

Cassazione civile sez. trib., 10/09/2025, n. 24936

FATTI DI CAUSA

1.- La vicenda concerne gli avvisi di accertamento n. Omissis 2008 (anno d'imposta 2003), n. Omissis 2008 (anno d'imposta 2004) e n. Omissis 2008 (anno d'imposta 2005), con cui l'Agenzia delle Entrate, in seguito al p.v.c. del 10 maggio 2017, redatto dalla Guardia di Finanza di Porto Empedocle (AG), recuperava a tassazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA i costi relativi all'acquisto di carburante, ritenuti indeducibili in quanto la società contribuente L'edilizia Sas di Mi.Ro. non aveva adempiuto all'obbligo di documentazione previsto mediante la compilazione delle schede carburante.

Avverso i suddetti atti, la società contribuente ricorreva innanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale, dolendosi in particolare: di un asserito difetto di motivazione, trattandosi di un accertamento per relationem fondato sul p.v.c. della Guardia di Finanza, già sopra menzionato; della asserita violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del D.P.R. n. 444 del 10 novembre 1997, laddove prevede l'obbligo della predisposizione della scheda carburante in luogo della fattura soltanto per gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali della distribuzione, così come anche previsto dalla circolare n. 205/E/1998 dell'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, la società contribuente, nel ricorso di primo grado, affermava che i costi per l'acquisto di carburante vanno comunque considerati deducibili sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell'IVA perché il carburante veniva utilizzato per approvvigionare i mezzi dell'impresa circolanti all'interno dell'azienda che venivano alimentati con carburante fornito direttamente presso la sede dell'impresa, il verbale della Guardia di Finanza, l'avviso di accertamento fa riferimento ad atti o documenti dai quali emergerebbe che essi si rifornissero direttamente presso gli impianti. Peraltro, la contestata omessa istituzione delle schede carburante non può assumere alcun rilievo sulla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, essendo i costi documentati da fatture ed avendo gli stessi il carattere dell'inerenza.

La Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, nella resistenza dell'amministrazione finanziaria, con sentenza n. 528/5/2010 pubblicata il 20 dicembre 2010, accoglieva il ricorso della contribuente, compensando le spese di giudizio.

In particolare, la CTP affermava risultare pacifico e documentato che la società ricorrente ha acquistato i carburanti per autotrazione per tutti i propri mezzi, non presso impianti di distribuzione esterni, bensì a mezzo forniture presso la sede del cantiere della società e con emissione di regolari fatture. Ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 444 / 97 sono soggetti alla documentazione mediante annotazione nelle schede carburanti soltanto gli acquisti di

carburanti per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione; le relative schede sono sostitutive delle fatture ed i gestori di impianti stradali di distribuzione Ã fatto divieto di emettere fattura per la cessione di tali prodotti. Alla luce di tale disposizione e come, peraltro, affermato dalla Corte di Cassazione con sent. 07.04.199 n. 3352, la contestata omessa istituzione delle â??schede carburantiâ? non assume alcun rilievo sulla deducibilitÃ dei relativi costi, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini dellâ??IVA, allorchÃ© i costi, come nella fattispecie, sono inerenti allâ??attivitÃ esercitata e sono stati documentati attraverso le relative fatture di acquisto regolarmente registrate. Tale modalitÃ di prova dei costi, Ã, poi, nella fattispecie, perfettamente legittima, considerato che lâ??acquisto Ã stato effettuato non presso impianti stradali di distribuzione, ma presso i cantieri della societÃ, sicchÃ© non era, comunque, neppure necessaria lâ??istituzione della scheda carburantiâ?.

2.- La Commissione Tributaria Regionale, investita dallâ??impugnazione proposta dallâ??Agenzia delle Entrate, con la sentenza oggetto dellâ??odierna impugnazione, rigettava lâ??appello.

