



STUDIO INOLTRE  
DR. ANTONIO DURANTE

# A.P.S. Associazioni di Promozione Sociale

---

aspetti amministrativi e fiscali

Corso di formazione sulla gestione amministrativa e contabile delle APS  
tenuto a Treviso il 13 dicembre 2008 e il 3 gennaio 2009

## SOMMARIO

Definizione di APS:.....	4
Forma giuridica:.....	4
Le attività .....	4
Attività istituzionale:.....	4
Le prestazioni degli associati: .....	5
Responsabilità dell'amministratore:.....	5
Le iscrizioni delle APS:.....	5
I libri delle APS .....	6
I libri sociali: .....	6
Gli obblighi contabili e fiscali .....	6
ASPETTI CONTABILI.....	8
UNA CONTABILITA' COMPLETA ED ORDINATA.....	8
IL RENDICONTO ECONOMICO.....	8
IL RENDICONTO FINANZIARIO.....	9
QUALI SOLUZIONI ADOTTARE ? .....	9
Quale sistema di rilevazione? .....	11
La soluzione della prima nota .....	12
La soluzione del giornal-mastro.....	12
La soluzione di un sw specifico. ....	12
GLI ASPETTI TRIBUTARI.....	13
Le attività commerciali e quelle non commerciali.....	13
Le attività non commerciali .....	13
Le attività commerciali .....	14
Le attività decommercializzate .....	15
La raccolta fondi .....	16
Le attività svolte in convenzione .....	16
I regimi contabili .....	18

Reddito d'impresa.....	18
Regimi contabili per gli enti non commerciali .....	18
Reg. forfetario di cui all'art. 145 del TUIR:.....	20
Reg. Forfetario della L. 398/91 .....	22
La legge iva.....	24
Imposte sul reddito.....	28
Ires .....	28
Irap.....	29
Dichiarazioni Fiscali.....	30
SIAE .....	31
La cciaa.....	31
Liberalità: .....	32
ALTRE AGEVOLAZIONI:.....	34

## ASPETTI GENERALI

### DEFINIZIONE DI APS:

vengono considerate associazioni di promozione sociale tutte le associazioni, comprese quelle non riconosciute costituite al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza fine di lucro.

La legge esclude espressamente che partiti politici, sindacati, associazioni professionali o di categoria e, comunque, ogni associazione che ponga dei limiti e delle discriminazioni all'ammissione possono essere considerati associazioni di promozione sociale.

### FORMA GIURIDICA:

Le APS possono assumere la forma di associazioni, riconosciute o non riconosciute, ma anche movimenti, gruppi, coordinamenti e federazioni.

L'art. 3 della Legge 383/200 che regola le APS impone di costituirsi con "atto scritto", fissandone il contenuto minimo.

### LE ATTIVITÀ

#### ATTIVITÀ ISTITUZIONALE:

L'attività delle APS deve essere di "utilità sociale" e deve essere svolta senza fine di lucro nei confronti degli associati e dei terzi.

È opportuno ribadire cosa si intende per assenza di scopo di lucro con riferimento agli enti non commerciali.

Assenza di scopo di lucro non vuol dire assolutamente che l'ente non commerciale non debba guadagnare dallo svolgimento della propria attività – tipicamente commerciale ma non necessariamente – ma che quanto guadagnato non può essere distribuito, nemmeno in forma indiretta tra i soci, gli associati o i partecipanti all'ente medesimo.

Quindi gli utili derivanti ad es. dall'attività commerciale, potranno essere utilizzati per l'attività dell'ente, ma non certo potranno essere distribuiti alle persone che danno vita all'ente.

#### **LE PRESTAZIONI DEGLI ASSOCIATI:**

Le APS nello svolgimento della loro attività si avvalgono prevalentemente delle attività prestate in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati, ma in caso di particolare necessità, può assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo, anche ricorrendo ai propri associati.

Ciò significa che un socio dell'APS può instaurare un rapporto avente contenuto patrimoniale che non si limiti al rimborso delle spese sostenute per conto dell'associazione.

#### **RESPONSABILITÀ DELL'AMMINISTRATORE:**

"Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima e, solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

Tale disposizione sancisce il principio della responsabilità sussidiaria con riguardo agli amministratori di un'associazione di promozione sociale.

Ciò significa che il terzo creditore dovrà prima procedere all'escussione del patrimonio associativo e solo in secondo momento, laddove lo stesso risulti insufficiente, potrà rivalersi sul patrimonio personale di chi ha agito per l'associazione.

#### **LE ISCRIZIONI DELLE APS:**

L'iscrizione dell'APS in appositi registri, articolati su vari livelli territoriali, subordinano la stessa alla sussistenza di precisi requisiti prescritti dalle rispettive leggi.

L'iscrizione nei registri è condizione necessaria per stipulare le convenzioni e per usufruire dei benefici della L. 383/2000 e dalle leggi regionali e provinciali.

