Circolare del 04/04/1997 n. 97 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI

D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi.

Sintesi:

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in ordine alla semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi alla luce di quanto disposto dal decreto in oggetto.

Testo:

1. PREMESSA

Com'e' noto, l'articolo 3, comma 147, lettere e) ed f) della legge 28 dicembre 1995, n.549, ha demandato al Governo l'emanazione di disposizioni in materia di semplificazione degli adempimenti contabili secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) equiparazione dell'emissione dello scontrino fiscale a quella della ricevuta fiscale e viceversa, anche ai fini della deducibilita' della prestazione o dell'acquisto da parte dell'acquirente;
- b) soppressione dell'obbligo del rilascio dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale nell'ipotesi in cui tali adempimenti risultino gravosi e privi di apprezzabile rilevanza ai fini dei controlli; c) soppressione dell'obbligo dell'emissione dello scontrino fiscale qualora per la stessa operazione venga emessa fattura.

In attuazione di tale delega e' stato emanato il D.P.R. n.696 del 21 dicembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.30 del 6 febbraio 1997, recante norme regolamentari per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi. Detto regolamento produce effetti a decorrere dal 15 giorno successivo a quello della pubblicazione medesima e, cioe', a partire dal 21 febbraio 1997.

2. Ambito di applicazione dell'obbligo della certificazione fiscale.

L'articolo 1 del regolamento in rassegna ricalca la formulazione del primo comma dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n.413, che ha introdotto l'obbligo generalizzato di certificazione fiscale dei corrispettivi, per le operazioni di cui agli articoli 2 e 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, per le quali non e' obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente. Peraltro, a differenza di detta disposizione e dei relativi decreti ministeriali di attuazione che assoggettavano tendenzialmente le prestazioni di servizi all'obbligo di emissione della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n.249, e le cessioni di beni allo scontrino fiscale prescritto dalla legge 26 gennaio 1983, n.18, salvo una limitata facolta' di transitare, previa opzione, dall'uno all'altro regime, il citato D.P.R. n.696 liberalizza totalmente la scelta del documento fiscale di certificazione dei corrispettivi.

Tale scelta non e' subordinata, come avveniva nella pregressa disciplina, all'espletamento di specifiche formalita' quali l'esercizio di apposita opzione o la comunicazione agli Uffici finanziari, e non e' soggetta a limitazioni afferenti il numero ed il tipo delle operazioni svolte e le modalita' di esercizio dell'attivita' medesima.

Ne consegue che le opzioni precedentemente esercitate sono prive di efficacia.

In altri termini, un contribuente per documentare i corrispettivi percepiti nell'esercizio della propria attivita' puo', indifferentemente, avvalersi sia della ricevuta fiscale che dello scontrino fiscale ovvero di uno dei due documenti per una o piu' operazioni e dell'altro documento per le ulteriori operazioni.

Cio' sia nel caso di svolgimento dell'attivita' in generale, sia nel caso che il contribuente svolga attivita' promiscue negli stessi locali d'impresa, nelle ipotesi di cui all'art.4 del decreto ministeriale 21 dicembre 1992, recante "opzione per il rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale e viceversa", sia per le operazioni effettuate in occasione di fiere e mostre nelle ipotesi di cui all'art.6 del medesimo decreto ministeriale.

Un'ulteriore conseguenza dell'equiparazione totale tra i due documenti e' costituita dalla possibilita' di non tenere l'apposito registro, prescritto dall'articolo 11 del decreto ministeriale 23 marzo 1983, in caso di mancato o irregolare funzionamento, per qualsiasi motivo, degli apparecchi misuratori fiscali, sempreche' il contribuente sia in grado, in alternativa, di emettere ricevute fiscali.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo 1 del decreto in commento, con un sostanziale rinvio al citato comma 1 dell'articolo 12 della legge n.413 del 1991, confermano la possibilita' del rilascio, in luogo dello scontrino emesso dagli speciali apparecchi misuratori fiscali, dello scontrino manuale o

prestampato a tagli fissi, previsto dall'art.8 del decreto del Ministro delle finanze 21 dicembre 1992 e con l'osservanza delle modalita' di cui al decreto del Ministro delle finanze 30 marzo 1992, nonche', relativamente alle prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, la possibilita' di assolvere la funzione dello scontrino fiscale con i biglietti di trasporto, aventi le caratteristiche fissate con il decreto ministeriale 30 giugno 1992.

In ordine al primo dei due documenti menzionati si puntualizza che il comma 1 dell'articolo 1 del decreto in esame prevede l'equiparazione tra ricevuta e scontrino fiscale, e quindi, limita la scelta del contribuente, tra lo scontrino fiscale emesso dagli appositi apparecchi misuratori fiscali, aventi le caratteristiche definite dalla legge 26 gennaio 1983, n.18, e successive integrazioni e modificazioni, e la ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n.249, senza considerare nella possibilita' di scelta lo scontrino manuale.

Il successivo comma 2 dell'articolo 1, invece, mantiene ferma la disciplina concernente lo scontrino manuale o prestampato a tagli fissi.

Dal combinato disposto delle due norme si evince che il particolare documento costituito dallo scontrino manuale, a rigore, non dovrebbe poter essere sostituito dalla ricevuta fiscale; tuttavia si ritiene, tenuto conto delle garanzie fiscali che offre la disciplina concernente il rilascio della ricevuta fiscale nonche' della tendenziale semplificazione del regime di certificazione dei corrispettivi, che anche i suddetti operatori possono, in alternativa allo scontrino manuale, emettere ricevuta fiscale.

