

Circolare del 20/12/1995 n. 328 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI

I.V.A. - Art. 74, comma 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Disposizioni in favore degli autotrasportatori di cose per conto terzi Art. 3, commi 3 e 4, D.L. 28 giugno 1995, n. 250 convertito dalla Legge 8 agosto 1995, n. 349 - D.M. 27 marzo 1995.

Sintesi: Viene data agli autotrasportatori di cose per conto terzi (iscritti allo specifico albo) la facolta' di annotare, ai fini I.V.A., le fatture emesse in ciascun trimestre solare, entro la fine del trimestre solare successivo, facendo riferimento in sede di registrazione, alla data di annotazione anziche' alla data di emissione. Si rammenta, inoltre, che con D.M. 27 marzo 1995, attuativo delle disposizioni recate dalla legge 8 agosto 1995, n. 349, gli stessi autotrasportatori sono stati autorizzati ad effettuare le liquidazioni dell'IVA e ad eseguire i relativi versamenti con cadenza trimestrale, a prescindere dal volume d'affari conseguito nell'anno solare precedente.

Testo:

1 - PREMESSA - SINTESI DELLE DISPOSIZIONI AGEVOLATIVE -

Con il D.L. 28 giugno 1995, n. 250, in vigore dal 29 giugno stesso, successivamente convertito dalla Legge 8 agosto 1995, n. 349, sono state reiterate, con modifiche ed integrazioni, parte delle disposizioni gia' contenute nel D.L. 29 aprile 1995, n. 132, decaduto il 28 giugno scorso, ed in particolare quelle concernenti il differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria.

Tra queste ultime sono state incluse, senza alcuna modifica, nell'art. 3, commi 3 e 4, le disposizioni a favore della categoria degli autotrasportatori, gia' contenute nell'art. 2, commi 2 e 3, del citato D.L. n. 132 del 1995.

Poiche' da piu' parti sono stati segnalati problemi in relazione all'applicazione di tale specifica normativa, si forniscono i chiarimenti e le istruzioni, tenendo conto della successione nel tempo delle diverse disposizioni agevolative emanate sull'argomento in rassegna.

A causa dei gravi ritardi lamentati dalla categoria degli autotrasportatori nell'incasso delle fatture emesse, quale problema ricorrente del settore in esame, con il D.L. 27 dicembre 1994, n. 719 - art. 2, comma 2 - era stato consentito, attraverso una integrazione dell'art. 6, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che l'imposta relativa alle prestazioni di trasporto di beni effettuate dagli autotrasportatori di cose per conto terzi, iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298, potesse essere corrisposta all'atto del pagamento del corrispettivo da parte del committente anche se anteriormente a tale momento fosse stata emessa fattura.

Il citato D.L. n. 719 del 1994 ha prodotto effetti per il periodo dal 29 dicembre 1994 al 26 febbraio 1995, essendo poi decaduto e le relative disposizioni riprodotte, con modificazioni, nel D.L. 25 febbraio 1995, n. 48, in vigore dal 27 febbraio 1995.

In tale decreto n. 48 del 1995 le agevolazioni per il settore dell'autotrasporto hanno trovato una diversa formulazione (art. 2, commi 2 e 3).

Soppressa la possibilita' di adottare la cosiddetta "fatturazione in sospeso" di cui all'art. 6, comma 5 del D.P.R. n. 633 del 1972, a causa delle difficolta' venutesi a creare nei sistemi contabili delle imprese committenti, e' stata concessa agli stessi operatori attraverso l'integrazione dell'art. 74, comma 4, dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972, la possibilita' di effettuare le liquidazioni ed i versamenti dell'IVA con cadenza trimestrale senza obbligo di corresponsione degli interessi ne' di effettuazione di una espressa opzione all'Ufficio IVA.

La disposizione e' stata resa operativa con formale provvedimento autorizzativo emanato con D.M. 27 marzo 1995, con effetto dalla prima liquidazione trimestrale dell'anno 1995.

