

Capitolo 4

Parte II

La contabilità separata

I regimi contabili

4.8. La contabilità separata

Come è stato evidenziato nella Parte I del presente capitolo (paragrafi 4.3., 4.4), agli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, le disposizioni concernenti gli adempimenti contabili previsti per le imprese e gli enti commerciali, attraverso la tenuta, per tale tipo di attività, di una **contabilità separata**.

In particolare, l'articolo 144, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986), stabilisce che *“per l'attività commerciale eventualmente svolta gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata”*, cioè di tenere la contabilità dell'attività commerciale in modo separato rispetto alla contabilità dell'attività istituzionale.

4.9. Modalità di tenuta della contabilità separata

La contabilità separata serve per individuare ricavi e costi rilevanti ai fini della determinazione del reddito di impresa, di conseguenza, la contabilità relativa all'attività commerciale dovrà essere tenuta secondo il principio della competenza economica che caratterizza il reddito di impresa.

La tenuta della contabilità separata può essere realizzata utilizzando distinti registri contabili per ogni attività (commerciale ed istituzionale) oppure un unico impianto contabile in cui confluiscono entrambe le attività che distingua con nettezza la natura delle registrazioni istituzionali da quelle commerciali.

Contabilità separata e Imposte sul Reddito

Con riferimento alla corretta determinazione del reddito dell'ente non commerciale, in merito alle spese ed agli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali ed altre attività (in parte cioè relative all'attività istituzionale e in parte all'attività commerciale) come ad esempio il riscaldamento, l'energia elettrica, il costo del personale, etc., il Testo Unico delle Imposte sul Reddito dispone che il

limite di deducibilità è determinato sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi ad attività commerciali e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, compresi quelli decommercializzati e quelli relativi all'attività istituzionale. Pertanto, si ritiene che i componenti comuni alle due attività debbano essere imputati a voci di conto separate dai restanti conti, e ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale al termine dell'esercizio, in base alla percentuale sopra determinata.

Contabilità separata e Iva

Con riferimento agli adempimenti richiesti dalla normativa in materia di IVA, premesso che gli enti interessati possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta a condizione che le attività rilevanti agli effetti dell'IVA siano gestite con contabilità separata rispetto a quella relativa all'attività istituzionale e tale contabilità sia tenuta in conformità alle disposizioni di cui all'articolo 20 del DPR n. 600 del 1973, si osserva che l'articolo 19, comma 4, del DPR n. 633 del 1972 prevede che *“per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.”*

La norma non detta alcuna regola specifica per la definizione dei “criteri oggettivi” lasciando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse situazioni che si possono verificare (ad esempio per il riscaldamento, l'energia elettrica e l'affitto, potrebbe essere utilizzata la superficie dei locali, per il personale il tempo dedicato all'una e all'altra attività, etc.). Nella risoluzione n. 137/E del 1998, tuttavia, il Ministero delle Finanze ha precisato che, nel caso in cui il contribuente non sia in grado di determinare oggettivamente la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultano utilizzati per l'esercizio di ciascuna attività, può essere preso come riferimento il rapporto tra il volume di affari dell'attività commerciale ed il totale delle entrate dell'ente.

4.10. La richiesta della partita Iva

Nel caso in cui l'ente non commerciale inizi ad esercitare oltre all'attività istituzionale un'attività commerciale, dovrà attivarsi per richiedere il numero di partita Iva. Il numero di partita Iva si richiede all'Agenzia delle Entrate attraverso la compilazione del modello AA7/10 reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Questo modello deve essere presentato entro 30 giorni dall'inizio dell'attività. Nel modello viene richiesta l'attività esercitata dall'ente ed il codice relativo, composto da sei cifre, che può essere tratto dal sito internet dell'Istat. Nel caso delle attività sportive i codici più diffusi sono i seguenti, individuati al capitolo 93.1 del volume dei Codici Ateco 2007:

93.1 ATTIVITÀ SPORTIVE

Questo gruppo include la gestione di impianti sportivi; la gestione di squadre o club sportivi mirata principalmente alla partecipazione ad eventi che si svolgono di fronte ad un pubblico pagante; atleti indipendenti ingaggiati per partecipare ad eventi sportivi o gare dal vivo con spettatori paganti; proprietari di mezzi utilizzati nelle gare, quali automobili, cani, cavalli eccetera principalmente impegnati nella partecipazione a gare o ad altri eventi sportivi con spettatori; allenatori che forniscono servizi specialistici di supporto a chi partecipa ad eventi sportivi o gare; gestori di palazzetti dello sport e stadi; altre attività di organizzazione, promozione o gestione di eventi sportivi nca.

