




## LA SCHEDA CARBURANTE

<b>ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE D.P.R. N. 444/1997</b>	Mese di ..... Anno .....      Periodo Trimestre .....			
Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del soggetto d'imposta  Domicilio fiscale - Partita IVA	Intestatario veicolo			
	Marca o modello			
	Nr targa o telaio			
	Km alla fine del mese o del trimestre			
SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE				
	DATA RIFORMIMENTO	PREZZO CARBURANTE	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore  Ubicazione dell'impianto - Firma	
Conforme al modello ministeriale. Sviluppato da Studio Polli - <a href="http://www.studiopolli.it">www.studiopolli.it</a> Tel. 333 90.31.308 Riproduzione vietata. <div style="text-align: center; margin-top: 10px;">  </div>				
	Importo totale comprendivo di Iva al 20%		Detraibile al .....%  Numero progressivo IVA attribuito	Codice contabilità
	Percentuale di scorporo	<b>1,20</b>	Data	
	Imponibile con IVA indetraibile	IVA	Imponibile con IVA detraibile	IVA

## SOMMARIO

<b>I</b>	<b>NORMATIVA E PRASSI .....</b>
<b>II</b>	<b>CARATTERISTICHE .....</b>
<b>III</b>	<b>COMPILAZIONE .....</b>
<b>IV</b>	<b>REGISTRAZIONE .....</b>
<b>V</b>	<b>ESCLUSIONI .....</b>
<b>VI</b>	<b>SCRITTURE CONTABILI .....</b>
<b>VII</b>	<b>SANZIONI E ACCERTAMENTO .....</b>
<b>VIII</b>	<b>I.V.A. ....</b>
<b>IX</b>	<b>IMPOSTE DIRETTE E IRAP .....</b>
<b>X</b>	<b>CASI PARTICOLARI .....</b>
	<b>ACQUISTI DI CARBURANTE ALL'ESTERO .....</b>
	<b>AUTOTRASPORTATORI.....</b>
	<b>ESPORTATORI.....</b>
	<b>VEICOLI AZIENDALI CON BLOCCO BUONI .....</b>
	<b>DIPENDENTI E VEICOLI AZIENDALI .....</b>
	<b>VEICOLI A MOTORE NUOVI DI FABBRICA .....</b>
	<b>VEICOLI AFFIDATI PER LA RIPARAZIONE .....</b>
	<b>STUDI PROFESSIONALI ASSOCIATI .....</b>
	<b>NOLEGGIO .....</b>
	<b>SERBATOIO AZIENDALE .....</b>
	<b>VEICOLI SPECIALI .....</b>
	<b>SCHEDA CARBURANTE E SUPPORTI MAGNETICI .....</b>
	<b>CARTE DI CREDITO .....</b>
	<b>CONTRATTI DI SOMMINISTRAZIONE E NETTING.....</b>
	<b>AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO .....</b>
	<b>CONTRIBUENTI MINIMI .....</b>
<b>XI</b>	<b>TABELLE RIASSUNTIVE .....</b>

L'ELABORAZIONE DEI TESTI, ANCHE SE CURATA CON SCRUPOLOSA  
ATTENZIONE, NON PUÒ COMPORTARE SPECIFICHE RESPONSABILITÀ PER  
EVENTUALI INVOLONTARI ERRORI O INESATTEZZE.

## PREMESSA

L'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31, ha introdotto per la prima volta un particolare documento, denominato scheda carburante, la cui predisposizione si è resa necessaria per documentare gli acquisti di carburante per autotrazione presso i distributori stradali.

Successivamente, in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 137, lett. d), della legge 23 dicembre 1996 n. 662, è stato emanato il D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444, in vigore dal **primo marzo 1998**, che ha modificato alcuni aspetti della scheda carburante. La circolare n. 205/E del 12 agosto 1997 ha fornito successivamente ulteriori delucidazioni sulle modalità operative legate alla nuova disciplina.

La scheda carburante deve essere compilata per ogni veicolo a motore utilizzato nell'esercizio delle attività imprenditoriali o professionali da parte dei soggetti d'imposta allo scopo dell'eventuale detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e/o a titolo di giustificativo di spesa agli effetti delle imposte dirette.

La scheda carburante costituisce una deroga al principio generale contenuto nel primo comma dell'articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 che impone ai cedenti di beni e ai fornitori di servizi l'obbligo di documentare tramite l'emissione di una fattura tutte le cessioni e le prestazioni effettuate. La deroga riguarda anche l'obbligo di fatturazione previsto dall'articolo 22, 3° comma del D.P.R. n. 633/1972.

### **D.P.R. 633/1972 - Art. 21 - Fatturazione delle operazioni**

1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo....*omissis*

### **D.P.R. 633/1972 - Art. 22 - Commercio al minuto e attività assimilate**

3. Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla.



*Seppur nata in ambito IVA, la scheda carburante ha poi assunto rilievo anche ai fini delle imposte dirette e rappresenta quindi il documento necessario per documentare l'acquisto e la sua inerenza con l'attività d'impresa (o professionale) esercitata.*

*Francesco Leone – Scheda carburante: tra giurisprudenza e novità del decreto sviluppo – I Focus Fiscali n. 6/2011 – Gruppo 24 ore*

Pertanto l'obbligo di documentare l'acquisto di carburante presso i distributori stradali non ricade sul cedente bensì sull'acquirente che deve utilizzare questo particolare documento.

Le annotazioni effettuate nella scheda carburante sono sostitutive a tutti gli effetti della fattura e costituiscono per il soggetto d'imposta utilizzatore una vera e propria "autofattura".

**GAZZETTA UFFICIALE**  
**DELLA REPUBBLICA ITALIANA**

Roma - Martedì, 23 dicembre 1997 N. 298

**DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA N. 444 DEL 10/11/1997**

Regolamento recante norme per la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visto l'articolo 87, quinto comma della Costituzione;

Visto l'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988 n. 400;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni concernente l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

Visto l'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977 n. 31, il quale prevede 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;

Visto il decreto del Ministro delle Finanze 7 giugno 1977 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 156 del 9 giugno 1977 concernente modalità per l'attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31, concernente la conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 23 dicembre 1976, n. 852, recante proroga dei termini di scadenza di alcune agevolazioni fiscali in materia di imposta sul valore aggiunto e norme nella stessa materia per le dichiarazioni e i versamenti;

Visto l'articolo 3, comma 137, lettera d), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che autorizza il Governo all'emanazione di un regolamento concernente la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione, di cui all'articolo 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31;

Udito il parere del Consiglio di Stato, espresso nell'adunanza della Sezione consultiva per gli atti normativi del 14 luglio 1997;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri adottata nella riunione del 23/10/1997.

Sulla proposta del Ministro delle finanze;

EMANA IL SEGUENTE REGOLAMENTO:

**Art. 1 Disciplina degli acquisti di carburante**

1. Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte dei 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.

2. 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.

3. Salvo il disposto di cui all'articolo 6, è fatto divieto ai gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti per autotrazione di emettere per la cessione di tali prodotti la fattura prevista dall'articolo 21 del decreto indicato nel comma 2 del presente articolo.

4. *In deroga a quanto stabilito al comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente regolamento.*

Comma aggiunto dall'art. 7 Decreto legislativo n. 70/2011

#### **Art. 2 - Caratteristiche della scheda carburante**

1. 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. Nell'ipotesi di cui all'art. 17, secondo comma, del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la scheda contiene gli estremi di individuazione del veicolo ed i dati identificativi del soggetto residente all'estero e del rappresentante residente nel territorio dello Stato.

2. I dati di cui al comma 1 possono essere indicati anche a mezzo di apposito timbro.

#### **Art. 3 Adempimenti inerenti la scheda**

1. 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.

#### **Art. 4 – Registrazione della scheda**

1. L'ammontare complessivo delle operazioni annotate su ciascuna scheda mensile o trimestrale è registrato distintamente nel registro previsto dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, entro il termine ivi stabilito. Prima della registrazione, l'intestatario del mezzo di trasporto, utilizzato nell'esercizio d'impresa, annota sulla scheda il numero dei chilometri rilevabile, alla fine del mese o del trimestre, dall'apposito dispositivo esistente nel veicolo.

#### **Art. 5 – Obbligo di conservazione**

1. Per la conservazione delle schede previste dal presente regolamento, si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

#### **Art. 6 – Limiti di applicabilità**

1. Le disposizioni del presente regolamento non si applicano alle cessioni di carburante effettuate dagli esercenti gli impianti stradali di distribuzione nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, degli istituti universitari ed degli enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza.

#### **Art. 7 – Entrata in vigore**

1. Il presente regolamento ha effetto a partire dal primo giorno del terzo mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Anno _____	Periodo:	Mese _____		
		Trimestre _____		
Acquisti di carburante per autotrazione (DPR _____)				
effettuati da _____				
domicilio fiscale _____ (via, n. e località)				
partita Iva n. _____				
Veicolo a motore _____		Km _____		
(n. di targa o di telaio)		(alla fine del mese o del trimestre)		
Spazio riservato all'esercente l'impianto di distribuzione				
Data del rifornimento	Prezzo del carburante	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore	Ubicazione dell'impianto	Firma
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____

Lo schema allegato non è obbligatorio nella forma ma obbligatorio nella sostanza.

**OGGETTO: IVA (Imposta sul valore aggiunto) D.P.R. 10/11/1997 n. 444 - Scheda carburanti - Regolamento per la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione.**

#### Premessa

Com'è noto, il decreto del ministro delle finanze 7 giugno 1977, di attuazione dell'art. 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31, aveva previsto una particolare documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione, denominata scheda carburante, utilizzabile dai soggetti d'imposta ai fini della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e della giustificazione dell'acquisto medesimo agli effetti dell'imposizione diretta.

L'art. 3, comma 137, lett. d) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nell'ottica della semplificazione e della razionalizzazione degli adempimenti contabili dei contribuenti, ha demandato al Governo l'emanazione di disposizioni regolamentari dirette a rivedere il contenuto delle "annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione di cui all'art. 2 della legge 21 febbraio 1977, n. 31".

In attuazione di tale delega, è stato emanato il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 298 del 23 dicembre 1997, il quale ha dettato le norme regolamentari che hanno modificato la disciplina dell'obbligo di redazione della scheda carburanti, stabilendo le nuove indicazioni da riportare nelle schede medesime, nonché le modalità di registrazione e di conservazione di tali documenti.

Allo scopo di assicurare la predisposizione e la fornitura degli esemplari delle nuove schede e, comunque, l'osservanza delle recenti disposizioni, il regolamento prevede un'adeguata vacatio legis.

Il D.P.R. n. 444 del 1997, infatti, produce effetti dal primo giorno del terzo mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e cioè a decorrere dal primo marzo 1998. Ciò posto, si forniscono i seguenti chiarimenti, al fine di assicurare uniformità di indirizzo nell'applicazione della nuova disciplina.

#### **1. Caratteristiche generali della scheda carburanti**

Il D.P.R. n. 444 del 1997 ha innovato la normativa concernente il contenuto e le modalità di compilazione e registrazione della scheda carburanti, senza alterarne le caratteristiche e la funzione finora assolta, consistente nella semplificazione dell'adempimento della fatturazione nel particolare settore della vendita di carburanti.

Tale particolare tipo di documentazione, infatti, continua a costituire una deroga al principio generale contenuto nel primo comma dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui occorre emettere una fattura per ogni operazione rilevante ai fini Iva.

Tanto si evince, chiaramente, dal secondo comma dell'art. 1 del regolamento in commento, a norma del quale le annotazioni nella scheda carburante sono sostitutive della fattura.

Il terzo comma dell'art. 1 del decreto in riferimento, anzi, pone, nel caso considerato, più che un'ipotesi di esonero dalla stessa ai sensi dell'art. 22 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, un vero e proprio divieto di fatturazione, con l'esclusione di alcune eccezioni che saranno esaminate più avanti.

#### **2. Ambito di applicazione della normativa**

Per quanto attiene più specificatamente all'ambito di applicazione della normativa in parola, si rileva che la stessa continua a interessare gli acquisti di carburanti per autotrazione (benzina normale, benzina super, benzina verde, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL) effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione dai soggetti IVA nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Restano, quindi, esclusi dalla disciplina della scheda carburanti, come del resto già avvenuto in passato, gli acquisti dei suddetti prodotti non effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione ovvero effettuati presso gli stessi impianti ma non destinati all'autotrazione (per esempio i motori fissi) o dei quali tale destinazione non possa essere constatata all'atto dell'acquisto. Non sono interessate alla disciplina in commento tutte le ipotesi di impossibilità di certificazione degli acquisti di carburante per mancanza del personale addetto alla distribuzione: si pensi ai rifornimenti effettuati durante l'orario di chiusura, attraverso le attrezzature denominate "self service pre-pagamento". Sono parimenti escluse dall'ambito di applicazione della normativa concernente la scheda carburanti particolari contratti, in uso nel settore petrolifero, riconducibili alla procedura denominata "netting". Tale procedura consiste nella stipula di un contratto di somministrazione fra il gestore e la propria compagnia petrolifera di prodotti petroliferi, effettuati dal gestore direttamente all'utente che utilizza per il pagamento apposite "carte aziendali", e fatturate al medesimo utente del veicolo rifornito dalla compagnia petrolifera alla quale il gestore provvede a rifatturare l'operazione effettuata nei confronti del cliente. Sull'argomento maggiori dettagli sono forniti al successivo paragrafo 4.

Sono escluse dal particolare regime anche le cessioni di carburanti effettuate dagli esercenti gli impianti stradali di distribuzione nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, degli istituti universitari e degli enti ospedalieri di assistenza e beneficenza, secondo quanto dispone espressamente l'art. 6 del decreto presidenziale in esame.

Nelle ipotesi predette di esclusione dall'obbligo di compilazione della scheda continua ad applicarsi la disciplina della fatturazione a richiesta del cliente.

Nel caso di mancanza di personale che possa rilasciare il documento, possono essere utilizzati a tal fine, i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche, da inviare ai gestori per l'adempimento in questione.

Si rammenta che ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, le cessioni di carburante e lubrificante per autotrazione non sono soggette all'obbligo di certificazione tramite scontrino o ricevuta fiscale.

Si rileva altresì che un'ulteriore deroga alla disciplina della scheda carburante è stata apportata dall'art. 12 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30 a norma del quale gli esercenti impianti di distribuzione di carburante debbono rilasciare, in luogo della predetta scheda, la fattura per gli acquisti di olii da gas effettuati presso di loro, a richiesta degli autotrasportatori di cose per conto terzi, iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298 e di quelli domiciliati e residenti negli Stati membri dell'Unione Europea.

### 3. Modalità di applicazione della nuova disciplina

Gli articoli da 2 a 5 del D.P.R. n. 444 del 1997 in riferimento stabiliscono, rispettivamente, le modalità di istituzione, compilazione, registrazione e conservazione della scheda carburanti, prescrivendo a carico di soggetti d'imposta o comunque coinvolti nelle operazioni di acquisto del carburante, alcuni adempimenti contabili, che, salvo alcune varianti intese a snellire la procedura della certificazione dei medesimi acquisti, non si discostano sostanzialmente da quelli previsti dalle originarie disposizioni del decreto ministeriale 7 giugno 1977.

#### 3.1 Istituzione della scheda

L'art. 2 detta le modalità di istituzione della scheda carburanti. In particolare, i contribuenti che, avendone la facoltà, intendono esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in occasione dell'acquisto del carburante o intendono documentare tale spesa agli effetti dell'applicazione dell'imposizione diretta, devono istituire una scheda conforme al modello allegato al decreto presidenziale in parola, per ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o della professione, che risulti intestato all'ente, alla società o al titolare della ditta individuale o all'esercente l'arte o professione, ovvero posseduto a titolo, regolarmente documentato, di locazione finanziaria, noleggio, comodato e simili.

Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, in sede di prima applicazione del regolamento, si consente l'utilizzo dei modelli precedenti fino all'esaurimento delle scorte. In tal caso gli elementi da indicare nella scheda carburante sono limitati a quelli espressamente previsti dal citato art. 2.

Estensione della validità della scheda carburante ai fini delle imposte sui redditi

Nella scheda devono essere annotati gli estremi di individuazione del veicolo e cioè la casa costruttrice, il modello e la targa o il numero del telaio o altri estremi identificativi del veicolo apposti dall'impresa costruttrice. Devono essere annotati, altresì, gli estremi di identificazione del soggetto IVA che acquista il carburante e cioè la ditta, nel caso di impresa individuale, la denominazione o ragione sociale nel caso di impresa collettiva, il cognome e il nome per gli esercenti arti e professioni, nonché il domicilio fiscale, il numero di partita IVA e, per i soggetti domiciliati all'estero, l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia.

Nel caso di soggetti residenti all'estero che hanno nominato il rappresentante fiscale in Italia, ai sensi del secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, la scheda carburante deve evidenziare gli estremi di individuazione del veicolo sopra elencati e i dati identificativi sia del soggetto residente all'estero, sia del rappresentante residente nel territorio dello Stato.

Per motivi di semplificazione degli adempimenti contabili, il secondo comma dell'art. 2 in rassegna consente che i predetti dati di individuazione del veicolo e del soggetto passivo vengano indicati anche a mezzo di apposito timbro.

L'adempimento dell'istituzione della scheda carburante deve ritenersi correttamente assolto qualora il documento sia nella sostanza conforme al modello allegato al decreto presidenziale.

Deve contenere, cioè, tutti gli elementi e le indicazioni ivi previste anche se, formalmente, potrà contenere altri dati, assumere altre forme o dimensioni diverse a seconda delle esigenze dell'utilizzatore.

Per quanto concerne il periodo di riferimento del documento in esame, si fa presente che l'art. 2, comma 1, del regolamento prevede, oltre a una scheda in cui rilevare gli acquisti mensili di carburante, come avvenuto in passato, anche una scheda trimestrale per i contribuenti che adottano tale cadenza periodica di liquidazione del tributo. In merito a tale ultimo punto si fa presente che non esiste nel dettato normativo una diretta correlazione tra le schede e il periodo di liquidazione. Di conseguenza, la scelta della scheda carburante è libera nel senso che nulla vieta per esempio che i contribuenti trimestrali possano utilizzare le schede mensili.

Del pari, la scelta del tipo di documentazione va effettuata di fatto scegliendo cioè l'una o l'altra tipologia di scheda senza che sia necessario osservare particolari formalità (opzioni o comunicazioni agli Uffici finanziari). A tale conclusione induce la mancanza di limitazioni nella normativa in commento.

### 3.2 Compilazione della scheda

L'art. 3 del più volte menzionato provvedimento pone a carico dell'addetto alla distribuzione del carburante, ai fini di una sua maggiore responsabilizzazione, e non più a carico dell'acquirente del carburante, come avveniva per il passato, l'obbligo di indicare nella scheda carburante, all'atto di ogni rifornimento, i seguenti elementi:

- la data del rifornimento;
- l'ammontare del corrispettivo totale corrisposto, al lordo della relativa imposta sul valore aggiunto;
- gli estremi identificativi dell'esercente l'impianto di distribuzione (denominazione o ragione sociale se soggetto collettivo, ovvero ditta o cognome e nome se persona fisica), apposti utilizzando anche un apposito timbro;
- l'ubicazione dell'impianto di distribuzione del carburante. L'addetto alla distribuzione di carburante, previo accertamento della corrispondenza della scheda al veicolo da rifornire, deve apporre la propria firma per convalida della regolarità dell'operazione di acquisto.

Si evidenzia che, per motivi di semplificazione degli adempimenti contabili, non è più obbligatoria l'indicazione del numero progressivo dell'annotazione né quella

del tipo e della quantità del carburante erogato, trattandosi di elementi ritenuti dal legislatore delegato scarsamente rilevanti ai fini dei controlli fiscali.

### 3.3 Registrazione della scheda

Ai fini dell'annotazione della scheda carburante nei registri previsti dalla vigente normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, si rileva che non sono intervenute modifiche sostanziali rispetto alla disciplina anteriore all'entrata in vigore del decreto del Presidente della Repubblica n. 444 del 1997.

Per quanto concerne la registrazione delle operazioni di vendita dei carburanti, i gestori dovranno annotare, ai sensi dell'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, l'ammontare globale dei corrispettivi entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate e con riferimento a tale giorno.

I soggetti d'imposta acquirenti, a norma dell'art. 4 del più volte menzionato decreto presidenziale, devono annotare distintamente nel registro degli acquisti ciascuna scheda mensile o trimestrale numerata seguendo la progressione numerica del registro medesimo.

Dalla registrazione devono risultare il mese o il trimestre e il veicolo cui si riferisce la scheda, il numero come sopra a essa attribuito, l'ammontare complessivo delle operazioni ovvero, nelle ipotesi di detraibilità dell'imposta afferente l'acquisto di carburante, l'ammontare imponibile complessivo determinato diminuendo il totale mensile o trimestrale risultante dalla scheda, della percentuale di cui al quarto comma dell'art. 27 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e l'ammontare della relativa imposta detraibile calcolato mediante l'applicazione dell'aliquota all'imponibile scorporato.

Cosa deve risultare dalla registrazione della scheda carburante.

Può, naturalmente, essere applicato, in alternativa, il metodo di calcolo dell'imponibile previsto dalla seconda parte del quarto comma del medesimo art. 27.

Per le operazioni non imponibili, deve essere indicato, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

Tornano applicabili le disposizioni contenute nel decreto del ministro delle Finanze 11 agosto 1975 e le relative istruzioni già impartite in merito alle registrazioni effettuate mediante l'utilizzo di macchine elettrocontabili.

Sono altresì applicabili le modalità di registrazione di cui all'art. 7 del decreto legislativo 10 giugno 1994, n. 357 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 secondo il quale, a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente allorquando anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Si fa presente, altresì, che l'art. 6, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996 n. 695, dispone che non sussiste, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligo di annotare le fatture e le bollette doganali relative ad acquisti e importazioni per i quali ricorrono le condizioni di indetraibilità dell'imposta stabilita dal secondo comma dell'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (attualmente dall'art. 19bis-1 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972). Attesa la funzione della scheda carburante di documento sostitutivo della fattura e ricorrendo la medesima ragione giustificativa, si ritiene che l'esonero dall'obbligo di registrazione sussista anche nel caso delle schede in parola, qualora l'imposta relativa agli acquisti da esse documentati non sia detraibile.

L'ultimo periodo dell'art. 4 del regolamento in esame dispone che, prima della registrazione, l'intestatario del mezzo di trasporto utilizzato nell'esercizio d'impresa annota sulla scheda il numero dei chilometri rilevabile, alla fine del mese o del trimestre, dall'apposito dispositivo contachilometri esistente nel veicolo, non quello dei chilometri percorsi nello stesso periodo. La disposizione, ispirata a motivi di cautela fiscale, è diretta a facilitare l'accertamento del consumo del veicolo in rapporto ai chilometri percorsi, allo scopo di evitare artificiose ricostruzioni postume del contenuto della scheda. Va da sé che in assenza dell'apposito dispositivo (per esempio natanti di modeste dimensioni adibiti alla pesca e all'acquacoltura) che misuri i chilometri percorsi, il disposto normativo predetto potrà ritenersi osservato

con l'indicazione sulla scheda carburanti delle ore di moto a cura degli utenti e con altro analogo dispositivo presente sul veicolo che consenta di ricostruire in modo oggettivo l'impiego del mezzo di trasporto (per esempio contaore).