Per la fatturazione in sospeso, consentita fino alla data del 26 febbraio 1995, con l'art. 2, comma 3, del richiamato D.L. n. 48 del 1995, e' stato concesso di computare le fatture relative alle prestazioni di trasporto, emesse nel periodo di vigenza del D.L. n. 719 del 1995 (29 dicembre

1994-26 febbraio 1995), nella liquidazione relativa al mese di marzo ovvero, per i contribuenti trimestrali, nella liquidazione relativa al 1 trimestre del 1995, ovviamente con esclusione delle fatture già computate in precedenti liquidazioni.

Per converso, è stato previsto che i committenti, utilizzatori dei servizi e destinatari delle stesse fatture di trasporto, potessero computare in detrazione la relativa imposta a partire dalla 1 liquidazione mensile o trimestrale da effettuarsi successivamente al 27 febbraio 1995, data di entrata in vigore del menzionato decreto-legge n. 48 del 1995, dopo aver ovviamente annotato, secondo i principi generali, dette fatture nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tale ultimo decreto-legge, decaduto il 28 aprile 1995, è stato poi reiterato con il D.L. 29 aprile 1995, n. 132, il quale ha completato le agevolazioni già previste dal precedente decreto, in applicazione dell'accordo stipulato dal Governo con i rappresentanti della categoria il 17 marzo 1995, concedendo, con l'art. 2, comma 2, agli stessi autotrasportatori di cose per conto terzi, iscritti all'albo di cui alla Legge 6 giugno 1974, n. 298, la facoltà di annotare le fatture emesse in ciascun trimestre solare, a decorrere dal 1 aprile 1995, entro il trimestre successivo a quello di emissione, facendo riferimento alla data di annotazione in luogo di quella di emissione.

Decaduto anche quest'ultimo decreto n. 132 del 1995, per mancata conversione nei termini costituzionali, le disposizioni agevolative per gli autotrasportatori sono state riprodotte, senza modifiche, nell'art. 3, commi 3 e 4, del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito dalla legge 8 agosto 1995, n. 349, cui si farà in seguito riferimento nella presente circolare.

Ricostruito in sintesi il complesso iter legislativo delle agevolazioni concesse in materia agli operatori del settore dell'autotrasporto, si forniscono taluni chiarimenti in ordine ai problemi applicativi rappresentati alla scrivente.

2 - AMBITO APPLICATIVO DELLE AGEVOLAZIONI

L'art. 3, comma 3, del citato decreto-legge n. 250 del 1995, convertito dalla legge n. 349 del 1995, fa riferimento, per l'identificazione dei destinatari delle agevolazioni in argomento, agli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974 n. 298. In particolare detta disposizione richiede per la sua applicazione l'effettiva iscrizione nell'albo delle persone fisiche e giuridiche che esercitano l'autotrasporto di cose per conto di terzi. Tale albo, istituito con la legge n. 298 del 1974, e successive modificazioni, è tenuto presso il Ministero dei Trasporti e dell'Aviazione Civile a livello nazionale e, a livello provinciale, presso gli Uffici provinciali della Motorizzazione civile e dei trasporti in concessione.

Sotto il profilo soggettivo rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo delle disposizioni in rassegna, le imprese che risultano di fatto iscritte all'albo degli autotrasportatori di cose per conto terzi e che sono titolari della prescritta autorizzazione alla data di entrata in vigore delle richiamate disposizioni e comunque prima di avvalersi in concreto delle cennate agevolazioni. Rientrano, altresì, nella disposizione agevolativa in commento anche le cooperative o i consorzi iscritti nel medesimo albo, qualora concludano i contratti di trasporto in nome proprio seppure nell'interesse dei propri associati.

