

ATTIVITÀ DI FORMAZIONE E FATTURAZIONE

La Alfa s.r.l. presta servizi di formazione in diversi ambiti (cultura generale, sport, salute, ecc.), principalmente a favore di soggetti privati, senza il rilascio di alcuna certificazione o attestazione: gli incassi derivanti dallo svolgimento delle attività da parte della società avvengono quasi esclusivamente con modalità tracciabili (bonifico, POS, c/c postale, ecc.), con la conseguenza che le generalità dei clienti sono rinvenibili dalla documentazione attestante il pagamento stesso. Si chiede, pertanto, se la Alfa s.r.l. possa, in luogo dell'emissione della fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, certificare i servizi prestati tramite rilascio di ricevuta fiscale ai sensi del successivo art. 22 del Decreto Iva e, in caso affermativo, se possa tenere numerazioni distinte, poiché gli incassi ed i luoghi di svolgimento dei corsi sono differenti, con l'effetto che sarebbe così più agevole certificare le operazioni effettuate.

Risposta

In linea generale, l'art. 21, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, nel disciplinare gli **obblighi dei contribuenti ai fini Iva**, dispone che "per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella o simili". Il successivo co. 2 contiene l'elenco degli elementi che compongono la fattura, tra cui i dati completi per l'identificazione del cessionario o committente (ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio, ecc.), nonché il numero di partita Iva (se soggetto passivo d'imposta), ovvero il codice fiscale (se privato o soggetto che non agisce nell'esercizio d'impresa o arte o professione). Per quanto riguarda gli obblighi di registrazione, l'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 contiene modalità e termini di annotazione dei documenti, richiedendo in generale che tale adempimento avvenga per ciascuna fattura emessa, entro 15 giorni dall'emissione, ed indicando il numero progressivo, la data di emissione, l'ammontare imponibile e la relativa imposta (distinta per aliquota), nonché gli estremi della controparte (ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome se trattasi di soggetto privato).

Allo scopo di semplificare gli adempimenti connessi all'obbligo di emissione e registrazione delle fatture, **l'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 prevede diverse fattispecie** per le quali – sia per la tipologia di

attività rivolta normalmente ad un vasto pubblico, sia per il basso valore delle singole operazioni poste in essere – **non è obbligatoria l'emissione della fattura**, se non dietro specifica richiesta da parte del cliente. In tali ipotesi, tuttavia, è chiesto di certificare l'operazione tramite emissione di un **documento sostitutivo della fattura**, che si concretizza alternativamente in una ricevuta fiscale o in uno scontrino, segnalando sin da subito che la scelta tra i due strumenti di certificazione è assolutamente libera (C.M. n. 97/E/1997). Il principale vantaggio sotteso alla certificazione dei corrispettivi tramite ricevuta o scontrino fiscale risiede nella circostanza che in tale documento non è necessario riportare i dati anagrafici del cessionario o committente, poiché l'art. 2 del D.M. 30.3.1992 (per quanto riguarda la ricevuta fiscale), stabilisce che la ricevuta fiscale deve contenere i seguenti elementi:

- numerazione progressiva prestampata (le ricevute fiscali devono essere acquistate presso le tipografie autorizzate);
- data;
- ditta, denominazione o ragione sociale del soggetto emittente;
- luogo di esercizio dell'attività e di conservazione dei documenti fiscali;
- natura, qualità e quantità dei beni e servizi che sono oggetto dell'operazione;
- ammontare dei corrispettivi comprensivi dell'Iva.

In merito agli obblighi di annotazione, l'art. 24, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce, come criterio generale, che i corrispettivi devono essere annotati entro il primo giorno non festivo successivo in apposito registro, evidenziando che l'art. 6, co. 4, del D.P.R. n. 695/1996 consente l'annotazione cumulativa dei corrispettivi di ciascun mese solare entro il giorno 15 del mese successivo.

Operazioni esonerate dall'obbligo di fatturazione

L'art. 22, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972 prevede una serie di contribuenti, o attività, non soggetti all'obbligo di emissione della fattura (salvo che la stessa sia richiesta dal cliente):

- **cessione di beni** effettuate in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio, in forma ambulante oppure **dacommercianti al minuto in locali aperti al pubblico**, nei quali i clienti possono liberamente accedere nelle ore di apertura, e nei quali vi è un diretto ed immediato rapporto tra dettagliante ed acquirente (**R.M. n. 119/E/1996**);
- **prestazioni alberghiere**;
- **somministrazione di alimenti e bevande** effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o

mediante apparecchi di distribuzione automatica;

- **prestazioni di trasporto** di persone, veicoli e bagagli al seguito;
- prestazioni di servizi rese nell'esercizio di impresa in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;
- **prestazioni di custodia e amministrazione di titoli**, nonché altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;
- **operazioni esenti** previste dall'art. 10, nn. da 1) a 5), e nn. 7), 8), 9), 16) e 22), del D.P.R. n. 633/1972;
- **attività di organizzazione di escursioni**, viste della città, giri turistici ed eventi similari, effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo.

