STABILIMENTI BALNEARI
OBBLIGO DI RILASCIO DELLA RICEVUTA FISCALE E SCONTRINO

L'eliminazione dell'esonero dall'obbligo di rilascio della ricevuta o scontrino fiscale rivitalizza i chiarimenti a suo tempo forniti dall'Amministrazione finanziaria.

Tra le varie disposizioni contenute nella cosiddetta "manovra di Ferragosto" (decreto legge n. 138/2011), durante l'iter per la conversione in legge è stato inserito l'obbligo di certificazione dei corrispettivi conseguiti dagli stabilimenti balneari, tramite emissione di ricevuta o scontrino fiscale, quale misura per contrastare l'evasione fiscale.
La misura è contenuta nel comma 36-vicies dell'articolo 2 del medesimo decreto che abroga la lettera rr) dell'art. 2, comma 1 del D.P.R. n. 696/1996, la quale esentava dall'obbligo di emissione di scontrini o ricevuta fiscale le prestazioni di servizi rese sul litorale demaniale dai titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti, con l'eccezione delle somministrazioni di alimenti e bevande e di ogni altra attività non connessa con quella autorizzata.

1. LA DISPOSIZIONE NORMATIVA CHE REINTRODUCE L'OBBLIGO: AMBITO OGGETTIVO E SOGGETTIVO

L'articolo 2, comma 36-vicies, del D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, convertito in legge n. 148 del 14 settembre 2011, stabilisce che:

"***Al comma 1 dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, è abrogata la lettera rr)."***

L'articolo 2, comma 1, del D.P.R. n. 696/96, nell'elencare le operazioni non soggette all'obbligo di certificazione, alla lettera rr), prevede le ***"prestazioni di servizi rese sul litorale demaniale dai titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti, escluse le somministrazioni.***
Si ricorda che il citato D.P.R., oltre ad introdurre disposizioni di semplificazione degli adempimenti contabili e ad aver stabilito una sostanziale equiparazione della ricevuta fiscale con lo scontrino fiscale, ha anche elencato gli esoneri dall'obbligo di rilascio della certificazione dei corrispettivi, sia confermando quelli precedentemente esistenti, sia modificando il contenuto di quelli già previsti in passato, sia introducendo nuove fattispecie caratterizzate dalla marginalità delle operazioni e dalla scarsa rilevanza dell'attività stessa ai fini dei controlli.
Rispetto alla formulazione precedente, contenuta nel DM 21 gennaio 1992 (modificato con DM 10 maggio 1995), il citato D.P.R. n. 696/96 ha reintrodotto l'esclusione per gli stabilimenti balneari, alla lettera rr), seppure delimitandola agli stabilimenti balneari "**titolari dei relativi provvedimenti amministrativi rilasciati dalle autorità competenti"**.
Con la **circolare n. 97/E del 4 aprile 1997**, l'Agenzia ha chiarito che l'esclusione dall'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale o scontrino era riconosciuta esclusivamente:

- ai gestori di stabilimenti balneari (marittimi, lacuali, fluviali), titolari del relativo provvedimento amministrativo rilasciato dalle autorità competenti per l'esercizio dell'attività in esame;
- agli eventuali altri soggetti ai quali, ai sensi dell'art. 45-bis codice navigazione, il concessionario in casi eccezionali e per periodi determinati previa autorizzazione, ha affidato la gestione dell'attività oggetto della concessione.

Tale circolare ha anche fornito un chiarimento **sull'ambito oggettivo** della citata disposizione di cui alla lettera rr), individuando in via esemplificativa le prestazioni "tipiche" e quelle collaterali effettuate dagli stabilimenti balneari.
In sostanza,

- **non erano soggette all'obbligo di rilascio delle ricevute fiscali/scontrini fiscali** (per effetto della lettera rr, art. 2, D.P.R. n. 696/96), le seguenti prestazioni "tipiche**"**:
- **l'accesso agli impianti di balneazione**,
- **l'uso di spogliatoi, cabine, docce, servizi igienici**,
- **noleggio di sedie a sdraio, lettini e ombrelloni**. Vi possono essere ricomprese anche quelle tipicamente connesse a quelle balneari, quali: **noleggio di pattini e di piccole barche non a motore**;
- **erano soggette all'obbligo di rilascio delle ricevute fiscali/scontrini fiscali** (in quanto non rientranti nella lettera rr, citata), le seguenti prestazioni collaterali e non strettamente attinenti all'attività dello stabilimento, quali:
- l'uso di piscine,
- massaggi, sauna, bagno turco,
- servizi di parrucchiere, estetista, boutique, emporio,
- corsi di nuoto, surf, vela e sub,
- custodia autoveicoli in aree all'uopo destinate,
- deposito di imbarcazioni o wind-surf di proprietà dei singoli clienti;
- **erano soggette all'obbligo di rilascio delle ricevute fiscali/scontrini,** in quanto espressamente non comprese nella norma di esclusione:
- gestione di bar, ristoranti, tavole calde e pizzerie situati nell'ambito degli impianti di balneazione.