Resta, comunque, inteso che per i soggetti che intendano avvalersi della disciplina relativa allo scontrino manuale, permangono le disposizioni vigenti in materia secondo le quali l'emissione dello scontrino manuale e' consentita solo per le operazioni di commercio effettuate su aree pubbliche in forma itinerante di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 28 marzo 1991, n.112, a condizione che i prodotti commercializzati appartengano a non piu' di tre tabelle merceologiche e che i soggetti interessati non abbiano effettuato nel corso dell'anno solare precedente un numero di operazioni superiore a quattromila ovvero indichino, in caso di inizio di attivita', nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, che non prevedono di superare tale numero, rapportato ad anno.

In merito ai presupposti del rilascio e alle modalita' di emissione dello scontrino manuale e del biglietto di trasporto si confermano, in questa sede, le istruzioni impartite con le circolari ministeriali n.10 e n.12 del 28 gennaio 1993 della cessata Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari e n.15 del 23 luglio 1993, emanata dal Dipartimento delle Entrate.

3. Operazioni escluse dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi tramite scontrino o ricevuta fiscale.

L'articolo 2 del provvedimento in esame elenca le operazioni non soggette all'obbligo del rilascio del documento fiscale.

Nell'individuazione delle categorie di operazioni esonerate il legislatore delegato si e' mosso in una triplice direzione:

- a) conferma integrale di alcune tipologie gia' previste dall'art.12 della legge n.413 del 1991 piu' volte richiamata e dal decreto ministeriale 21 dicembre 1992;
- b) rivisitazione di ipotesi gia' previste in passato, per le quali si e' ritenuto di apportare modifiche o chiarimenti;
- c) introduzione di nuovi casi di esclusione dall'obbligo in parola, individuati nel rispetto e nei limiti della delega legislativa, sulla base di due concorrenti requisiti:
 - marginalita' economica dell'attivita' svolta;
 - scarsa o nulla rilevanza dell'attivita' medesima agli effetti dei controlli.

3.1. Operazioni per le quali e' stata confermata l'esclusione dall'obbligo.

Relativamente al punto sub a), le operazioni per le quali e' stato confermato l'esonero sono le seguenti:

- cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato;
- cessioni di beni iscritti in pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione;
- cessioni di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli cui si applica il regime speciale previsto dall'articolo 34, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633;
- operazioni effettuate mediante apparecchi automatici funzionanti a gettoni o a moneta;
- prestazioni rese mediante apparecchi da trattenimento o divertimento installati in luoghi pubblici o locali aperti al pubblico ovvero in circoli o associazioni di qualunque specie;
- somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche ed universitarie, nonche' in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza

- e beneficenza;
- prestazioni di traghetto rese con barche a remi, prestazioni rese dai gondolieri della laguna di Venezia, prestazioni di trasporto rese con mezzi a trazione animale e prestazioni di trasporto rese a mezzo servizio taxi;
 - prestazioni di custodia e amministrazione di titoli ed altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da societa' finanziarie e fiduciarie e dalle societa' di intermediazione mobiliare;
 - operazioni esenti di cui all'art.22, comma 1, punto 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633;
 - prestazioni inerenti e connesse al trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito di cui al comma 1 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 1991, n.413, effettuate dal soggetto esercente l'attivita' di trasporto;
 - prestazioni effettuate in caserme, ospedali o altri luoghi stabiliti, da barbieri, parrucchieri, estetisti, sarti e calzolai in base a convenzioni stipulate con pubbliche amministrazioni;
 - prestazioni rese da fumisti nonche' quelle rese, in forma itinerante, da ciabattini, ombrellai, arrotini;
 - prestazioni rese da rammendatrici e ricamatrici senza collaboratori o dipendenti;
 - cessioni da parte di venditori ambulanti di palloncini, piccola oggettistica per bambini, gelati, dolciumi, caldarroste, olive, semi e affini non muniti di attrezzature motorizzate, e comunque da parte di soggetti che esercitano, senza attrezzature, il commercio di beni di modico valore, con esclusione di quelli operanti nei mercati rionali;
 - prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento della patente, rese dalle autoscuole;
 - prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente.

A tale riguardo si ritiene che la esclusione dall'obbligo di certificazione, in linea con le finalita' perseguite dalla disposizione in commento, che e' quella di esonerare le ipotesi di estrema marginalita' economica, concerne tutte quelle prestazioni aventi ad oggetto non l'organizzazione di viaggi o la loro intermediazione, ma la mera esecuzione di servizi connessi alla prenotazione del servizio turistico e prestati nell'interesse del cliente dall'agenzia (ad esempio: rimborso delle spese telefoniche per prenotazione di alberghi e di biglietti di viaggio, servizi relativi alla vidimazione dei passaporti e servizi similari, ecc.).

Per quanto concerne, invece, il regime documentale cui debbono essere assoggettate le prestazioni tipiche dell'organizzatore (tour operator) e del venditore del viaggio (agenzia), si precisa in considerazione delle diverse situazioni che possono verificarsi nell'espletamento delle attivita' in argomento, quanto segue.