Il successivo co. 2 dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 contiene un'estensione ad altre fattispecie della possibilità di certificare le operazioni con emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino, subordinate tuttavia all'emanazione di apposito decreto ministeriale, relativamente "ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi". Nel corso del tempo, si sono susseguiti **diversi decreti ministeriali che hanno ampliato l'ambito applicativo dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972** a specifici soggetti e attività:

- Croce Rossa Italiana (D.M. 4.3.1976);
- Telecomunicazioni (D.M. 24.10.2000);
- Aziende ed istituti di credito (D.M. 12.4.1979);
- Imprese di assicurazione (D.M. 12.4.1979);
- Enti concessionari di autostrade per i pedaggi relativi ai transiti autostradali (D.M. 20.7.1979);
- Agenzie di viaggio e turismo, limitatamente ad alcune operazioni (D.M. 30.7.1999);
- Esattorie comunali (D.M. 2.12.1980);
- Somministrazioni di acqua e manutenzione degli impianti di fognatura i cui corrispettivi sono riscossi mediante ruoli esattoriali (D.M. 24.10.2000);
- Somministrazioni di acqua, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano (D.M. 24.10.2000);
- Esercenti il servizio di traghettamento di automezzi tra porti nazionali (D.M. 22.12.1980);
- Notai, per le prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di rilascio di ricevuta o scontrino fiscale (D.M. 25.9.1981);

- Enti e società che effettuano prestiti o finanziamenti ai propri dipendenti in base a norme di legge o ad accordi sindacali (D.M. 26.7.1985);
- Prestazioni effettuate nei porti (D.M. 19.9.1980);
- Viaggi e soggiorni turistici organizzati e posti in essere da pubbliche amministrazioni (D.M. 7.7.1998).

Dalla lettura delle disposizioni normative riportate, emerge che il legislatore Iva prevede quale **regola generale l'obbligo di certificare le operazioni effettuate tramite l'emissione della fattura**, derogando a tale obbligo solamente per alcune tipologie di operazioni, o per alcuni soggetti, il cui elenco – contenuto sia nell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 che nei decreti ministeriali emanati nel corso del tempo – deve considerarsi tassativo. In altre parole, la **non obbligatorietà della fattura**, con conseguente certificazione delle operazioni tramite ricevuta o scontrino fiscale, **non è necessariamente collegata alla circostanza di operare con soggetti "privati"**, ovvero al numero delle operazioni, in quanto il legislatore dell'Iva ha inteso limitare tale ambito a specifici soggetti oppure attività. Per tutti gli altri, la regola da applicare è quella generale di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, comportante l'obbligo di emissione della fattura per ciascuna operazione.

Alla luce dell'analisi e delle considerazioni esposte, **si ritiene che la Alfa s.r.l. non possa rientrare in una delle ipotesi elencate nell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972**, nemmeno in quella riferita genericamente alle attività di prestazioni di servizi rese nell'esercizio d'impresa, poiché è richiesto che tali attività siano svolte in locali aperti al pubblico (per la definizione si rimanda alla R.M. n. 119/E/1996), in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti. Nel caso di specie, infatti, **non ricorre alcuna delle situazioni illustrate e previste dalla norma**. Per quanto concerne le fattispecie previste nei singoli decreti emanati a norma del co. 2 dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, è agevole osservare che la Alfa s.r.l. non può rientrare in alcuna di esse, in quanto limitate alle specifiche attività e soggetti indicati nei singoli decreti.

Possibili semplificazioni

Pur non essendo oggetto del quesito, per completezza si ritiene opportuno segnalare che l'art. 21-bis del D.P.R. n. 633/1972 prevede la **possibilità di emettere fatture semplificate**, tuttavia limitatamente ad operazioni di importo non superiore a euro 100: in tale documento, è possibile riportare, anche in sede di registrazione, solamente la partita Iva o il codice fiscale del cessionario o committente, e non anche gli altri dati riferiti alla ditta, denominazione o ragione sociale, ecc. (C.M. n. 18/E/2014). È, inoltre, opportuno ricordare che l'art. 6 del D.P.R. n. 695/1996 prevede la possibilità, sia per le fatture emesse che per quelle



ricevute, di annotare un **unico documento riepilogativo** per tutte le operazioni effettuate, o ricevute, nell'arco di un mese solare, purchè di importo – per singola operazione – inferiore ad euro 300. In tale documento riepilogativo, devono essere indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'importo complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata. Si tratta, pertanto, di una semplificazione che consente di procedere ad una sola registrazione delle operazioni riferite a ciascun mese solare (purchè entro la soglia indicata), fermo restando l'obbligo di emissione della fattura per ciascuna singola operazione ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

CAMPAGNA
Viale della Pace, 105
84022 Campagna (SA)
tel. +39 0828 44284
email: info@studioluongo.eu

MILANO
Corso Lodi, 54
20135 Milano (MI)
tel. +39 02 21118780
email: milano@studioluongo.eu

TREVISO
Via Calmaggione, 30
31100 Treviso (TV)
tel. +39 0422 1627281
email: treviso@studioluongo.eu