Restano, invece, esclusi dall'agevolazione di cui trattasi, gli autotrasportatori di cose in conto proprio, nonché quelli non iscritti nel cennato albo nazionale e non titolari della apposita autorizzazione al trasporto richiesta dalla stessa legge 298 del 1974 (artt. 41 e 46).

La medesima legge n. 298 del 1974 individua, inoltre, indirettamente la tipologia di prestazioni rientranti nell'ambito applicativo delle disposizioni in rassegna.

Infatti l'art. 40 definisce il trasporto di cose per conto terzi come l'attività imprenditoriale diretta alla prestazione di servizi di trasporto verso un determinato corrispettivo.

Il successivo art. 41 collega l'iscrizione all'albo e la connessa autorizzazione alla concreta effettuazione del trasporto.

Pertanto l'agevolazione in esame ha per oggetto l'esecuzione effettiva

del trasporto e la connessa fatturazione con esclusione, quindi, di tutti i servizi di intermediazione.

Si precisa, pertanto, che rientrano, nella disciplina agevolata le operazioni strettamente inerenti all'esercizio dell'autotrasporto e, cioè, i servizi di trasporto in senso stretto, le eventuali cessioni di beni strumentali (es. automezzi) nonché le prestazioni ad essi naturalmente connesse o accessorie ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972 e addebitate al committente nella medesima fattura (es. servizi di carico e scarico, refrigerazione, magazzinaggio, custodia e simili).

Qualora le stesse imprese iscritte all'albo effettuino prestazioni più complesse, comprendenti servizi collaterali a quelli di trasporto, ovvero svolgano altre attività del tutto diverse da quelle dell'autotrasporto, si precisa che le disposizioni agevolative si applicano limitatamente alle prestazioni di trasporto e a quelle ad esse connesse o accessorie nei sensi sopra delineati, purché queste ultime vengano distintamente descritte nei documenti e annotate separatamente nelle scritture contabili. Tornano utili al riguardo le direttive emanate con circolare n. 25 del 19 aprile 1991 dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle II.II. sugli Affari in relazione ad analogo fattispecie concernente l'autorizzazione ad effettuare le liquidazioni ed i versamenti trimestrali concessa alla categoria degli esercenti impianti di distribuzione di carburante, ai sensi del medesimo art. 74, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

3 - LIQUIDAZIONI E VERSAMENTI TRIMESTRALI

Come già illustrato nella premessa, con il decreto del Ministro delle Finanze 27 marzo 1995, pubblicato nella G.U. n. 78 del 3 aprile 1995, è stata data attuazione alla norma agevolativa in esame; conseguentemente, gli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti allo specifico albo sono stati autorizzati, per le prestazioni indicate nel precedente paragrafo, ad effettuare le liquidazioni periodiche dell'IVA e ad eseguire i relativi versamenti con cadenza trimestrale, a prescindere dal volume d'affari conseguito nell'anno solare precedente. Detti adempimenti dovranno pertanto essere effettuati alle seguenti scadenze: 3 maggio (1 trimestre), 3 agosto (2 trimestre), 3 novembre (3 trimestre), 3 febbraio dell'anno successivo (4 trimestre).

L'art. 3, comma 3, del menzionato decreto-legge n. 250 del 1995 dispone, inoltre, che a tutti i soggetti autorizzati ai sensi dell'art. 74, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972 al pari di quelli di cui all'art. 73, primo comma, lett. e), dello stesso decreto, non si applicano le disposizioni di cui al precedente art. 33 trattandosi di disposizioni speciali riservate a particolari settori, ivi compresa la categoria degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti.

Pertanto, anche per i versamenti trimestrali d'imposta degli autotrasportatori, con effetto dalla prima liquidazione trimestrale relativa all'anno 1995, è previsto l'esonero dal versamento degli interessi dell'1,5% dovuti, invece, dai soggetti di cui all'art. 33, del DPR n. 633 del 1972 i quali, a differenza dei contribuenti di cui all'art. 74, comma 4, dello stesso decreto, effettuano il versamento relativo al quarto trimestre in sede di dichiarazione annuale.