In particolare, a sostegno dellâ??adottata pronuncia, la CTR rilevava, per quanto di interesse in questa sede, che: â??Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione devono risultare da apposite annotazioni eseguite in un documento definito â??scheda carburanteâ?. La scheda carburante rappresenta quindi, lo strumento necessario per poter documentare lâ??acquisto di carburante al fine di beneficiare tanto del relativo costo ai fini delle imposte dirette quanto per usufruire, del diritto alla detrazione dellâ??Iva assolta allâ??acquisto. Alla luce dei chiarimenti da parte dellâ??amministrazione finanziaria con la circolare ministeriale n.205/E del 12 agosto 1998. La scheda carburante, pertanto, rappresenta il documento idoneo a: â?? certificare gli acquisti di carburante per autotrazione (benzina normale, benzina super, benzina verde, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL), -effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione, â?? dai soggetti Iva nellâ??esercizio di impresa, arte o professione. Mentre non e possibile utilizzare la scheda carburanti nei seguenti casi: â?? acquisti di carburante per autotrazione NON effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione;

â?? acquisti di carburante NON per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione (ad esempio motori fissi); â?? acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione per i quali non puÃ essere verificata la destinazione; â?? rifornimenti durante lâ??orario di chiusura (self service); â?? procedura di â??nettingâ? in uso nel settore petrolifero; Nel caso in esame, da un esame del processo verbale di constatazione, agli atti di causa, a pag 13 si legge che il carburante Ã stato utilizzato promiscuamente tanto per gli autocarri che per le macchine operatrici. Che i verbalizzanti non hanno potuto scindere le quantitÃ di gasolio utilizzate per le macchine operatrici, da quelle utilizzate per gli autocarri. Che tutte le fatture recano come indicazione â??fornitura gasolio per macchine operatriciâ? (fogli 5, 6, 7, 8 del p.v.c.). Che lâ??obbligo di certificazione mediante carta carburanti si applica soltanto

ai consumi per autotrazione e non anche per le macchine operatrici. Che non risulta in alcun modo provato, quale sia stata la quantità di gasolio per la quale era necessaria la certificazione mediante carta carburante, non può trovare accoglimento la pretesa dell'amministrazione finanziaria di disconoscere il costo di tutti gli acquisti di gasolio. Costo che in ogni caso la società contribuente ha provato avere sostenuto.

3.- Avverso la menzionata sentenza d'appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

4.- La società Edilizia Sas di Mi.Ro. è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, n. 4) e 112 c.p.c.

Sostiene, al riguardo, che la decisione impugnata sarebbe fondata su argomentazioni talmente contraddittorie da non permettere di riconoscerle quali precipua giustificazione di essa, giacché la CTR, mentre da un lato ha preso atto che il carburante acquistato era stato utilizzato promiscuamente tanto per gli autocarri che per le macchine operatrici e abbia ammesso l'obbligo di certificazione mediante carta carburanti per i consumi per autotrazione, dall'altro, in contraddizione con quanto precedente affermato, ha considerato deducibile il costo di tutti gli acquisti di gasolio rigettando integralmente l'appello dell'amministrazione finanziaria.

2.- Con il secondo (e ultimo) motivo, l'amministrazione finanziaria ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1 D.P.R. n. 444 del 1997, nonché, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c.

Evidenzia, al riguardo, come la società contribuente abbia acquistato i carburanti per autotrazione per tutti i propri mezzi presso impianti di distribuzione esterni, cosicché alla presente fattispecie troverebbe applicazione il dettato normativo di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 444 del 1997.

Logico e naturale corollario di tali argomentazioni sarebbe, pertanto, quello per cui la contribuente avrebbe dovuto redigere e produrre delle regolari schede carburanti per poter legittimamente dedurre i costi contestati, stante il dettato dell'art. 1 del D.P.R. n. 444 del 1997, in base al quale le relative schede sono sostitutive delle fatture ed è fatto divieto ai gestori di impianti stradali di distribuzione di emettere fattura per la cessione di tali prodotti.

Ne discenderebbe, con riferimento al caso di specie, l'indeducibilità dei costi relativi all'acquisto di carburanti per i suindicati mezzi di cantiere, in difetto di annotazione nelle apposite schede carburante. Pertanto, la società avrebbe dovuto compilare le schede carburanti per tutti i costi contestati, essendo irrilevante la registrazione delle relative fatture d'acquisto considerato altresì il divieto ex art. 1, comma 3, D.P.R. n. 444 del 1997.

Al contrario, la CTR, in violazione della suddetta norma, ha ritenuto provato il costo contestato benché documentato da fattura. Ciò renderebbe manifesto, secondo la prospettazione dell'amministrazione finanziaria ricorrente, un evidente malgoverno dei principi che presidiano la valutazione della prova ai sensi degli artt. 115 e 116 c.p.c.

3.- Le censure, suscettibili di essere scrutinate congiuntamente, risultano manifestamente fondate.