Tale quadro di riferimento è rimasto valido fino all'entrata in vigore della disposizione in commento che, abrogando la norma di esclusione di cui alla lettera rr), **ha reso obbligatorio il rilascio della ricevuta fiscale/scontrino per tutte le prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli stabilimenti balneari.**
Per quanto riguarda **le modalità di rilascio,** si fa presente che nella citata circolare n. 97/E del 1997, al paragrafo 4.1, è chiarito che "*i soggetti obbligati di volta in volta dai vari decreti ministeriali introduttivi dell'adempimento, potranno continuare a operare sulla base delle disposizioni normative, delle istruzioni, delle circolari e risoluzioni ministeriali a suo tempo diramate".*

Entrata in vigore
La modifica, intervenuta in sede di conversione in legge del decreto, **è entrata in vigore il 17 settembre 2011**, giorno successivo a quello di pubblicazione della legge di conversione nella Gazzetta Ufficiale.
Da chiarimenti avuti per le vie brevi, si fa presente che la volontà del legislatore è stata quella di rendere immediatamente operativa la disposizione. In sostanza, l'Amministrazione avrebbe ritenuto non applicabile la previsione contenuta nello Statuto del contribuente (articolo 3, comma 2, L. 212 del 27 luglio 2000), secondo cui le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore.

2. I CHIARIMENTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA EMANATI SULL'ARGOMENTO TORNANO IN VIGORE

La disposizione in commento, eliminando la norma agevolativa (lettera rr), di fatto ripristina la legislazione in vigore fino all'introduzione dell'esclusione avvenuta con il citato D.P.R. n. 696/96.
Di conseguenza, si ritengono applicabili i chiarimenti forniti dall'Amministrazione relativamente alla previgente normativa.
Si tratta, in sintesi, dei seguenti documenti di prassi:

1. **circolare ministeriale n. 24 del 30 marzo 1992,**
2. **circolare ministeriale n. 33 del 18 maggio 1992**,
3. **circolare n. 15 del 23 luglio 1993,**
4. **circolare n. 97/E del 4 aprile 1997.**

E' opportuno ripercorrere le varie tappe, a decorrere dal 1991, soprattutto per coordinare i chiarimenti ministeriali sulle modalità di emissione della ricevuta fiscale/scontrino.

2.1 La disciplina della certificazione per gli stabilimenti balneari dal 1991 ad oggi

- **Legge n. 413 del 30 dicembre 1991, articolo 12**: l'obbligo di rilascio delle ricevute e scontrini fiscali è stato generalizzato per tutte le prestazioni di servizi e cessioni di beni per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, se non richiesta dal cliente, con decorrenza 1° gennaio 1993.

Relativamente ad alcune attività, il legislatore ha ritenuto di **anticipare detto obbligo**. Con l'emanazione del decreto ministeriale 29 gennaio 1992, la decorrenza dell'obbligo di rilascio delle ricevute e scontrini fiscali è stata fissata **al 31 marzo 1992** per le prestazioni di barbieri e parrucchiere per uomo, nonché per gli **esercenti attività di noleggio di beni mobili**. In particolare:

- **Decreto ministeriale 29 gennaio 1992:** l'articolo 1 del decreto ha stabilito l'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale per le attività di noleggio di beni mobili (oltre che per barbieri e parrucchieri per uomo) non tenuti all'obbligo dell'emissione della fattura. L'articolo 7 del decreto ha stabilito l'efficacia della disposizione dal 31 marzo 1992. L'articolo 1, comma 2, ha precisato che la ricevuta fiscale deve essere emessa, relativamente all'attività di noleggio di beni mobili, **nel momento della consegna del bene.**

L'Amministrazione finanziaria ha fornito dei primi chiarimenti in merito alle prestazioni per le quali l'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale è stato anticipato al 31 marzo 1992. **Con la circolare ministeriale n. 24 del 30 marzo 1992, ha chiarito il significato del termine "noleggio" e il momento di emissione della ricevuta fiscale.**
Con la successiva **circolare n. 33 del 18 maggio 1992,** ha fornito ulteriori precisazioni per le prestazioni di noleggio rese dagli stabilimenti balneari. In particolare:

- **Circolare ministeriale n. 24 del 30 marzo 1992:** l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il termine noleggio va inteso in senso atecnico come contratto che consente l'utilizzazione o il godimento di un bene mobile dietro corrispettivo, apparendo ininfluente il fatto che il bene noleggiato sia suscettibile di utilizzazione nel posto in cui è messo a disposizione del cliente. Di conseguenza, rientra nell'obbligo di ricevuta fiscale il noleggio di sdraie, ombrelloni, pattini, pedalò e simili, noleggiati dagli esercenti di stabilimenti balneari qualora detti beni fossero stati noleggiati autonomamente, e

non in quanto componenti di un contratto più ampio per il quale non siano previsti corrispettivi specifici riferiti alla fruizione dei singoli beni.

- **Circolare ministeriale n. 33 del 18 maggio 1992**: a maggior chiarimento della precedente circolare n. 24/92, l'Amministrazione ha fornito ulteriori precisazioni per le prestazioni di noleggio, entrando anche nel dettaglio dell'attività esercitata dagli stabilimenti balneari.

Innanzitutto, è chiarito che l'attività di noleggio soggetta all'obbligo di ricevuta fiscale dal 31 marzo 1992 è quella rientrante nella codificata categoria della locazione di beni mobili, che si sostanzia in un contratto ad effetti obbligatori da cui nasce, verso corrispettivo, un diritto personale di godimento.
E' ribadito che **l'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale va, comunque, assolto anche per le prestazioni di servizi effettuati dagli esercenti gli stabilimenti balneari nel momento in cui questi locano qualsiasi bene mobile, oggettivamente e specificatamente considerato.**
Non rientrano nella figura negoziale della locazione:
- le prestazioni relative all'accesso negli impianti di balneazione;
- la messa a disposizione di spazi di relazione per incontri, la sorveglianza e assistenza durante la balneazione ed il soccorso in mare, l'uso di servizi igienici, deposito di imbarcazioni e windsurf di proprietà dei singoli clienti, l'uso di spogliatoi e cabine permanentemente o stabilmente ancorati al suolo.
- Se il rapporto contrattuale tra l'esercente lo stabilimento balneare ed il soggetto fruitore del servizio si sostanzia nella fruizione di un servizio il cui corrispettivo è commisurato al *godimento indiscriminato e senza limiti di tutte le strutture dello stabilimento* stesso (piscina, giochi, attrazioni varie), l'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale non sussiste, dato che il corrispettivo non è autonomamente riconducibile ad una "locazione di beni mobili", ma ad un complesso di servizi generalizzati, nei quali il corrispettivo di un bene mobile non è contrattualmente individuato.
- Nel caso di stabilimenti balneari che stipulano convenzioni con gli albergatori per la fruibilità delle strutture di tali stabilimenti da parte degli ospiti dell'albergo, l'obbligo di ricevuta fiscale è in capo all'albergatore che deve emettere il documento anche per le prestazioni accessorie a quelle alberghiere.

Quindi, la prestazione resa dagli stabilimenti balneari consistente nella locazione di sdraie, lettini, pedalò, etc., a fronte di un corrispettivo specifico riferito esclusivamente alla fruizione di tali singoli beni mobili è stata soggetta all'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale dal 31 marzo 1992; il rilascio della ricevuta fiscale avveniva al momento della consegna del bene.

Successivamente, con decreto ministeriale 21 dicembre 1992, è stato disposto un esonero dall'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale, a decorrere dal 1° gennaio 1993, per una serie di prestazioni di servizi e cessioni di beni. Tale decreto è stato rettificato con il **decreto ministeriale 10 maggio 1995 (con effetto dal 15 maggio 1995)**, ed è stata ivi aggiunta una ulteriore esclusione, alla voce n. 23, consistente in "*prestazioni di servizi rese dai gestori di stabilimenti balneari, escluse le somministrazioni di alimenti e bevande ed ogni altra attività non connessa*". Tale esclusione è stata motivata dall'oggettiva difficoltà di adempimento dell'obbligo, sia riguardo al rilascio che alla conservazione del documento fiscale.

- **Decreto ministeriale 10 maggio 1995**: con effetto dal 15 maggio 1995, è stato ampliato l'elenco delle prestazioni escluse dall'obbligo di rilascio delle ricevute fiscali, includendovi anche quelle rese dai gestori degli stabilimenti balneari, escluse le somministrazioni di alimenti e bevande ed ogni altra attività non connessa.