93.11 Gestione di impianti sportivi

93.11.10 Gestione di stadi

- gestione di impianti per eventi sportivi all'aperto o al coperto (aperto, chiuso o coperto, con o senza tribune): stadi di football, hockey, cricket, rugby, stadi di atletica eccetera

93.11.20 Gestione di piscine

93.11.30 Gestione di impianti sportivi polivalenti

93.11.90 Gestione di altri impianti sportivi nca

- gestione di impianti per eventi sportivi all'aperto o al coperto (aperto, chiuso o coperto, con o senza tribune): palazzetti per sport invernali, palazzetti per hockey su ghiaccio, sale per incontri di pugilato, campi da golf, piste da bowling, piste di pattinaggio, circuiti per corse di auto, cani e cavalli (autodromi, cinodromi, ippodromi)

- gestione di campi da tennis

- gestione di strutture per sport equestri (maneggi)

- poligoni di tiro

93.12 Attività di club sportivi

Questa classe include le attività svolte a livello professionistico, semi-professionistico o dilettantistico, che offrono ai propri membri la possibilità di partecipare a gare sportive.

93.12.00 Attività di club sportivi

- gestione di club sportivi: di calcio, bowling, nuoto, golf, pugilato, sport invernali, scacchi, atletica, club di tiro, pallavolo, basket eccetera

- attività delle scuderie di cavalli da corsa, dei canili per levrieri da corsa e delle scuderie di vetture da corsa

93.13 Palestre

93.13.00 Gestione di palestre

- club e strutture per fitness e culturismo (body-building)

93.19 Altre attività sportive

93.19.10 Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi

- attività di produttori o promotori di eventi sportivi

- attività di leghe e federazioni sportive

- attività legate alla promozione di eventi sportivi

93.19.90 Altre attività sportive nca

- attività professionali sportive indipendenti prestate da atleti professionisti

- Attività professionali svolte da operatori sportivi indipendenti: arbitri, giudici, cronometristi eccetera

- gestione di riserve di caccia e pesca sportive

- attività delle guide alpine

- attività di supporto alla caccia e alla pesca sportive o ricreative

- allenamento di animali a fini sportivi

- ricarica di bombole per attività subacquee

93.19.91 Ricarica di bombole per attività subacquee

93.19.92 Attività delle guide alpine

93.19.99 Altre attività sportive nca

Le dichiarazioni di inizio, variazione dati o cessazione attività possono essere presentate per via telematica:

- 1) direttamente;
- 2) tramite intermediari abilitati.

1) Presentazione telematica diretta

I soggetti che predispongono la propria dichiarazione possono scegliere di trasmetterla direttamente,

senza avvalersi di un intermediario abilitato; in tal caso la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate.

La prova della presentazione delle predette dichiarazioni è data dalla comunicazione, rilasciata dall’Agenzia delle Entrate, che ne attesta l’avvenuto ricevimento.

I soggetti che scelgono di trasmettere direttamente la dichiarazione devono obbligatoriamente avvalersi:

- del servizio telematico Entratel, qualora sussista l’obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta (Mod. 770 semplificato od ordinario), in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti;
- del servizio telematico Internet (Fisconline), qualora sussista l’obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti ovvero, pur avendo l’obbligo di presentare telematicamente le altre dichiarazioni previste dal D.P.R. n. 322 del 1998, non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta.

Tale modalità di trasmissione deve essere utilizzata anche nell’ipotesi in cui il soggetto scelga di presentare la dichiarazione per via telematica pur non essendo obbligato.

2) Presentazione telematica tramite intermediari abilitati

Gli intermediari abilitati sono obbligati a trasmettere all’Agenzia delle Entrate per via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, sia le dichiarazioni da loro predisposte per conto del dichiarante, sia le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l’impegno della presentazione per via telematica.

4.11 I regimi contabili

Per regime contabile si intende l'insieme delle scritture di cui è obbligatoria la tenuta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, e le modalità di registrazione sulle stesse dei fatti gestionali dell'impresa.

Tutti gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale, possono usufruire di diversi regimi contabili, da scegliersi in funzione delle caratteristiche oggettive dell'ente (volume di affari, dimensione e complessità dell'attività svolta). Per le società di capitali o cooperative sportive dilettantistiche l'unica alternativa possibile è la contabilità ordinaria.

I regimi contabili previsti sono i seguenti:

- il regime supersemplificato (art. 145 del TUIR)
- il regime forfetario (Legge 398 del 1991)
- il regime di contabilità semplificata (art. 18 DPR 600/73)
- il regime di contabilità ordinaria (artt. 14, 15, 16, 20 del DPR 600/73)
- il regime previsto per le Onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale)

Nel proseguo analizzeremo i primi quattro regimi contabili.