### 3.4 Conservazione delle schede carburante

L'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 444 del 1997 prescrive l'obbligo di conservazione delle schede in discorso mediante un rinvio alle disposizioni generali contenute nell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che regola le modalità e i termini di conservazione delle scritture contabili e dei documenti rilevanti ai fini tributari rinviando, a sua volta, all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Debbono, pertanto, intendersi confermate a tale riguardo le disposizioni normative e le interpretazioni ministeriali finora emanate relativamente all'osservanza di tale obbligo.

Si precisa, inoltre, che le schede in questione non sono soggette alle formalità della preventiva numerazione e bollatura.

### 4. Prassi amministrativa applicabile

Attesa la valenza prevalentemente procedurale e non sostanziale delle innovazioni apportate dal regolamento in rassegna, si conferma l'operatività delle istruzioni già impartite in passato da questa Amministrazione, in quanto compatibili con le nuove disposizioni introdotte, salva l'integrazione prescritta dall'ultimo periodo dell'art. 4 del D.P.R. n. 444 del 1997 in esame. In particolare, restano ferme le istruzioni fornite con i provvedimenti che si elencano di seguito a titolo indicativo:

- circolare ministeriale 13 luglio 1977, n. 39, che ha chiarito quanto segue:

**a)** per quanto concerne gli acquisti di carburanti fatti da dipendenti di soggetti d'imposta che utilizzano la propria autovettura per conto del datore di lavoro, la scheda carburante deve contenere gli estremi di individuazione del veicolo e i dati identificativi del dipendente intestatario del veicolo medesimo e dell'impresa soggetto d'imposta. Si precisa che l'indicazione dei chilometri percorsi va riferita esclusivamente ai consumi afferenti l'attività d'impresa;

**b)** per i veicoli a motore nuovi di fabbrica, non ancora immatricolati, per i quali il rifornimento della dotazione iniziale di carburante venga effettuato presso impianti stradali di distribuzione, può essere istituita una unica scheda mensile contenente un'apposita colonna sulla quale annotare, per ogni rifornimento, il numero di telaio del veicolo rifornito; l'utilizzo di una unica scheda, con l'indicazione del numero di telaio e degli estremi della "targa prova", è pure consentito per i rifornimenti relativi a veicoli affidati per la riparazione o per la vendita.

Si ritiene che la descritta procedura possa essere adottata nel caso di utilizzazione da parte di imprese concessionarie di autovetture e veicoli industriali nuovi di fabbrica, non immatricolati, ovvero da parte di commercianti di veicoli usati, adibiti all'esecuzione di prove tecniche o dimostrative per la clientela ovvero consegnati all'acquirente con la dotazione iniziale di carburante. Non si ritiene sussistente per le fattispecie sopra descritte l'obbligo di indicare sull'unica scheda il chilometraggio iniziale e finale di ogni periodo di riferimento della carta carburante (mensile o trimestrale) o, per i veicoli affidati in riparazione, i chilometri effettivamente percorsi. Ciò in quanto trattasi di ipotesi specifiche rispetto al caso tipico rappresentato dai rifornimenti continuativi da parte dell'utente del veicolo, per le quali l'adempimento risulterebbe oltremodo oneroso. Le anzidette modalità di istituzione della scheda, ma con l'obbligo di indicazione dei chilometri, possono essere utilizzate dagli esercenti l'attività di autonoleggio, i quali possono adottare un'unica scheda per ogni stazione e noleggiante, secondo quanto è già consentito con la risoluzione ministeriale 26 luglio 1977, n. 362907. La scheda medesima deve recare per ogni rifornimento di carburante gli estremi di immatricolazione di ciascun veicolo noleggiato;

**c)** nell'ipotesi prevista dall'art. 8, comma 2, del citato decreto n. 633 del 1972, l'esportatore intestatario della scheda carburante, deve rilasciare la dichiarazione di cui alla citata disposizione con l'indicazione della data e del prezzo del carburante acquistato e deve annotare nella scheda carburante anche il titolo di inapplicabilità

dell'imposta e la relativa norma. Tali dichiarazioni sono conservate a cura del gestore dell'impianto di distribuzione, a giustificazione della non imponibilità delle anzidette operazioni.

Per questi casi si rende necessario esporre distintamente l'importo totale degli acquisti senza pagamento d'imposta e quello degli acquisti con prezzo comprensivo dell'imposta;

- **risoluzione ministeriale 19 dicembre 1977, n. 363799** che ha autorizzato gli utilizzatori di veicoli a motore, di regola non abilitati alla circolazione stradale (carrelli elevatori, macchine operatrici come trattori, escavatori, mezzi per spurgo pozzi), muniti di specifica autorizzazione alla circolazione medesima, a istituire la scheda carburante e a indicare, in luogo della targa, il numero di matricola della macchina, e, ove il mezzo sia dotato di apposito dispositivo, il numero dei chilometri ovvero il numero delle ore di lavorazione. Naturalmente, qualora i suddetti mezzi speciali non possano circolare su strada e quindi non possano rifornirsi direttamente presso gli impianti stradali di distribuzione, mancando il presupposto di legge per l'applicazione della disciplina relativa alla scheda carburanti, la documentazione degli acquisti di carburanti è costituita dalla fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972;

- **risoluzione ministeriale 22 luglio 1977, n.362872**, che ha escluso dall'obbligo di istituzione della scheda carburante i contribuenti che non intendono avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta;

- **risoluzione ministeriale 26 luglio 1977, n.362648**, che ha consentito l'adozione di una speciale procedura di compilazione della scheda carburanti aggiornata per esigenze aziendali, nel rispetto del D.P.R. n. 444 del 1997 con i seguenti adempimenti:

a) ciascun veicolo sociale è dotato, anziché di un'unica scheda, di un apposito blocco di buoni predisposti in tagli di importo fisso predeterminato, ciascuno dei quali da utilizzare per ogni rifornimento e sui medesimi buoni vengono eseguiti, a cura dell'addetto alla distribuzione, le annotazioni previste dalla normativa vigente e una copia del documento viene ritirata dall'addetto medesimo;

b) alla fine di ogni mese i dati contenuti nei buoni utilizzati da ciascun veicolo vengono elaborati per consentirne la contabilizzazione e l'annotazione nel registro sezionale degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel rispetto dei termini previsti dal D.M. 11 agosto 1975 e ferma restando la loro inclusione nella liquidazione trimestrale di competenza. I buoni vengono numerati, datati e conservati a norma dell'art. 39 del citato D.P.R. n. 633 del 1972;

c) in aggiunta agli adempimenti sopra descritti, gli utilizzatori dei veicoli sociali compilano mensilmente un documento, anch'esso numerato, datato e conservato a norma dell'art. 39 del precitato art. 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel quale devono essere indicati, oltre ad altri elementi, il numero di targa del veicolo e l'indicazione dei chilometri percorsi alla fine del periodo di riferimento;

- **risoluzione ministeriale 24 febbraio 1978, n.363567**, che ha ammesso la possibilità di annotare nel registro degli acquisti il nome del dipendente consegnatario dell'autoveicolo, in luogo degli estremi del veicolo stesso, nel caso in cui la quasi totalità degli autoveicoli venga assegnata con caratteri di continuità e stabilità ai singoli dipendenti, che ne giustificano il possesso con l'autentica notarile di un'apposita autorizzazione a condurre;

- **risoluzione ministeriale 2 marzo 1978, n. 13484**, che ha ritenuto non obbligatoria l'indicazione nella scheda del numero di codice fiscale del soggetto d'imposta che acquista il carburante;

- **risoluzione ministeriale 20 maggio 1983, n. 341924**, con la quale è stato stabilito che la scheda carburante non costituisce un valido documento giustificativo, ai fini del riconoscimento del rimborso dell'IVA relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti di distribuzione automatica in Italia, da parte degli autotrasportatori non residenti nel territorio italiano, nel presupposto che il divieto per i gestori di impianti di distribuzione di carburanti di emettere fatture riguarda esclusivamente gli acquisti effettuati da soggetti di imposta nazionali;

- **risoluzione ministeriale 17 febbraio 1989, n. 571647 e n. 570767**, come integrata dalla risoluzione ministeriale 4 luglio 1996, n. 106/E, che ha dato, tra l'altro, la possibilità di sostituire la carta carburante con una particolare procedura di fatturazione posta in essere con l'utilizzo di un'apposita carta di credito e sulla base di appositi contratti di somministrazione.

I criteri indicati nelle risoluzioni medesime possono essere applicati anche a particolari fattispecie che ne costituiscono varianti.

E' stato a tale riguardo prospettato il caso di una società petrolifera che stipula con i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante un contratto di somministrazione in base al quale il gestore dell'impianto di distribuzione si impegna, verso corrispettivo, ad eseguire a favore della società petrolifera cessioni periodiche o continuative, consistenti nel rifornimento di carburante alle società aderenti al sistema delle tessere magnetiche che, a loro volta, hanno stipulato un contratto di somministrazione con la stessa società petrolifera.

Pertanto, l'attività di rifornimento di carburante si scinde in due operazioni distinte:

- somministrazioni continuative del distributore comodatario alle società petrolifere;
- somministrazioni dalla società petrolifera direttamente alla società avente diritto alla fornitura di carburante.

Nel rapporto tra gestore e società petrolifera il primo emette nei confronti di quest'ultima regolare fattura per le somministrazioni effettuate a favore della società beneficiaria delle forniture di carburante. La società petrolifera, a sua volta, emette fattura nei confronti della società che fruisce della somministrazione nei termini previsti dal secondo comma lett. a) dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, in base al flusso di informazioni automatizzate di tutti i prelievi effettuati con l'utilizzo delle carte magnetiche. Gli utilizzatori dei veicoli sociali compilano mensilmente un documento numerato e datato nel quale sono indicati, tra l'altro, il numero di targa del veicolo e i chilometri percorsi. Nelle ipotesi considerate non si ritiene applicabile il divieto di fatturazione di cui al terzo comma dell'art. 1 del D.P.R. n. 444 del 1997, in quanto lo stesso divieto è posto testualmente a carico dei gestori di impianti stradali di distribuzione di carburante per autotrazione non delle società petrolifere.

Nelle fattispecie descritte, inoltre, non ricorre un'ipotesi di cessione di beni in senso tecnico, così come richiesto dagli artt. 1 e 6 del citato D.P.R. n. 444 del 1997 che delimitano l'ambito applicativo della disciplina concernente la carta carburanti, ma un'ipotesi di somministrazione ai sensi dell'art. 1559 del codice civile. In alcuni casi, poi, gli adempimenti in materia di carta carburante non sono concretamente attuabili per la mancanza del personale addetto alla distribuzione del carburante;

**risoluzione ministeriale 15 gennaio 1996, n. 17/E**, che ha riconosciuto l'ammissibilità di una scheda carburante, rappresentata da un supporto magnetico, predisposta con l'osservanza di una procedura speciale ivi descritta.

## 3.1 Scheda carburante

**D: Si chiede se, ai sensi dell'articolo 5, comma 7 del DPR 9 dicembre 1996, n. 695, vi sia ancora l'obbligo di registrazione delle schede carburante.**

R: Si conferma quanto già in precedenza chiarito con la circolare n. 205 del 12 agosto 1998. La disposizione contenuta nell'articolo 6, comma 7, del DPR 9 dicembre 1996, n. 695, concernente l'insussistenza dell'obbligo di annotazione delle fatture relative ad acquisti ed importazioni con IVA indetraibile ai sensi dell'articolo 19, secondo comma del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (attualmente 19 bis-1 del citato decreto n. 633 del 1972), è estesa anche alla scheda carburante, considerata la sua funzione di documento sostitutivo della fattura.

Va rilevato, tuttavia, che, stante la natura soggettiva dell'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto dei carburanti, i contribuenti, che si trovano nelle condizioni di poter esercitare il diritto alla detrazione, devono necessariamente provvedere alla registrazione della scheda carburante nei termini e con le modalità previste dall'articolo 4 del DPR 10 novembre 1997, n. 444.

L'obbligo di registrazione sussiste, in ogni caso, ai fini delle imposte dirette per i contribuenti in contabilità semplificata.

I soggetti passivi d'imposta, per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, sia in misura forfetaria che integrale, devono essere in possesso, nella normalità dei casi, di una regolare fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, che evidenzia, tra i vari elementi previsti, l'ammontare dell'imposta addebitata.

Per motivi di semplificazione, l'art. 2 della legge 21 febbraio 1977 n. 31, ha disposto una particolare documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione presso impianti distributori stradali, denominata "scheda carburanti", utilizzabile sia per poter detrarre l'IVA sia come acquisto ai fini delle imposte sul reddito.

Le disposizioni sulla scheda carburante sono contenute nel D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444, al regolamento sulla "*semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburanti per autotrazione*".

Gli ultimi chiarimenti in merito sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 205 del 12 agosto 1998.

In generale l'imprenditore, il professionista e l'artista che utilizzano veicoli nello svolgimento della propria attività aziendale/professionale/artistica, nel momento in cui fanno rifornimento di carburante presso gli impianti stradali di distribuzione, **non possono** chiedere l'emissione della fattura.

No all'emissione della fattura

L'articolo 1 dispone che gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti all'imposta sul valore aggiunto devono risultare da apposite annotazioni eseguite in una scheda particolare conforme al modello allegato nel regolamento.

L'articolo 2 dispone quali sono le caratteristiche della scheda carburante. Rispetto alle schede che venivano utilizzate prima dell'entrata in vigore di tale regolamento, quelle attualmente in vigore, che sostituiscono la fattura come previsto dagli articoli 21 e 22 del D.P.R. n. 633/1972, presentano diverse novità, ma nello stesso tempo anche elementi comuni.

L'articolo 7 del D.P.R. 444/1997 statuisce che il regolamento attuativo la scheda carburanti ha effetto a partire dal primo giorno del terzo mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Poiché detta pubblicazione è avvenuta nel n. 298 del 23 dicembre 1997, è dal **1° marzo 1998** che viene utilizzata questo particolare documento fiscale denominato scheda carburante.

Per **ciascun veicolo a motore**, utilizzato nell'esercizio dell'attività di impresa, dell'arte e della professione, deve essere predisposta una scheda carburante.

Una scheda per ogni veicolo a motore

La circolare n. 205 E precisa che ciascun veicolo a motore utilizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o della professione deve essere intestato all'ente, alla società o al titolare della ditta individuale o all'esercente l'arte o professione oppure in alternativa deve essere posseduto a titolo, regolarmente documentato, di locazione finanziaria, noleggio, comodato e simili.

Veicolo a motore posseduto a titolo di leasing, noleggio, comodato o simili

La predisposizione della scheda può essere a **periodicità mensile o trimestrale**. Il soggetto utilizzatore può quindi scegliere liberamente la periodicità della scheda e tale scelta non è collegata a specifiche opzioni o formalità né tantomeno al volume d'affari del soggetto d'imposta.

La stessa circolare 205 E precisa che *“non esiste nel dettato normativo una diretta correlazione tra le schede e il periodo di liquidazione. Di conseguenza, la scelta della scheda carburante è libera nel senso che nulla vieta per esempio che i contribuenti trimestrali possano utilizzare le schede mensili. Del pari, la scelta del tipo di documentazione va effettuata di fatto scegliendo cioè l'una o l'altra tipologia di scheda senza che sia necessario osservare particolari formalità (opzioni o comunicazioni agli uffici finanziari).”*

Periodicità della scheda: mensile o trimestrale slegata dalle liquidazioni IVA

#### COSA DEVE CONTENERE LA SCHEDA CARBURANTE

La scheda deve contenere:


- gli estremi di individuazione del veicolo (casa costruttrice, modello, targa o numero di telaio o altri estremi identificativi);

La scheda carburante ha una forma libera ma un contenuto minimo come previsto dall'art. 2 DPR 444/1997

Con sentenza **9 novembre 2005 n. 21769** la Corte di Cassazione ha confermato la necessità che la scheda carburante contenga tutti i dati identificativi del veicolo, ivi compresa la targa, per il riconoscimento, ai fini fiscali, dei costi di acquisto del carburante.

- gli elementi identificativi del soggetto che acquista il carburante: il nome della ditta, la sua denominazione o ragione sociale, il nome e cognome se trattasi di persone fisiche;
- il domicilio fiscale e il **numero di partita Iva** del soggetto acquirente il carburante, **non è obbligatorio** indicare sulla scheda carburante il numero di codice fiscale del soggetto IVA acquirente. Confronta a tale proposito la **Risoluzione n. 13484 del 2 marzo 1978**;
- l'ubicazione della stabile organizzazione in Italia per i soggetti domiciliati all'estero. I soggetti non residenti identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 non potranno che indicare l'indirizzo estero.

Per i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, che hanno nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, la scheda deve contenere gli estremi di individuazione del veicolo, i dati identificativi del soggetto residente all'estero e del rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato.



Si precisa inoltre che i dati di individuazione del veicolo e del soggetto passivo IVA da inserire sulla scheda possono essere indicati anche a mezzo di apposito timbro (art. 2, comma 2, D.P.R. 444/1997).

La circolare n. 205 E precisa che l'adempimento istitutivo della scheda carburanti è da ritenersi correttamente assolto qualora il documento sia nella sostanza conforme al modello allegato al decreto presidenziale.

L'aspetto esteriore della scheda può assumere la forma e le dimensioni che meglio rispondono alle esigenze dell'utilizzatore. Essa pertanto può contenere altri dati o informazioni supplementari che si ritenessero necessarie o utili, oltre a tutti gli elementi e le indicazioni previste nel regolamento.

Aspetto esteriore della scheda

La compilazione della scheda carburanti non presenta particolari difficoltà, ma il regolamento attuativo introduce anche alcune novità rispetto a quanto previsto in precedenza. E' bene sottolineare che l'istituzione della scheda carburante non è un obbligo, bensì una facoltà concessa ai contribuenti affinché possano dedurre dal reddito fiscale le spese inerenti ai rifornimenti di carburante per autotrazione.

Il soggetto passivo di imposta utilizzatore può in alternativa:

- **acquistare** le schede già prestampate in cartoleria
- **predisporre** internamente, purché abbiano il contenuto richiesto dalla legge.

Acquistare le schede in cartoleria o predisporle internamente

Annotazioni

.....

.....

.....

Con riferimento agli estremi di individuazione del veicolo è necessario riportare sulla scheda carburanti:

- la marca del veicolo (es. *Volkswagen*);
- il modello (es. *Golf 1.6TDI*)
- la targa o il numero di telaio.

Ai sensi dell'art. 2 DM 7-6-1977, la scheda carburanti deve riportare tra l'altro, gli estremi di individuazione del veicolo. La disposizione non contiene quindi un esplicito riferimento all'indicazione del numero di targa o di telaio.

Tuttavia è importante ricordare la Sentenza della Corte di Cassazione n. 21769 del 9-11-2005 con cui si evince che l'indicazione del **numero della targa** "*debba ritenersi prescritto obbligatoriamente, costituendo il principale elemento di individuazione del veicolo*".

Attenzione al numero della targa, elemento essenziale

In assenza delle suddette informazioni, non sussistendo alcuna garanzia in merito all'identificazione del veicolo e conseguentemente della riferibilità dell'acquisto di carburante al soggetto passivo d'imposta, non sarà possibile dedurre i costi relativi al carburante e dedurre la relativa IVA inclusa nel corrispettivo.

Dal 1° marzo 1998 è cambiato il soggetto che deve effettuare l'annotazione dei dati relativi al rifornimento di carburante. L'obbligo di tale annotazione non ricade più su colui che utilizza il veicolo bensì sull'addetto alla distribuzione di carburante.

Il regolamento pone espressamente a carico del gestore dell'impianto di distribuzione l'obbligo di indicare nella scheda carburante, all'atto di ogni rifornimento:

- la data del rifornimento stesso;
- il corrispettivo al lordo dell'Iva;
- la denominazione o la ragione sociale ovvero il cognome e nome se persona fisica, nonché l'ubicazione dell'impianto, anche a mezzo di apposito timbro;
- la firma (si consiglia per esteso) per convalida che attesta, oltre che il corrispettivo effettivamente pagato, anche la corrispondenza del veicolo alla scheda carburante presentata.

In altri termini occorre sincerarsi che la targa del veicolo rifornito di carburante sia la stessa che viene indicata sulla scheda.

**La firma dell'addetto alla distribuzione (cfr. Cassazione n. 21941/2007) costituisce elemento essenziale, in mancanza di essa non è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta.**

Spesso in pratica la firma si riduce a una semplice sigla, anziché essere costituita dal nome e cognome. In linea di massima l'apposizione di una sigla può ritenersi valida se non sorgono dubbi sul soggetto che l'ha effettuata e che può, in qualsiasi momento, riconoscerla.

Questo adempimento da parte del gestore dell'impianto stradale viene evidenziato anche dalla circolare esplicativa n. 205 E che chiarisce come si sia voluto attribuire ai gestori degli impianti una maggiore responsabilizzazione.

A differenza della precedente normativa, **non è più necessario**:

- la rilevazione del tipo e della quantità di carburante acquistato;
- l'indicazione del numero progressivo dell'annotazione.

Cosa deve fare il gestore dell'impianto

Cosa non è necessario indicare

A tale proposito si ricorda la Sentenza della Corte di Cassazione n. 21941 del 19-10-2007, disponendo che “è chiaro che la previsione dell'apposizione della firma sulla scheda da parte l'esercente 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”.

La firma del gestore,  
elemento essenziale

Sulla base di queste considerazioni è molto importante verificare sempre la presenza della firma dell'addetto all'impianto di distribuzione, in corrispondenza di ciascun rifornimento.

In mancanza non sarà possibile dedurre i costi relativi al carburante sostenuti in quel periodo.

#### ANNOTAZIONE DEI KM FINALI

Un'ulteriore importante adempimento per una corretta compilazione della scheda carburante è contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 4 del decreto 444/1997 ed è costituita dall'obbligatoria indicazione sulla scheda carburanti dei chilometri percorsi.

Annotazione dei km  
finali prima di  
registrare la scheda

Infatti prima della registrazione nelle scritture contabili l'intestatario del mezzo di trasporto, utilizzato nell'esercizio d'impresa, deve annotare sulla scheda il numero di chilometri che si può rilevare, alla fine del mese o del trimestre, dal contachilometri esistente nel veicolo (non quello dei chilometri percorsi nello stesso periodo).

Pertanto **tutti gli imprenditori** che utilizzano mezzi di trasporto dovranno indicare il numero dei chilometri prima di registrare la scheda carburanti nell'apposito registro degli acquisti previsto dall'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972.

La ratio della norma  
è collegata ad  
esigenze di cautela  
fiscale.

L'art. 4 del D.P.R. n. 444/1997 parla di “intestatario del mezzo di trasporto” e il lettore attento potrebbe dedurre che l'obbligo di indicare il numero di chilometri non sussista per coloro che non sono intestatari dei veicoli, come ad esempio nei casi di comodato, leasing e in ogni caso in presenza di un diritto di godimento. La disposizione è imprecisa ma risulta chiaro che l'obbligo di indicazione dei chilometri prima della registrazione ricade su tutti gli utilizzatori (salvo qualche eccezione), indipendentemente dalla qualità di intestatario o semplice possessore.