Di conseguenza, le prestazioni rese dagli stabilimenti balneari, diverse dalle locazioni di beni mobili (già assoggettate alla documentazione dal 31 marzo 1992), sono assoggettate all'obbligo di rilascio delle ricevute fiscali dal 1° gennaio 1993 fino al 14 maggio 1995. In particolare, le prestazioni:

- **di locazione di beni mobili diventano certificabili con ricevute fiscali dal 31 marzo 1992;**
- **diverse dalla mera locazione di beni mobili (es.: accesso agli stabilimenti) sono obbligatoriamente certificabili con ricevuta fiscale dal 1° gennaio 1993 fino al 14 maggio 1995,** per tornare poi ad essere **escluse dal 15 maggio 1995.**

A questo punto, è stato necessario coordinare i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria nei vari periodi, soprattutto in considerazione del fatto che il "**momento" di rilascio del documento è stato disciplinato diversamente: .**

- per le locazioni di beni mobili, la ricevuta fiscale deve essere emessa al momento della consegna del bene (D.M. 29/1/1992);
- per le altre prestazioni diverse dalle mere locazioni, la ricevuta deve essere emessa (ai sensi del D.M. 30/3/1992):
- all'atto del pagamento del corrispettivo, totale o parziale;
- e in ogni caso al momento dell'ultimazione della prestazione.

Con la circolare n. 15 del 23 luglio 1993, l'Amministrazione finanziaria ha innanzitutto precisato una **facoltà**, per gli operatori già obbligati alla certificazione dei corrispettivi, di seguire le regole e i criteri già emanati. Nella premessa della circolare, è infatti chiarito che gli operatori già assoggettati precedentemente al 1° gennaio 1993 all'obbligo di rilascio della ricevuta possono continuare ad operare sulla base delle disposizioni già emanate: ciò significa che, per la locazione di beni mobili la ricevuta fiscale può continuare ad essere emessa anche al momento della consegna del bene.
Nella circolare n.15/93 sono, infine, fornite precise indicazioni per gli stabilimenti balneari (paragrafo 2.3.1).

Circolare n. 15 del 23 luglio 1993
Facoltà: gli operatori economici assoggettati prima del 1° gennaio 1993 all'obbligo di ricevuta fiscale **possono** continuare ad operare secondo le istruzioni precedentemente fornite. I nuovi chiarimenti si rivolgono invece a coloro che risultano assoggettati all'obbligo di certificazione dei corrispettivi dal 1° gennaio 1993.
Momento di emissione: la ricevuta va emessa all'atto dell'ultimazione della prestazione, che coincide in generale con il momento del pagamento del corrispettivo. Se il corrispettivo è pagato interamente prima dell'ultimazione della prestazione, la ricevuta va emessa solo al momento del pagamento; se il corrispettivo è pagato parzialmente, la ricevuta fiscale va emessa anche al momento dell'ultimazione (indicando le ricevute fiscali precedentemente emesse);
Stabilimenti balneari:
- il ***noleggio di beni mobili*** in godimento presso gli stabilimenti (sdraio, ombrelloni, pattini, etc.) è disciplinato dal DM 29/1/92, se sono contrattualmente individuati i corrispettivi specifici riferibili alla fruizione dei singoli beni;
- se la prestazione è commisurata al ***godimento indiscriminato e senza limiti*** delle strutture dello stabilimento, la prestazione è da assoggettare alle regole di cui al DM 30 marzo 1992.
- ***Conservazione dei documenti***: agli effetti del controllo del documento fiscale, la ricevuta fiscale può essere conservata in cabina o unitamente ai propri effetti personali.

Quindi:
- noleggio di beni mobili (sdraie, ombrelloni, specificamente individuati): ricevuta rilasciata al momento della consegna del bene dal 31 marzo 1992;
- pacchetto di servizi (ingresso stabilimento con servizio sdraia, ombrellone, ingresso piscina incluso): ricevuta fiscale rilasciata all'atto del pagamento del corrispettivo dal 1° gennaio 1993 (fino al 14 maggio 1995); se è pagato un acconto, la ricevuta fiscale va rilasciata al momento del pagamento parziale e, in ogni caso, al momento degli ulteriori pagamenti, richiamando le ricevute fiscali emesse.

Va infine rilevato che, in sede di emanazione della circolare n. 97/E del 4 aprile 1997, l'Agenzia delle entrate ha precisato (come sopra indicato, al paragrafo 1) che **nella lettera rr), tra le prestazioni tipiche degli stabilimenti balneari, poteva essere ricompreso anche il noleggio** di sedie a sdraio, lettini, pattini e piccole barche non a motore: quindi, il noleggio di tali beni, quando effettuato dagli stabilimenti balneari, poteva non essere più certificato da scontrini e ricevute fiscali.