L'effettuazione, senza preventiva opzione, delle liquidazioni periodiche con cadenza trimestrale e l'esecuzione dei relativi versamenti senza corresponsione di interessi si applicano sia ai contribuenti obbligati, prima della disposizione agevolativa, alle liquidazioni mensili a norma dell'art. 27 del D.P.R. n. 633 del 1972, sia a quelli che, avendo conseguito un volume d'affari inferiore ai limiti previsti dall'art. 33 dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972, avevano già optato per le liquidazioni trimestrali.

Quest'ultima opzione deve infatti ritenersi superata "ope legis" dalle disposizioni speciali in esame, emanate successivamente al termine previsto per la comunicazione dell'opzione e detti contribuenti possono ritenersi autorizzati ad effettuare i versamenti dell'IVA in relazione ai quattro trimestri solari senza corresponsione degli interessi.

Qualora invece i contribuenti interessati intendano continuare ad avvalersi della disciplina di cui all'art. 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, cui di diritto appartengono in base al volume d'affari conseguito, gli stessi, effettuando il versamento relativo al quarto trimestre in sede di dichiarazione annuale, dovranno continuare a corrispondere sui versamenti

periodici gli interessi dell'1,5% previsti dalla richiamata disposizione.

Possono ritenersi altresì regolarmente effettuate le liquidazioni ed i versamenti trimestrali eseguiti da parte dei contribuenti che, sulla base della previgente normativa, avevano già eseguito per alcuni mesi del 1995 le liquidazioni e i versamenti dell'IVA con periodicità mensile (es.: liquidazioni mensili per i mesi di gennaio e febbraio 1995, poi confluite, da marzo, nelle liquidazioni trimestrali).

Per quanto concerne le altre attività eventualmente svolte dalle stesse imprese di autotrasporto, si precisa che i corrispettivi ad esse relativi devono essere annotati distintamente nei prescritti registri, ove dette attività non siano già gestite con contabilità separata, e l'imposta deve essere liquidata e versata mensilmente, ovvero trimestralmente a norma dell'art. 33 del D.P.R. n. 633 del 1972, (cioè con la maggiorazione degli interessi), a seconda che il loro complessivo ammontare, considerato distintamente da quello delle prestazioni di trasporto, superi o meno i limiti stabiliti dallo stesso articolo 33 (lire 360 milioni per le prestazioni di servizi ovvero un miliardo di lire per le altre attività - cfr. citata circolare n. 25 del 1991).

4 - ANNOTAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

In forza di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, del più volte richiamato D.L. n. 250 del 1995, l'ultimo periodo del quarto comma dell'art. 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che, in deroga a quanto disposto dall'art. 23, primo comma, del menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, le fatture emesse, a decorrere dal 1 aprile 1995, in ciascun trimestre solare dagli autotrasportatori iscritti all'albo, relative all'esercizio dell'attività di autotrasporto nei sensi illustrati al paragrafo 2, possono essere annotate entro il trimestre successivo a quello di emissione, con riferimento alla data di annotazione.

In sostanza viene data la facoltà agli autotrasportatori - si ricorda trattasi di mera facoltà e non di obbligo, essendo questa ulteriore agevolazione del tutto autonoma rispetto a quella delle liquidazioni trimestrali -, in ossequio alle finalità che hanno ispirato il provvedimento agevolativo, di annotare le fatture emesse in ciascun trimestre solare per tutto ciò che è inerente la particolare attività, entro la fine del trimestre solare successivo facendo riferimento, in sede di registrazione, alla data di annotazione anziché alla data di emissione.

Tale disciplina costituisce una deroga al criterio generale previsto dall'art. 23, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, dopo le modifiche apportate dal D.L. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito dalla Legge 26 febbraio 1994, n. 133 (cfr. circ. Dip. Entrate n. 134/E del 5 agosto 1994). Analogo differimento viene così a subire il versamento della relativa imposta, basandosi il sistema di liquidazione dell'IVA sulle operazioni "annotate" nei prescritti registri.