Le tipologie di operazioni piu' diffuse nello specifico settore sono:

- 1) operazioni di organizzazione e vendita di servizi turistici dal "tour operator" all'agenzia di viaggio e da questa al cliente;
- 2) operazioni di organizzazione e di vendita di servizi turistici dal "tour operator" all'agenzia di viaggio, la quale organizza e vende al cliente, oltre al viaggio organizzato dal "tour operator", una parte aggiuntiva del viaggio medesimo;
- 3) operazioni di organizzazione e vendita di servizi turistici effettuate direttamente dal "tour operator" nei confronti del cliente viaggiatore;
- 4) operazioni di organizzazione e vendita di servizi turistici effettuate direttamente dall'agenzia di viaggio, in veste di "tour operator", nei confronti del cliente.

In ordine alla situazione di cui al punto 1), il "tour operator", quale organizzatore del viaggio, e' obbligato ad emettere la fattura ordinaria nei confronti dell'agenzia di viaggio nel momento stabilito dall'art.1, comma 4, del decreto del Ministro delle finanze 16 gennaio 1980, e' cioe', all'atto del pagamento dell'intero corrispettivo da parte del cliente e, comunque, non oltre la data di inizio del viaggio o del soggiorno.

Detta fattura dovra' contenere, tra l'altro, gli importi del corrispettivo da assoggettare ad I.V.A. per la parte del viaggio effettuato all'interno dell'Unione europea ovvero la parte del corrispettivo non imponibile ai sensi dell'art.74-ter del D.P.R. n.633 del 1972, per la parte del viaggio effettuato al di fuori della medesima Unione europea. Lo stesso documento sara' emesso ai sensi dell'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, e dell'art.13, secondo comma, lettera b) del D.P.R. n.633 del 1972, che dettano le modalita' di determinazione dell'imponibile nella particolare ipotesi di prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza.

Il relativo imponibile sara', pertanto, determinato al netto dell'importo della provvigione da riconoscersi all'agenzia venditrice del viaggio. L'agenzia, a sua volta, essendo la sua attivita' riconducibile alla previsione normativa di cui al n.4 del primo comma dell'art.22 del D.P.R. n.633 del 1972, concernente le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, dovra' certificare i corrispettivi pagati dal

cliente-turista o viaggiatore tramite il rilascio del documento di certificazione dei corrispettivi (scontrino o ricevuta fiscale), per l'importo effettivamente pagato da quest'ultimo, ovviamente, al lordo dell'importo richiesto dall'agenzia a titolo di provvigione. Naturalmente detto documento potrà essere sostituito dalla fattura ordinaria, secondo quanto dispone l'art.3, comma 2, del decreto in rassegna.

Relativamente alla determinazione del momento di emissione dei due documenti, saranno applicabili le disposizioni previste dall'art.1, comma 4, del decreto ministeriale 16 gennaio 1980, per la fattura e dal decreto ministeriale 30 marzo 1992, per la ricevuta fiscale.

Ai fini della determinazione del volume di affari delle agenzie di viaggio, dovrà tenersi conto solamente dell'importo percepito a titolo di provvigione, al netto della relativa I.V.A. sempreché dovuta.

Per ciò che concerne la fattispecie di cui al punto 2), il "tour operator" deve emettere fattura, come previsto nel precedente punto 1), nei confronti dell'agenzia di viaggio.

Quest'ultima dovrà, a sua volta, emettere, nei confronti del cliente viaggiatore, il documento di certificazione dei corrispettivi comprensivo anche della parte relativa ai servizi aggiuntivi prestati direttamente dall'agenzia stessa.

Infine, per ciò che riguarda la fattispecie di cui ai punti 3) e 4), il "tour operator" o l'agenzia di viaggio dovranno emettere nei confronti del cliente viaggiatore la fattura ordinaria o la ricevuta o lo scontrino fiscale nel momento stabilito dall'art.1, comma 4, del cennato D.M. 16 gennaio 1980;

- cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni.

A tale riguardo si confermano le istruzioni già fornite con la circolare ministeriale n.11 del 28 gennaio 1993, la quale ha chiarito che la forma di commercio al dettaglio, denominata vendita per corrispondenza, si caratterizza per il fatto che la determinazione del cliente all'acquisto si realizza sul catalogo, mentre la consegna dei beni viene poi effettuata tramite servizio postale o con mezzi di trasporto cui provvede la ditta venditrice.

Si ritiene, altresì, che sono da comprendere nell'ambito della fattispecie in rassegna anche le vendite a domicilio, sempre che la consegna dei beni, oggetto degli ordini, non sia contestuale alla raccolta degli ordini stessi;

- cessioni di prodotti agricoli, effettuate dalle persone fisiche di cui all'art.2 della legge 9 febbraio 1963, n.59, se rientranti nel regime di esonero dagli adempimenti di cui all'art.34, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633.

- prestazioni di parcheggio di veicoli in aree coperte o scoperte, quando la determinazione o il pagamento del corrispettivo viene effettuata mediante apparecchiature funzionanti a monete, gettoni, tessere, biglietti o mediante schede magnetiche elettriche o strumenti similari, indipendentemente dall'eventuale presenza di personale addetto.