3. LA SITUAZIONE ATTUALE: LE FATTISPECIE PIU' RICORRENTI

Gli stabilimenti balneari, relativamente alle attività tipiche e collaterali o accessorie svolte, hanno l'obbligo di rilasciare le ricevute fiscali/scontrini fiscali come segue e sulla base delle decorrenze sottoindicate:

- **noleggio di sdraie, ombrelloni, lettini, pedalò:** l'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale/scontrino sussiste **dal 31 marzo 1992**; si fa presente comunque che l'Amministrazione, con circolare n. 97/E del 4/4/1997, ha ritenuto di far rientrare nell'esclusione di cui alla lettera rr) anche tali prestazioni in quanto "tipiche e connesse" a quelle balneari. In ogni caso, tali prestazioni sono nuovamente soggette all'obbligo di rilascio dello scontrino e ricevuta fiscale **dal 17 settembre 2011.**

Per quanto riguarda le modalità di emissione, si può fare riferimento sia alle istruzioni a suo tempo emanate (quando era soggetto all'obbligo di rilascio la sola locazione di beni mobili, come da DM 291/92), sia a quelle successive. Quindi, l'esercente lo stabilimento può rilasciare lo scontrino/ricevuta al momento della consegna del bene, oppure al momento (se diverso) del pagamento del corrispettivo (se il corrispettivo è interamente pagato in anticipo rispetto alla consegna del bene, il documento fiscale va emesso solo al momento del pagamento; se il corrispettivo è pagato parzialmente, la ricevuta fiscale va emessa anche al momento dell'ultimazione indicando le ricevute fiscali precedentemente emesse).

- **corrispettivo commisurato al *godimento indiscriminato e senza limiti di tutte le strutture dello stabilimento* stesso (piscina, giochi, attrazioni varie, con fruizione di ombrellone, lettino/sdraio, servizi igienici, etc.)**: l'obbligo di rilascio del documento decorre **dal 17 settembre 2011** con le seguenti modalità:
    - **se il corrispettivo è limitato alla sola giornata**, la ricevuta fiscale/scontrino devono essere emessi al momento del pagamento del corrispettivo;
    - **se il corrispettivo è riferito ad un periodo di godimento più lungo** (settimanale, quindicinale, mensile, stagionale) il corrispettivo unico può essere pagato:

- <u>anticipatamente e per intero</u>: la ricevuta fiscale/scontrino deve essere emessa solo al momento del pagamento del corrispettivo.
- <u>con un acconto, all'inizio del periodo, e poi a saldo in un momento successivo</u>: la ricevuta fiscale/scontrino fiscale va rilasciato al momento del pagamento del corrispettivo parziale, fermo restando l'obbligo del rilascio di una ulteriore ricevuta fiscale/scontrino al momento del pagamento residuo, avendo cura di indicare gli estremi delle ricevute fiscali/scontrini in precedenza emesse.

- **Convenzione con alberghi/campeggi:** nel caso di stabilimenti balneari che stipulano convenzioni con gli albergatori per la fruibilità delle strutture di tali stabilimenti da parte degli ospiti dell'albergo,

l'obbligo di ricevuta fiscale/scontrino fiscale è in capo all'albergatore che deve emettere il documento anche per le prestazioni accessorie a quelle alberghiere.

4. SANZIONI

Le sanzioni per la mancata emissione della ricevuta o scontrino sono previste solo in capo all'emittente (la sanzione è pari al 100% dell'importo non documentato).

Sono previste poi sanzioni accessorie, ai sensi dell'articolo 12 decreto legislativo 471/97: qualora siano state contestate nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese (la sospensione può essere disposta per un periodo da un mese a sei mesi se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000).

La mancata esibizione dello scontrino o ricevuta fiscale da parte del cliente non è più sanzionabile, ai sensi dell'articolo 11, comma 6, decreto legislativo 471/97, modificato dall'articolo 33, c.10, D.L. 269/2003 con effetto dal 2 ottobre 2003. Si ricorda che le difficoltà di conservazione dello scontrino da parte dei bagnanti erano state il motivo per cui era stata reintrodotta l'esclusione di tale obbligo in capo agli stabilimenti balneari (a decorrere dal 15 maggio 1995). Comunque, per andare incontro a tale difficoltà nel periodo di vigenza dell'obbligo (1° gennaio 1993-14 maggio 1995), con la circolare n. 15/93 l'Agenzia aveva chiarito che, agli effetti del controllo del documento fiscale, la ricevuta fiscale poteva essere conservata in cabina o unitamente ai propri effetti personali.