

PARTE DECIMA

RICEVUTA, SCONTRINO FISCALE, DOCUMENTO DI TRASPORTO

Sezione Prima

La ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale, gli altri sistemi di controllo

1. **Quale evoluzione storica ha avuto la disciplina della ricevuta fiscale?**
2. **Quali sono le operazioni soggette al rilascio della ricevuta fiscale?** - **2 bis.** Sono previste delle esclusioni dall'obbligo di emissione della ricevuta? - **2 ter.** È stato varato un modello di ricevuta fiscale unificata? - **2 quater.** Come sono sanzionate la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali e documenti di trasporto?
3. **Quali operazioni sono soggette al rilascio dello scontrino fiscale?** - **3 bis.** Lo scontrino deve contenere delle voci determinate?
4. **Quali semplificazioni ha introdotto il D.P.R. 696/1996 in materia di certificazione dei corrispettivi?**

Sezione Seconda

La bolla di accompagnamento per le merci viaggianti e il documento di trasporto

1. **Quale evoluzione storica ha avuto la disciplina della bolla di accompagnamento?**
2. **Come è disciplinato il documento di trasporto (DDT)?**

Sezione Prima

La ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale, gli altri sistemi di controllo

1. **Quale evoluzione storica ha avuto la disciplina della ricevuta fiscale?**

Riferimenti normativi: L. 249/1976; L. 18/1983; art. 1, co. 429-432 L. 311/2004; art. 37, co. 35-37ter D.L. 223/2006; art. 1, co. 327 L. 296/2006; art. 1, co. 271 e 363 L. 244/2007; art. 16 D.L. 185/2008, conv. in L. 2/2009.

Elementi da evidenziare: tracciare l'evoluzione storica della disciplina concernente la ricevuta fiscale.

Articolazione della risposta

Già dai primi anni '70 era particolarmente sentita la necessità di introdurre dei meccanismi di controllo per quelle categorie di contribuenti non tenute all'obbligo dell'emissione della fattura (commercianti al minuto, artigiani etc.), al fine di combattere l'evasione fiscale molto accentuata in quei settori. Perciò la L. 10-5-1976, n. 249 aveva previsto la possibilità di obbligare, attraverso l'emanazione di decreti ministeriali, determinate categorie di contribuenti IVA ad emettere una *ricevuta fiscale* per ogni operazione per la quale *non è obbligatoria l'emissione della fattura*.

Successivamente, per le medesime finalità, il legislatore con la L. 18/1983, ha previsto l'*obbligo di emissione dello scontrino fiscale* mediante l'utilizzo di registratori di cassa, per altre categorie di contribuenti individuati con diversi successivi provvedimenti.

I due documenti sono diventati con il tempo *alternativi*, in modo da lasciare ai contribuenti la facoltà di scegliere la soluzione organizzativa ritenuta meno onerosa.

La grande evoluzione dei canali informatici, realizzata dall'Agenzia delle entrate, e la necessità di garantire un flusso di informazioni relative a diverse tipologie di contribuenti, attraverso i *canali telematici*, ha spinto il legislatore ad individuare nuove forme di controllo delle transazioni operate dai contribuenti.

Già la legge finanziaria 2005 (art. 1, co. 429-432, L. 311/2004) ha consentito alle *imprese della grande distribuzione* di non emettere ricevute o scontrini relativi alla cessione di beni o prestazione di servizi, ma di adempiere all'obbligo della certificazione dei corrispettivi giornalieri attraverso la trasmissione telematica, con riferimento a ciascun punto vendita, all'Agenzia delle entrate. Resta fermo l'obbligo dell'emissione della fattura qualora il cliente ne faccia richiesta.

L'art. 37, co. 35-37ter, del D.L. 223/2006, conv. in L. 248/2006 ha poi esteso la disposizione anche per i soggetti che svolgono attività di commercio al minuto e assimilate in locali aperti al pubblico.

La circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, a tale proposito, precisava che in presenza di più punti vendita, la trasmissione dei dati dovesse avvenire distintamente per ciascuna unità locale.

A conclusione di un lungo travaglio legislativo l'art. 16, co. 2, D.L. 185/2008, conv. in L. 2/2009, ha disposto l'abrogazione dei predetti commi da 33 a 37ter del D.L. 233/2006 (peraltro mai applicati per la mancata emanazione dei provvedimenti attuativi): di conseguenza *la trasmissione telematica dei corrispettivi rimane in via facoltativa solo per le imprese della grande distribuzione*.

Inoltre, per effetto dell'abrogazione dei co. 363-366 dell'art. 1 L. 244/2007 ad opera dell'art. 16, co. 4, D.L. 185/2008 *sono venute meno anche le disposizioni relative all'applicazione di dispositivi elettronici di controllo degli incassi e dei distributori automatici*.

2. Quali sono le operazioni soggette al rilascio della ricevuta fiscale?

Riferimenti normativi: art. 12 co. 1 L. 413/1991; artt. 1 e 3 D.P.R. 696/1996.

Disciplina: la L. 413/1991 ha generalizzato l'obbligo di certificazione dei corrispettivi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi, introducendo ulteriori innovazioni.

Domande conseguenziali: esclusioni; ricevuta fiscale unificata; sanzioni.

Articolazione della risposta

La normativa relativa ai soggetti tenuti al rilascio di tale documento è stata oggetto di numerosi interventi, talvolta non coordinati tra loro, al punto di creare confusione e difficoltà. Per porre rimedio a tale inconveniente, la L. 413/1991 (art. 12, co. 1) ha previsto l'*estensione generalizzata*, a decorrere dal 1° gennaio 1993, *dell'obbligo di certificare i corrispettivi delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi*, di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non su richiesta del cliente, mediante rilascio della ricevuta fiscale (o dello scontrino fiscale). Il tutto nel rispetto del criterio di massima che prevede l'obbligo dell'emissione della ricevuta fiscale per le prestazioni di servizi e quello dell'emissione dello scontrino fiscale per le cessioni di beni.

La stessa legge ha inoltre introdotto due importanti innovazioni:

- *generalizzazione dell'opzione tra ricevuta fiscale o scontrino;*
- *previsione della ricevuta fiscale unificata valida per tutte le categorie.*

Nel quadro di un più generale intento di semplificare gli adempimenti contabili, il D.P.R. 21-12-1996, 696, in attuazione della L. 549/1995 (art. 3, co. 147), ha previsto:

- *l'esclusione dell'obbligo del rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale* nell'ipotesi in cui tali adempimenti risultano gravosi e privi di apprezzabile rilevanza ai fini del controllo;
- *l'esclusione dell'obbligo di emissione dello scontrino fiscale* qualora per la stessa operazione venga emessa la fattura;
- *l'equiparazione dell'emissione della ricevuta a quella dello scontrino e viceversa*, anche ai fini della deducibilità della prestazione o dell'acquisto da parte dell'acquirente.

2 bis. Sono previste delle esclusioni dall'obbligo di emissione della ricevuta?

Sì. Occorre premettere che la L. 413/1991 ha ridisegnato una nuova mappa delle attività agevolate.

Infatti, il secondo comma dell'art. 12 della citata legge, ha previsto **l'esclusione dall'obbligo di emissione della ricevuta fiscale** (o dello scontrino) per:

- le cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato;
- le cessioni di beni iscritti nei pubblici registri;
- le cessioni di carburanti e lubrificanti per autotrazione;
- *le cessioni di prodotti agricoli* effettuate dai produttori agricoli soggette al particolare regime previste dall'art. 34 del D.P.R. 633/1972;
- le cessioni di giornali quotidiani, periodici, libri non di antiquariato;
- *le cessioni di beni risultanti*, ancorché non ne sussista l'obbligo, *da fattura accompagnatoria* e, se integrati nell'ammontare del corrispettivo, *da bolla di accompagnamento o documento equipollente*;
- *le prestazioni di notai* per le quali, a norma del D.M. 25-9-1981, sono previsti compensi in misura fissa e per i protesti di assegni e cambiali.