A tale proposito la circolare 205 E precisa che “la disposizione, ispirata a motivi di cautela fiscale, è diretta a facilitare l'accertamento del consumo del veicolo in rapporto ai chilometri percorsi, allo scopo di evitare artificiose ricostruzioni postume del contenuto della scheda.

Va da sé che in assenza dell'apposito dispositivo (per esempio natanti di modeste dimensioni adibiti alla pesca e all'acquacoltura) che misuri i chilometri percorsi, il disposto normativo predetto potrà ritenersi osservato con l'indicazione sulla scheda

Assenza del  
dispositivo  
contachilometri

*carburanti delle ore di moto a cura degli utenti e con altro analogo dispositivo presente sul veicolo che consenta di ricostruire in modo oggettivo l'impiego del mezzo di trasporto (per esempio contaore).”*

Si deve inoltre sottolineare come l'ultimo periodo dell'art. 4 del D.P.R. n.444/ 1997 parla di *“intestatario del mezzo di trasporto, utilizzato nell'esercizio d'impresa.”*

Questa precisazione è importante in quanto esclude pertanto dall'obbligo di annotare i chilometri i seguenti soggetti:


- gli artisti e professionisti;
- i rivenditori di veicoli nuovi o usati e di quelli a uso dimostrativo o di prova, relativamente alla scheda unica aziendale (vedi casi speciali);
- i riparatori di veicoli loro affidati per la riparazione.

Nessuna annotazione dei km finali per I professionisti e artisti

Chilometri percorsi	L'annotazione è <b>obbligatoria</b> solamente per gli esercenti attività d'impresa. L'intestatario del mezzo di trasporto, utilizzato nell'esercizio d'impresa, deve annotare il numero dei chilometri rilevabili alla fine del mese o del trimestre dall'apposito contachilometri, prima che la stessa sia annotata nel registro degli acquisti.
---------------------	---

Con l'obbligo di annotare i chilometri da parte dei soggetti che svolgono attività d'impresa (obbligo tra l'altro in contrasto con la finalità di semplificazione), il verificatore fiscale potrà far rilevare più agevolmente eventuali abusi di false annotazioni riportando il numero dei chilometri percorsi, dal primo periodo al successivo, al consumo di carburante.

Ha lasciato perplessi la non obbligatorietà di indicare sulla scheda carburanti il tipo e la quantità di carburante utilizzato. Chi, ad esempio, utilizza gpl, potrebbe far indicare, con la complicità del gestore dell'impianto, il corrispettivo per l'acquisto di benzina, notoriamente più elevato, senza che dai chilometri indicati sulla scheda il verificatore possa rilevare le maggiori detrazioni.


ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE D.P.R. N. 444/1997		Mese di ..... Anno N                      Periodo Trimestre: I trimestre		
Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del soggetto d'imposta Domicilio fiscale – Partita IVA  ABBIGLIAMENTO AZZURRA di Biondi Massimo Piazza Giuseppe Giusti 25 51016 MONSUMMANO TERME – Pistoia Domicio fiscale: via Carducci 3 – Lucca Partita Iva 00483650471 (1)	Intestatario veicolo	OPEL ASTRA		
	Marca o modello	AAF384SK		
	Nr targa o telaio	36859 (2)		
	Km alla fine del mese o del trimestre			
<b>SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE</b>				
	DATA RIFORNIMENTO	PREZZO CARBURANTE	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore Ubicazione dell'impianto - Firma	
Conforme al modello ministeriale. Sviluppato da Studio Polli – <a href="http://www.studiopolli.it">www.studiopolli.it</a> Riproduzione vietata.	11-01-N (4)	45,00 (4)	MARTINI DANILO Agip n. 5340 Via della Repubblica 51100 PISTOIA Partita IVA 01214080473 f.to <i>Martini Danilo</i> (3)	
	22-02-N (4)	48,00 (4)	GARENNI ADOLFO via Gramsci 23 Montecatini Terme Partita IVA 01104820475 f.to <i>Adolfo Garenni</i> (3)	
	Importo totale comprensivo di Iva al 20.%	93,00 Euro	Detraibile al 40 %	Codice
	Percentuale di scorporo	1,20	Numero progressivo attribuito	125
	Imponibile con Iva indetraibile 46,50	IVA 9,30	Imponibile con Iva detraibile 31,00	IVA 6,20

(1) Non è obbligatoria l'indicazione del codice fiscale del soggetto utilizzatore, è sufficiente l'indicazione della Partita Iva;

(2) il numero dei chilometri alla fine del periodo deve essere indicato prima della registrazione della scheda ed è rilevabile dal contachilometri del veicolo;

(3) l'addetto dell'impianto deve apporre la propria firma di convalida;

(4) la data del rifornimento e il corrispettivo lordo devono essere annotati dall'addetto dell'impianto e non dall'utilizzatore della scheda.

<b>ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE D.P.R. N. 444/1997</b>		Mese di Gennaio Anno <i>N</i> Periodo ..... Trimestre:		
Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del soggetto d'imposta Domicilio fiscale – Partita IVA  <b>ABBIGLIAMENTO AZZURRA</b> di Biondi Massimo Piazza Giuseppe Giusti 25 51016 MONSUMMANO TERME – Pistoia <b>Domicilio fiscale: via Carducci 3 – Lucca (1)</b> Partita Iva 00483650471	Intestatario veicolo			
	Marca o modello		<b>FORD TRANSIT</b> (veicolo a motore esclusivamente utilizzato nell'attività)	
	Nr targa o telaio		BA566MK	
	Km alla fine del mese o del trimestre		<b>18151</b> (3)	
<b>SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE</b>				
	DATA RIFORNIMENTO	PREZZO CARBURANTE	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore Ubicazione dell'impianto - Firma	
Conforme al modello ministeriale. Sviluppato da Studio Polli – <a href="http://www.studiopolli.it">www.studiopolli.it</a> Riproduzione vietata.	11-01-N (3)	60,00 (3)	MARTINI DANILO Agip n. 5340 Via della Repubblica 51100 PISTOIA Partita IVA 01214080473 f.to <i>MD</i> (2)	
	22-01-N (3)	60,00 (3)	GARENNI ADOLFO via Gramsci 23 Montecatini Terme Partita IVA 01104820475 f.to <i>Adolfo Garenni</i>	
	Importo totale comprensivo di Iva al 20.%	120,00 Euro	Detraibile al 100 %	Codice
			Numero progressivo attribuito	36
	Percentuale di scorporo	1,20	Data	31-01-N
	Imponibile con Iva indetraibile	IVA	Imponibile con Iva detraibile	IVA
			100,00	20.00

(1) La sede della Ditta e il domicilio fiscale non sono coincidenti. Il DPR n.444/97 chiede di indicare il secondo;

(2) l'apposizione della semplice sigla in luogo della firma dell'addetto, così come prescrive la legge, potrebbe causare motivo di non riconoscimento dell'acquisto del carburante;

(3) **dati non obbligatori:** numerazione progressiva dei rifornimenti, tipo di carburante, quantità acquistata, indicazione dei chilometri iniziali.

Il gestore dell'impianto stradale di distribuzione dovrà annotare, ai sensi dell'articolo 24 del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili e delle operazioni esenti.

I corrispettivi del gestore

Il termine per effettuare la registrazione delle operazioni di vendita dei carburanti è sempre entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate e con riferimento a tale giorno.

ANNOTAZIONI DELL'ACQUIRENTE

La registrazione delle schede carburanti da parte degli acquirenti trova la sua regolamentazione nell'articolo 25, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 e nell'articolo 4 del D.P.R. n. 444/1997 istitutivo della scheda.

L'acquirente deve provvedere:

- a una distinta annotazione nel registro degli acquisti di ciascuna scheda mensile o trimestrale;
- a una numerazione della scheda seguendo la progressione numerica del registro stesso;
- all'annotazione, prima della registrazione, del numero di chilometri.

Cosa deve fare l'utilizzatore della scheda carburante

**Circolare n. 205 del 12-8-1998**

**3.3 Registrazione della scheda** ..... I soggetto d'imposta acquirenti, a norma dell'art. 4 del più volte menzionato decreto presidenziale, devono annotare distintamente nel registro degli acquisti ciascuna scheda mensile o trimestrale numerata secondo la progressione numerica del registro medesimo.

Dunque elemento obbligatorio da trascrivere sulla scheda carburante, prima della sua registrazione contabile, è il numero di chilometri che l'utilizzatore deve rilevare dal dispositivo contachilometri alla fine del mese o del trimestre.

Si ricorda che secondo il D.P.R. n. 444/1997 tale obbligo è previsto solo per i mezzi utilizzati nell'esercizio d'impresa: restano esclusi quindi da tale obbligo i veicoli utilizzati dai soggetti che producono reddito di lavoro autonomo.

Come precisa la Circolare n. 205 al punto 3.3, dalla registrazione devono risultare :

√	• il mese o il trimestre di riferimento;
√	• il veicolo cui si riferisce la scheda;
√	• il numero progressivo come specificato precedentemente, ossia il numero attribuito nel contesto dei documenti di acquisto (cosiddetto protocollo d'acquisto);
√	• nelle ipotesi di imposta detraibile l'ammontare imponibile e quello della relativa imposta adottando il procedimento di scorporo previsto dal quarto comma dell'articolo 27 del D.P.R. n. 633/1972 oppure in alternativa il procedimento matematico di calcolo dell'imponibile come previsto dal quarto comma, seconda parte, dello stesso articolo;
√	• nelle ipotesi di operazioni non imponibili, in luogo dell'ammontare dell'imposta il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

Data del documento	Numero progressivo	Ditta, denominazione o ragione sociale, cognome e nome	Imponibile 20%	IVA 20%	Imponibile con Iva indetraibile	Iva indetraibile
31-10-201..	512	SCHEDA CARBURANTE <b>OTTOBRE 201..*</b> AM386 YZ	500,00	100,00		
31-10-201..	513	SCHEDA CARBURANTE <b>OTTOBRE 201..*</b> AN 356 ZS	50,00	10,00	75,00	15,00

\* E' obbligatorio indicare il periodo di riferimento della scheda

La circolare esplicativa n. 205 E precisa che in caso di utilizzo in fase di registrazione di macchine elettrocontabili si applicano le disposizioni contenute nel decreto del Ministro delle finanze 11 agosto 1975 e relative istruzioni.

Inoltre sono applicabili le modalità di registrazione contenute nell'art. 7 del decreto legislativo 10 giugno 1994, n. 357 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 4894.

Prima dell'introduzione della legge suddetta vigeva infatti il principio che la registrazione nel termine di 60 giorni con macchine elettrocontabili o computer significava stampa del registro vidimato entro tale termine. Dato che unicamente la stampa su un registro bollato e vidimato impedisce la modifica delle scritture contabili, la memorizzazione nell'elaboratore non veniva considerata equivalente all'adempimento della registrazione.

#### TERMINI DI REGISTRAZIONE

Relativamente al termine di registrazione **si è innovato** rispetto alla precedente normativa che prevedeva l'annotazione della scheda carburanti (allora unicamente mensile) entro il 15° giorno non festivo successivo a ciascun mese solare e, in caso di utilizzo di macchine elettrocontabili, entro il 60° giorno non festivo successivo a ciascun mese solare.

Precedente termine:  
entro il 15° giorno  
successivo a ciascun  
mese, ora abolito

Il regolamento attuativo della scheda carburanti si limita a richiamare le disposizioni contenute nell'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, con le modifiche subite nel corso del 1998 ( art.1, comma 1, lettera d, Decreto legislativo n.56).

Esso stabilisce che *“il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del terzo comma dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.”*

Le schede carburanti, pertanto, al pari di tutte le altre fatture ricevute, possono essere annotate nel registro acquisti tenuto ai fini I.V.A.:

- anteriormente alla liquidazione periodica ovvero
- anteriormente alla dichiarazione annuale nella quale il soggetto d'imposta fa valere il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Termini attuali di  
registrazione della  
scheda carburante

A sua volta l'art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, prevede che *“il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.”*

Il diritto alla detrazione, così come previsto dal primo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972:

a. sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile. L'esigibilità dell'imposta è specificatamente collegata al momento in cui l'operazione si considera effettuata come previsto dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972;

b. può essere esercitato in un arco temporale più ampio rispetto alla precedente disciplina.

SCHEMA DI SINTESI PER LA REGISTRAZIONE AI FINI I.V.A.  
DELLA SCHEDA CARBURANTE



Pertanto, a titolo di esempio, la scheda carburanti relativa al mese di settembre dell'anno **n** potrà essere annotata nel registro degli acquisti:

- anteriormente alla liquidazione periodica da effettuarsi entro il 16 ottobre dell'anno **n**;
- entro il termine della presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno **n** o dell'anno **n+1** se entro tali anni viene esercitato il diritto alla detrazione.

La scheda carburante viene in ogni caso utilizzata per documentare il relativo costo ai fini delle imposte dirette.

In questo caso le relative registrazioni devono essere effettuate in ordine cronologico nel libro giornale non oltre 60 giorni dalla data dell'operazione ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del D.P.R. n.600/1973.

La scheda carburante deve essere annotata, sempre nel termine di 60 giorni, nel registro IVA acquisti da parte delle imprese ammesse alla tenuta della contabilità semplificata, in quanto le stesse utilizzano i registri IVA per la determinazione del reddito di esercizio.

Pertanto motivi di ordine pratico consigliano di **non attendere** i tempi così lunghi permessi dalla normativa I.V.A. perché si andrebbero a registrare le schede carburanti in anni successivi a quello in cui il contribuente sostiene la relativa spesa con la conseguente indeducibilità ai fini delle imposte dirette.

Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali devono normalmente essere documentati dalla scheda carburante.

Tuttavia esistono determinati casi di esonero per i quali si rende necessario emettere la fattura, se richiesta dal cliente.

La circolare esplicativa n. 205 E elenca i casi in cui il **divieto** di documentare tramite fattura gli acquisti di carburante trova alcune deroghe e più precisamente:

Casi oggettivi di esclusione

- gli acquisti di carburante per autotrazione (benzina normale e super, benzina verde, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL) **non effettuati** presso gli impianti stradali di distribuzione;
- gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione ma **non destinati all'autotrazione** come ad esempio i motori fissi, i mezzi speciali come i carrelli elevatori, le macchine operatrici come trattori, escavatori, mezzi per spurgo pozzi. Poiché tali veicoli a motore, non abilitati alla circolazione stradale, non possono rifornirsi direttamente presso gli impianti stradali di distribuzione, la documentazione degli acquisti di carburante è costituita dalla **fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972**;
- gli acquisti di carburante la cui destinazione ad essere utilizzato per autotrazione **non possa essere constatata** all'atto dell'acquisto;
- gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione a "**self service**" e, in generale, in tutte le ipotesi in cui si verifica l'impossibilità di certificare gli acquisti stessi per mancanza del personale addetto alla distribuzione. In caso di mancanza del personale che possa rilasciare il documento fattura a richiesta del cliente, la circolare n. 205 E avverte che "*possono essere utilizzati, a tal fine, i buoni di consegna emessi dalle attrezzature automatiche, da inviare ai gestori per l'adempimento in questione*";

Self service

*Come fare dunque quando l'automobilista si serve direttamente al self-service, senza che il benzinaio sia nei dintorni?*

Il problema indicato è frequentissimo e ha suscitato parecchi dibattiti. Una risposta esauriente è stata offerta dall'**Agenzia delle Entrate**, sempre con la circolare n. 205/1998: la **scheda-carburante** non è mai utilizzabile quando non è presente il personale di servizio della stazione di rifornimento; tantomeno si può ammettere provveda il contribuente a compilarla da sé. L'unica soluzione per documentare le spese del carburante acquistato al **self-service** è quella di conservare la ricevuta o scontrino emessa in automatico dal distributore e, in un secondo momento, presentarla al gestore perché quest'ultimo emetta la fattura inerente l'operazione.

Rifornimenti di carburante al self service

- gli acquisti di **oli da gas** effettuati presso gli impianti di distribuzione di carburante da parte degli autotrasportatori di cose per conto di terzi, iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974 n. 298 e di quelli domiciliati e residenti negli Stati membri dell'Unione Europea.

Da un punto di vista **soggettivo** il divieto di documentare tramite fattura gli acquisti di carburante trova ulteriori **deroghe** e più precisamente gli acquisti di carburante effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte:

Requisiti soggettivi di esclusione

- dello Stato;
- degli Enti pubblici territoriali (ad esempio i Comuni);
- degli Istituti universitari;
- degli Enti ospedalieri di assistenza e beneficenza;
- gli acquisti di carburante tramite la stipula di particolari contratti di somministrazione fra il gestore e la propria compagnia petrolifera di prodotti petroliferi con l'utilizzazione di apposite "carte aziendali", contratti riconducibili alla procedura denominata "*netting*" (vedi Casi particolari Sezione X);
- gli acquisti di carburante effettuati da soggetti non residenti in Italia e privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato o di un rappresentante fiscale;
- gli acquisti di carburante effettuati da **autotrasportatori di cose per conto terzi** iscritti all'Albo di cui alla Legge n. 298 del 6 giugno 1974.

Sulla Gazzetta Ufficiale del 13 maggio 2011 è stato pubblicato il cosiddetto Decreto sviluppo n. 70 e tra le più rilevanti novità e semplificazioni l'articolo 7 prevede l'abolizione della scheda carburante per i soggetti IVA che possono effettuare i pagamenti **esclusivamente** con moneta elettronica come le carte di credito, carte di debito e tutte le carte prepagate (come ad esempio la carta *Postepay* molto diffusa nella pratica aziendale e professionale) emesse da intermediari soggetti alle disposizioni sull'anagrafe dei rapporti finanziari previste dal D.P.R. 29 settembre n.605.

Ai sensi dell'art. 7 del Decreto Sviluppo suddetto, lettera p), è stato inserito nel DPR n. 444/1997 - *recante il regolamento per la semplificazione delle annotazioni da apporre sulla documentazione relativa agli acquisti di carburante per autotrazione* - dopo il comma 3 un nuovo numero che spiega come si può concretizzare l'abolizione della scheda carburante:

DPR 444/1997	n.	"4. <i>In deroga a quanto stabilito al comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente regolamento</i> ".
-----------------	----	---

Decreto sviluppo n.  
70/2011

Con questa disposizione, in presenza di pagamenti tracciabili, è vero che si evita la tenuta del documento scheda carburante ma in realtà si è della convinzione che siamo di fronte a rilevanti difficoltà applicative per i soggetti passivi IVA, in particolare i soggetti passivi IVA che sono in regime di contabilità semplificata.

A titolo di esempio, ogni qual volta il rifornimento di carburante viene pagato con strumenti differenti (ad esempio in contanti, bancomat, assegni ecc.), il soggetto passivo IVA, utilizzatore delle carte di credito, deve riattivare l'utilizzazione della scheda carburante (non è ancora chiaro esclusivamente per tale acquisto oppure per tutti gli acquisti effettuati nel mese o trimestre di riferimento).

Come osserva Francesco Leone nel suo articolo su **I Focus fiscali** n. 6/2011 la perplessità per l'abolizione della scheda carburante "è data dal fatto, in pratica, che si passerebbe da una disciplina rigida ed impregnata di formalismi ad un sistema in cui il ricorso a prefissate modalità di pagamento comporta tout court la completa esenzione da qualsiasi formalità".

Richiesta della fattura al gestore ogni qual volta si fa rifornimento pagato con carta di credito

In secondo luogo il soggetto utilizzatore ha l'onere di richiedere la fattura al gestore dell'impianto allo scopo di poter detrarre l'IVA, in quanto se il pagamento effettuato con carte di credito o similari costituisce documentazione sufficiente per poter detrarre il costo ai fini delle imposte dirette, questo non vale per la detrazione dell'IVA, essendo necessario il documento fattura. Pertanto ogni qual volta l'utente intende effettuare il pagamento del rifornimento di carburante con carta di credito, il gestore dovrà emettere, se richiesta, la fattura nello stesso giorno dell'effettuazione dell'operazione, rendendo, di fatto meno agevole, la gestione amministrativa del gestore.

Nel periodico **Guida Pratica per le aziende** del mese di giugno 2011, edito da Gruppo 24 ore, si suggerisce **come alternativa** alla fattura immediata per ogni singolo rifornimento pagato con carte di credito o similari all'emissione di un documento di consegna numerato e datato con i dati previsti dal D.P.R. n. 472/1996 per i vari rifornimenti effettuati nel corso del mese e procedere, entro il 15 del mese successivo, all'emissione di una fattura riepilogativa delle consegne dell'intero mese.

Documenti di  
consegna e  
fatturazione differita

*Si dovrà, ad esempio, capire cosa accade se – scelto di non istituire la scheda carburante – il contribuente si trovi, anche per una mera accidentalità (servizio POS non disponibile, carta “dimenticata” in azienda, carta smagnetizzata ecc.) a pagare un rifornimento di carburante in contanti,*

Francesco Leone – Scheda carburante: tra giurisprudenza e novità del decreto sviluppo – I Focus Fiscali n. 6/2011 – Gruppo 24 ore

Oltre a queste incombenze amministrative si deve sottolineare come il disposto normativo rende molto più difficile la verifica di congruità dei consumi con i costi contabilizzati da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale aveva nel documento scheda carburante e la rilevazione dei Km finali al termine del periodo di riferimento, uno strumento molto utile per determinare la congruità o meno dei consumi di carburante da parte dei soggetti passivi IVA imprese. In effetti, questa disposizione normativa prevede la mera abolizione della compilazione, con la conseguenza che, in via preliminare, non viene chiarito se il mero pagamento effettuato con una carta di credito, carta di debito o con una carta prepagata (**si esclude, intanto, il bancomat e altre forme di pagamento ancorché tracciabili come l'assegno**) consente la deducibilità del costo dei carburanti (IVA e imposte sul reddito).

A tale proposito giova ricordare la **sentenza 18/02/2011, n. 3947** della Corte di Cassazione in materia di deducibilità dei costi registrati nelle schede carburanti con cui si afferma che "...risultano deducibili dall'azienda i costi registrati in schede carburante nelle quali siano compilati tutti i dati identificativi dell'automezzo, il numero dei chilometri percorsi a fine mese e quelli finali rilevabili dal contachilometri...".

Si ricorda che la compilazione della scheda carburante per ogni veicolo posseduto dall'impresa o da un professionista non costituisce un obbligo, bensì una facoltà concessa ai contribuenti allo scopo di poter dedurre dal proprio reddito le spese relative ai rifornimenti di carburante per autotrazione e la relativa Iva. Come già evidenziato dal quotidiano *ItaliaOggi* del 6/05/2011 la tematica non è di poco conto, in quanto la mancata compilazione e registrazione del documento complica in effetti la vita del contribuente, per quanto concerne la detrazione dell'acquisto e dell'Iva e, in effetti, la disposizione normativa non esclude, per esempio, l'emissione di un documento alternativo che potrebbe essere la stessa fattura in luogo della scheda, come già avviene in determinati casi come quello, tra gli altri, degli autotrasportatori di cose per conto terzi, come espressamente disposto dall'art. 6, D.P.R. n. 444/1997 o in presenza di carte aziendali.