Ed invero, con riguardo alle modalità di documentazione degli acquisti di carburante per autotrazione, il regolamento emanato con d.P.R. n. 444 del 1997 è abrogato dall'art. 1, comma 926, lettera b), della L. n. 205 del 2017 a decorrere dal 1 gennaio 2018, ma senza altro applicabile ratione temporis alla presente controversia prevede l'istituzione di apposite schede carburante, le quali devono recare la firma di convalida dell'addetto al distributore, apposta all'atto di ogni rifornimento, e contenere l'annotazione del numero dei chilometri percorsi dal veicolo alla fine del mese o del trimestre (artt. 2, 3 e 4).

In sede di interpretazione della richiamata normativa, questa Corte ha avuto modo di precisare che: 1) l'osservanza delle previsioni regolamentari costituisce condizione imprescindibile sia per la deducibilità dei costi inerenti al consumo di carburante dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo, sia per la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di combustibile e che gli adempimenti prescritti non ammettono equipollenti e non possono essere sostituiti dalla mera contabilizzazione delle operazioni nelle scritture contabili (Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 26862 del 18 dicembre 2014, Rv. 633704-01); 2) rientrano nella nozione di carburante per autotrazione, di cui è ammessa la deduzione dei relativi costi, previa istituzione delle apposite schede indicate nell'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, tutti i combustibili destinati ad alimentare i veicoli per i quali il propulsore imprime al mezzo un movimento autonomo, che cioè prescinda da spinte o sollecitazioni esterne, si tratti di macchine circolanti su strada, ovvero di altri veicoli (come muletti, pale meccaniche, carrelli elevatori e trasportatori) che, seppur adoperati all'interno di un'area di cantiere, siano caratterizzati dalla presenza di un motore in grado di far muovere autonomamente il mezzo. (Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 24930 del 25 novembre 2011, Rv. 620503-01; Cass. civ., Sez. 5, ordinanza n. 22918 del 26 settembre 2018, Rv. 630333-01; Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 2565 del 30 gennaio 2019, non massimata).

Dai principi di diritto sopra enucleati, da ribadire senza altro in questa sede, si è erroneamente discostata la CTR, la quale ha ritenuto rilevante, al fine di escludere l'obbligo di istituzione

delle schede carburante, il fatto che quest'ultimo fosse stato utilizzato in maniera promiscua sia per gli autocarri che per le macchine operatrici, in palese contrasto con la consolidata interpretazione fornita da questa Corte regolatrice.

4.- Dalle considerazioni finora sviluppate deriva, dunque, l'accoglimento del ricorso.

5.- Deve, conseguentemente, disporsi, ai sensi dell'art. 384, comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia uniformandosi ai principi di diritto sopra espressi e provvedendo, altresì, a statuire sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, in data 10 aprile 2025.

Depositata in Cancelleria il 10 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di deducibilità dei costi e detraibilità dell'IVA relativi all'acquisto di carburante per autotrazione, l'osservanza delle disposizioni regolamentari emanate con il D.P.R. n. 444 del 1997 (applicabile *ratione temporis* al caso di specie) che prevedeva l'istituzione di apposite schede carburante costituisce una condizione imprescindibile (o *sine qua non*).*

Supporto Alla Lettura :

IVA

L'imposta sul valore aggiunto (IVA), è un'imposta indiretta applicata in fase di produzione e scambio di un bene o di un servizio. Il fornitore del prodotto o del servizio calcola e addebita l'aliquota al cliente e, successivamente, la versa all'erario utilizzando il modello F24.

Il riferimento normativo fondamentale risiede nel D.P.R. 633/1972 e, attualmente, in Italia, l'aliquota è pari al 22% ma esistono anche aliquote ridotte (4% e 10%) applicate a beni di prima necessità. Si tratta di un'imposta di rilevanza fondamentale per il bilancio dello Stato ma è anche una delle più evase nel panorama italiano ed europeo, motivo per cui è stato introdotto il meccanismo del reverse charge o inversione contabile in alcuni settori particolari dell'economia. Esistono anche *operazioni non imponibili IVA* (comprendono le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei rapporti con l'estero) e *operazioni esenti dall'IVA* (cessioni di beni e prestazioni di servizi individuate espressamente dalla legge, il cui elenco si trova nell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972), ma in entrambi i casi valgono tutti gli obblighi IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione), ma non viene addebitata IVA al cliente.