- cessioni e prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n.398, nonché dalle associazioni senza fine di lucro e dalle associazioni pro-loco contemplate dall'art.9-bis della legge 6 febbraio 1992, n.66;

- prestazioni aventi per oggetto l'accesso nelle stazioni ferroviarie;
- prestazioni aventi per oggetto servizi di deposito bagagli;
- prestazioni aventi per oggetto l'utilizzazione di servizi igienico-sanitari pubblici;
- prestazioni di alloggio rese nei dormitori pubblici;
- operazioni e categorie di contribuenti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura a norma dei seguenti decreti del Ministro delle finanze:

- D.M. 4 marzo 1976: Associazione italiana della Croce rossa;
- D.M. 13 aprile 1978: settore delle telecomunicazioni;
- D.M. 20 luglio 1979: enti concessionari di autostrade;
- D.M. 2 dicembre 1980: esattorie comunali e consorziali;
- D.M. 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica e manutenzione degli impianti di fognatura, i cui corrispettivi sono riscossi a mezzo ruoli esattoriali;
- D.M. 16 dicembre 1980: somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento;
- D.M. 22 dicembre 1980: società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali;
- D.M. 26 luglio 1985: enti e società di credito e finanziamento;
- D.M. 19 settembre 1990: utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine.

3.2. Operazioni già esonerate per le quali sono stati apportati chiarimenti o modifiche

In riferimento al secondo gruppo di operazioni si osserva quanto segue.

3.2.1. - Vendite di giornali, di quotidiani, ecc.

Sono state escluse esplicitamente dall'obbligo "de quo" (lett.e) del D.P.R. n.696 del 1996), le vendite di giornali quotidiani, di periodici, di supporti integrativi, di libri non d'antiquariato, contrariamente a quanto era stato fatto dalla precedente normativa che non conteneva un'espressa disposizione esonerativa.

3.2.2 - Prestazioni dei notai

E' stato, anche, esplicitato all'art.2, lettera f) del D.P.R. n.696 del 1996, che, a differenza di quanto si evince dal secondo comma dell'articolo 12 della legge n.413 del 1991, il quale individuava le operazioni tramite un generico rinvio al D.M. 25 settembre 1981, l'esonero dalla certificazione dei corrispettivi concerne le prestazioni di servizi rese da notai per le quali sono previsti onorari, diritti o altri compensi in misura fissa, ai sensi del decreto del Ministro di Grazia e Giustizia 30 dicembre 1980, nonche' i protesti di cambiali e di assegni bancari.

3.2.3 - Enti pubblici.

Con l'occasione, e' stata data una piu' appropriata formulazione al n.22) dell'art. 1 del D.M. 21 dicembre 1992, concernente gli esoneri, corrispondente alla lettera qq) del decreto, e, nel contempo, e' stata stabilita l'esclusione dall'esonero - prevista genericamente dalla precedente norma a favore delle farmacie gestite da enti pubblici - unicamente nei confronti delle farmacie gestite dai Comuni, non essendovi altri enti pubblici che svolgono attualmente tale attivita'.

3.2.4 - Documenti di trasporto integrati e simili ai fini della fatturazione differita

Relativamente alla fattispecie di esclusione dall'obbligo prevista dalla lettera d) dell'articolo 2 del decreto n.696 del 1996, si fa presente quanto segue.

L'articolo 12, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n.413, allo scopo di eliminare la duplicazione degli adempimenti contabili, aveva escluso dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi le cessioni di beni risultanti, anche in mancanza di specifica prescrizione normativa, da fatture accompagnatorie e, se integrati nell'ammontare dei corrispettivi, da bolla di accompagnamento e da altri documenti sostituivi delle stesse, previsti dal D.P.R. 6 ottobre 1978, n.627.

A seguito dell'abrogazione della normativa relativa alla bolla di accompagnamento prevista dal D.P.R. 14 agosto 1996, n.472, e' venuta meno la predetta agevolazione. In attesa della definitiva sistemazione normativa dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi, disciplinata con l'entrata in vigore del decreto in commento, la circolare ministeriale n.249/E dell'11 ottobre 1996 ha precisato le modalita' operative da osservare, nel frattempo, in materia di fatturazione e registrazione.

L'articolo 2, lettera d) del D.P.R. n.696 del 1996, allo scopo di ripristinare la facilitazione summenzionata, ha previsto una categoria piu' ampia di documenti i quali, se integrati nell'ammontare dei corrispettivi, possono sostituire, ai fini della certificazione dei corrispettivi e della fatturazione differita, sia lo scontrino fiscale che la ricevuta fiscale. Trattasi di tutti i documenti che legittimano il meccanismo di fatturazione differita, previsto dal quarto comma dell'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972 e precisamente i documenti di trasporto, di consegna o altro idoneo documento avente le caratteristiche di cui all'articolo unico, comma 3, del citato D.P.R. n.472 del 1996 (indicazione del numero della data, delle generalita' del cedente, - del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, descrizione della natura, della qualita' e della quantita' dei beni ceduti).

Pertanto i soggetti che emettono il documento di trasporto integrato con l'ammontare dei corrispettivi, possono, analogamente a quanto era previsto dalla disciplina sulla bolla di accompagnamento, procedere alla fatturazione differita senza dover emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale.

3.2.5 - Attivita' spettacolistica

Proseguendo nell'opera di rivisitazione della normativa in materia di esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi, la lettera h) dell'articolo 2 del D.P.R. n.696 del 21 dicembre 1996, ha precisato che l'esclusione dall'obbligo medesimo, gia' previsto dal n.2), secondo periodo, dell'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze 21 dicembre 1992, per i trattenimenti danzanti, per gli spettacoli teatrali e per le esecuzioni musicali, svolti congiuntamente alle somministrazioni di alimenti e bevande, di cui al Decreto del Ministro delle finanze 23 dicembre 1981, compete anche in relazione ai corrispettivi determinati in base ai forfait di cui alla lettera A, punto 1, lettere c) ed e) dello stesso decreto ministeriale del 1981 e, comunque, sempre limitatamente alla prima consumazione. Per le consumazioni successive alla prima restano fermi gli adempimenti contabili ordinari (emissione del documento, registrazione dello stesso, liquidazioni, ecc.).