Obbedendo al dettato del 3° comma dell'art. 12 della L. 413/1991, il D.M. 21-12-1992 ha, inoltre previsto, *l'esonero per determinate categorie di contribuenti e per una serie di operazioni che presentino carattere di ripetitività e scarsa rilevanza fiscale*.

Il D.P.R. 696/1996 ha inoltre aggiunto ai casi di esonero (dall'emissione di ricevuta o scontrino) già esistenti, altre esenzioni a favore di operatori economici di rilevanza marginale.

2 ter. È stato varato un modello di ricevuta fiscale unificata?

Sì. Il D.M. 30-3-1992 ha varato un unico modello di ricevuta fiscale (**ricevuta fiscale unificata**) valido per tutte le categorie di contribuenti, superando i problemi connessi alle precedenti disposizioni normative.

La ricevuta fiscale unificata è stata utilizzata a partire dal 1° gennaio 1993; tuttavia, per evitare aggravii economici alle categorie interessate, in luogo del nuovo modello unificato, si è consentito l'utilizzo degli stampati relativi alle ricevute fiscali o fatture-ricevute fiscali conformi alla precedente modulistica, fino ad esaurimento delle scorte.

La ricevuta fiscale unificata deve contenere le seguenti indicazioni (art. 2 D.M. 30-3-1992):

- numerazione progressiva prestampata, attribuita dalla tipografia autorizzata a stampare i suddetti modelli;
- data dell'operazione;
- ditta, denominazione o ragione sociale (ovvero nome e cognome della persona fisica), domicilio fiscale e numero di partita IVA dell'emittente, nonché l'ubicazione dell'esercizio in cui viene esercitata l'attività e sono conservati i documenti previsti dal citato decreto;
- natura, qualità e quantità dei beni e servizi che sono oggetto dell'operazione;
- ammontare dei corrispettivi dovuti, comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto.

Laddove il medesimo documento assuma la forma di *fattura-ricevuta fiscale* deve contenere, secondo quanto stabilito dal comma 2 dell'art. 2 del decreto in esame, il numero progressivo attribuito dall'emittente, i dati identificativi del cliente, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto applicata, l'ammontare imponibile e l'imposta relativa.

La fattura-ricevuta fiscale deve essere rilasciata a richiesta del cliente ed assolve le medesime funzioni della fattura.

La ricevuta deve essere emessa in *duplice esemplare* per ciascuna operazione e copia deve essere consegnata contestualmente al cliente.

Se al momento di utilizzazione della prestazione, il corrispettivo non viene pagato in tutto od in parte, deve esserne fatta menzione nella ricevuta fi-

scale; all'atto del saldo verrà emessa altra ricevuta, che deve contenere anche gli estremi di quella precedentemente rilasciata (art. 2, co. 3, D.M. 30-3-1992).

Le copie delle ricevute fiscali vanno conservate, ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 633/1972 fino alla definizione dell'eventuale accertamento relativo al periodo d'imposta corrispondente.

2 quater. Come sono sanzionate la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali e documenti di trasporto?

Con la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo sono state completamente riscritte anche le norme sanzionatorie relative agli illeciti di natura amministrativa in materia di ricevuta fiscale.

La nuova disciplina, contenuta nell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997, sostituisce pertanto la precedente, abrogata dallo stesso decreto legislativo.

In caso di mancata emissione di **ricevuta fiscale, scontrino o documento di trasporto** o nell'ipotesi di emissione di tali documenti per importi inferiori, si applica la sanzioni pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. Tale sanzione in ogni caso non può essere inferiore a 516 euro (art. 6, co 3 e 4, D.Lgs. 471/1997).