PA C II 5)	PA C IV 3	_____ 01-06 _____		50,00
		ANTICIPO PER RIFORNIMENTI CARBURANTE	a DENARO E VALORI IN CASSA	
<i>Per acquisto di carburante</i>				

PA C II 5)	PA C IV 3	_____ 25-06 _____		60,00
		ANTICIPO PER RIFORNIMENTI CARBURANTE	a DENARO E VALORI IN CASSA	
<i>Per acquisto di carburante</i>				

CE B6	PP D7	_____ 30-06 _____		110,00
		<i>DIVERSI</i>	a FORNITORE SCHEDA CARBURANTE AUTOCARRO DM560FG	
PA CII 4- bis		SPESA CARBURANTE AUTOMEZZI		91,66
		IVA A NS CREDITO <i>Scheda carburante mese di giugno</i>		18,34

		_____ 30-06 _____			
PPD7	PACII5	FORNITORE SCHEDA CARBURANTE AUTOCARRO DM560FG	a	ANTICIPO PER RIFORNIMENTI CARBURANTE	110,00
<i>Giroconto chiusura del II al I</i>					

SCRITTURE PER VEICOLO CON IVA PARZIALMENTE DETRAIBILE

VI - 3

SCHEDA CARBURANTE - SCRITTURE CONTABILI - Aggiornamento 1/2011

PA C II 5)	PA C IV 3	<p style="text-align: center;">_____ 04-06 _____</p> <p>ANTICIPO PER RIFORNIMENTI CARBURANTE  <i>Per acquisto di carburante per autovettura</i></p> <p style="text-align: center;">a DENARO E VALORI IN CASSA</p>		70,00
------------	-----------	---	--	-------

PA C II 5)	PA C IV 3	<p style="text-align: center;">_____ 20-06 _____</p> <p>ANTICIPO PER RIFORNIMENTI CARBURANTE  <i>Per acquisto di carburante per autovettura</i></p> <p style="text-align: center;">a DENARO E VALORI IN CASSA</p>		80,00
------------	-----------	---	--	-------

	PP D7	<p style="text-align: center;">_____ 30-06 _____</p> <p><i>Diversi</i> a FORNITORE</p> <p style="text-align: center;">SCHEDA CARBURANTE AUTOVETTURA MF561KM</p>		150,00
CE B6		CARBURANTE AUTOMEZZI DED 40%	50,00	
CE B6		CARBURANTE AUTOMEZZI IND 60%	75,00	
PA CII 4-bis		IVA A NS CREDITO	10,00	
PA C.II 4-BIS		IVA INDETRAIBILE	15,00	
		<i>Scheda carburante mese di giugno</i>	_____	

	PA C.II 4-BIS	<p style="text-align: center;">_____ 30-06 _____</p> <p><i>Diversi</i> a IVA INDETRAIBILE</p>		15,00
CE B6		CARBURANTE AUTOMEZZI DED 40%	6,00	
CE B6		CARBURANTE AUTOMEZZI IND 60%	9,00	

Il regolamento attuativo della scheda carburanti prescrive l'obbligo di conservazione della scheda carburanti rinviando alle disposizioni generali contenute nell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972.

A sua volta detto articolo, che regola le modalità e i termini di conservazione delle scritture contabili e dei documenti che hanno rilevanza ai fini tributari, rinvia all'art. 22 del D.P.R. 600 del 1973.

In sostanza le schede carburanti devono essere conservate fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta anche oltre il termine fissato dall'art. 2220 del Codice Civile (dieci anni dalla data dell'ultima registrazione). La circolare n. 205 E precisa che le schede carburanti non sono soggette alle formalità della preventiva numerazione e bollatura.

Quindi riassumendo le schede carburanti devono essere conservate:

ai <b>fini civilistici</b>	per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 del c.c.);
ai <b>fini fiscali</b>	fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine civilistico di dieci anni (art. 22 D.P.R. n.600/1973).

L'entrata in vigore dal 1° aprile 1998 del Decreto Legislativo n.471 del 18 dicembre 1997 in materia di "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*", come modificato dal decreto legislativo del 5 giugno 1998 n. 203, ha abrogato gli articoli dal 41 al 49 e 58 del D.P.R. n. 633/1972.

L'irrogazione di soprattasse e pene pecuniarie è stata sostituita da un'unica sanzione amministrativa calcolata in misura variabile fra un minimo e un massimo oppure in misura proporzionale all'imposta.

A motivo che la scheda carburante è un documento sostitutivo della fattura, essa è soggetta a tutte le sanzioni previste al pari di qualsiasi altro documento contabile che produca effetti sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi e Irap.

Pertanto, anche se non sono previste specifiche sanzioni per questo particolare documento contabile, il soggetto utilizzatore deve porre particolare attenzione nelle fasi di compilazione, registrazione e detrazione della scheda carburante.

In particolare merita di ricordare la decisione della **Commissione tributaria centrale del 22 marzo 1996 n. 1377** in cui il Collegio ritiene indispensabile, ai fini della detrazione dell'Iva relativa, l'indicazione sulle schede carburanti dei seguenti elementi:

- gli estremi di individuazione del veicolo;
- denominazione, domicilio fiscale e numero di partita Iva del soggetto imposta che acquista il carburante.

Gli estremi di individuazione del veicolo e la denominazione, domicilio fiscale e numero di partita IVA del soggetto d'imposta che acquista il carburante sono ritenuti elementi indispensabili per poter effettuare la detrazione dell'imposta in quanto consentono di provare che il carburante per il quale si detrae l'IVA è stato effettivamente utilizzato dal veicolo adibito all'esercizio dell'attività economica del soggetto d'imposta.

Con la **sentenza n. 3947 del 18 febbraio 2011** la Corte di Cassazione ha disposto che, ai fini della deduzione dei costi per l'acquisto di carburante, la scheda carburante deve essere compilata indicando tutti i dati previsti dal DPR 444/97, includendo anche i chilometri percorsi a fine mese e quelli complessivi indicati dall'apposito contachilometri del veicolo, altrimenti i costi non sono deducibili dal reddito d'impresa. La sentenza in esame, in realtà, si allinea ad un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, in virtù del quale tutti gli elementi della scheda carburante (quali appunto i chilometri o la firma dell'esercente dell'impianto di distribuzione) sono fondamentali ai fini della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA (cfr. Cass. 5 novembre 2008 n. 26539, Cass. 19 ottobre 2007 n. 21941).

#### ***Il caso***

Nel caso in esame, un'impresa aveva portato in deduzione integrale i costi relativi all'acquisto di carburante relativi a veicoli utilizzati per il trasporto nonostante che non fossero stati indicati in tutte le schede carburante i chilometri rilevabili alla fine del periodo. I giudici della Commissione Regionale avevano accettato tale comportamento affermando che, risultando depositate centinaia di schede carburante debitamente compilate, la ripetitività delle schede relative all'automezzo consentiva di ritenere deducibile il costo per il carburante anche per le schede che non contenevano l'indicazione della percorrenza, posto che risultava rispettato il requisito dell'inerenza. L'Agenzia delle Entrate aveva impugnato tale decisione.

#### ***La decisione***

La Suprema Corte, nella sentenza in esame, conferma che costituisce requisito essenziale per la deducibilità fiscale di tutti gli elementi richiesti dalla normativa tributaria affinché la scheda carburanti possa rappresentare un costo deducibile, analogamente alla fattura. La sentenza, ribadisce la finalità antielusiva perseguita dal Legislatore, in quanto la presenza degli elementi essenziali consente sempre una pronta verifica documentale sia della riferibilità (es. indicazione della targa) sia dei "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". Pertanto, la correlazione tra la scheda carburante e la fattura esclude la possibilità di utilizzare qualsiasi elemento equipollente – quale la ripetitività assunta dalla C.T. Regionale – dovendo essere documentata l'effettività del costo e non solo l'inerenza dello stesso.

Orientamenti  
giurisprudenziali in  
tema di scheda  
carburante

Cassazione n. 3947 del 18 febbraio 2011	Come sopra approfondito, con la sentenza n. 3947/2011, i requisiti fondamentali della scheda carburante al fine di poter usufruire della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'Iva sono l'indicazione del numero di targa su ciascuna scheda e la firma del benzinaiolo per convalidare la fornitura del carburante. La mancanza nelle schede carburanti di uno solo di questi dati esclude ogni beneficio fiscale. Così come è preclusa ogni deduzione o detrazione se nella scheda carburanti manca l'indicazione del numero dei chilometri indicato dal contachilometri del veicolo usato (questo obbligo è previsto solo per le imprese e non per i professionisti).
CTP Reggio Emilia n. 9 del 19 gennaio 2011	Schede carburanti prive dell'indicazione del numero dei km. La Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia, con questa sentenza, ha ricordato che non è possibile dedurre i costi dei carburanti acquistati da un contribuente se la relativa scheda carburanti, pur essendo stata compilata, è carente di alcuni suoi elementi, come, ad esempio, l'indicazione dei chilometri iniziali e finali del periodo considerato. In tal caso non si è in presenza di una violazione di tipo formale, quanto di violazione sostanziale.
Cassazione n. 7272 del 26 marzo 2009	Nel caso di specie, l'ufficio delle imposte aveva recuperato a tassazione alcuni importi inseriti in contabilità (come costi d'azienda) di una società romana, perché le schede carburanti, rispetto al parco macchine e all'attività svolta, erano assolutamente inattendibili, ma la Commissione Tributaria della capitale, pur avendo rilevato l'inattendibilità dei documenti aziendali giustificativi della detrazione, non aveva ritenuto legittima la rettifica dei redditi e la detrazione dei costi di impresa.  La Corte di Cassazione, al contrario, ha sostenuto che le schede inattendibili generano una presunzione che è prova sufficiente dell'infedeltà della dichiarazione ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 e che <i>"il meccanismo della presunzione 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, senza considerare il fatto che una diversa ed estrema conclusione sia in astratto possibile (Cass. nn. 16993/2007, 13546/2006, 12802/2006)"</i> .
Cassazione n. 26539 del 4 novembre 2008	La Corte ha avuto modo di affermare che la possibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per l'acquisto di 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 compilare, 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. (Cass. 21941 del 19/10/2007; Cass. n. 21769 del 2005).
CTP Livorno n. 165 del 25 settembre 2008	Il contribuente deve porre particolare attenzione alla compilazione della scheda carburante, infatti l'indicazione della targa è condizione indispensabile per la detrazione dei costi di carburante riportati sulla scheda.
Cassazione n. 19820 del 18 luglio 2008	In caso di omissione dell'indicazione del numero di targa del veicolo nella scheda carburante, i soggetti Iva, che acquistano carburante non possono esercitare il diritto alla detrazione, in quanto verrebbe a mancare ogni garanzia circa l'identità del veicolo effettivamente rifornito e l'effettiva riferibilità del relativo costo all'attività d'impresa.
CTR Lombardia n. 32 del 28 maggio 2008	L'assenza del numero dei km finali sulla scheda carburante non può essere considerata una mancanza formale.
Cassazione n. 21941 del 19 ottobre 2007	La firma dell'addetto all'impianto è elemento essenziale della scheda carburante, quindi la sua assenza non consente la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA.

Ai contribuenti che utilizzano con modalità non corrette la scheda carburanti possono essere anche addebitate le sanzioni penali previste dalla legge n. 516/1982 e reati di natura penale. Merita di ricordare in tal senso la decisione della Corte di Cassazione **n. 2633 del 17 febbraio 1989** per utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e la **n. 9657 del 1 settembre 1998** con cui si imputa il reato di falso in bilancio per utilizzo di costi “gonfiati” su schede istituite per documentare gli acquisti di carburante per autotrazione.

**Sentenza n. 7272/2009 Corte di Cassazione** Un chiaro indizio di contabilità inattendibile può derivarsi dall’indicazione di costi di carburante particolarmente rilevanti rispetto al parco veicoli a disposizione dell’impresa. Su questo aspetto si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 7272 del 2009, secondo cui l’inattendibilità delle schede carburante determinata dalla sproporzione degli importi in esse indicati costituisce da sola una presunzione di infedeltà della dichiarazione.

Bisogna dunque porre estrema attenzione alle indicazioni della medesima giurisprudenza che in diverse occasioni ha avuto modo di sottolineare che le schede carburanti devono essere correttamente compilate in ogni loro parte.

L'imprenditore deve porre particolare attenzione ad indicare i chilometri percorsi, che, oltre a dover essere coerenti con i rifornimenti effettuati durante il mese o il trimestre, devono essere coerenti anche con la tipologia dell'attività svolta nell'ambito dell'impresa, dato che l'indicazione dei chilometri percorsi è un aspetto che riguarda unicamente le imprese, mentre ne sono esclusi gli artisti e professionisti.

In particolare, sul primo punto, è necessario verificare che il totale dei chilometri percorsi non siano eccedenti o sottostimati rispetto ai rifornimenti eseguiti. Di solito è possibile verificare il consumo chilometrico di carburante dal libretto di circolazione. Se un veicolo, ad esempio, può percorrere 15 chilometri con un litro, il rifornimento di 100 litri in tre mesi deve sostanzialmente coincidere con una percorrenza chilometrica di circa 1.500 chilometri.

L'indicazione sulla scheda carburante di 300 chilometri o di 2.000 chilometri mette in luce una evidente anomalia nei rifornimenti documentati.

Sul secondo aspetto, è bene sottolineare come il consumo di carburante deve essere in linea con le modalità di svolgimento dell'attività.

Si ipotizzi una pasticceria che effettua rifornimenti di brioche presso alcuni bar della propria città. Se i chilometri necessari a tali rifornimenti giornalieri sono pari a 50, una eventuale percorrenza di 150 chilometri al giorno potrebbe legittimamente far ritenere che i chilometri in eccedenza riguardino altre consegne "a nero", a maggior ragione se fossero riscontrati ulteriori indizi di evasione nella documentazione contabile sottoposta a controllo.

In conclusione l'utilizzatore della scheda deve porre particolare diligenza nell'indicazione dei chilometri percorsi, pertanto tale dato deve essere:



#### **Coerente con il consumo chilometrico riportato sul libretto di circolazione**

A titolo di esempio se il libretto di dotazione del veicolo riporta un consumo di 15 chilometri con un litro di carburante e in un mese sono stati effettuati rifornimenti per 100 litri, è necessario che i chilometri di percorrenza siano di circa 1500 chilometri, valori superiori o inferiori potrebbero significare anomalie nei rifornimenti documentati nella scheda.

#### **Coerente con il tipo di attività svolta**

Il consumo chilometrico, pur nell'ipotesi di coerenza come sopra indicata, deve rispecchiare anche le concrete esigenze di spostamento collegate alla tipologia di attività in concreto svolta dal contribuente. Vale ricordare a titolo di esempio la sentenza della Corte di Cassazione n. 15124 del 30 giugno 2006 con riferimento ad un agente di commercio.

Il consumo di carburante come indice di reddito nell'attività di agente di commercio, deve ritenersi del tutto legittima la logica deduzione del volume d'affari dal consumo del carburante, che è un dato di comune esperienza, certo e condivisibile, idoneo a rivelare una proporzionale corrispondente produzione reddituale. (Cassazione civile Sentenza 30/06/2006, n. 15124)

Verificare il consumo chilometrico di carburante dal libretto di circolazione

Esempio

Il Consiglio dell'Unione Europea, con la **Decisione 18 giugno 2007 n. 2007/441/CE** (pubblicata in G.U.C.E. 27 giugno 2007) ha concesso all'Italia la facoltà di legiferare in materia di detraibilità forfettaria dell'IVA per l'acquisto di veicoli a motore e delle relative spese di gestione nell'ipotesi in cui gli stessi non siano utilizzati in modo esclusivo per lo svolgimento dell'attività d'impresa e dell'attività artistica e professionale.

Con la Legge Finanziaria 2008 n. 244/2007 è stato pertanto disposto la detraibilità dell'IVA:

- nella misura **forfettaria del 40%**, in caso di utilizzo promiscuo dei veicoli;
- in **misura integrale (100%)** nell'ipotesi di utilizzo esclusivo dei veicoli come beni strumentali per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale o professionale.

La lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, rappresenta il punto di partenza per comprendere la detraibilità o meno dell'IVA inclusa nel corrispettivo dovuto per l'acquisto di carburante per autotrazione.

Essa dispone che *“l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.”*.

Art. 19-bis 1, lettera c) DR n. 633/1972

Questa disposizione, pur essendo stata introdotta nella Legge Finanziaria 2008, è entrata in vigore il 28 giugno 2007, a seguito della citata Decisione del Consiglio UE.


La lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 non fa alcun riferimento alla classificazione dei veicoli in base al codice della strada (D.Lgs. n. 285/1992) come invece avviene nell'art. 164, comma 1 del TUIR.



Veicoli diversi dai trattori agricoli o forestali;  
 Veicoli normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni;  
 Veicoli con massa massima autorizzata non superiore a 3500 kg;  
 Veicoli con un numero di posti a sedere, escluso quello del conducente non superiore a 8.

Veicoli stradali a motore

Le disposizioni contenute nella lettera c) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 non si applicano ai motocicli di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici (lettera f, Tabella B). Per questi veicoli, infatti, sussiste “*una indetraibilità oggettiva*”, tranne nell'ipotesi in cui gli stessi formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Non rientrano nel concetto di veicoli stradali a motore ex art. 19-bis 1	
	trattori agricoli o forestali
	veicoli adibiti al trasporto di persone o beni, la cui massa massima autorizzata supera i 3500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso il conducente, è superiore a 8 ( <b>ad esempio pullman e camion</b> )
	motocicli di cilindrata superiore a 350 cc

La detraibilità dell'IVA dipende dunque dal fatto che i “**veicoli stradali a motore**” :

- siano utilizzati esclusivamente o meno nell'attività d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni;
- formino oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- siano utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio;

Da un punto di vista **oggettivo**, la normativa si applica a tutti i mezzi di trasporto che rientrano nella suddetta definizione di “*veicoli stradali a motore*” indipendentemente dalla classificazione del Codice della strada: diversamente da quanto era previsto in passato, è dunque **irrilevante**, ad esempio, la distinzione fra autocarro e autovettura, con l'eccezione oggettiva dei motoveicoli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 cc.

In altri termini se viene utilizzato come bene strumentale allo svolgimento dell'attività un motoveicolo di cilindrata superiore a 350 cc, non è ammessa alcuna detrazione IVA né sulle spese di acquisto o di acquisizione del mezzo né su quelle di impiego, anche se l'uso fosse esclusivamente aziendale.

In sintesi dalla normativa sopra riportata possono desumersi le seguenti regole:

Detrazione limitata al 40%	per i veicoli stradali a motore non utilizzati esclusivamente per l'attività economica, esclusi i motoveicoli di cui appresso.
Detrazione per i motoveicoli di cilindrata > 350 cc	per i <b>motoveicoli</b> ad uso privato di <b>cilindrata superiore a 350 cc</b> la detrazione spetta solo se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.
Detrazione integrale	per i veicoli stradali a motore utilizzati esclusivamente per l'attività economica la detrazione spetta integralmente.
Detrazione condizionata all'attività	per i veicoli stradali a motore che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (esempio noleggio, noleggio) e per quelli utilizzati dagli agenti e rappresentanti di commercio, la detrazione spetta nella misura in cui il veicolo è impiegato nell'attività, secondo i principi generali.

Le regole di detrazione dell'IVA

Per i veicoli stradali a motore utilizzati esclusivamente come beni strumentali per l'attività dell'impresa o professionale e artistica, come si è detto, la normativa riconosce, in conformità alla decisione del Consiglio UE, il diritto all'integrale deduzione dell'IVA, sia sulle spese di acquisizione che su quelle inerenti all'uso (carburante, ricambi, riparazioni ecc.).



Il diritto alla detrazione integrale dell'IVA è strettamente correlato all'utilizzo esclusivo del mezzo per fini dell'attività economica, di conseguenza, in presenza di un utilizzo, anche modesto, per fini estranei all'attività, va a cadere il presupposto per la detrazione integrale dell'IVA e si ricade dunque nella detrazione forfetaria del 40%. Alcuni piccoli autocarri < 35 q.li (ad esempio il Fiorino) per i quali prima non sussistevano dubbi sulla detraibilità integrale dell'Iva, oggi sono catalogati qui e per essi la detraibilità 100% dell'Iva è subordinata alla dimostrazione da parte del contribuente dell'utilizzo esclusivo nell'impresa.

Non è pertanto concesso ai contribuenti (con alcune eccezioni) di determinare una diversa percentuale di detrazione, compresa tra il 41 e il 99%, in relazione all'effettivo impiego del mezzo nell'esercizio dell'attività. Si deve inoltre escludere la possibilità di realizzare il presupposto dell'utilizzo esclusivo assoggettando a tassazione, quale autoconsumo di servizi, l'uso ai fini privati: questa soluzione non è praticabile nel caso di veicoli stradali a motore, per i quali la lettera c) dell'art. 19-bis 1 stabilisce che, in presenza di **uso non esclusivo**, la detrazione è fissata al 40%.

Importante

Il contribuente che intenda far valere il diritto alla detrazione integrale dovrà, naturalmente, farsi carico di provare che impiega il veicolo esclusivamente per l'attività.

L'onere della prova si porrà in modo diverso, più o meno agevole, a seconda della situazione concreta, poiché entrano in gioco, a questo fine, tutti gli elementi di fatto, quali le caratteristiche del veicolo, la natura della spesa, il tipo di attività esercitata. Una cosa è, ad esempio, provare che un autocarro destinato al trasporto di cose è utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'impresa edile; altro è, per la stessa impresa, provare che l'utilizzo esclusivo di un'autovettura destinata al trasporto di persone.

L'onere della prova

Per fare un altro esempio, il professionista avrebbe notevoli difficoltà per dimostrare che l'autovettura acquistata è utilizzata solo per la professione, anche nell'ipotesi, ormai assai comune, in cui possiede più di un'autovettura (non potendo l'utilizzo esclusivo dimostrarsi in via presuntiva, sulla base di tale circostanza). Sarà certamente più facile, invece, far valere il diritto alla detrazione integrale relativamente alla spesa sostenuta per noleggiare un'autovettura in occasione di un preciso e documentabile impegno professionale.

Sulla questione, indicazioni significative si possono trarre dal **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007**, concernente le procedure di rimborso dell'IVA sui costi pregressi delle auto aziendali, in base alla ricordata sentenza della Corte di giustizia.

Nel provvedimento si specificava infatti che i contribuenti interessati a chiedere il rimborso c.d. analitico (in luogo di quello forfetario del 35-40%) avrebbero dovuto allegare all'istanza:

- documenti di contabilità aziendale da cui potesse desumersi la percorrenza del veicolo in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa;
- documentazione amministrativo-contabile nella quale fossero indicati gli elementi idonei ad attestare che il veicolo era stato utilizzato in orari e percorsi coerenti con l'ordinario svolgimento dell'attività.

Secondo queste indicazioni, l'uso esclusivo del veicolo dovrebbe essere comprovato attraverso un "giornale di bordo" che ne registri dettagliatamente il percorso; questa condizione, tuttavia, potrà essere soddisfatta in situazioni particolari, ma non nella stragrande maggioranza dei casi.