Con l'occasione si chiarisce in ordine alla sussistenza o meno dell'obbligo di emissione del documento fiscale, prescritto dall'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n.413, da parte di contribuenti, esercenti l'attivita' di spettacolo, che hanno optato per l'applicazione dell'imposta

nei modi normali ai sensi dell'articolo 74, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, che non ricorre l'obbligo medesimo per le considerazioni che seguono.

Si premette che la circolare ministeriale n.11 del 28 gennaio 1993, emanata dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari, ha chiarito che il n.2 dell'articolo 1 del Decreto del Ministro delle Finanze 21 dicembre 1992 ha escluso dall'obbligo di certificazione fiscale i proventi derivanti dall'attivita' spettacolistica quando a fronte del corrispettivo sia previsto il rilascio di regolari biglietti d'ingresso o di biglietti per scommesse, ai sensi rispettivamente degli articoli 6 e 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.640, o del buono relativo alla prima consumazione, previsto dal decreto ministeriale 23 dicembre 1981, nonche' quelli afferenti a taluni tipi di attivita' soggette all'imposta sugli spettacoli, per le quali l'imponibile e' determinato forfettariamente su scala nazionale ai sensi dell'articolo 14 del citato D.P.R. n.640, quali, ad esempio, i piccoli esercizi cinematografici, i trattenimenti danzanti e gli spettacoli teatrali e musicali svolti congiuntamente alla somministrazione di alimenti e bevande.

Con la suddetta circolare, venne, pertanto, precisato che l'esonero non opera nei casi in cui i soggetti optino per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nel modo normale.

Tuttavia, non puo' non essere considerato che l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 74, comma 5, del D.P.R. n.633 del 1972, non comporta l'obbligo di rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale, trovando applicazione la norma di esonero sopra enunciata, prevista dal primo periodo del numero 2 del menzionato D.M. 21 dicembre del 1992.

Inoltre, l'emissione di entrambi i documenti (quello previsto dall'imposta sugli spettacoli e quello prescritto dalla normativa I.V.A.) si tradurrebbe in un'ingiustificata ed onerosa duplicazione di obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi.

Pertanto, a parziale modifica di quanto sostenuto con la predetta circolare, si ritiene che il disposto del primo periodo del numero 2 dell'articolo 1 del piu' volte citato D.M. 21 dicembre 1992, sia da considerare operante anche in presenza di avvenuto esercizio dell'opzione per la determinazione dell'I.V.A. nei modi ordinari.

Ciu00C3u00BF nel presupposto che non e' rinvenibile nella normativa alcuna preclusione in tal senso e, soprattutto, per la considerazione che, nel caso in esame, il rilascio del documento previsto dalla normativa in materia di I.V.A. sarebbe pleonastico, essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione sia dell'imposta sugli spettacoli che della connessa imposta sul valore aggiunto, l'adozione degli adempimenti documentali costituiti dal biglietto d'ingresso, dai biglietti per scommesse e dal buono relativo alla prima consumazione, previsti dal n.2 dell'articolo 1 del decreto ministeriale

del 1992. Tali documenti, infatti, realizzano adeguate cautele fiscali, in quanto sono soggetti alle formalita' previste dalle norme dettate in tema di imposta sugli spettacoli, quali la numerazione, la timbratura da parte dell'ufficio accertatore e la tenuta di apposito registro di carico e scarico.

3.2.6 - Stabilimenti balneari

Con riferimento alla fattispecie esonerativa delle prestazioni di servizi attinenti alla balneazione (lett. rr. dell'art. 2 del D.P.R. n.696 del 1996) si e' specificato, allo scopo di delimitare il campo di applicazione del beneficio, che l'esonero, gia' previsto dal decreto ministeriale 21 dicembre 1992, n.23, nei confronti delle medesime prestazioni spetta esclusivamente ai gestori di stabilimenti balneari (marittimi, lacuali e fluviali), titolari del relativo provvedimento amministrativo rilasciato dalle autorita' competenti per l'esercizio dell'attivita' in esame, nonche' agli eventuali altri soggetti ai quali, ai sensi dell'art.45-bis del codice della navigazione introdotto con legge n.494, del 4 dicembre 1993, il concessionario, in casi eccezionali e per periodi determinati, previa autorizzazione della medesima autorita' competente, ha affidato la gestione dell'attivita' oggetto della concessione. E', pertanto, da escludere l'estensione dell'esonero a soggetti diversi da quelli sopraenunciati.

Si rileva, altresì, che nel caso in cui la prestazione balneare sia accessoria ad altre, quali, ad, esempio, quella alberghiera o di campeggio, l'albergatore, in attuazione delle disposizioni di cui al D.M. 13 ottobre 1979, deve adempiere all'obbligo di certificazione dei corrispettivi anche per le medesime prestazioni accessorie a quelle alberghiere (C.M. n.33 del 18 maggio 1992).