3. Quali operazioni sono soggette al rilascio dello scontrino fiscale?

Riferimenti normativi: L. 18/1983; art. 12 L. 413/1991.

Chiarimenti: la L. 413/1991 ha stabilito espressamente quali categorie sono esonerate, e non più come in passato, quelle obbligate.

Domande consequenziali: voci dello scontrino fiscale.

Articolazione della risposta

Per fini analoghi a quelli che hanno portato l'introduzione delle ricevute fiscali, la L. 26-1-1983, n. 18, ha previsto l'*obbligo del rilascio di apposito scontrino fiscale*, utilizzando speciali registratori di cassa o terminali elettronici o bilance elettroniche munite di stampante, per le seguenti operazioni:

— *cessioni di beni in locali aperti al pubblico o in spacci interni*, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura;

— *somministrazione in pubblici esercizi di alimenti e bevande*, per le quali non è obbligatoria la ricevuta fiscale.

È da osservare come la *L. 413/1991 ha modificato l'inquadramento dei soggetti tenuti al rilascio dello scontrino fiscale, stabilendo espressamente le categorie esonerate e non più, come nella previgente legislazione, quelle obbligate.*

Infatti, come visto, trattando della ricevuta fiscale, il 1° comma dell'art. 12 della L. 413/1991 ha previsto dal 1° gennaio 1993 l'obbligo di emissione dello scontrino (o in alternativa della ricevuta) per tutte le attività esonerate dall'emissione di fattura, *tranne* che per le esclusioni già viste. Al riguardo, va sottolineato, che di massima l'obbligo di emissione dello scontrino è previsto per tutti coloro che effettuino cessioni di beni e non sono tenuti al rilascio di fatture (se non su richiesta del cliente).

Tra le categorie che dal 1° gennaio 1993 sono sottoposte all'obbligo di rilascio dello scontrino rientra anche quella di coloro che effettuano operazioni di commercio su aree pubbliche ai sensi della L. 112/1991 (*ambulan-ti*). Peraltro, la particolare tipologia di commercio ambulante, ha indotto l'amministrazione finanziaria a differenziare le caratteristiche sia dello scontrino sia dei registratori di cassa, rispetto a quelle previste per gli altri operatori.

Come già visto, le imprese che operano nel settore della grande distribuzione possono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare complessivo giornaliero dei compensi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi.

3 bis. Lo scontrino deve contenere delle voci determinate?

Sì, le voci che deve evidenziare lo scontrino sono:

- *ditta, denominazione o ragione sociale*;
- *numero di partita IVA*;
- *ubicazione dell'esercizio commerciale* (solo per commercianti, artigiani e esercenti in locali aperti al pubblico);
- *numero di iscrizione al REC e alla relativa Camera di commercio* (solo per gli ambulanti), *estremi dell'autorizzazione del sindaco* (solo per i produttori agricoli);
- *una serie di righe riservate ai corrispettivi parziali con relativi sconti o correzioni a rettifica*;

- *subtotale* (obbligatorio solo in presenza dei rimborsi di cui ai due punti seguenti);
- *rimborsi eventuali per reso merce* (preceduti dal segno «-», perché da sottrarre al subtotale);
- *rimborsi eventuali per reso imballaggi* (preceduti dal segno «-», perché da sottrarre al subtotale);
- *totale* (stampato con maggiore evidenza grafica);
- *data, ora e minuto* di emissione;
- *numero progressivo di emissione nella giornata*;
- *logotipo fiscale e numero di matricola dell'apparecchio*.

Per le operazioni di commercio effettuate su aree pubbliche in forma itinerante, l'art. 8 del D.M. 21-12-1992 consente il rilascio di *scontrino manuale o prestampato a tagli fissi*, a condizione che i prodotti commercializzati appartengano a non più di tre categorie merceologiche e che non si sia esercitata l'opzione per la ricevuta fiscale.