In linea generale, dunque, le indicazioni del provvedimento devono intendersi nel senso che l'onere della prova dovrà essere soddisfatto, in via di principio, nella forma documentale, ovviamente nei limiti in cui è possibile, caso per caso, in considerazione delle condizioni di impiego, del tipo di attività e delle caratteristiche del veicolo.

Ad esempio, per il c.d. "veicolo di cortesia" che l'officina meccanica mette a disposizione dei clienti che consegnano la propria autovettura da riparare, si potrà effettivamente predisporre una documentazione analitica: l'impiego del veicolo potrà risultare da un documento, formato all'atto di ciascuna operazione, riportante, oltre ai dati del cliente, le date di affidamento e di riconsegna e i chilometri percorsi; le annotazioni del documento troveranno poi riscontro nella ricevuta fiscale o fattura emessa al termine della prestazione di riparazione del veicolo del cliente, nonché nella congruità dei consumi di carburante risultanti dall'apposita scheda.

Si pensi ancora ad esempio, al titolare di una ditta che svolge l'attività di agente di commercio. E' realisticamente ipotizzabile che l'autoveicolo sia utilizzato dal titolare anche a fini personali e non esclusivamente per l'esercizio dell'attività. La detrazione deve dunque essere calcolata secondo l'utilizzo del veicolo nell'attività esercitata in base al principio dell'inerenza.

Ovviamente occorre che la prova così costruita risulti coerente con il quadro complessivo e non sia, viceversa, contraddetta da elementi contrastanti (ad esempio una percorrenza eccessiva rispetto ai consumi dichiarati o addirittura la scheda carburante o l'addebito del pedaggio autostradale, da cui si evinca la presenza del veicolo in località e periodo non compatibili con lo svolgimento dell'attività).

Provvedimento  
Agenzia delle Entrate  
del 22-2-2007

Il veicolo di cortesia

La circolare ministeriale n. 25 del 3 agosto 1979 chiarisce che per “**beni oggetto dell’attività propria dell’impresa**” devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l’attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.)” e per “**beni strumentali utilizzati nell’esercizio dell’attività propria**....quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l’esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell’attività svolta. Per “attività propria dell’impresa” si deve infatti ritenere quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall’imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell’ambito dell’impresa”.

C.M. n. 25 del  
3-8-1979

#### IMPORTANTE

La deducibilità dell’IVA al 100% è ammessa solo nel caso in cui si possa dimostrare l’utilizzo esclusivo del veicolo nell’esercizio dell’impresa o di lavoro autonomo e per quanto riguarda l’IVA la valutazione deve essere fatta in relazione al loro effettivo utilizzo.

Annotazioni

.....

.....

.....

Il legislatore ha previsto una detrazione forfetaria del 40% per i veicoli a motore che sono utilizzati in modo promiscuo, vale a dire sia per lo svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia per altri motivi (ad esempio per uso personale).

La disposizione normativa che regola la detraibilità dell'IVA in materia di scheda carburante è contenuta nella lettera d) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 la quale dispone che *“l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore”*.

Art.19-bis1, lettera d)  
DPR n. 633/1972

Come abbiamo visto in precedenza, soltanto nell'ipotesi in cui si possa dimostrare l'utilizzo esclusivo dei veicoli a motore previsti nella lettera c) del suddetto articolo, è ammessa la detrazione integrale dell'IVA per gli acquisti di carburante. Ne consegue che anche i "veri" autocarri che nella precedente versione dell' art. 19 bis 1 lettera c) non erano interessati dalla limitazione, dovendo unicamente rispettare il principio generale dell'inerenza all'attività dell' impresa previsto dall'art. 19) per godere della totale detraibilità del tributo dovranno essere adibiti ad un utilizzo esclusivamente aziendale con tutte le incombenze e difficoltà conseguenti in ordine alle prove da produrre.



Quando, invece, **non possa essere sostenuto e dimostrato** l'utilizzo esclusivo, si ricade nella detrazione forfetaria del 40%.

L'unica cosa che può essere contestata nella circolazione di un autocarro con massa complessiva a pieno carico fino a 3,5t è il godimento di benefici fiscali dovuti all'intestazione ad una ditta. Ovvero, il furgone di un team di kart può circolare in quanto lo sta facendo per lavoro e quindi vista la denominazione e la categoria è legittimato dal farlo. Il furgone del papà muratore, fabbro, salumiere... non potrebbe circolare per portare il figlio a girare col kart in quanto quello non è il suo mestiere e quindi le detrazioni fiscali vengono godute non esclusivamente per lavoro ma per divertimento.

Come già precedentemente sottolineato la normativa contenuta nella lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 ha previsto la soppressione di ogni riferimento alla classificazione dei veicoli contenuta nel Codice della strada con la conseguenza che un'autovettura possa beneficiare della detrazione integrale dell'IVA, anche per gli acquisti di carburante, nel caso in cui si possa dimostrare l'utilizzo esclusivo del veicolo stesso nell'attività d'impresa.

Solo per i motocicli di cilindrata superiore a 350 cc non è consentito detrarre l'IVA sugli acquisti di carburante, in quanto la totale **indetraibilità oggettiva** di questi veicoli è contenuta nella lettera c) del citato articolo, salvo il caso dei soggetti per i quali detti motocicli formano l'oggetto dell'attività propria.

Dal punto di vista oggettivo, si è detto che la limitazione della lettera c) dell'art. 19-bis1 riguarda i veicoli stradali a motore come definiti dalla disposizione stessa, indipendentemente dalla classificazione ai fini del Codice della strada.


Pertanto, per i veicoli che non rientrano nella definizione di "veicoli stradali a motore", perché aventi massa massima superiore a 3.500 kg oppure più di 8 posti passeggeri, le regole di detrazione dell'IVA sugli acquisti di carburante seguono il **principio di inerenza**. E' il caso di ricordare che l'applicazione delle norme generali implica l'onere della prova a carico del soggetto che vuol far valere il diritto.

Annotazioni

.....

.....

.....



In base alle considerazioni sopra esposte è possibile procedere ad un elenco esplicativo dei veicoli che possono beneficiare della detrazione integrale o parziale dell'IVA sugli acquisti di carburante.

<i>Tipologia di veicolo</i>	<i>Detrazione IVA scheda carburante</i>
<i>Ciclomotori</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 40% se con utilizzo promiscuo</li> <li>• 100% se utilizzo esclusivo per l'attività</li> </ul>
<i>Motocarri e motoveicoli per il trasporto promiscuo, autovetture, autocarri e autocaravan</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 40% con utilizzo promiscuo</li> <li>• 100% se con utilizzo esclusivo per l'attività documentando tale utilizzo (es.: giornale di bordo con nominativi conducente, percorrenze e causali)</li> <li>• 100% se la massa massima autorizzata è superiore a 3500 kg nel rispetto del principio dell'inerenza</li> </ul>
<i>Motocicli con cilindrata superiore ai 350 cc</i>	Nessuna detrazione dell'IVA, a meno che i veicoli formino oggetto dell'attività
<i>Autocarri, Autoarticolati ecc. di massa complessiva superiore ai 3500 kg</i>	100% nel rispetto del principio dell'inerenza
<i>Trattori stradali, autotreni, autoarticolati</i>	100% nel rispetto del principio dell'inerenza
<i>Autobus</i>	100% (numero di posti a sedere, escluso il conducente, superiore a 8) nel rispetto del requisito dell'inerenza
<i>Trattori agricoli o forestali</i>	100% nel rispetto del requisito dell'inerenza

Nessuna detrazione

Le disposizioni contenute nell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 prevedono dunque la detraibilità dell'IVA sugli acquisti di carburante in funzione dell'utilizzo esclusivo o meno nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione senza fare alcun riferimento alla classe di immatricolazione del veicolo.

La detraibilità totale o parziale nella misura forfetaria del 40% per gli acquisti di carburante prescinde dal tipo di veicolo, in quanto tutto è riferito all'utilizzo del veicolo per le finalità dell'impresa, dell'arte o della professione.



Da qui discende l'importante considerazione che anche gli autocarri, che nella precedente versione dell'art. 19 bis1, lettera c, non erano interessati alla limitazione della detrazione, nell'ipotesi in cui siano destinati anche all'utilizzo privato da parte dell'imprenditore, devono rispettare la detrazione IVA nella misura del 40%, ivi inclusa l'IVA sugli acquisti di carburante.

La detrazione integrale del 100% spetta, invece, nei casi in cui l'uso del veicolo sia totalmente connesso all'attività d'impresa.



## LEASING

La lettera d) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 dispone che l'imposta relativa a prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei veicoli stradali a motore.

Pertanto nell'ipotesi di veicoli strumentali ad utilizzo esclusivo per l'attività d'impresa e condotti in locazione finanziaria, l'IVA inclusa nella scheda carburante è totalmente detraibile, in caso contrario subisce la detrazione forfetaria del 40%.

## NOLEGGIO

La lettera d) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 prevede che l'imposta relativa alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di noleggio è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è detraibile l'IVA sull'acquisto o l'importazione.

Di conseguenza, nell'ipotesi di veicoli destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa, dell'arte o della professione, l'IVA inclusa nella scheda carburante per i veicoli a motore condotti a noleggio è interamente detraibile.

Ai fini imposte dirette (IRPEF e IRES) la disposizione normativa cui fare riferimento è l'articolo 164 del Testo Unico Imposte Dirette D.P.R. n. 917/1986.

A differenza delle disposizioni ai fini IVA, in cui si fa esplicito riferimento a veicoli a motore, quelle contenute nel suddetto articolo richiamano la classificazione dei veicoli in base al Codice della strada procedendo alla distinzione tra:



- 1) Veicoli destinati ad essere destinati ad essere utilizzati come **beni esclusivamente strumentali**;
- 2) Veicoli soggetti a limitazioni fiscali, **non esclusivamente strumentali**.

Questa distinzione trovava riscontro sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi, ma la Finanziaria 2008 ha completamente rimodulato il testo della lettera c) dell'art. 19-bis1 D.P.R. n. 633/1972 e la suddetta differenziazione, basata sulla classificazione prevista dal Codice della strada, si applica unicamente per definire gli eventuali limiti alla deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi d'impiego dei veicoli utilizzati nell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Ai fini IVA, si fa riferimento ai “*veicoli stradali a motore*” e ci si riferisce a:

- veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio d'impresa, arte o professione;
- veicoli utilizzati solo parzialmente nell'esercizio d'impresa, arte o professione.



A prima vista le due classificazioni, quella relativa alle imposte sul reddito e quella prevista ai fini I.V.A. parrebbero coincidere, in realtà, mentre per le imposte sui redditi, in determinati casi, la detrazione dei costi d'impiego è “implicita” essendo strettamente collegata alla tipologia del veicolo, per l'I.V.A. la detrazione integrale dell'imposta deve essere verificata **caso per caso**, indipendentemente dal tipo di veicolo, ma facendo riferimento al suo utilizzo nell'esercizio dell'attività.

Ai fini delle imposte sul redditi, nell'ambito della **prima categoria** possono essere inclusi:

- a) **veicoli strumentali per natura** (autocarri, autotreni, autosnodati, autoarticolati, mezzi d'opera, categorie speciali di veicoli ecc.);
- b) **veicoli strumentali in quanto destinati esclusivamente all'attività**, ossia veicoli (autocaravan, autovetture, ciclomotori e motocicli) senza i quali l'attività imprenditoriale non potrebbe essere svolta (come ad esempio nel caso di un'autovettura per le scuole guida);
- c) **veicoli ad uso pubblico** (come ad esempio i taxi).

Veicoli: prima categoria

Nell'ambito della **seconda categoria** (veicoli soggetti a limitazioni fiscali, non esclusivamente strumentali) devono essere inclusi:

- a) autovetture e autocaravan di cui all'art. 54 lettera a) ed m) del Codice della strada;
- b) ciclomotori e motocicli.

Veicoli: seconda categoria

#### AUTOVEICOLI STRUMENTALI PER NATURA

L'art. 164 del TUIR non fornisce alcuna disposizione normativa in merito agli autoveicoli strumentali per natura tra cui:

- autocarri, autotreni, autoarticolati, autosnodati;
- mezzi d'opera;
- automezzi ad uso speciale;

pertanto, implicitamente, non subiscono alcuna limitazione di natura fiscale.

Di conseguenza i costi relativi all'impiego di questi veicoli, ivi inclusi gli acquisti di carburante, relativi agli autoveicoli immatricolati come autocarri, autotreni, autoarticolati, autosnodati, possono essere dedotti in maniera integrale, nell'ambito di un'impresa, in quanto detti veicoli sono implicitamente strumentali.

Diversa è l'ipotesi in cui venissero utilizzati da un esercente arti e professioni, in tal caso il loro utilizzo sarebbe privo del requisito dell'inerenza e pertanto i relativi costi sarebbero indeducibili.

Per i veicoli non disciplinati dall'art. 164 del Testo Unico imposte sui redditi deve risultare soddisfatto, per coloro che sono titolari di reddito d'impresa, il principio generale per il quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono alla formazione del reddito.

#### AUTOVEICOLI AD USO SPECIALE

Tra i veicoli ad uso speciale possiamo ricordare le *business car*, ossia di autovetture che hanno subito al loro interno di un adattamento particolare e dotate, in maniera permanente, di speciali attrezzature (computer, stampante, fax ecc.) che possono essere considerate dei veri e propri "uffici mobili".

Business car

Per l'esame delle caratteristiche si deve fare riferimento all'allegato tecnico al D.M. 10 dicembre 2002 che individua le *business car*.

Rispettando le condizioni, i costi di impiego relativi alle *business car*, ivi inclusa la scheda carburante, possono essere dedotti al 100%.

Il comma 1, lett.a) numero 1 dell'art. 164 del TUIR fa riferimento “*agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992 n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa*”.

La lettera **a)** dell'articolo suddetto individua i mezzi di trasporto a motore interessati dalla nuova disciplina, vale a dire:

I veicoli individuati dalla lettera a) del comma 1 art. 164 TUIR

<b>autovetture</b>	di cui all'art. 54, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada), destinate al trasporto di persone ed aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;
<b>autocaravan</b>	di cui alla lettera m) del comma 1 dell'art. 54 del nuovo codice della strada, aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente;
<b>motocicli</b>	di cui all'art. 53, comma 1, del nuovo codice della strada;
<b>ciclomotori</b>	di cui all'art. 52 del medesimo nuovo codice della strada;
<b>aeromobili da turismo, navi imbarcazioni da diporto</b>	

Per questi veicoli, se sono rispettati:

- il requisito dell'inerenza
- l'utilizzo esclusivo nell'ambito dell'attività propria dell'impresa

le spese e gli altri componenti negativi relativi a questi veicoli sono deducibili per l'intero ammontare se sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (di fatto sono esclusi gli artisti e professionisti).

#### Attività propria

*Per attività propria si intende l'attività normalmente esercitata dall'imprenditore (circolare 3 agosto 1979 n. 25) e al fine di individuare tale attività occorre avere riguardo non solo all'attività come definita nell'atto costitutivo, ma anche a quella effettivamente esercitata (R.M. 4 giugno 2002 n. 168)*

Alcuni esempi di veicoli esclusivamente strumentali:

- l'autovettura o il motociclo utilizzati da una scuola guida;
- l'autovettura utilizzata dalle imprese di noleggio;
- l'autovettura da chi svolge l'attività di servizio di pompe funebri.



La **circolare n. 37/E del 13 febbraio 1997** precisa che “*con specifico riguardo alla fattispecie relativa ai beni destinati a essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell’attività propria dell’impresa, si conferma quanto precisato nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi con riferimento ai cosiddetti beni di lusso, secondo cui vanno considerati tali quelli senza i quali l’attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano noleggi).*”

La **circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998** sottolinea che “*non si pongono particolari problemi in merito all’individuazione dei veicoli a uso pubblico, in quanto la destinazione a tale uso viene espressamente riconosciuta attraverso un atto proveniente dalla pubblica amministrazione*”.

Si rimanda anche alla lettura della C.M. n. 11 del 2007 dell’Agenzia delle Entrate per i veicoli senza i quali l’attività non può essere esercitata.

#### AUTOVEICOLI ADIBITI AD USO PUBBLICO

I veicoli adibiti ad uso pubblico, la cui destinazione deve essere certificata con una licenza o comunque un atto della pubblica amministrazione, sono espressamente richiamati dall’art. 164, comma 1, lett. a), numero 2 del TUIR.

Gli esempi più classici di veicoli adibiti ad uso pubblico sono il taxi, il pullman o l’autobus.

#### VEICOLI CON LIMITAZIONI FISCALI

La lettera **b)** dell’art. 164 del TUIR individua i veicoli interessati dalla disciplina che impone limitazioni fiscali, vale a dire:

- le **autovetture** di cui all’art. 54, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada), destinate al trasporto di persone ed aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;
- gli **autocaravan** di cui alla lettera m) del comma 1 dell’art. 54 del nuovo codice della strada, aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all’alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente;
- i **motocicli** di cui all’art. 53, comma 1, anch’esso del nuovo codice della strada;
- i **ciclomotori** di cui all’art. 52 del medesimo nuovo codice della strada;








non destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali da parte delle imprese oppure non adibiti ad uso pubblico.

Veicoli con  
limitazioni fiscali

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a tali veicoli sono deducibili:

- nella misura del 40% se utilizzati da coloro che svolgono attività d'impresa,
- nella stessa misura del 40% se utilizzati da coloro che svolgono attività di artista o professionista in forma individuale, limitatamente ad un solo veicolo (se quest'ultima attività è svolta da società semplici e da associazioni, la deducibilità è consentita per un veicolo per ogni socio o associato),
- nella misura dell'80% per coloro che esercitano l'attività di agenti o rappresentanti di commercio (sia in forma individuale che in forma associata),
- nella misura del 90% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

VEICOLI INTERESSATI ALLA DEDUCIBILITA' PARZIALE  
DELLA SCHEDA CARBURANTE  
(ART. 164 Testo Unico Imposte Dirette **lettera b**)

			
	Imprese	Professionisti	Agenti di commercio
 Autovetture	40%	40%	80%
 Autocaravan	40%	40%	80%
 Ciclomotori	40%	40%	80%
 Motocicli	40%	40%	80%

Relativamente ai **veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti** si precisa che, allo scopo di evitare comportamenti elusivi posti in essere al solo fine di fruire della deduzione nella misura del 90% delle spese sostenute per l'utilizzo dei veicoli che vengono dati in uso promiscuo al dipendente, l'utilizzo da parte del dipendente stesso debba essere **provato in base a idonea documentazione** che ne attesti con certezza l'utilizzo (per esempio, qualora ciò risulti da specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente).

Utilizzo da parte del dipendente provato con idonea documentazione.

Deve essere inoltre rispettata l'ulteriore condizione che l'assegnazione del veicolo al dipendente, anche se non avvenuta in modo continuativo oppure utilizzato da più dipendenti, si sia protratta **per la metà più uno dei giorni** che compongono il periodo d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare con la **Circolare del 10 febbraio 1998**, n. 48 ha fornito importanti precisazioni per la corretta individuazione dei costi deducibili evitando che siano adottati comportamenti elusivi da parte dei contribuenti.

La condizione della "maggior parte del periodo d'imposta" si considerata attuata quando il veicolo è utilizzato dal dipendente per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro (ad esempio se il periodo d'imposta è pari all'intero anno, l'utilizzo da parte del dipendente deve riguardare almeno  $183+1 = 184$  giorni).

VEICOLI USATI TEMPORANEAMENTE PER SCOPI PUBBLICITARI

La scheda carburante istituita inoltre per i veicoli a motore, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, temporaneamente utilizzati per fini pubblicitari o promozionali, è totalmente deducibile come precisato nella premessa della circolare n. 48 E del 10 febbraio 1998, come, ad esempio, nel caso di rivenditori che utilizzano i veicoli, oggetto del loro commercio, per incrementare le vendite e pubblicizzare la propria azienda.

Nell'ipotesi di autovettura immatricolata come autocarro, al solo scopo di dedurre completamente i relativi costi di impiego, come veicolo di tipo strumentale, il Provvedimento del 6 dicembre 2006, protocollo n., 2006/184192, ha legiferato in materia di veicolo che, prescindendo dalla categoria di omologazione, risultano da adattamenti che non ne impediscono l'utilizzo per il trasporto privato di persone (i cosiddetti "falsi autocarri").

Normativa in materia di falsi autocarri

Gli autocarri, che pur essendo immatricolati con categoria N1, incontrano le stesse limitazioni previste dall'articolo 164 del TUIR quando hanno:

- codice carrozzeria F0 (Effezero);
- quattro o più posti a sedere;
- rapporto tra potenza del motore espressa in Kw e potenza del veicolo (differenza tra massa complessiva e tara) espressa in tonnellate uguale o superiore a 180.

$$I = \frac{Pt (kw)}{Mc - T(t)} \geq 180$$

dove:

Pt (Kw) esprime la potenza del motore espressa in Kw

Mc la massa complessiva

T (t) la tara espressa in tonnellate

Se il risultato è inferiore o uguale a 180	⇒	Non si devono applicare le limitazioni previste sui veicoli ex art. 164 TUIR.
Se il risultato è superiore a 180	⇒	Si devono applicare le limitazioni previste dal suddetto articolo.

La legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) ha modificato il D. Lgs. N. 446/1997, che disciplina l'I.R.A.P. prevedendo due diverse modalità di determinazione della base imponibile IRAP distinguendo tra:

<b>Metodo a valori fiscali</b>	deve essere applicato dalle imprese individuali e società di persone;
<b>Metodo a valori di bilancio</b>	deve essere obbligatoriamente applicato dalle società di capitali, nonché dalle imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria, che abbiano effettuato la relativa opzione valida per un triennio.

Nel secondo caso non rilevano i criteri di imponibilità e deducibilità previsti per il calcolo dell'imponibile IRES e IRPEF, ma i criteri di *“corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai Principi contabili adottati dall'impresa”*.












Costi e ricavi sono assunti, dunque, per le risultanze contabili non rilevando le variazioni fiscali.

In pratica con il **metodo dei valori a bilancio** i costi di gestione relative ai veicoli non devono subire ai fini del calcolo dell'imponibile IRAP al 40%, ma sono interamente deducibili.

Metodo a valori di bilancio

Diversamente, con il **metodo a valori fiscali**, i costi di impiego dei veicoli, ivi inclusi i costi per l'acquisto del carburante, seguono, ai fini IRAP, le stesse previsioni disposte ai fini delle imposte sul reddito, pertanto se ai fini IRPEF i costi di impiego dei veicoli sono deducibili solo nella misura del 40%, anche ai fini IRAP vale la stessa regola.