Nel caso in cui, invece, trattasi di soggetti che contemporaneamente siano gestori sia dell'attivita' alberghiera che di quella balneare, l'esonero compete per le prestazioni rese nell'esercizio della sola attivita' balneare salvo che per entrambe le prestazioni venga corrisposto un unico corrispettivo.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo delle disposizioni recate dalla

lettera rr) del decreto n.696 del 1996, si rileva che le stesse devono essere rigorosamente circoscritte a quelle prestazioni che, mancando una specifica regolamentazione di settore, vengono identificate, secondo prassi consolidata, come "tipiche" degli stabilimenti balneari, quali l'accesso agli impianti di balneazione, l'uso di spogliatoi, cabine e docce nonché dei servizi igienici, il noleggio di sedie a sdraio, lettini ed ombrelloni.

Possono, inoltre, ricomprendersi nella sfera d'applicazione del citato decreto le attività qualificabili come tipicamente connesse a quelle balneari che solitamente vengono effettuate nell'ambito degli stabilimenti, quali, ad esempio, il noleggio di pattini e di piccole barche non a motore.

Per quanto riguarda, invece, ogni genere di attività collaterale eventualmente svolta dai gestori degli esercizi in questione, si fa presente che il sopracitato decreto sancisce esplicitamente l'esclusione dall'esonero dal rilascio della certificazione fiscale per le prestazioni non strettamente attinenti all'attività di gestione degli stabilimenti balneari tra le quali, a titolo esemplificativo, possono ricondursi quelle relative all'uso di piscine, a massaggi, sauna, bagno turco, servizi di parrucchiere e/o di estetista, boutique, emporio, corsi di nuoto, surf, vela e sub, custodia di autoveicoli in aree all'uso destinate, deposito di imbarcazioni o wind-surf di proprietà dei singoli clienti.

La disposizione normativa in esame dispone espressamente che sono comunque soggette all'obbligo di emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale, le attività di somministrazione di alimenti e bevande, mantenendo fermo, pertanto, l'obbligo di documentazione dei corrispettivi relativi alla gestione di bar, ristoranti, tavole calde e pizzerie situati nell'ambito degli impianti di balneazione.

3.3. Nuove fattispecie di esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

Le nuove fattispecie di esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi tramite ricevuta o scontrino fiscale, enucleate dal testo dell'art. 2 del decreto in commento sono le seguenti:

- 1) prestazioni rese con imbarcazioni a motore da soggetti che esplicano attività di traghetto fluviale di persone e veicoli tra due rive nell'ambito dello stesso comune o tra comuni limitrofi (lett. l).
L'esclusione trova motivazione nella scarsa rilevanza fiscale dell'attività e nelle condizioni di oggettivo disagio in cui, la stessa è esercitata;
- 2) prestazioni di autonoleggio da rimessa con conducente, rese da soggetti che, senza finalità di lucro, svolgono la loro attività esclusivamente nei confronti di portatori di handicap (lett. p). Tali operazioni sono state escluse per motivi di difficoltà nei controlli e per ragioni di solidarietà sociale;
- 3) prestazioni di riparazione di calzature effettuate da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti (lett. u); 4) prestazioni rese da impagliatori e riparatori di sedie senza dipendenti e collaboratori (lett. v);
- 5) prestazioni di cardatura della lana e di rifacimento di materassi e affini, rese nell'abitazione dei clienti da parte di materassai privi di dipendenti e collaboratori (lett. z);
- 6) prestazioni di riparazioni di biciclette rese da soggetti che non si avvalgono di collaboratori e dipendenti (lett. aa);
- 7) somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in forma itinerante negli stadi, stazioni ferroviarie e simili, nei cinema, teatri ed altri luoghi pubblici ed in occasione di manifestazioni in genere (lett. cc);
- 8) cessioni di cartoline e souvenirs da parte di venditori ambulanti privi di strutture motorizzate (lett. dd).
Le suddette operazioni sono state agevolate in considerazione dell'estrema esiguità dell'organizzazione aziendale, delle condizioni di effettivo disagio in cui è esercitata l'attività, della scarsa rilevanza dei controlli fiscali nei confronti degli operatori medesimi;
- 9) somministrazioni di alimenti e bevande, accessorie al servizio di pernottamento nelle carrozze letto, rese dal personale addetto alle carrozze medesime, esonerate in virtù delle oggettive difficoltà di esecuzione della prestazione, di emissione dei documenti e dei relativi controlli (lett.e);
- 10) prestazioni relative al servizio telegrafico nazionale e internazionale rese dall'Ente Poste, esentate in considerazione della sussistenza di obblighi documentali specifici che avrebbero reso superflua e gravosa l'utilizzazione della ricevuta fiscale (lett. ss).

4. MODALITÀ D'APPLICAZIONE DELL'OBBLIGO.

4.1. La disciplina normativa applicabile.

Come chiarito in precedenza, i corrispettivi per i quali ricorre

l'obbligo della certificazione ai sensi dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, potranno essere documentati, a scelta del contribuente, con l'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale e con l'osservanza della disciplina relativa al documento fiscale prescelto. Cio' sia per il rispetto della continuita' dell'assetto legislativo e dell'indirizzo amministrativo pregressi, sia per non disorientare e non aggravare con oneri ulteriori gli operatori del settore.

Poiche' il decreto in esame ha inteso solamente introdurre il principio dell'equiparazione dei due documenti fiscali senza modificare i relativi regimi, i soggetti obbligati di volta in volta, dai vari decreti ministeriali introduttivi dell'adempimento, potranno continuare ad operare sulla base delle disposizioni normative, delle istruzioni, delle circolari e risoluzioni ministeriali a suo tempo diramate e ad utilizzare i corrispondenti modelli allegati ai decreti medesimi.

