiesta dalla normativa sulle schede carburanti - nel caso di specie i dati obbligatori di identificazione - non consentono di provare che il carburante sia stato effettivamente utilizzato dal veicolo adibito all'esercizio dell'attività economica dal soggetto d'imposta (Ctp Vibo Valentia, 11/2002).

Ancora, si è ritenuto che il possesso di automezzi aziendali non è da solo sufficiente a provare spese per carburanti inerenti all'attività di impresa, essendo necessario a tal fine l'indicazione sulla scheda carburante anche del numero di targa (Ctr Lazio, 23/1/2003).

Infine, la mancata indicazione del numero di targa del veicolo e del numero di partita Iva del soggetto d'imposta che acquista il carburante pregiudica il diritto alla detrazione dell'Iva, perché l'omissione di questi elementi non consente di provare che il carburante è stato effettivamente utilizzato dal veicolo adibito all'esercizio dell'attività economica (Ctc, sentenza 1377/1996).

Secondo altro orientamento giurisprudenziale, invece, facendo seguito a una sentenza penale favorevole al contribuente, la mancata indicazione della targa dell'autovettura sulla scheda carburante non è determinante per escludere l'inerenza e la deducibilità del costo (Ctr Lombardia, 68/2002).

Compilazione della scheda carburante

L'articolo 3 del Dpr 444/1997 prevede che, all'atto di ogni rifornimento, l'addetto della distribuzione di carburante deve indicare sulla scheda carburante:

- la data del rifornimento
- l'ammontare del corrispettivo al lordo dell'Iva
- la denominazione o la ragione sociale dell'esercente l'impianto di distribuzione, ovvero il cognome e il nome se persona fisica, l'ubicazione dell'impianto stesso (queste ultime anche a mezzo di apposito timbro).

L'addetto della distribuzione deve convalidare tali annotazioni apponendo la propria firma sulla scheda.

Tutti gli elementi appena indicati devono obbligatoriamente risultare dalla scheda carburante ai fini della regolarità della stessa (risoluzione 161/2007). Non sussiste, invece, l'obbligo da parte del gestore dell'impianto di distribuzione di indicare il proprio numero di codice fiscale (risoluzione 13484/1978).

In particolare, l'apposizione della firma dell'addetto, come chiarito anche dalla circolare 205/1998, assume estrema importanza, in quanto in tal modo si convalida la regolarità dell'operazione di acquisto. Per questo motivo, l'addetto deve preventivamente accertarsi della corrispondenza della scheda con il veicolo da rifornire.

L'interpretazione dell'Amministrazione è confermata anche dalla giurisprudenza, sia di legittimità che di merito. In particolare, si è ritenuto (Cassazione, 21941/2007) che l'apposizione della firma, avendo una funzione definita dallo stesso legislatore di "convalida" del rifornimento, costituisce elemento essenziale al fine di poter esercitare legittimamente il diritto alla detrazione dell'Iva di cui alla scheda carburante. Ciò in considerazione del fatto che le annotazioni sulla scheda sono sostitutive della fattura.

Similmente, è stato sostenuto che con la firma di convalida si attesta l'effettività di quanto annotato sulla scheda. In assenza della firma vanno applicate le sanzioni previste per le violazioni dell'obbligo di fatturazione (Ctr Sicilia, 1/2002).

Registrazione e conservazione della scheda carburante

Gli articoli 4 e 5 del Dpr 444/1997, infine, riguardano la registrazione e conservazione della scheda carburante. Sono previste le seguenti regole:

- ciascuna scheda carburante deve essere registrata distintamente nel registro Iva degli acquisti entro il termine stabilito dall'articolo 25 del Dpr 633/1972, cioè entro i termini ordinari previsti per le fatture di acquisto
- prima della registrazione, l'intestatario del mezzo di trasporto utilizzato nell'esercizio dell'impresa annota sulla scheda il numero dei chilometri rilevabile alla fine del mese o trimestre, dall'apposito dispositivo esistente sul veicolo
- per la tenuta e conservazione delle schede si applicano le disposizioni di cui all'articolo 39 del Dpr 633/1972.

I contribuenti che si trovano nella condizione di poter esercitare la detrazione dell'Iva devono necessariamente provvedere alla registrazione nel registro degli acquisti della scheda carburante (circolare 59/2001, punto 3.1), numerata seguendo la progressione numerica del registro.

Più precisamente, dalla registrazione devono risultare il mese o il trimestre, il veicolo cui si riferisce la scheda, il numero progressivo attribuito, l'ammontare complessivo delle operazioni ovvero l'ammontare imponibile e l'ammontare della Iva relativa detraibile (circolare 205/1998, risoluzione 161/2007).

Quanto all'annotazione dei chilometri, questa è ispirata a motivi di cautela fiscale ed è diretta a facilitare l'accertamento del consumo del veicolo in rapporto ai chilometri percorsi, al fine di evitare artificiose ricostruzioni postume del contenuto della scheda (circolare 205/1998).

Nel caso di un lavoratore dipendente che utilizza la propria vettura per conto del datore di lavoro, l'annotazione dei chilometri deve riguardare solo quelli afferenti l'attività d'impresa (circolare 39/1977).

Massimo Gonfiotti

pubblicato il 16/04/2008