Metodo a valori fiscali

							
	Imprese Utilizzo esclusivo come beni strumentali Nota (1)	Imprese Utilizzo normale	Imprese Uso pubblico	Imprese Dati in uso promiscuo ai dipendenti Nota (2)	Agenti di commercio Nota (3)	Professionista in forma individuale Nota (4)	Professionisti associati Nota (5)
 Autovetture	100%	40%	100%	90%	80%	40%	40%
 Autocaravan	100%	40%	100%	90%	80%	40%	40%
 Ciclomotori	100%	40%		90%	80%	40%	40%
 Motocicli	100%	40%		90%	80%	40%	40%

- (1) I veicoli devono essere destinati all'utilizzazione strumentale, nell'attività propria dell'impresa, senza i quali l'attività imprenditoriale non può essere esercitata.
- (2) L'assegnazione dei veicoli ai dipendenti deve risultare da idonea documentazione e deve essersi protratta per la metà più uno dei giorni che compongono il periodo d'imposta del datore di lavoro.
- (3) Agenti di commercio: non assume rilevanza la forma individuale e societaria del soggetto che svolge questa attività.
- (4) Professionisti e artisti: si ritiene che possano essere dedotte le spese relative ai veicoli, utilizzati dagli esercenti arti e professioni, se dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. La deducibilità è limitata ad un solo veicolo.
- (5) Professionisti associati: limitatamente ad un solo veicolo per ogni socio o associato.

Per gli acquisti di carburante in altro paese dell'Unione Europea presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di un soggetto d'imposta italiano, non potrà essere utilizzata la normale scheda carburante che interessa unicamente gli acquisti effettuati nel territorio dello Stato. L'acquisto di carburante in un paese U.E. non costituisce operazione intracomunitaria, ma cessione interna nel paese di effettuazione.

Si dovrà pertanto corrispondere la relativa imposta, per l'IVA addebitata ed esposta nel documento emesso per l'acquisto, il soggetto passivo italiano potrà chiedere il rimborso alla competente amministrazione finanziaria del paese U.E, al pari delle disposizioni contenute nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Analogamente per gli acquisti di carburante effettuati in paesi non comunitari, la documentazione della spesa effettuata utilizzando la scheda carburante non è da ritenersi valida anche se timbrata dal gestore dell'impianto stradale estero.

Si può richiedere pure in questo caso la fattura o documento equivalente al distributore straniero e nell'ipotesi di pagamento effettuato con moneta estera, il costo deducibile sarà determinato in base al cambio del giorno in cui viene effettuata la somministrazione. **L'operazione non rileva ai fini IVA ma solo ai fini delle imposte dirette.**

## ACQUISTI DI CARBURANTE IN PAESI BLACK LIST

Un problema particolare sorge in tema di acquisti di carburante effettuati da operatori soggetti passivi IVA italiani in paesi inclusi nella lista "black list", come nel caso ad esempio, di un autotrasportatore che riceva una fattura di rifornimento di gasolio con IVA esposta fatto in Lussemburgo, paese inserito nella lista suddetta.

Su questo aspetto si precisa che, a decorrere dal 1° settembre 2010, devono essere inserite nell'apposita comunicazione da inviare telematicamente all'Amministrazione finanziaria, solo le prestazioni di servizi da e verso operatori "stabiliti" in paesi *black list*, anche se non rilevanti ai fini IVA per mancanza del requisito della territorialità.

Il disposto normativo fa esplicito riferimento alle prestazioni di servizi, il che induce a ritenere che rimangono esclusi dall'obbligo di comunicazione le cessioni e gli acquisti di beni "estero su estero" per i quali non si realizza il presupposto della territorialità in Italia e quindi l'obbligo dell'emissione e registrazione delle fatture.

Questa interpretazione viene del resto confermata anche sul supplemento de **L'Esperto Risponde** del quotidiano economico Il Sole 24ore del 14 marzo 2011 in cui si afferma che *"non devono essere indicati nel modello gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso distributori localizzati in paesi black list in quanto si tratta di operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA (le*

*uniche operazioni che pur non essendo soggette a registrazione ai fini IVA, devono essere indicate nel modello – per espressa previsione contenuta nell’articolo 3 del DM 5 agosto 2010 – sono le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini IVA nello Stato)”.*

La circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 21 giugno 2011 – *Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata* – al punto 2.11 affronta il tema degli acquisti di carburante effettuati in **Paesi black list**, ad esempio la Svizzera.

**Domanda**

**Sono da inserire nella black list le carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in Paese a fiscalità privilegiata (esempio, in Svizzera)?**

**Risposta**

La disciplina della c.d. scheda carburante, contenuta nel D.P.R. n. 444 del 1997, si applica agli acquisti di carburante effettuati nel territorio dello Stato, non anche agli acquisti effettuati al di fuori del territorio nazionale.

In via generale, le operazioni di acquisto di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuate da soggetti IVA presso distributori stabiliti in paesi black list, in quanto operazioni non soggette all’imposta sul valore aggiunto, non sono soggette all’obbligo di registrazione ai fini IVA e, quindi, neppure alla comunicazione in esame. L’obbligo di comunicazione, infatti, per quanto concerne le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, riguarda solo le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto, in virtù di espressa previsione contenuta nell’art. 3 del D.M. 5 agosto 2010.

I gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante per autotrazione **non possono emettere fattura** eccetto per taluni casi. L'articolo 6 del D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444 prevede infatti dei limiti all'applicabilità della scheda carburante per le cessioni di carburante effettuate dagli esercenti gli impianti stradali di distribuzione nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici territoriali, degli Istituti universitari e degli Enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza.

Il comma **109** dell'articolo 1 della **Finanziaria 2006** (legge 23 dicembre 2005 n. 266) ha fatto venir meno il divieto per l'esercente l'impianto di distribuzione di carburante di emettere la fattura anche nei confronti degli autotrasportatori di cose conto terzi.

Pertanto in caso di cessione di carburante ad autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'Albo – e di quelli domiciliati e residenti negli Stati membri dell'Unione Europea – i gestori degli impianti stradali di distribuzione di carburante **hanno l'obbligo** di emettere la fattura che per l'acquirente autotrasportatore di cose per conto terzi sostituisce la scheda carburante.

Obbligo di emettere  
fattura nei confronti  
degli  
autotrasportatori

Dal 1° gennaio 2006 gli autotrasportatori di beni conto terzi non possono dunque più documentare gli acquisti di carburante con la scheda, ma ogni volta devono chiedere la fattura. Nei confronti di questa categoria non sono pertanto più applicabili le semplificazioni previste dal Regolamento per la semplificazione in merito alla documentazione relativa agli acquisti di carburante per autotrazione.

Come chiarito dai tecnici dell'Agenzia delle Entrate nel corso della teleconferenza organizzata dal quotidiano *Italia Oggi* del 21 gennaio 2006, tale modifica riguarda unicamente le **imprese che esercitano l'attività di autotrasporto di merci per conto terzi iscritte all'Albo** istituito con legge 6 giugno 1974 n. 298, pertanto essa non interessa tutti gli altri soggetti compreso gli autotrasportatori di cose in conto proprio e titolari della licenza di cui all'articolo 32 della suddetta legge n. 298 del 1974.

La circolare esplicativa n. 205 E conferma che restano ferme le istruzioni fornite con risoluzione ministeriale 20 maggio 1983 n. 341924 che ha negato la validità della scheda carburante come documento giustificativo, allo scopo del riconoscimento del rimborso dell'Iva relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti di distribuzione automatica in Italia, da parte degli **autotrasportatori non residenti**.

Quest'ultimi pertanto potranno richiedere ai gestori degli impianti la fattura per l'acquisto di carburante onde far valere il diritto all'eventuale rimborso in base a quanto dispone l'art. 38-bis1 e seguenti del D.P.R. n. 633/ 1972.

Infatti, come ricorda la circolare esplicativa n. 205 E, *“il divieto per i gestori di impianti di distribuzione di carburanti di emettere fatture riguarda esclusivamente gli acquisti effettuati da soggetti d'imposta nazionali”*.

#### **Risoluzione ministeriale n. 341924 del 20 maggio 1983**

Con separate istanze, codesto Comitato ha in sostanza chiesto che l'Amministrazione finanziaria consenta l'utilizzo della “scheda carburanti”, di cui al D.M. 7 giugno 1977, da parte degli autotrasportatori non residenti in Italia quale documento giustificativo ai fini dell'ottenimento del rimborso dell'IVA relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti di distribuzione automatica in Italia secondo le procedure previste dalla VIII Direttiva CEE e recepite nel nostro ordinamento con l'art. 38 ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, introdotto dall'art. 16 del D.P.R. 30 dicembre 1981 n. 793.

Tale richiesta sarebbe motivata dalle notevoli difficoltà che gli autotrasportatori incontrano per ottenere il rilascio delle fatture concernenti gli acquisti di carburante da parte dei gestori degli impianti autostradali.

Al riguardo deve essere presente che non è possibile aderire all'invito rivolto da codesto Comitato in quanto, con decreto interministeriale 20 maggio 1982, emanato di concerto con il Ministro del Tesoro, è stato stabilito, tra l'altro, così come previsto dalla citata VIII Direttiva CEE, che le istanze di rimborso in parola devono essere corredate degli originali delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione.

Pertanto, così come precisato con circolare n. 64 del 3 agosto 1982, anche l'acquisto di carburante per autotrazione effettuato presso impianti stradali di distribuzione deve trovare giustificazione nella fattura, la cui emissione è obbligatoria a richiesta del cliente, atteso che nella fattispecie non tornano applicabili le disposizioni relative alla “scheda carburanti” contenute nel D.M. 7 giugno 1977, in quanto il divieto da parte dei gestori di impianti di distribuzione di carburanti di emettere fattura riguarda esclusivamente gli acquisti effettuati da soggetti nazionali all'imposta sul valore aggiunto, e tali non possono considerarsi i soggetti domiciliati e residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia.

Una particolare procedura è prevista per i soggetti d'imposta che possiedono le caratteristiche di **esportatore abituale**. Quest'ultimo ha la possibilità di utilizzare l'agevolazione prevista dal secondo comma dell'articolo 8 del D.P.R. 633/ 1972, vale a dire può acquistare il carburante per autotrazione presso gli impianti stradali senza applicazione dell'Iva.

Per fruire di tale beneficio, l'esportatore, intestatario della scheda carburanti, deve consegnare, per ogni rifornimento di carburante effettuato, la dichiarazione d'intento di cui alla suddetta disposizione normativa e deve annotare nella scheda carburanti anche il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la relativa norma.

In fase di registrazione della scheda carburanti **l'esportatore** annoterà la stessa distintamente rispetto agli acquisti soggetti all'imposta e il relativo importo entrerà nel calcolo dell'utilizzo del plafond.

Da parte sua il **gestore dell'impianto di distribuzione** deve osservare i seguenti obblighi:

- registrare entro 15 giorni la dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore nell'apposito registro preventivamente numerato oppure in apposita sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi come previsto dalla legge n. 28 del 18 febbraio 1997 (art. 2, comma 3);
- conservare tale dichiarazione d'intento e provvedere all'invio telematico dei dati delle dichiarazioni ricevute. Infatti i fornitori degli esportatori abituali devono comunicare all'Amministrazione finanziaria, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento, i dati delle dichiarazioni d'intento ricevute;
- annotare distintamente nel registro corrispettivi l'ammontare della cessione di carburante con il titolo di inapplicabilità dell'imposta e la relativa norma.

Tale procedura è attivabile solo alla condizione che non sussista per il contribuente esportatore abituale il divieto di detrazione dell'Iva come previsto dall'art. 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972.

Cosa deve fare l'esportatore abituale.

Cosa deve fare il gestore dell'impianto di distribuzione.

La circolare esplicativa n. 205 E conferma che restano ferme le istruzioni fornite con risoluzione ministeriale n. **362648** del **26 luglio 1977** che ha autorizzato una particolare procedura nel caso di utilizzo di un blocco di buoni predisposti con tagli di importo predeterminato da usare in occasione di ogni rifornimento.

Gli adempimenti da seguire sono i seguenti:

- **ciascun veicolo aziendale** deve essere dotato, anziché di una scheda carburanti, di un apposito blocco buoni di importo fisso predeterminato, ciascuno dei quali da utilizzare per ogni rifornimento;
- **in occasione di ogni rifornimento** l'addetto alla distribuzione effettua le annotazioni previste dalla normativa vigente per la scheda carburanti, **ritirando una copia** del buono stesso;
- **alla fine di ogni mese** i dati contenuti nei buoni utilizzati da ciascun veicolo sono elaborati ai fini della loro contabilizzazione e l'annotazione nel registro sezionale degli acquisti;
- l'utilizzatore del veicolo annota su un **apposito documento**, numerato, datato e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, i dati contenuti nei buoni utilizzati, aggiungendovi i dati identificativi del veicolo e il numero di chilometri percorsi alla fine del periodo di riferimento.

Questo documento sarà contabilizzato e annotato nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/ 1972 e sarà incluso nella liquidazione Iva di competenza.

I buoni devono essere numerati, datati e conservati a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972.

La circolare esplicativa n. 205 E conferma che restano ferme le istruzioni fornite con risoluzione ministeriale n. **363567** del **24 febbraio 1978**.

Nel caso in cui la quasi totalità degli autoveicoli aziendali sia assegnata, con caratteri di continuità e stabilità ai singoli dipendenti, che ne giustificano il possesso con **autentica notarile** di apposita autorizzazione a condurre il veicolo, si può annotare nel registro degli acquisti tenuto ai fini Iva il nome del dipendente consegnatario dell'autoveicolo, al posto dei dati identificativi del veicolo stesso.

Nel caso in cui il dipendente utilizza il proprio autoveicolo per conto del proprio datore di lavoro, la scheda carburante riporterà oltre ai dati del dipendente stesso anche quelli dell'impresa, ma dovranno essere annotati solo i rifornimenti e i chilometri percorsi riferibili all'attività d'impresa.

#### **Risoluzione ministeriale 24 febbraio 1978 n. 363567**

Con istanza diretta alla scrivente, la società in oggetto indicata, ha rappresentato le difficoltà meccanografiche, connesse alla propria organizzazione amministrativa, in ordine alle modalità di annotazione sul registro degli acquisti, della scheda carburante, prevista dal D.M. 7 giugno 1977.

In particolare, la società .... ha fatto presente che, stante il numero elevato degli autoveicoli posseduti, la carenza di codici disponibili nell'ambito del settore del piano dei conti nel quale sono raggruppati i dipendenti che sostengono spese per conto della società, non consente la possibilità di inserire i codici corrispondenti ai numeri di targa da attribuire a ciascun autoveicolo.

Tanto premesso, la società istante, allo scopo di ovviare alla cennata difficoltà, ha chiesto di essere autorizzata ad annotare sul registro di cui all'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il nome del dipendente consegnatario dell'autoveicolo in luogo degli estremi del veicolo stesso.

A tal fine la società ..... ha precisato che la quasi totalità degli autoveicoli è assegnata con carattere di continuità e stabilità a singoli dipendenti i quali ne giustificano il possesso con l'autenticazione notarile di una apposita autorizzazione a condurre. Naturalmente, per quanto attiene ai veicoli, di numero limitato, utilizzati da dipendenti diversi, per i quali non sussiste il cennato rapporto di continuità e stabilità nell'uso del veicolo, le relative schede vengono annotate sul registro degli acquisti con l'indicazione degli estremi di ogni autoveicolo.

Al riguardo, tenuto conto del rapporto di continuità e di stabilità nell'uso dei veicoli da parte di ciascun dipendente, la scrivente ritiene che la suesposta procedura si presenta sostanzialmente conforme alle disposizioni vigenti in materia di documentazione degli acquisti di carburante.

Resta ferma, naturalmente, l'osservanza di tutti gli altri adempimenti previsti dal citato D.M. 7 giugno 1977.

Per i veicoli a motore nuovi di fabbrica, non ancora immatricolati, la circolare n. 205 E conferma le disposizioni contenute nella circolare ministeriale n. **39 del 13 luglio 1977**.

Per tali veicoli, qualora il rifornimento della dotazione iniziale di carburante sia effettuato presso gli impianti stradali di distribuzione, si può predisporre un'unica scheda mensile contenente un'apposita colonna sulla quale annotare, **per ogni rifornimento**, il numero di telaio del veicolo rifornito.

L'istituzione di un'unica scheda mensile

Non sussiste l'obbligo di indicare su tale unica scheda il chilometraggio iniziale e finale di ogni periodo di riferimento della scheda carburanti, in quanto si tratta di ipotesi specifiche rispetto al caso tipico costituito dai rifornimenti continuativi da parte dell'utilizzatore del veicolo, per le quali l'adempimento risulterebbe troppo oneroso.

Pertanto, a titolo di esempio, se un autosalone intende mettere su strada a scopo dimostrativo per i clienti dei veicoli nuovi di fabbrica, non è necessario che debba attivare una scheda carburante per ogni veicolo (non ancora immatricolato) ma può istituire un'unica scheda carburante mensile, sulla quale annotare, per ogni rifornimento, il numero di telaio del veicolo rifornito.

#### VEICOLI AFFIDATI PER LA RIPARAZIONE O VENDITA

L'utilizzo di un'unica scheda, con l'indicazione del numero di telaio e degli estremi della "targa prova" (senza la necessità di indicare il chilometraggio iniziale e finale, come sopra specificato per i veicoli nuovi non ancora immatricolati) è pure consentito dalla circolare n. 205 E per gli acquisti di carburante per i veicoli affidati per la riparazione o vendita.


Questa procedura può essere adottata da parte di:

- commercianti di veicoli usati, adibiti all'esecuzione di prove tecniche o dimostrative per la clientela oppure consegnati all'acquirente con la dotazione iniziale di carburante;
- officine di riparazione veicoli.

SCHEDA UNICA MENSILE PER VEICOLI A MOTORE NUOVI DI  
FABBRICA, NON ANCORA IMMATRICOLATI

X - 9

SCHEDA CARBURANTE - CASI PARTICOLARI - Aggiornamento 1/2011

ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE D.P.R. N. 444/1997		Mese di Settembre Anno <i>N</i> Periodo Trimestre.....		
Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del soggetto d'imposta Domicilio fiscale - Partita IVA  AUTOCAR SRL VIALE EUROPA 258 51100 PISTOIA Partita Iva 0003645 047 9	Intestatario veicolo			
	Marca o modello			
	Nr targa o telaio			
	Km alla fine del mese o del trimestre	.....		
<b>SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE</b>				
	DATA RIFORNIMENTO	PREZZO CARBURANTE	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore Ubicazione dell'impianto - Firma	
Conforme al modello ministeriale. Sviluppato da Studio Polli - <a href="http://www.studiopolli.it">www.studiopolli.it</a> Riproduzione vietata.	10/9/ <i>N</i>	41,00 <b>AM38645JKL</b>	MARTINI DANILO Agip n. 5340 Via della Repubblica 51100 PISTOIA Partita IVA 01214080473 f.to <i>Martini Danilo</i>	
	20/9/ <i>N</i>	45,00 <b>AM38645JKL</b>	GARENNI ADOLFO via Gramsci 23 Montecatini Terme Partita IVA 01104820475 f.to <i>Adolfo Garenni</i>	
	Importo totale comprensivo di Iva al 20.%	86,00 Euro	Detraibile al .....%	Codice
	Percentuale di scorporo	1,20	Numero progressivo attribuito	
	Imponibile con Iva indetraibile	IVA	Imponibile con Iva detraibile	IVA
			71,67	14,34

Il problema di documentare gli acquisti di carburante nell'ambito dell'attività svolta dagli studi professionali associati trova un primo ostacolo nel fatto che le associazioni professionali non possono essere intestatarie di autoveicoli.

Una **prima** soluzione è quella di stipulare un contratto di comodato gratuito tra l'associato, intestatario del veicolo, e l'associazione professionale. Attraverso questo contratto l'associazione professionale utilizza il veicolo dell'associato e può pertanto dedurre (con il limite del 40%) le relative spese di gestione, ivi comprese le spese di acquisto del carburante e di manutenzione.

Prima soluzione:  
contratto di  
comodato

Una **seconda** soluzione, vista l'impossibilità di intestare il veicolo all'associazione professionale, è quella di cointestare il veicolo a tutti gli associati. In questo caso, oltre alla scheda carburante (nei limiti sempre del 40% e di un solo automezzo per ogni associato) potranno essere dedotte le quote di ammortamento.

Seconda soluzione:  
cointestazione del  
veicolo agli associati

Una **terza** soluzione consiste nella possibilità da parte del professionista associato di addebitare all'associazione le spese di utilizzo del veicolo in base alle tariffe Aci, sempre che siano inerenti all'attività svolta dall'associazione stessa.

Terza  
soluzione: riaddebito  
all'associazione in  
base a tariffe ACI



In ..... oggi dieci del mese di maggio dell'anno N..... tra:

- BIANCHI GIULIO, nato a Pistoia il 10/11/19.... e residente in Pistoia viale Europa 25 codice fiscale BCH GLI 48S10 F385Y e

- LENZI ROBERTO, non in proprio ma in qualità di legale rappresentante dell'Associazione Professionale Geom. Bianchi Giulio e Geom. Lenzi Roberto, con sede in ..... via Garibaldi 33, codice fiscale e partita Iva 0003645 047 9

**PREMESSO**

- che il Sig. Bianchi Giulio è proprietario di una autovettura per trasporto di persone Alfa Romeo ..... targata AM 386YK, dotata di carta di circolazione n. A81609PT, rilasciata in ..... il 14/1/N;

- che detta autovettura si trova attualmente in ottimo stato di manutenzione con gli organi meccanici in ottimo stato, pneumatici al 90% e carrozzeria integra da urti;

tutto quanto sopra premesso, le parti

**CONVENGONO E STIPULANO QUANTO SEGUE:**

1. - Il Sig. Bianchi Giulio concede in comodato gratuito all'Associazione professionale Geom. Bianchi Giulio e Geom. Lenzi Roberto, che a tale titolo accetta, l'autovettura sopra individuata perché ne faccia uso per lo svolgimento della sua normale attività.

2. - La durata del presente contratto viene tra le parti stabilita in anni uno. Il contratto potrà essere tacitamente rinnovabile per uguali periodi di tempo qualora non intervenga disdetta da una delle due parti con lettera raccomandata con un preavviso di tre mesi;

3. - Al termine del rapporto di comodato l'autovettura dovrà essere restituita al legittimo proprietario nello stato in cui essa si trova adesso con esclusione dell'usura determinata dal normale uso del mezzo.

Le operazioni di ordinaria e straordinaria manutenzione del veicolo concesso in comodato sono di pertinenza del comodatario che se le accolla fin da ora obbligandosi ad eseguirle con le modalità e le periodicità indicate nell'apposito libretto dalla Casa di produzione del veicolo.

Risponderà, invece, il comodatario dei danni eventualmente derivanti dall'incuria nella manutenzione o dal cattivo uso dell'autovettura;

4. - Restano a carico del comodatario le spese normali di gestione e quelle inerenti al contratto di assicurazione già presente sul veicolo ed ai suoi rinnovi periodici nonché le spese afferenti la tassa di circolazione.

5. - Nell'ipotesi di incidente stradale le parti si riportano alle norme generali del Codice Civile e alla legge 23/12/1969 n. 990 e successive modificazioni;

6. - Per tutto quanto non espressamente previsto nella presente scrittura, le parti fanno riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 1803 e seguenti del Codice Civile.


Letto, confermato e sottoscritto.