4.2. Lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale integrati.

Il comma 1 dell'articolo 3 del decreto presidenziale n. 696 del 1996, prevede nuove modalita' di documentazione delle spese sostenute, agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi. In particolare, detta norma stabilisce che, a tali fini, puo' essere utilizzato lo scontrino fiscale, emesso dagli appositi apparecchi misuratori fiscali previsti dall'art. 1 della legge 26 gennaio 1983, n.18, purché lo stesso contenga la specificazione degli elementi attinenti alla natura, alla qualita' e alla quantita' dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente o del committente. Al riguardo si consente che gli elementi attinenti alla qualita' dell'operazione possano essere indicati in modo abbreviato purché comprensibile.

Si precisa, inoltre, che, come, peraltro, si evince inequivocabilmente dal tenore letterale della disposizione, la documentazione delle spese, eventualmente deducibili, mediante lo scontrino fiscale integrato, costituisce una facolta' per il soggetto destinatario dello scontrino medesimo. A tal fine, il soggetto chiamato a rilasciare lo scontrino fiscale potra' continuare ad utilizzare il registratore di cassa in uso, opportunamente adattato per tale funzione senza dover richiedere una specifica autorizzazione ministeriale, stante la scarsa rilevanza della modifica, ovvero potra' emettere la fattura ordinaria, secondo quanto dispone l'art. 22, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Debbono considerarsi, invece, illegittime eventuali integrazioni manuali o tramite timbri, da chiunque apposte.

Si fa presente che il codice fiscale dell'acquirente o committente potra' essere stampato in qualsiasi parte dello scontrino fiscale, preceduto dalle lettere "C.F." purché sia riportato, con evidenziazione grafica differenziata rispetto alle altre indicazioni, prima della collocazione del logotipo fiscale.

Agli effetti della documentazione delle spese sostenute dai dipendenti nell'espletamento delle attivita' svolte nell'interesse delle imprese da cui dipendono (cosiddetti rimborsi a pie' di lista), dovranno essere stampati sullo scontrino fiscale, qualora si richieda tale documento, oltre al numero di codice fiscale del dipendente o del committente, anche i dati sopra elencati (natura, qualita' e quantita' dell'operazione).

Vale la pena di rilevare che l'innovazione in discorso rappresenta un'inversione di tendenza rispetto alla prassi amministrativa adottata in passato, (RR.MM. della soppressa Direzione Generale delle Tasse n. 342407 del 7 giugno 1983 e n. 626405 del 6 agosto 1991) che ha sempre escluso l'idoneita' dello scontrino fiscale, anche se contenente gli elementi identificativi del cliente, a fungere da documento di giustificazione dei costi o da valido documento sostitutivo della fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia possono essere ancora adottati i sistemi semplificati di documentazione delle spese consentiti in passato da questa Amministrazione (a titolo esemplificativo l'utilizzo di carte di credito intestate a studi o aziende secondo le precisazioni della R.M. n. 8/727 del 5 ottobre 1985; l'uso di distinte bollate sottoscritte per l'acquisto di valori bollati con le modalita' chiarite con la R.M. n. 9/1684 del 29 ottobre 1976; l'esecuzione dei rimborsi a pie' di lista con le precisazioni contenute nelle RR.MM. n. 9/1108 del 21 settembre 1979 e n. 9/2796 del 5 gennaio 1981, ecc.).

Per quanto concerne la specificazione degli elementi attinenti alla natura, alla qualita' e alla quantita' dell'operazione, richiesti per consentire la completa individuazione dell'operazione agli effetti di eventuali controlli sulla congruita' del corrispettivo, s'intendono richiamate le istruzioni gia' emanate a tale riguardo in materia di ricevuta fiscale nonche' quelle concernenti le semplificazioni gia' concesse in passato per le varie categorie economiche interessate.

Ribadendo quanto gia' riconosciuto precedentemente in via amministrativa (C.M. 13 giugno 1980, n. 25 e R.M. 17 aprile 1981, n. 330905 della soppressa Direzione Generale delle Tasse), e' stato sancito legislativamente che la ricevuta fiscale puo' avere analoga funzione di giustificazione delle spese

ai fini delle imposte sui redditi, se integrata, a cura del soggetto emittente, con i dati identificativi del cliente.

Con tale, ultima espressione s'intende l'indicazione degli elementi, prescritti dall'articolo 21, comma 2, n. 1) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e cioè' la ditta, la denominazione, la ragione sociale, la residenza o domicilio del soggetto acquirente o committente ovvero, il nome e cognome se non si tratti di imprese, società o enti.

Attesa l'identica valenza dei due documenti (scontrino e ricevuta fiscale) ai fini della giustificazione delle spese, si ritiene che anche nel caso della ricevuta fiscale, al pari di quanto consentito per lo scontrino fiscale, possa essere sufficiente l'indicazione del codice fiscale del cliente.