4.12 Il regime supersemplificato ex art. 145 del TUIR

Le associazioni sportive che non abbiano superato nell'anno solare precedente il limite di ricavi di euro 15.493,71 per le attività di prestazione di servizi e di euro 25.822,85 per le altre attività, assolvono gli obblighi di contabilità secondo modalità semplificate, come previsto dall'articolo 145 del TUIR.

Questo regime contabile semplificato può essere adottato per la determinazione delle imposte, mentre l'imposta sul valore aggiunto segue invece i criteri ordinari di determinazione, in relazione alle specifiche attività esercitate.

Il meccanismo di determinazione dell'imposta sul reddito prevede l'applicazione all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali del coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza in relazione all'attività svolta dall'associazione.

Tipo di attività	Scaglione di ricavi	Coefficienti di redditività
PRESTAZIONI DI SERVIZI	Fino ad euro 15.493,71	15%
	Da euro 15.493,71 ad euro 400.000,00	25%
ALTRE ATTIVITA'	Fino ad euro 25.822,85	10%
	Da euro 25.822,85 a euro 700.00,00	15%

Al reddito così determinato, va aggiunto l'ammontare dei seguenti componenti positivi di reddito di impresa, di cui si riporta l'articolo corrispondente del Testo Unico delle Imposte sul Reddito:

Art. 86	Plusvalenze patrimoniali
Art. 88	Sopravvenienze attive
Art. 89	Dividendi ed interessi
Art. 90	Proventi immobiliari

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza di distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

L'opzione per questo regime contabile è esercitata nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio.

Per le associazioni che optano per il regime contabile agevolato di cui all'art. 145 del Tuir sono previste le seguenti agevolazioni:

OPERAZIONI ATTIVE	Annotazione delle operazioni complessive, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini Iva oppure nell'apposito registro previsto dal Decreto del Ministro delle Finanze 11 febbraio 1997.
OPERAZIONI PASSIVE	Annotazione entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'Iva dell'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni.
CONSERVAZIONE	Conservazione ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73 della documentazione degli altri costi di cui si intende effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi

4.13 Regime di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n. 398

Molte realtà associative adottano il regime contabile di cui alla Legge 398 del 1991 per le notevoli agevolazioni contabili e fiscali che consente.

Il regime di favore in argomento è stato esteso, oltre che alle associazioni e società sportive dilettantistiche, anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco.

Per accedere a questo regime è necessario presentare la relativa opzione a mezzo raccomandata all'Ufficio Siae territorialmente competente, prima dell'inizio dell'esercizio solare nel quale si vuole adottarlo.

<p>ESprit Associazione Sportiva Dilettantistica Corso Cod.Fisc.: Part. IVA:</p> <p>Spett.le S.I.A.E. Società Italiana Autori ed Editori via Federico Callori n. 12/14 10100 Torino</p> <p>RACCOMANDATA</p> <p>Torino,</p> <p>Oggetto: opzione ai sensi della Legge 16 Dicembre 1991 n. 398.</p> <p>Il sottoscritto, nato a il, residente a, Via, codice fiscale, in qualità di legale rappresentante della associazione, con sede in, Via....., codice fiscale, partita iva</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p>di aver optato a partire dal giorno per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e per quella sul reddito delle persone giuridiche nei modi indicati nell'articolo 2 della Legge 16 Dicembre 1991 n. 398.</p> <p>Alla presente dichiarazione vengono allegati:</p> <ul style="list-style-type: none">• copia Statuto associazione;• copia documento d'identità del Presidente;• copia ricevuta di attribuzione del numero di partita IVA. <p>Distinti saluti.</p> <p>Il Presidente</p>
--

Inoltre l'opzione deve essere comunicata nella prima Dichiarazione Iva utile, attraverso la compilazione del quadro VO (rigo VO30 barrando l'opzione per il regime).

- ai fini delle imposte sui redditi, nel calcolo del reddito imponibile in deroga alle previsioni del D.P.R. n. 917/1986, mediante l'applicazione del coefficiente del 3% ai proventi conseguiti, con l'aggiunta delle plusvalenze patrimoniali;

- ai fini dell'Iva, nell'applicazione dell'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 il quale prevede che la detrazione dell'Iva venga forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili (ad eccezione delle prestazioni di sponsorizzazione per le quali la detrazione forfettizzata è ridotta al dieci per cento e delle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica per le quali la detrazione è ridotta ad un terzo).