*Geom. Bianchi Giulio*

Per Associazione Professionale Lenzi e Bianchi

ESEMPIO DI COMPILAZIONE DI SCHEDA CARBURANTE DEL VEICOLO  
DATO IN COMODATO ALL'ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

X - 12

ACQUISTI DI CARBURANTE PER AUTOTRAZIONE D.P.R. N. 444/1997		Mese di Settembre Anno N                      Periodo Trimestre _____		
Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del soggetto d'imposta Domicilio fiscale – Partita IVA  <b>STUDIO TECNICO ASSOCIATO</b> Geom. Giulio Bianchi - Geom. Roberto Lenzi Via Garibaldi 33 51100 Pistoia Partita Iva 0003645 047 9	Intestatario veicolo	GIULIO BIANCHI <sup>1</sup>		
	Marca o modello	ALFA ROMEO		
	Nr targa o telaio	AM 386 NK		
	Km alla fine del mese o del trimestre	-----		
<b>SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE</b>				
	DATA RIFORNIMENTO	PREZZO CARBURANTE	Ditta, denominazione, ragione sociale o cognome e nome del distributore Ubicazione dell'impianto - Firma	
Conforme al modello ministeriale. Sviluppato da Studio Polli – <a href="http://www.studiopolli.it">www.studiopolli.it</a> Riproduzione vietata.	10/9/201....	75,20 Euro	<b>MARTINI DANILO</b> Agip n.5340 Via della Repubblica 51100 PISTOIA Partita Iva 01214080473 f.to <i>Martini Danilo</i>	
	20/9/201....	64,50 Euro	<b>GARENNI ADOLFO</b> Via Gramsci 4 Montecatini Terme Partita IVA 01104820475 f.to <i>Adolfo Garenni</i>	
	Importo totale comprensivo di Iva al 20.%	139,70 Euro	Detraibile al 40 % Numero progressivo attribuito	Codice
	Percentuale di scorporo	1,20	Data	
	Imponibile con Iva indetraibile	IVA	Imponibile con Iva detraibile	IVA
	69,83	13,97	46,57	9,33

SCHEDA CARBURANTE - CASI PARTICOLARI – Aggiornamento 1/2011

<sup>1</sup> Si consiglia l'indicazione dell'intestatario del veicolo.

La circolare esplicativa n. 205 E chiarisce che gli esercenti l'attività di autonoleggio possono adottare un'unica scheda per ogni stazione noleggiante rinviando a quanto già consentito con la risoluzione ministeriale 26 luglio 1977, n.362907.

Un'unica scheda per ogni stazione noleggiante

Gli adempimenti per gli esercenti l'attività di autonoleggio sono i seguenti:

- per ogni rifornimento effettuato, il noleggiatore deve riportare su questa scheda unica gli estremi di immatricolazione di ciascun veicolo;
- per ogni rifornimento effettuato sussiste l'obbligo di indicare i chilometri percorsi.

Pertanto agli esercenti l'autonoleggio (con o senza autista) è consentita l'adozione di un'unica scheda carburante per stazione noleggiante, a condizione che la detta scheda contenga anche un'apposita colonna sulla quale annotare, per ogni rifornimento di carburante, gli estremi di immatricolazione di ciascun veicolo.

#### **Risoluzione ministeriale n. 362907 del 26-7-1977**

L'associazione ..... ha rappresentato le difficoltà che le proprie associate incontrano nell'applicazione delle nuove disposizioni recate dal D.M. 7 giugno 1977 concernente la documentazione sostitutiva della fattura di cui all'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

In particolare, la detta Associazione ha fatto presente che il periodo di noleggio del veicolo può superare il mese solare e che il veicolo medesimo può essere riconsegnato dal cliente presso stazioni diverse da quelle che l'hanno noleggiato e talvolta anche all'estero, per cui in tale ipotesi il noleggiatore non sarebbe in grado di effettuare le annotazioni entro il termine previsto dal decreto ministeriale.

L'Associazione istante, pertanto, allo scopo di ovviare al cennato inconveniente, ha chiesto che, per l'acquisto di carburante per autotrazione effettuato presso gli impianti stradali di distribuzione da parte degli esercenti l'autonoleggio senza autista, possa essere istituita una unica scheda mensile per stazione noleggiante, analogamente a quanto stabilito, con circolare n. 39 del 13 luglio 1977, per i veicoli a motore nuovi di fabbrica non ancora immatricolati e per i veicoli affidati per la riparazione o per la vendita.

Al riguardo, la scrivente, considerato che la procedura proposta si presenta sostanzialmente conforme alle disposizioni contenute nel più volte citato D.M. 7 giugno 1977, dichiara di non aver nulla in contrario all'adozione, da parte degli esercenti l'autonoleggio senza autista, di una unica scheda per stazione noleggiante, a condizione che la detta scheda contenga anche un'apposita colonna sulla quale annotare per ogni rifornimento di carburante gli estremi di immatricolazione di ciascun veicolo.

Nell'ipotesi in cui il soggetto d'imposta abbia installato un serbatoio per carburante ad uso autotrazione per rifornire, ad esempio, i propri autocarri, il problema dell'istituzione della scheda carburante sussiste soltanto nel caso in cui il carburante contenuto nel serbatoio non venga impiegato esclusivamente per i veicoli aziendali.

Infatti la scheda carburante trova applicazione solo per documentare gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione. Nel caso suddetto essendo gli acquisti effettuati presso il proprio fornitore di fiducia, che emetterà la relativa fattura, la disciplina della scheda carburante, compreso l'obbligo dell'annotazione dei chilometri, **non trova applicazione**.

Nell'ipotesi in cui i veicoli del soggetto d'imposta dovessero rifornirsi di carburante, prelevandolo **oltre che dal serbatoio aziendale, anche presso i distributori stradali**, trova applicazione la disciplina della scheda carburante da istituirsi per ogni veicolo.

All'atto della registrazione della scheda nel registro degli acquisti dovrà essere annotato il numero di chilometri rilevato dal contachilometri del veicolo, così come prevede la normativa del D.P.R. n. 444/1997.

L'incongruenza tra chilometri effettuati e litri di carburante consumati che risultano dalla scheda carburante, considerati i prelievi effettuati dal serbatoio aziendale, potrà essere dimostrata, in caso di verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, ricorrendo alla documentazione di carico e scarico del serbatoio, attivando, a tal scopo, un apposito registro bollato presso l'Ufficio tecnico di finanza (UTF), in cui annotare, all'atto dei rifornimenti, la quantità di carburante e la targa dei mezzi che effettuano il rifornimento.

Più complessa si presenta l'ipotesi in cui al serbatoio aziendale si attinga per prelevare carburante non solo per gli autocarri ma anche per le eventuali **autovetture aziendali**.

Sarà pertanto necessario integrare le registrazioni ai fini Iva con la documentazione di carico e scarico del serbatoio aziendale rilevando i dati dai contalitri all'atto di ogni prelievo in modo da evidenziare la quantità di carburante impiegata per ciascun veicolo.

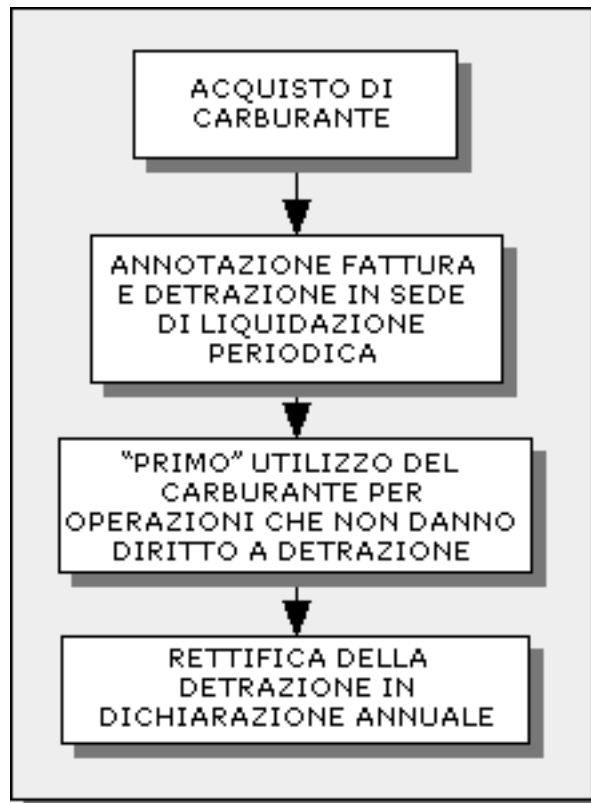
In sede di registrazione della fattura di acquisto del carburante destinato al serbatoio aziendale, potrà essere considerata detraibile l'Iva relativa al carburante che si ritiene prevedibilmente utilizzato per gli autocarri, operando in sede di dichiarazione annuale **una rettifica** alla detrazione effettuata, nell'ipotesi in cui risultasse dalla documentazione di carico e scarico una maggiore o minore utilizzazione del carburante per gli autocarri stessi, così come prevede l'art. 19-bis2 comma 1 del D.P.R. n. 633/1972.

La fattura di acquisto del carburante destinato al serbatoio aziendale.

Art. 19-bis2 - Rettifica della detrazione

1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.

Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi.



Da un punto di vista contabile gli acquisti di carburante per il rifornimento della cisterna aziendale possono essere rilevati con le seguenti modalità:

----- 30-1 -----				
	PP D 6	<b>DIVERSI a FORNITORI</b>		900,00
CE B6 PA C II 4-bis		<i>SPESE CARBURANTE CISTERNA</i>	750,00	
		<i>IVA NS CREDITO</i>	150,00	
		<i>Ricevuta fattura n. 1150 IP spa</i>		

Nell'ipotesi in cui si attinga dalla cisterna aziendale per rifornire anche le autovetture aziendali sarà necessario procedere alla rettifica dell'Iva indetraibile con la seguente registrazione, tenendo conto dei prelievi effettuati:

----- 31-12 -----				
		<b>SPESE CARBURANTI a DIVERSI AUTOVETTURA</b>		200,00
CE B6		<i>SPESE CARBURANTE CISTERNA</i>	166,67	
	CE B6 PP D12	<i>IVA IN RETTIFICA ART19BIS DPR 633/72</i>	33,33	
		<i>Storno carburante</i>		

La circolare esplicativa n. 205 E conferma che restano ferme le istruzioni fornite con risoluzione ministeriale **19 dicembre 1977 n. 363799** che ha autorizzato coloro che utilizzano veicoli a motore, normalmente non abilitati al transito stradale (carrelli elevatori, macchine operatrici, come trattori, escavatori, mezzi per spurgo pozzi), ma muniti di specifica autorizzazione alla circolazione rilasciato dall'Ispettorato della motorizzazione civile che ne consente la circolazione su strada a:

- istituire la scheda carburanti;
- riportarvi, anziché il numero di targa, il numero di matricola identificativo del veicolo, apposto dalla casa costruttrice;
- riportarvi il numero di chilometri ovvero il numero di ore lavorate solo qualora il veicolo sia dotato di apposito dispositivo.


#### **Risoluzione ministeriale n. 363799 del 19 dicembre 1977**

Con istanza inviata alla scrivente, il nominato in oggetto, premesso che i carrelli elevatori non sono muniti di targa né di numero di telaio, ha chiesto di conoscere se sulla scheda carburante, di cui all'art. 2 del D.M. 7 giugno 1977, possa essere annotato, ai fini della documentazione degli acquisti di carburante per i suddetti veicoli, il numero di identificazione dei veicoli medesimi apposto dalla ditta costruttrice.

Al riguardo, debbesi preliminarmente far presente, come già precisato con circolare n. 39 del 13 luglio 1977, che le nuove disposizioni in materia di fatturazione recate dal citato decreto ministeriale riguardano esclusivamente gli acquisti di carburanti da utilizzare per l'autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione.

Tanto premesso, debbesi osservare che i carrelli, nonché le macchine operatrici, di cui agli artt. 30 e 31 del testo unico delle norme sulla circolazione stradale, approvato con D.P.R. 15 giugno 1959 n. 393, non possono, a norma dell'art. 76 dello stesso decreto, circolare su strada, a meno che non siano muniti di apposito certificato rilasciato dall'Ispettorato della Motorizzazione Civile.

Ne consegue che soltanto in tale ultima ipotesi è possibile il rifornimento dei suddetti veicoli presso impianti stradali di distribuzione e, pertanto, l'utilizzazione della scheda carburante sulla quale potrà essere annotato, in luogo del numero di targa, il numero di matricola identificativo del veicolo apposto dalla casa costruttrice.

	<p><b>D: Per i carrelli elevatori di un'azienda, allo scopo di portare in detrazione il costo della benzina, sono attivate delle schede carburanti, senza indicare la targa, visto che questi autoveicoli ne sono sprovvisti. In caso di verifica, può essere contestata la detrazione?</b></p>
	<p><i>R: La detrazione, in caso di verifica, può essere contestata, se sulla scheda carburante, in mancanza di targa, non viene indicato il numero di matricola attribuito dal costruttore, ad identificare esattamente il veicolo per il quale si fa il rifornimento. C'è stata, sull'argomento, una sentenza della Corte di Cassazione (la n. 21769 del 16 giugno 2005) che subordina la deduzione delle spese per il carburante utilizzato dagli autoveicoli aziendali alla annotazione dei rifornimenti sulla scheda mensile prevista dal DM 7 giugno 1977, contenente gli estremi identificativi dei mezzi. Osserva espressamente la Suprema Corte 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, TU sulla circolazione stradale), 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.</i></p>
	<p><b>D: Un'azienda di costruzioni stradali utilizza taniche di carburante per rifornire i mezzi di lavoro che si trovano sui cantieri. Quale procedura si deve adottare per detrarre l'Iva?</b></p>
	<p><i>R: Per i veicoli a motore speciali, che possono circolare per strada solo se dotati di apposita autorizzazione, la certificazione del carburante va fatta con la scheda carburante recante il numero di matricola, in luogo della targa e il numero di chilometri o, in mancanza del contachilometri, delle ore di lavorazione. Se i veicoli non possono circolare per strada, manca il presupposto per la certificazione della spesa del carburante con la scheda carburante e occorre quindi certificare gli acquisti con la fattura. Non rientrando, nel caso specifico, l'acquisto di carburante nella previsione di indeducibilità, l'imposta può essere legittimamente detratta.</i></p>
<p><b>D: Un'impresa esercita l'attività di autospurgo. Il consumo maggiore si ha con il veicolo fermo, in tal caso si ha l'obbligo di annotazione dei chilometri percorsi sulla scheda carburante?</b></p>	
<p><i>R: Al posto di registrare il numero di chilometri, si possono registrare sulle schede carburante le ore di lavorazione del veicolo. Quest'ultimo rientra infatti tra quelli presi in considerazione dalla Risoluzione ministeriale n. 363799 del 19 dicembre 1977 (veicoli a motore, di regola non abilitati alla circolazione stradale, muniti di speciale autorizzazione alla circolazione medesima), per i quali, sulla scheda carburante, è possibile indicare, in alternativa, il numero di chilometri percorsi o il numero di ore di lavorazione, ferma restando l'obbligatorietà di almeno una di queste due indicazioni.</i></p>	

La circolare esplicativa n. 205 E conferma che restano ferme le istruzioni fornite con risoluzione ministeriale 15 gennaio 1996 n. 17/E che ha autorizzato l'istituzione di una scheda carburanti rappresentata da un supporto magnetico e predisposta con l'osservanza della particolare procedura ivi descritta.

**Risoluzione n. 17/E-VI-12-3144 del 15 gennaio 1996, Dipartimento Entrate**

E' stato chiesto il parere della scrivente in merito all'adozione di una nuova procedura di documentazione degli acquisti di carburante effettuati in occasione del rifornimento dei propri autoveicoli, rilevato che la stessa ha un autoparco costituito da 37.000 veicoli ed effettua annualmente circa 3.500.000 operazioni di approvvigionamento.

Al riguardo l'istante ha fatto presente di aver intenzione di dotare ciascun automezzo sociale di un computer di bordo, di una stampante, di una tastiera numerica, nonché di una scheda magnetica (memory card) nella quale saranno memorizzati la targa del veicolo ed i dati identificativi della T. SpA.

L'utilizzazione di tale strumentazione, quindi, avverrebbe nel rispetto della seguente procedura:

- ad ogni rifornimento del veicolo il conducente digita il numero di litri erogati dalla pompa di carburante ed il relativo corrispettivo sul computer di bordo, al quale spetta, peraltro, anche di controllare l'esattezza dei dati inseriti rispetto a quelli configuranti la situazione del serbatoio nel momento antecedente al rifornimento;
- verificata la congruità dei dati inseriti, il computer provvede alla stampa di una scheda carburante sulla quale risultano impressi la data del rifornimento ed un numero progressivo, costituito dalla targa del veicolo e dal numero del prelievo;
- tale scheda, quindi, viene consegnata e trattenuta dal gestore del distributore di carburante, il quale la completa con il luogo di ubicazione dell'impianto di distribuzione, la sua firma ed i suoi dati personali. Il documento in parola costituisce, pertanto, la documentazione utile di cui rimane in possesso ciascuna società petrolifera ai fini di un eventuale riscontro in caso di verifica;
- nel contempo i dati contenuti nella scheda consegnata al gestore vengono memorizzati sulla memory card;
- al termine di ogni giornata, infine, le informazioni contenute nella memory card saranno trasferite e conservate su supporto ottico-magnetico ai fini degli adempimenti degli obblighi connessi con la tenuta del registro Iva degli acquisti.

Tanto premesso la scrivente ritiene che la suesposta procedura debba essere adattata alle disposizioni contenute nel D.M. 7 giugno 1977, con il quale sono state emanate le norme necessarie a disciplinare la documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti Iva, nonché con la normativa attualmente vigente in materia di conservazione dei documenti contabili.

Infatti, il comma 3, art. 2, del citato decreto ministeriale prevede che a margine di ogni annotazione effettuata sulla scheda deve essere apposta, per convalida, la firma dell'addetto alla distribuzione, nonché l'indicazione della ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il nome e cognome se persona fisica, dell'esercente l'impianto di distribuzione ed il luogo ove è ubicato l'impianto stesso.

Inoltre, dal combinato disposto dei commi 4 e 9, dell'art. 7-bis, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito nella legge 8 agosto 1994, n. 489, il cui contenuto è stato oggetto di interpretazione con la circolare 181/E del 27 ottobre 1994, risulta consentita la conservazione, sotto forma di registrazione su supporti di immagine, delle scritture e dei documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

In ordine a quest'ultimo aspetto è opportuno precisare che le caratteristiche tecniche di tali sistemi di conservazione, nonché le modalità ed i termini cui è subordinato il loro utilizzo, saranno definite con un decreto ministeriale di prossima emanazione.

Sulla scorta delle fonti normative e amministrative appena richiamate la proposta procedura deve ritenersi consentita alle condizioni che seguono.

In primo luogo la scheda stampata dal computer di bordo, attestante il singolo approvvigionamento, deve essere trattenuta dal conducente e non consegnata all'addetto al distributore il quale, invece, deve provvedere alle annotazioni cui è obbligato ai sensi del predetto comma 3, art. 2, del D.M. 7 giugno 1977. A tale proposito si deve notare come non esista, a carico dei soggetti esercenti l'attività di distribuzione di carburante, alcun obbligo di conservare le schede carburanti prodotte da terzi. Il descritto comportamento rappresenterebbe, peraltro, un adattamento, dovuto all'evoluzione tecnologica, della soluzione già adottata dalla scrivente con la risoluzione del 26 luglio 1977, n. 362648, con la quale si è consentito alla società istante di utilizzare un blocco composto di più schede, recante un importo fisso prestampato, ciascuna delle quali da utilizzare per ogni rifornimento, nonché di provvedere alla totalizzazione mensile delle schede nell'ambito di ciascuna direzione di zona.

In secondo luogo la legittimità del trasferimento delle informazioni contenute nella scheda magnetica (memory card) risulta subordinato alla piena osservanza dell'assolvimento degli obblighi connessi con la tenuta del registro Iva degli acquisti.

Resta inteso, infine, che la conservazione delle schede su supporti ottico-magnetici potrà avvenire quando saranno definite le relative modalità tecnico operative.

Nell'ipotesi di acquisto di carburante tramite automatismi magnetici attivati da carte di credito, è possibile seguire le modalità operative e le procedure fiscali così come indicate nella circolare ministeriale n. 570767 del 17 febbraio 1989 integrata dalla successiva risoluzione n. 106/E del 4 luglio 1996, che vengono richiamate dalla circolare esplicativa n. 205 E in materia di acquisti di carburante.

La suddetta circolare del 1989 precisa che:

*“Il rifornimento di carburanti alle ditte di trasporto convenzionate si scinde così in due operazioni distinte:*

- 1) somministrazioni continuative dal rivenditore comodatario all'impresa (nell'ipotesi la M.O.I.), effettuate nell'ambito del contratto di somministrazione;*
- 2) cessione di carburanti dall'impresa (la M.O.I.) alle singole ditte di trasporto, effettuata nell'ambito del contratto di adesione alla M.O.I. Diesel Club.*

*Relativamente al primo rapporto il rivenditore, previa rilevazione della quantità di prodotto erogata alla M.O.I., emette, con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni, fattura relativa alle somministrazioni effettuate; il secondo rapporto, invece, viene regolato come sopra illustrato.*

*La scrivente, esaminata la suesposta procedura, ritiene che essa sia conforme alle disposizioni vigenti in materia non presentandosi di ostacolo il divieto relativo all'emissione della fattura, di cui al comma 3 dell'art. 1 del D.M. 7 giugno 1977, il quale risulta previsto nei confronti dei gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti per autotrazione nel presupposto che i medesimi siano in grado di documentare l'operazione mediante utilizzazione della scheda carburanti sostitutiva della fattura, presupposto che nella fattispecie non sussiste per mancanza di personale addetto”.*

La procedura sopra descritta nella circolare ministeriale n. 570767 ha subito un adeguamento in termini procedurali illustrato nella risoluzione ministeriale n. 106/E del 4 luglio 1996.

**Circolare ministeriale n. 570767 del 17 febbraio 1989**

Oggetto: Iva - Vendita diretta di carburanti a mezzo di automatismi magnetici attivati da carta di credito.

Modalità tecniche e procedura fiscale del servizio.

Con istanza diretta alla scrivente la M.O.I. Direzione Centrale di Roma, premesso che intende attivare una nuova procedura di vendita diretta di carburanti, attraverso i propri rivenditori comodatari delle stazioni di servizio, effettuata automaticamente mediante l'inserimento di apposite carte di credito magnetiche, ha chiesto di conoscere se la procedura da adottare sia conforme, agli effetti dell'Iva, alle vigenti disposizioni previste in materia.

La M.O.I. precisa che la procedura in questione sarebbe realizzata limitatamente alle forniture di carburanti nei confronti di autotrasportatori italiani o stranieri convenzionati, ai quali viene rilasciata una carta di credito magnetica, chiamata M.O.I. Diesel Club (M.D.C), contenente tutti i dati relativi all'identificazione della ditta di trasporto e dell'autocarro rifornito.