Tali scontrini vanno emessi in duplice esemplare di cui uno va consegnato al cliente all'atto del pagamento del corrispettivo o, se precedente, al momento della consegna del bene o di ultimazione della prestazione.

4. Quali semplificazioni ha introdotto il D.P.R. 696/1996 in materia di certificazione dei corrispettivi?

Riferimenti normativi: D.P.R. 696/1996.

Chiarimenti: sottolineare che il D.P.R. 696, ha previsto la liberalizzazione della scelta tra ricevuta e scontrino fiscale, oltreché ulteriori novità sempre nell'ottica della semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi.

Articolazione della risposta

Il D.P.R. 696/1996, recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi, oltre ad avere *liberalizzato la scelta tra ricevuta e scontrino fiscale ed aver individuato altre categorie di operatori economici esonerati* dal rilascio di certificazioni fiscali, ha stabilito:

- *l'abolizione dell'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale per le operazioni per le quali è stata emessa fattura* (in precedenza lo scontrino andava emesso ed allegato alla fattura);

- che l'*emissione di scontrino o ricevuta fiscale integrati* con la descrizione dell'operazione e i dati del cliente *esonera dall'emissione del documento di trasporto*;
- che lo *scontrino e la ricevuta fiscale integrati* degli elementi relativi alla natura, qualità e quantità dell'operazione, numero di codice fiscale dell'acquirente o committente, *sono validi ai fini della deducibilità delle spese sostenute per l'acquisto di beni e di servizi ai fini delle imposte sui redditi.*

Sezione Seconda

La bolla di accompagnamento per le merci viaggianti e il documento di trasporto

1. Quale evoluzione storica ha avuto la disciplina della bolla di accompagnamento?

Riferimenti normativi: D.P.R. 627/1978; D.P.R. 472/1996.

Chiarimenti: l'obbligo della bolla di accompagnamento per le merci viaggianti, introdotto nel 1978 è stato soppresso con un collegato alla finanziaria per il 1996. È stato previsto l'obbligo di utilizzo del cd. documento di trasporto.

Articolazione della risposta

Con il D.P.R. 6-10-1978, n. 627 e successive modificazioni, era stata resa obbligatoria la ***bolla di accompagnamento per le merci viaggianti*** a decorrere dal 1° gennaio 1979.

Con l'istituzione di tale documento, che permetteva il controllo sulla qualità e quantità delle merci all'atto del loro trasferimento, si tentava di raggiungere l'obiettivo della totale fatturazione delle merci vendute, al fine di scoraggiare l'evasione.

Tutti gli operatori, salvo limitati casi di esonero, erano obbligati a trasferire le merci con le bolle e ad esibire per i controlli tali documenti, numerati progressivamente e iscritti prima dell'uso in apposito registro prebollato e, pertanto, non eliminabili e non sostituibili. Dal controllo dei bollati era inoltre possibile determinare la quantità di merce venduta e, per i commercianti al minuto, ricostruire le quantità di tutto ciò che avevano acquistato e risalire così al reale giro d'affari.

Tale sistema di controllo non trovava equivalenti negli altri paesi membri dell'Unione europea e ciò creava numerosi inconvenienti nei trasporti connessi alle operazioni intracomunitarie.

Dal 1° gennaio 1993, si rese necessaria l'abolizione della bolla di accompagnamento per gli scambi intracomunitari. L'obbligo rimase in vigore esclusivamente per i trasporti interni. Finalmente, con il D.P.R. 472/1996, si è giunti alla *soppressione della bolla di accompagnamento a decorrere dal 27 settembre 1996*, perché i benefici che l'amministrazione traeva dai controlli effettuati attraverso di essa non erano tali da controbilanciare l'aggravio organizzativo che il suo utilizzo comportava per gli operatori economici ed il relativo sistema sanzionatorio, spesso troppo severo e rigido.