4.3. La fatturazione immediata.

Il secondo comma dell'articolo 3 in esame, rende facoltativa l'emissione ed il rilascio dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale qualora per la stessa operazione sia emessa la fattura di cui al primo comma dell'articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Devono, pertanto, ritenersi privi di effetti la disposizione recata dall'art. 1, comma 2, del decreto del ministro delle finanze 23 marzo 1983, che prescriveva il rilascio dello scontrino fiscale anche se era stata emessa fattura ed il disposto dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle finanze 30 marzo 1992, ai sensi del quale, su esplicita richiesta del cliente, doveva essere emessa la fattura-ricevuta fiscale in luogo della fattura normale disciplinata dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In forza della norma sopra riportata viene conferita, pertanto, alla fattura ordinaria di cui al primo comma del citato articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 la funzione sostitutiva dei due documenti fiscali in questione e cioè' dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale nei casi in cui ne è prescritta l'emissione.

Cio' nell'intento di evitare la sostanziale duplicazione degli adempimenti contabili con conseguente intralcio all'attività gestionale degli operatori economici senza, peraltro, che sussista una apprezzabile rilevanza ai fini dei controlli fiscali, come si evince, anche, dal disposto della lett. e) dell'articolo 3, comma 147 della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Da tale ordine di idee e dall'interpretazione sistematica sia della norma di delega che di quella delegata e da preminenti valutazioni di cautela fiscale consegue che è escluso il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale solo nell'ipotesi in cui per la stessa operazione venga rilasciata la fattura ordinaria contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione. Cio' nella considerazione che qualora non si desse luogo all'emissione contestuale della fattura, verrebbe meno qualsiasi possibilità di controllo immediato in ordine soprattutto alle operazioni poste in essere dai soggetti di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Deroghe alla suddetta procedura che prevede, comunque, il rilascio di un documento fiscale nei momenti suindicati, possono rinvenirsi in tutte quelle ipotesi di rapporti in cui un'operazione soggetta all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale:

- a) non si esaurisca in una singola prestazione ma si concretizzi in una molteplicità di prestazioni che pongano in essere un rapporto continuativo a tempo indeterminato o a tempo determinato con patto di proroga;
- b) sia resa nei confronti di dipendenti di società che ne usufruiscono in tale veste e sia regolata a mezzo di fattura, anche riepilogativa di più operazioni effettuate in tempi diversi, emessa dall'impresa che effettua la prestazione nei confronti della suddetta società'. Trattasi, ad esempio, delle attività di ristorazione in regime di convenzione, del noleggio di autovetture da rimessa con conducente e di fattispecie similari.

In tali fattispecie, pertanto, l'emissione della fattura all'atto del pagamento del corrispettivo, afferente la prestazione continuativa, sostituisce il rilascio delle ricevute fiscali con indicazione "corrispettivo non pagato" relative alle singole prestazioni.

Tale conclusione è suffragata dalla prassi amministrativa pregressa in materia di fatturazione di forniture continuative (RR.MM. Tasse n. 501023 del 28 giugno 1973, e n. 503962 del 31 ottobre 1973, C.M. Tasse n. 75 del 7 luglio 1983), e, comunque, si ritiene che sia assistita da garanzie fiscali dal momento che il contrasto di interessi tra il soggetto che presta il servizio ed il committente ostacola eventuali comportamenti evasivi.

4.4 La fatturazione differita.

L'ultimo comma dell'articolo 3 del regolamento in esame, concerne l'utilizzazione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale, opportunamente integrati come sopra descritto, come documenti idonei ai fini della procedura della fatturazione differita prevista dall'art. 21, comma 4, del citato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

A tale riguardo si rileva, come, peraltro, già in precedenza

anticipato, che l'articolo unico del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, avente ad oggetto la soppressione dell'obbligo del documento di accompagnamento delle merci viaggianti, ha stabilito, al comma 3, le caratteristiche del documento di consegna previsto dal quarto comma dell'articolo 21 sopra citato.

La circolare ministeriale del 16 settembre 1996, n. 225/E, ha chiarito che al documento di trasporto di cui al predetto decreto presidenziale e' equiparato qualsiasi altro documento (per esempio la nota di consegna, la lettera di vettura, la polizza di carico ecc.), purché lo stesso contenga gli elementi essenziali prescritti dal terzo comma dell'articolo unico del decreto n. 472 del 1996.

Il comma 3 dell'articolo 3 in esame, per motivi di semplificazione delle incombenze dei contribuenti, assoggettati al regime della certificazione dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha inteso aggiungere ai documenti sopra elencati, due nuovi documenti idonei a consentire la procedura agevolata della fatturazione differita, quali, appunto, lo scontrino fiscale e la ricevuta fiscale integrati con gli elementi sopra descritti.

Ne consegue che l'operatore economico che intende avvalersi della fatturazione differita potrà utilizzare, in luogo del documento di trasporto o degli altri documenti similari innanzi menzionati, sia lo scontrino fiscale integrato che la ricevuta fiscale integrata.

Va da se' che, in tal caso, come, peraltro, già previsto con la C.M. n. 249/E dell'11 ottobre 1996, l'ammontare dei corrispettivi certificati da scontrino fiscale e oggetto di fatturazione differita, vanno scorporati dal totale giornaliero.

In caso di emissione di ricevuta fiscale per corrispettivi oggetto di fatturazione differita, gli stessi potranno essere tenuti distinti nel registro dei corrispettivi, ai fini della loro esclusione dalle liquidazioni periodiche, in quanto i medesimi concorreranno alle liquidazioni relative alle corrispondenti fatture differite.

Gli Uffici in indirizzo e le Associazioni di categoria interessate sono invitate a curare la più ampia divulgazione del contenuto della presente circolare.