Chi opta per tale regime semplificato sarà tuttavia soggetto ad una serie di adempimenti sintetizzabili nei termini che seguono:

- emettere fattura esclusivamente per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie (per le altre prestazioni non c'è obbligo di fattura);

- conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto;

- annotare i corrispettivi e qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciale, anche in un'unica soluzione, una volta al mese, e comunque entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello cosiddetto "Registro Iva minori" di cui al D.M. 11 febbraio 1997, riportato di seguito;

- annotare distintamente nel predetto modello i proventi che non costituiscono reddito imponibile, nonché le operazioni intracomunitarie e le plusvalenze patrimoniali;

- conservare copia della documentazione relativa agli incassi e ai pagamenti;

- versare trimestralmente l'IVA attraverso il Modello F24 telematico (a mezzo intermediari abilitati o servizio di home banking) entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di effettuare la compensazione con altri tributi a credito.

- presentare la dichiarazione dei redditi e dell'Irap.

La liquidazione ed il versamento dell'Iva a debito deve avvenire entro le seguenti date:

Scadenza	Periodo	Codice Tributo
16 maggio	I trimestre	6031
16 agosto	II trimestre	6032
16 novembre	III trimestre	6033
16 febbraio anno successivo	IV trimestre	6034

Non si applicano interessi per le liquidazioni trimestrali dell'Iva, a differenza di quanto avviene nel caso di adozione del regime contabile semplificato.

20	OPERAZIONI	1		2		3		4		5	
		ALIQUOTA ___%		ALIQUOTA ___%		ALIQUOTA ___%		ALIQUOTA ___%		TOTALE	
		importo imponibile	IVA								
GENNAIO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
FEBBRAIO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
MARZO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
APRILE	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
MAGGIO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
GIUGNO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
LUGLIO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
AGOSTO	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
SETTEMBRE	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
OTTOBRE	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
NOVEMBRE	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
DICEMBRE	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										
TOTALI	CORRISPETTIVI										
	ACQUISTI										

6		7	8	9	
OPERAZIONI		OPERAZIONI NON RILEVANTI AI FINI IVA	TOTALE	LIQUIDAZIONE IVA	
ESENTI	NONIMPONIB.		(NETTO IVA)		
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				IVA per cessioni o prestazioni _____	Estremi del versamento
				IVA acquisti _____	versamento di _____
				credito/debito periodo precedente _____	effettuato il _____
				IVA a credito/debito _____	codice _____
				Tot. IVA per cessioni o prestazioni _____	Liquidazione IVA annuale
				Tot. IVA acquisti _____	Estremi del versamento
				credito/debito periodo precedente _____	versamento di _____
				IVA a credito/debito _____	effettuato il _____
				Interessi _____	codice _____

L'obbligo di utilizzare il prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997 spetta anche alle società di capitali e cooperative sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla Legge 398 del 1991.

Qualora nel corso del periodo di imposta venga superato il tetto di euro 250.000, l'opzione per questo regime contabile cessa di avere efficacia a decorrere dal mese successivo a quello in cui è avvenuto il superamento, con obbligo di adozione dei regimi contabili ordinari per la determinazione del reddito e dell'Iva.

4.14 Contabilità semplificata

Il regime contabile della contabilità semplificata, regolato essenzialmente dalle norme contenute nell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, può essere sintetizzato come segue:

Requisito soggettivo

E' previsto un particolare sistema semplificato di scritture contabili ai fini della determinazione del reddito di impresa, in favore di:

- imprenditori individuali;
- società di persone (società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate);
- enti non commerciali.

Requisito oggettivo

Il regime semplificato è utilizzabile se, nell'anno precedente, gli enti hanno realizzato ricavi commerciali non superiori a euro 400.000,00 (nel caso di attività di prestazione di servizi) o ad euro 700.000,00, (nel caso di altre attività).

Nel caso in cui vi sia contemporaneo svolgimento di attività di servizi e di altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente.

In mancanza di distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalla prestazione di servizi.

Per distinta annotazione si deve intendere la possibilità di individuare in modo preciso, dalle registrazioni contabili, l'ammontare degli incassi relativi all'attività di prestazioni di servizi da quelli relativi ad altre attività.

4.15 Contabilità ordinaria

Requisito soggettivo

- Enti non commerciali con ricavi dell'attività commerciale su base annua superiori a euro 400.000,00 (prestazione di servizi) o ad euro 700.000,00, (altre attività);

- enti non commerciali che hanno optato per la contabilità ordinaria.

Scritture contabili obbligatorie

- libro giornale e libro degli inventari (artt. 2216 e 2217, c.c.);
- registri prescritti ai fini IVA (artt. 23, 24, 25 del D.P.R. n. 633/1972);
- scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee (schede di mastro);
- scritture ausiliarie di magazzino (solo per alcuni soggetti in rapporto alle giacenze);
- libro dei beni ammortizzabili (in quanto ne ricorrano i presupposti);
- libri sociali obbligatori a norma dell' art. 2421, c.c..