In concreto, pertanto, le fatture emesse dalle imprese di autotrasporto, a partire dal mese di aprile 1995, (ad esempio nel corso del 2° trimestre 1995), potevano essere annotate entro il terzo trimestre di detto anno e la relativa imposta assolta entro il 3 novembre 1995; le fatture emesse, invece, nel corso del quarto trimestre (ottobre-novembre-dicembre 1995) possono essere annotate entro il primo trimestre dell'anno successivo (gennaio-febbraio-marzo 1996) e la relativa imposta assolta entro il 3 maggio 1996.

Poiché tale ulteriore facoltà è stata concessa, come evidenziato in premessa, con il D.L. 29 aprile 1995, n.132, in vigore dal 29 aprile stesso, l'annotazione delle fatture emesse nel mese di aprile, eventualmente già eseguita secondo i criteri generali, poteva essere imputata al terzo trimestre 1995, con le modalità indicate nel comma 4 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 al fine di fruire delle disposizioni in esame successivamente intervenute.

Restano invece invariati i termini e le modalità di annotazione stabiliti in via generale dall'art.25 del D.P.R. n. 633 del 1972 per le fatture relative alle prestazioni di trasporto ricevute dalle imprese committenti ai fini della consentita detrazione.

Per i soggetti che svolgono esclusivamente l'attività di autotrasporto nei sensi già indicati consegue altresì che il volume d'affari ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, viene ad essere costituito dalle operazioni

effettuate ed annotate nell'anno solare di riferimento secondo i criteri dettati dalle speciali disposizioni sopra illustrate.

Resta inteso che per le operazioni diverse da quelle relative all'esercizio dell'autotrasporto, si applicano i criteri generali di annotazione delle relative fatture e la conseguente liquidazione dell'imposta previsti dalla normativa vigente.

5 - CONTABILIZZAZIONE DELLE FATTURE EMESSE IN VIGENZA DEL D.L. 27 DICEMBRE 1994, n. 719

Il comma 4 dell'art. 3 del D.L. 250 del 1995 ripropone, come già osservato nelle premesse, il testo dell'art. 21, comma 3, del D.L. 48 del 1995, decaduto e successivamente riprodotto con l'art. 2, comma 3, del D.L. 132 del 1995, tendente a sanare gli effetti della fatturazione in sospeso concessa agli autotrasportatori in vigore del primo decreto-legge 27 dicembre 1994, n. 719.

Gli effetti della disposizione di cui al citato comma 4 dovrebbero ormai ritenersi esauriti avendo dovuto gli autotrasportatori assolvere il tributo relativo alle fatture emesse nel periodo dal 29 dicembre 1994 al 26 febbraio 1995, ancorché non saldate dai committenti, entro il termine massimo del 3 maggio 1995.

Per quanto concerne il diritto di questi ultimi alla detrazione della relativa imposta, da esercitarsi, secondo il testo letterale del suaccennato art. 3, comma 4, del D.L. 250 del 1995, "nella prima liquidazione da eseguire successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge" si precisa, per chi non avesse in precedenza detratto l'imposta che - essendo peraltro già stato legittimamente effettuato il computo in detrazione dell'imposta in vigore del D.L. n. 48 del 1995 - il legislatore non poteva che riferirsi alla prima liquidazione periodica da effettuarsi successivamente al 27 febbraio 1995, data di entrata in vigore, appunto, del richiamato D.L. n. 48 del 1995, che ha introdotto, come già ricordato, la disposizione di sanatoria in esame. In tal senso deve, quindi, essere interpretato il secondo periodo del cennato comma 4.

6 - DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 1995.