In pratica, l'operazione di rifornimento avverrebbe nel modo sotto descritto:

- l'autista dell'autoveicolo inserisce la carta di credito in un determinato distributore, detto accettatore-erogatore, collocato in un'apposita area della stazione di servizio riservata ai rifornimenti con le ditte convenzionate al M.D.C.;
- l'accettatore erogatore provvede all'erogazione del carburante;
- un computer installato presso l'impianto rileva i dati afferenti l'operazione e ordina all'accettatore-erogatore di stampare la bolla di consegna, contenente tutti i dati della transazione. Un esemplare della bolla viene ritirato dal conducente, mentre la matrice rimane alla M.O.I.;

La bolla di consegna contiene, in parte in chiaro e in parte in codice (a tal proposito viene tenuto un apposito libro dei codici regolarmente bollato) i seguenti dati:

- data e numero progressivo della bolla;
- dati identificativi della M.O.I., ragione sociale, indirizzo e partita Iva;
- dati identificativi del cliente (ragione sociale della ditta convenzionata), codice dell'automezzo;
- dati identificativi dell'impianto presso il quale il rifornimento è stato effettuato;
- quantità e qualità del prodotto erogato.

Successivamente, la M.O.I., sulla base delle bolle di consegna emesse per ogni rifornimento effettuato, provvede alla fatturazione a carico delle ditte di trasporto convenzionate, sia italiane che straniere. Le fatture vengono emesse due volte al mese, raggruppando le bolle emesse dal 1° al 15 del mese in corso e la seconda volta raggruppando le bolle emesse dal 16 al 31 del mese precedente.

In via alternativa, le fatture potrebbero essere emesse il primo giorno di ciascun mese, raggruppando tutte le bolle relative al mese precedente, nel rispetto quindi dei termini previsti, per la fatturazione differita, dall'art. 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in tal caso, le fatture verrebbero registrate nello stesso mese di emissione.

Le fatture emesse contengono gli elementi prescritti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633, la data e il numero della bolla di consegna relativa alle forniture effettuate, il codice di partita Iva della ditta rifornita, se soggetto d'Iva.

Infine, un esemplare della fattura viene inviato al cliente all'atto della sua emissione, mentre l'altro esemplare è conservato dalla M.O.I.

Inoltre, per quanto concerne il rapporto tra la M.O.I. e i rivenditori comodatari, l'istante precisa di aver stipulato un contratto di somministrazione ai sensi dell'art. 1559 del codice civile in base al quale il gestore dell'impianto di distribuzione carburanti si impegna verso corrispettivo ad eseguire in favore della M.O.I. prestazioni periodiche o continuative consistenti nel rifornimento di carburanti alle ditte di trasporto aderenti al cennato M.D.C.

Nell'ambito di tale contratto di somministrazione "vengono effettuate consegne alla M.O.I. tutte le volte che viene rifornito un cliente aderente al M.D.C."...../.....

Oggetto: Iva - Fatturazione - Cessioni di carburante mediante carte di credito - Modalità di fatturazione - D.M. 7 giugno 1977

Con nota del ..... la società ..... ha fatto presente di aver incorporato la K.O.I. SpA (già M.O.I. SpA) la quale era stata autorizzata dalla scrivente, con la risoluzione 17 febbraio 1989, n. 570767, all'effettuazione di una particolare procedura di vendita diretta di carburanti da attuarsi automaticamente, dai propri rivenditori comodatari delle stazioni di servizio, attraverso l'inserimento di apposite carte di credito magnetiche.

Tanto chiarito la querente ha, altresì, fatto rilevare che intende provvedere ad un adeguamento della detta procedura specificando quanto segue.

Anzitutto la K.P.I. (di seguito chiamata K.) precisa che la procedura in questione sarebbe applicabile limitatamente alle forniture di carburanti effettuate nei confronti di autotrasportatori italiani, comunitari o stranieri convenzionati, ai quali verrebbe rilasciata una carta di credito magnetica contenente tutti i dati relativi all'identificazione della ditta di trasporto e dell'autocarro rifornito.

Le carte in argomento vengono rilasciate da una società finanziaria appositamente costituita per la gestione delle stesse.

In pratica, l'operazione di rifornimento alla ditta convenzionata avviene nel seguente modo:

- l'autista inserisce le carte di credito nel lettore elettronico installato presso l'impianto;
- il computer e/o il POS (lettore elettronico di carta di credito) installato presso la stazione di servizio controlla la regolarità della carta di credito e autorizza il rifornimento;
- il computer/POS installato presso l'impianto rileva tutti i dati afferenti l'operazione e provvede alla stampa della bolla di consegna dalla quale si evincono tutti i dati della transazione; un esemplare della bolla viene ritirato dal conducente, mentre la matrice rimane al gestore, i dati sono trasmessi alla K. via computer; i dati indicati nella bolla sono in parte in chiaro ed in parte in codice; ovviamente, tutti i codici utilizzati vengono elencati nell'apposito libro dei codici, regolarmente bollato, tenuto in conformità alle disposizioni di legge.

In definitiva, la bolla di consegna contiene i seguenti elementi:

- data e numero progressivo della bolla;
- dati identificativi della K., ragione sociale, indirizzo, partita Iva;
- dati identificativi del cliente (ragione sociale della ditta convenzionata);
- dati identificativi dell'impianto presso il quale il rifornimento è stato effettuato;
- quantità e qualità del prodotto erogato.

Successivamente, la K., sulla base delle bolle di consegna emesse per ogni rifornimento effettuato, provvede alla fatturazione a carico delle ditte di trasporto convenzionate, sia italiane che straniere.

Le fatture vengono emesse due volte al mese, raggruppando le bolle emesse dal 1° al 15 del mese in corso e la seconda volta raggruppando le bolle emesse dal 16 al 31 del mese precedente.

In via alternativa, le fatture potrebbero essere emesse il primo giorno di ciascun mese, raggruppando tutte le bolle relative al mese precedente, nel rispetto quindi dei termini previsti, per la fatturazione differita, dall'art. 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in tal caso, le fatture verrebbero registrate nello stesso mese di emissione.

Con le risoluzioni **17 febbraio 1989** n. **571647** e n. **570767** e **4 luglio 1996** n. **106/E**, l'Amministrazione finanziaria ha ammesso la possibilità di sostituire la scheda carburante con una particolare procedura di fatturazione attuata con l'utilizzo di un'apposita carta di credito e sulla base di appositi contratti di somministrazione.

Queste operazioni sono dunque escluse dall'istituzione della scheda carburante in quanto gli acquisti di carburante sono effettuati con un'apposita carta di credito e sulla base di appositi contratti di somministrazione (operazioni di "netting").

Si definisce *Netting* il contratto che viene stipulato fra una compagnia petrolifera ed il gestore dell'impianto di distribuzione di carburanti, nell'ambito del quale l'utente utilizza apposite card rilasciate dalla compagnia petrolifera per i rifornimenti.

La circolare esplicativa n. 205 E prospetta il caso di un contratto di somministrazione fra il gestore di un impianto di distribuzione e la società petrolifera, suo fornitore.

Sulla base di questo contratto il gestore dell'impianto di distribuzione si impegna, dietro il pagamento di un corrispettivo, ad effettuare a favore della società petrolifera, cessioni periodiche o continuative che consistono nel rifornire di carburante le società aderenti al sistema delle tessere magnetiche.

A loro volta quest'ultime società stipulano contratti di somministrazione con le società petrolifere.

L'attività di rifornimento di carburante si scinde in due operazioni distinte:

1) il gestore emette nei confronti della società petrolifera regolare fattura per le somministrazioni effettuate a favore della società beneficiaria delle forniture di carburante, **primo rapporto** tra la compagnia petrolifera ed il gestore dell'impianto di distribuzione.

2) la società petrolifera, a sua volta, emette fattura nei confronti della società che usufruisce della somministrazione (nei termini previsti dalla lettera a) dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) sulla base delle informazioni automatizzate dei prelievi effettuati con l'utilizzo delle carte magnetiche, **secondo rapporto** tra la compagnia petrolifera e l'utente, al quale sarà emessa fattura direttamente dalla società petrolifera.

Gli utilizzatori dei veicoli aziendali compilano, ogni mese, un **particolare documento**, numerato e datato, sul quale devono essere indicati il numero di targa del veicolo e i chilometri percorsi.



Questa indicazione, si sottolinea, non è mai stata disattesa da successive pronunce dell'Amministrazione finanziaria e si deve perciò ritenere ancora attuale.

Ricorrendo in questo caso specifico l'ipotesi di somministrazione e non di cessione in senso tecnico la circolare n. 205 E conferma che *“non si ritiene applicabile il divieto di fatturazione di cui al terzo comma dell'art. 1 del D.P.R. n. 444 del 1997, in quanto lo stesso divieto è posto testualmente a carico dei gestori di impianti stradali di distribuzione di carburante per autotrazione non delle società petrolifere.”*

Nella fattispecie sopra descritta non ricorre, dunque, un'ipotesi di cessione di beni in senso tecnico, ma un'ipotesi di somministrazione ai sensi dell'art. 1559 c.c. In alcuni casi, poi, gli adempimenti previsti in materia di scheda carburante non sarebbero concretamente attuabili per la mancanza del personale addetto alla distribuzione del carburante.

La procedura per l'operazione di *“netting”*, come descritta dalla circolare esplicativa n. 205 E, presenta alcuni dubbi, come viene anche sottolineato da Ivetta Macellari nel suo articolo del 5 novembre 1998 sul quotidiano *“Il Sole 24 Ore”*.

La circolare esplicativa parla di obbligo di compilazione del particolare documento da parte degli *“utilizzatori dei veicoli sociali”* e quindi non è chiaro se gli imprenditori individuali e i professionisti che aderiscono al sistema del *“netting”* siano anch'essi obbligati a tale adempimento.

Inoltre la circolare stessa nulla dice in merito al termine per compilare il documento mensile, numerato e datato e quali altri elementi debbano essere eventualmente indicati oltre al numero di targa del veicolo e dei chilometri percorsi.

Si potrebbe in linea di massima propendere per l'ipotesi che l'obbligo di compilazione del documento mensile si riferisca unicamente al caso particolare illustrato nella circolare esplicativa, escludendo quindi di fatto tutti gli utilizzatori di procedure diverse.

**Circolare esplicativa**

Le fatture emesse contengono gli elementi prescritti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, la data e il numero della bolla di consegna relativa alle forniture effettuate, il codice di partita Iva della ditta rifornita, se soggetto d'Iva.

Infine, un esemplare della fattura viene inviato al cliente all'atto della sua emissione, mentre l'altro esemplare è conservato dalla K.

Inoltre per quanto concerne il rapporto tra la K. e i rivenditori comodatari, l'istante precisa di aver stipulato un contratto di somministrazione ai sensi dell'art. 1559 del codice civile, in base al quale il gestore dell'impianto di distribuzione carburanti si impegna verso corrispettivo ad eseguire in favore della K. prestazioni periodiche o continuative consistenti nel rifornimento di carburanti alle ditte di trasporto aderenti al cennato sistema di carte di credito.

Nell'ambito di tale contratto di somministrazione vengono effettuate consegne alla K. tutte le volte che viene rifornito un cliente aderente al detto sistema.

Pertanto, il rifornimento di carburanti alle ditte di trasporto convenzionate si scinde così in due operazioni distinte:

- 1) somministrazioni continuative dal rivenditore comodatario alla K. effettuate nell'ambito del contratto di somministrazione;
- 2) cessione di carburanti dalla K. alle singole ditte di trasporto, effettuata nell'ambito del contratto di adesione al sistema carte di credito.


Relativamente al primo rapporto il rivenditore, previa rilevazione della quantità di prodotto erogata alla K., emette, periodicamente, fattura relativa alle somministrazioni effettuate; il secondo rapporto, invece, viene regolato come sopra illustrato.

La scrivente, esaminata la suesposta procedura, ritiene che essa sia conforme alle disposizioni vigenti in materia non presentandosi di ostacolo il divieto relativo all'emissione della fattura, di cui al comma 3 dell'art. 1 del D.M. 7 giugno 1977, il quale risulta previsto nei confronti dei gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti per autotrazione nel presupposto che i medesimi siano in grado di documentare l'operazione mediante utilizzazione della scheda carburanti sostitutiva della fattura, presupposto che nella fattispecie non sussiste per mancanza del personale addetto.

La disposizione normativa contenuta alla lettera c) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 conferma la detraibilità al 100% dell'imposta relativa all'acquisto di veicoli da parte degli agenti e rappresentanti di commercio e quindi anche dell'imposta relativa all'acquisto di carburante.

Pertanto la disposizione della lettera c) dell'art. 19-bis1, che limita al 40% la detrazione nel caso di utilizzo non esclusivo dei veicoli stradali a motore, *“non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio”*.

In questa ipotesi devono essere, pertanto, applicati i principi generali in tema di diritto alla detrazione.



**D.: Un agente di commercio che possiede un'unica autovettura può detrarre integralmente l'IVA con totale tranquillità?**

**R.: Certamente no**, perché si deve in ogni caso tenere presente un altro principio generale contenuto nel comma 4 dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972, nell'ambito del quale si stabilisce che l'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi utilizzati in modo promiscuo non può essere detratta integralmente, dovendosi determinare la misura della detrazione stessa in conformità a *“criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”*. Dal momento che dal **1° gennaio 1998** è entrata infatti in vigore la disposizione contenuta nel 4° comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, anche gli agenti e rappresentanti di commercio possono pertanto vedersi ridotta la detrazione dell'Iva sulle spese di impiego del veicolo utilizzato come bene strumentale.

**Per i beni e servizi utilizzati in parte anche per operazioni non soggette all'imposta o per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, la detrazione è infatti preclusa per la quota d'Iva relativa a tali utilizzi.**

Conseguentemente gli agenti e rappresentanti di commercio, nell'ipotesi di utilizzo del veicolo anche per scopi privati, devono determinare la quota di Iva indetraibile non solo all'acquisto del veicolo stesso effettuato dopo il 1° gennaio 1998 ma anche a quello del carburante come spesa d'impiego, adottando una percentuale di detrazione compresa tra il 41 e il 99%, naturalmente con onere della prova.

La disposizione Iva contenuta nel 4° comma dell'art. 19 non detta alcuna regola specifica, ma si limita ad affermare che la quota indetraibile dell'Iva deve essere determinata sulla base di *“criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”*.

Il criterio oggettivo richiesto dalla norma è senz'altro sostituito da necessari criteri soggettivi, scelti dal contribuente che si trova a dover affrontare e risolvere il problema.

Come determinare la quota indetraibile dell'IVA

**D.P.R. n. 633/1972 Art. 19 - Detrazione**

4. Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

Si ritiene che si possano individuare due possibili soluzioni:

*L'agente possiede un'auto per uso aziendale e un'altra per uso aziendale*

In questo caso non dovrebbe sussistere alcun ostacolo alla piena detrazione dell'IVA, tuttavia non si può escludere che tutti i veicoli posseduti siano utilizzati anche per scopi privati.

*L'agente possiede solo un'auto: la detrazione dell'IVA deve subire delle riduzioni, distinguendo due ipotesi.*

1) Ai fini IVA si calcola la detrazione dell'IVA applicando il medesimo criterio valido ai fini delle imposte sul reddito; posto che l'articolo 164 del TUIR stabilisce che, per gli agenti e rappresentanti di commercio, l'uso aziendale è pari all'80%, ai fini IVA la detrazione dell'imposta avviene in misura pari all'80%;

2) Si abbandona il rigido criterio previsto dal TUIR e si individua un criterio di detrazione in base all'effettivo uso aziendale e di conseguenza familiare, fatto dell'autovettura. Si potrà così avere, ad esempio, una deduzione dei costi di acquisto del carburante per l'80% e una detrazione pari al 50% dell'IVA relativa inclusa nella scheda carburante.

Dunque, nell'ipotesi in cui l'agente o rappresentante di commercio possieda o utilizzi **un solo veicolo** difficilmente potrà sostenere la tesi che lo stesso sia utilizzato esclusivamente per lo svolgimento della propria attività e non anche per uso privato. Anzi a tale proposito l'onere di dimostrare questa tesi ricade sull'agente o rappresentante di commercio.



Pertanto, allo scopo di vedersi riconosciuta la detrazione Iva al 100% anche sugli acquisti di carburante, occorre che gli agenti e rappresentanti di commercio, ai quali è consentito portare in detrazione totale l'imposta, producano una documentazione atta a dimostrare l'utilizzo esclusivo nell'ambito dell'attività.

Per poter detrarre l'IVA al 10% sulla scheda carburante.

La scheda carburante, con l'indicazione obbligatoria dei chilometri e dei dati identificativi dei gestori d'impianto, può costituire già un primo supporto probatorio.

La tenuta di un "diario" degli spostamenti effettuati per lo svolgimento dell'attività, anche se non obbligatoria per legge, unita eventualmente agli ordini firmati dalla clientela, può rappresentare un'ulteriore prova documentale.

A tale proposito si segnala infine la risposta dei dirigenti del Ministero delle Finanze ai quesiti posti durante la **teleconferenza del 23-2-1998**.

**D.** In relazione alla disposizione introdotta con il quarto comma dell'art. 19, come deve comportarsi, riguardo alla detrazione dell'IVA sui costi di acquisto e di esercizio dell'autovettura, l'agente di commercio che ne possiede una sola? L'amministrazione finanziaria potrà contestare l'esercizio integrale della detrazione del tributo in base a una semplice presunzione di utilizzo promiscuo del veicolo.

**R.** Per i beni e i servizi utilizzati promiscuamente, cioè per attività imponibili e operazioni escluse, spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette all'imposta. Ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e quella indetraibile è demandato al contribuente, come chiarito nella circolare n. 328/E del 1997, la scelta del criterio più appropriato e a lui spetta, poi, di dimostrare in sede di controllo che i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Non assume rilevanza automatica la percentuale dell'80% stabilita per le imposte dirette.

L'articolo 1, commi da 96 a 117, Legge Finanziaria 2008 (Legge 24 dicembre 2007 n. 244) ha introdotto a decorrere dal 2008 un nuovo regime semplificato, che è riservato alle persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo con volume di ricavi/compensi non superiori a € 30.000..ò

Questo nuovo regime è denominato anche regime dei contribuenti minimi, il reddito si determina come differenza tra compensi percepiti/ricavi conseguiti e spese sostenute nel corso dell'anno.

Nel regime dei contribuenti minimi non si applicano le disposizioni del TUIR che prevedono una limitazione alla deducibilità di alcuni costi, in particolare per le spese di gestione dei veicoli non si applicano le seguenti regole:

Costi e spese veicoli a motore art. 164 TUIR	<p>Non si applicano le percentuali ivi previste. Il costo è deducibile per i contribuenti minimi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>integralmente</b>, se il veicolo è utilizzato esclusivamente nell'attività;</li> <li>• <b>al 50%</b> in caso di utilizzo promiscuo</li> </ul>
--	---








La Circolare n.7/E ha ribadito al Quesito 5.1 a) che si presumono comunque ad uso promiscuo tutti i beni a deducibilità limitata indicati nell'art. 164 del TUIR.

**D.:** Per i beni in relazione ai quali le norme del TIR prevedono un regime di deducibilità limitata (come ad esempio quello relativo alle autovetture, ai telefonini ecc.) si chiede di sapere se tali limitazioni trovino applicazione anche nel regime dei minimi.

**R.:** A prescindere dalle disposizioni del TUIR che prevedono uno specifico limite di deducibilità per le spese di acquisto delle autovetture e dei telefonini, si ritiene che, come precisato con la Circolare n. 73/E del 2007, al paragrafo 2.1, trattandosi di beni ad uso promiscuo, tali spese rileveranno, in ogni caso, nella misura del 50 per cento del relativo corrispettivo. La stessa limitazione si applica anche ai canoni di leasing nell'ipotesi in cui i menzionati beni siano ad uso promiscuo ed acquisiti mediante un contratto di leasing finanziario.

<b>Differenze con la precedente disciplina</b>		
	<b>NORMATIVA ANTE 1998</b>	<b>ATTUALE NORMATIVA</b>
<b>Periodicità della scheda</b>	Mensile	Mensile o trimestrale
<b>Soggetto obbligato all'annotazione</b>	Acquirente del carburante	Addetto alla distribuzione di carburante
<b>Dati da inserire</b>	Data, numerazione progressiva, quantità, tipo di carburante e corrispettivo	Data e corrispettivo lordo
<b>Termini di registrazione</b>	Entro il 15° giorno non festivo del mese successivo	Entro gli stessi termini previsti per la registrazione delle fatture ricevute
<b>Indicazione chilometri</b>	Non prevista	Indicazione dei chilometri riferiti al mese o al trimestre (solo per le attività d'impresa)

Da questa tabella si può individuare come la nuova disciplina della scheda carburante introdotta con il D.P.R. n. 444/1997 sia, per alcuni aspetti, più rigorosa rispetto a quella disciplinata dal D.M. 7 giugno 1977 ma, nello stesso stempo, essa presenta elementi più flessibili relativamente ai tempi di compilazione e registrazione.

Utilizzatore		Annotazione obbligatoria chilometri	Adempimenti
Impresa		SI	Annotazione, a fine periodo, del numero dei chilometri rilevabile dall'apposito dispositivo
Artista o professionista		NO	
Noleggiatore		SI	
Rivenditore auto		NO	
Officina riparazione		NO	Unica scheda per il rifornimento per i veicoli affidati in riparazione.
Dipendente con auto propria		SI	Scheda cointestata al dipendente proprietario del veicolo e al datore di lavoro. Indicazione dei soli chilometri relativi all'attività di impresa.
Dipendente utilizzatore di auto aziendale		SI	Scheda intestata all'impresa e al dipendente assegnatario del veicolo.
Utilizzatore di buoni		SI	Annotazione, al termine del periodo, dei chilometri percorsi su apposito documento (numerato e datato) con i dati identificativi del veicolo.
Utilizzatore di tessere magnetiche		SI	Annotazione su un apposito documento (numerato e datato) dei chilometri percorsi e il numero di targa del veicolo.

In questo modello di scheda carburante, si evidenziano due elementi che non sono richiesti dalla normativa:

- 1) il numero della scheda è del tutto facoltativo, il numero progressivo è quello che fa riferimento al numero protocollo degli acquisti;
- 2) la numerazione cronologica dei rifornimenti effettuati nel periodo di competenza è del pari del tutto facoltativa.

ACQUISTI DI CARBURANTI PER AUTOTRAZIONE ( D.P.R. 10 novembre 1997 n. 444)						
EFFETTUATI DA			ANNO		<div style="border: 1px solid red; border-radius: 50%; padding: 5px; display: inline-block;"> <b>SCHEDA N°</b> </div> <b>Numero scheda non richiesto</b>	
DOMICILIO FISCALE			PERIODO:			
( VIA NUMERO E LOCALITÀ )			MESE			
PARTITA IVA N.			TRIMESTRE			
			Km.			
			<small>( alla fine del mese o del trimestre )</small>			
			VEICOLO A MOTORE			
			N. DI TARGA O DI TELAIO			
SPAZIO RISERVATO ALL'ESERCENTE L'IMPIANTO DI DISTRIBUZIONE						
NUMERO D'ORD.	DATA DEL RIFORNIMENTO	PREZZO DEL CARBURANTE	DITTA DENOMINAZIONE O COGNOME E NOME	RAZIONE SOCIALE DEL DISTRIBUTORE	UBICAZIONE DELL'IMPIANTO	FIRMA
1		€				
2		€				
3		€				
4		€				
5		€				
6		€				
7		€				
A RIPORTARE		€				