Nell'intento di adottare una disciplina più consona a quella comunitaria, lo stesso D.P.R. 472/1996 ha previsto l'utilizzo di un altro documento, il cd. **documento di trasporto (DDT)**, che pur tuttavia non sostituisce la bolla di accompagnamento, in quanto la sua emissione non è obbligatoria se non per specifiche fattispecie.

La **bolla di accompagnamento**, comunque, rimane in vita, ai sensi del co. 1 dell'art. 1 del D.P.R. 472/1996, limitatamente alla *circolazione di tabacchi e fiammiferi, prodotti sottoposti al regime delle accise, ad imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale*.

2. Come è disciplinato il documento di trasporto (DDT)?

■ **Riferimenti normativi:** art. 1, co. 3 D.P.R. 472/1996.

Articolazione della risposta

In seguito all'abolizione della bolla di accompagnamento, le merci in transito non devono più essere necessariamente scortate da alcun documento, fatta eccezione per i casi di *fatturazione differita* e di *trasporto di beni per casuali diverse dalla vendita* (C.M. 11-10-1996, n. 249/E).

Nella prima ipotesi (*fatturazione differita*), dunque il documento di trasporto (DDT) deve accompagnare il bene. Esiste, tuttavia, la possibilità di inviare il documento a mezzo posta, corriere o strumenti di trasmissione elettronica (ad esempio fax) nel giorno in cui ha inizio il trasporto. Nel caso si sia invece optato per la *fatturazione immediata*, la fattura può scortare i beni o può essere inviata entro le ore 24 del giorno di effettuazione dell'operazione con i mezzi su citati.

Costituiscono eccezione a questo principio di carattere generale, oltre ai trasporti aventi ad oggetto beni per cui è esplicitamente rimasto in vigore l'obbligo di emissione della bolla, il trasporto di beni inviati da operatori italiani ad operatori con sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino (C.M. 16-9-1996, n. 249/E).

Il documento di trasporto emesso per la movimentazione dei beni *a titolo non traslativo della proprietà*, avente le caratteristiche di cui all'art. 1, co. 3, del D.P.R. 472/1996 (data, generalità del cedente, del cessionario etc.), è idoneo a superare la presunzione di cessione dei beni di cui al D.P.R. 441/1997 ai fini dei controlli effettuati dagli organi competenti.

Secondo quanto disposto dall'art. 1, co. 3 del D.P.R. 472/1996, *il documento di trasporto deve indicare essenzialmente: la data di trasporto, le generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, la descrizione della natura, della quantità e della qualità dei beni ceduti.*

Tuttavia, in relazione alle operazioni per cui ci si è avvalsi della facoltà della fatturazione differita, ulteriore elemento da indicare obbligatoriamente nel documento di trasporto è il *numero progressivo*: infatti, la fattura differita deve richiamare il numero e la data del documento di trasporto cui fa riferimento.

Circa il *numero di esemplari*, la legge non ne dà una specifica indicazione; comunque dall'*obbligo posto a carico del cedente e del cessionario di conservare il DDT* (e non anche dell'eventuale vettore) si evince che gli esemplari debbano essere almeno due.

Il DDT va emesso in *forma libera*, diversamente da quanto avveniva per le bolle di accompagnamento per le quali era prevista l'utilizzazione di modelli conformi a quelli approvati con decreti ministeriali.

Per ciò che concerne la *conservazione*, si continuano ad applicare le disposizioni dell'art. 22 del D.P.R. 600/1973, richiamate dall'art. 39 del D.P.R. 633/1972.

Particolari modalità di emissione sono invece previste per i seguenti casi:

- *tentata vendita*;
- trasporto di campionari da parte di agenti e rappresentanti;
- trasporto promiscuo di beni assoggettati e di beni non assoggettati alla bolla di accompagnamento.