Per quanto concerne infine le modalità di determinazione dell'acconto IVA per l'anno in corso da parte degli esercenti l'autotrasporto che abbiano usufruito, avendone la facoltà, delle liquidazioni trimestrali dell'imposta e del differimento della annotazione delle fatture emesse e che intendano adottare il metodo di calcolo basato sulle "operazioni effettuate", si forniscono i seguenti chiarimenti.

Come è noto, quest'ultima metodologia di determinazione dell'acconto IVA, introdotta con l'art. 3 del D.L. 26 novembre 1993, n. 477, convertito dalla Legge 26 gennaio 1994, n. 55, che ha modificato l'art. 6 della Legge n. 405 del 1990, istitutiva dell'acconto IVA, è stata da ultimo, riformulata con l'art. 3, comma 1, del D.L. 250 del 1995 convertito dalla legge in rassegna. Tale disposizione normativa consente, in alternativa al metodo c.d. "storico" e a quello "previsionale", di calcolare l'acconto dovuto prendendo in considerazione, per quanto concerne le operazioni attive dei contribuenti trimestrali, tutte quelle operazioni effettuate ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, dal 1 ottobre al 20 dicembre dell'anno solare cui si riferisce l'acconto, anche se non annotate in tale periodo, in quanto i termini per le relative registrazioni non sono ancora scaduti.

I contribuenti che intendono scegliere questa metodologia di calcolo devono pertanto tener conto, ai fini della determinazione della imposta a debito nella speciale liquidazione da effettuarsi in tale caso, oltre che delle fatture emesse nel terzo trimestre ed annotate nei prescritti registri nel periodo 1 ottobre - 29 dicembre, anche di quelle emesse nello stesso periodo e da registrare entro il primo trimestre dell'anno successivo (anno 1996), per le quali le operazioni si intendono effettuate, secondo i criteri previsti dal cennato art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel corso del quarto trimestre del 1995.

Si pone in evidenza tuttavia che, sulla base di opportune valutazioni di convenienza, il contribuente può adottare in alternativa, come già ricordato, il metodo previsionale versando l'88% dell'imposta che lo stesso prevede di corrispondere per il quarto trimestre dello stesso anno.

I contribuenti che esercitano l'autotrasporto, a seguito del differimento loro consentito dell'annotazione delle fatture al trimestre successivo, sono

in grado di utilizzare, con la massima attendibilita', il cosiddetto "dato previsionale" ai fini del calcolo dell'acconto da versare, in quanto sono gia' a conoscenza dell'imposta dovuta per l'ultima liquidazione periodica dell'anno, essendo questa costituita, per la parte a debito, dall'imposta relativa alle fatture emesse nel terzo trimestre (cioe' nel periodo luglio, agosto, settembre) da annotare, appunto, entro il quarto trimestre (cioe' entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento).

Per quanto concerne gli importi minimi di imposta scaturenti dalle liquidazioni periodiche o dall'acconto, corrispondenti rispettivamente a L.50.000 e L.200.000, in forza dei quali i contribuenti debbono ritenersi esonerati dal relativo versamento nelle prescritte scadenze, si precisa che detti importi debbono intendersi riferiti all'ammontare dovuto in conseguenza delle risultanze periodiche o del calcolo dell'acconto, senza tener conto del credito speciale d'imposta utilizzabile a scomputo dei versamenti.

Così', ad esempio, se dal calcolo risulta un acconto IVA dovuto per l'ammontare di L.240.000 (superiore quindi all'importo minimo di L.200.000 previsto dall'art.6, comma 4, della legge 405 del 1990) e se, in tale occasione, viene utilizzato un credito d'imposta di L.180.000, le restanti L.60.000 debbono essere comunque versate secondo le previste modalita'.

Gli Uffici e le Associazioni in indirizzo sono pregati di curare la massima divulgazione del contenuto nella presente circolare.

Si allegano, per utilita' di consultazione, le disposizioni agevolative attualmente vigenti.