Requisiti per l'iscrizione nel Registro nazionale:

- le APS devono essere state costituite con atto scritto (atto costitutivo e statuto) e devono operare da almeno un anno;
- per l'iscrizione nel Registro nazionale le APS devono essere presenti in almeno 5 regioni e 20 province del territorio nazionale;
- le organizzazioni facenti parte di una APS iscritta nel Registro nazionale sono di diritto iscritte nel medesimo registro;
- le APS che hanno i requisiti per iscriversi nel Registro nazionale possono iscriversi anche in quelli regionali nel cui ambito svolgono la loro attività;

## I LIBRI DELLE APS

### I LIBRI SOCIALI:

Le APS sono obbligate a tenere due libri:

- Libro soci;
- Libro Verbali assemblee.

Nel Libro soci dovranno essere annotati i soci fondatori, i soci ordinari e quelli che compongono il Consiglio direttivo.

Nel Libro Verbali assemblee devono risultare tutti i verbali dell'assemblea.

### GLI OBBLIGHI CONTABILI E FISCALI

Le APS sono:

<b>TENUTE :</b>	
	- a conservare e numerare le fatture emesse e di acquisto;
	- ad annotare i corrispettivi, gli altri proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale e le plusvalenze

	patrimoniali;
	- a versare trimestralmente l'Iva;
	- a presentare le dichiarazioni fiscali;
	- a redigere un rendiconto annuale per ciascuna attività svolta;
	- a predisporre annualmente un rendiconto finanziario.

<b>ESONERATE:</b>	
	- dalla tenuta delle scritture contabili;
	- dalla presentazione della dichiarazione Iva;
	- dalla emissioni degli scontrini e/o ricevute fiscali;

## ASPETTI CONTABILI

### UNA CONTABILITA' COMPLETA ED ORDINATA

L'APS per essendo esonerata dalla tenuta delle scritture contabili, dovendo redigere un rendiconto economico e finanziario annuale, è obbligata a tenere al suo interno una contabilità di qualsiasi tipo, ma che deve risultare ***completa ed ordinata***.

Ogni contabilità ordinata si basa su questi presupposti:

- la presenza di documenti giustificativi delle spese;
- una gestione finanziaria operata prevalentemente tramite c/c bancario o postale o carta di credito;
- la gestione di un sistema di rilevazione contabile

Per le APS il legislatore non ha indicato il sistema contabile da adottare, ma ha solo indicato gli i seguenti adempimenti:

- redigere un rendiconto economico finanziario annuale;
- redigere un rendiconto separato per ciascuna manifestazione pubblica durante la quale abbiano raccolto fondi;
- redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'anno un rendiconto delle liberalità ricevute.

### IL RENDICONTO ECONOMICO

E' un prospetto che evidenzia cosa è successo in un periodo sotto il profilo economico: ricavi e costi

Con il rendiconto economico si presenta cosa è successo nell' anno rispetto alle entrate e alle uscite.

Si spiegano quanti soldi sono entrati e quanti soldi sono usciti individuando le diverse tipologie.

Ad esempio i soldi possono essere entrati: a titolo di quote sociali, di contributi, di liberalità, per pagamento di servizi ecc.

Oppure i soldi possono essere usciti : per pagare spese di funzionamento, per pagare compensi, per pagare acquisti ecc.

Il tutto va messo in un prospetto che raggruppi le entrate e le uscite per tipologia.

Bisognerà fare un prospetto singolo per tutto l'anno e dei prospetti specifici per ciascuna manifestazione pubblica di raccolta fondi.

## IL RENDICONTO FINANZIARIO

E' il prospetto che evidenzia quali sono in un dato momento i beni della associazione, quali sono tutte le sue attività e le sue passività in essere e quali sono stati i risultati dei diversi anni.

E' un fotografia fatta in un determinato momento della situazione della associazione rispetto al suo patrimonio che è fatto dalla differenza fra le sue attività e le sue passività in essere.

Generalmente tal prospetto viene richiesto di farlo alla fine dell'anno.

Così si può sapere quali sono i beni di proprietà della associazione, i soldi che sono in cassa, quelli che sono in banca o in posta e quali sono gli eventuali crediti o debiti in essere.

## QUALI SOLUZIONI ADOTTARE ?

Le soluzioni adottate nella pratica sono le più diverse riconducibili ai seguenti comportamenti:

1- non registro nulla, non tengo documenti ma tengo tutto in mente

non registro nulla ma tengo i documenti di tutte le operazioni che avvengono e alla fine compilo i prospetti sulla base dei documenti presenti;

2- Non registro nulla ma per i pagamenti uso solo la banca

non registro nulla ma faccio passare tutte le entrate e le uscite per banca-posta e tengo i documenti delle operazioni che avvengono;

3- Ho un mio sistema contabile

registro le operazioni che avvengono subito quando avvengono, faccio passare il più possibile tutto per banca o posta e tengo tutti i documenti per ogni operazione.

Ciascuno di questi comportamenti è compatibile con gli adempimenti contabili previsti dal legislatore, ma tra loro sono diversamente controllabili e verificabili e portano a diverse complicazioni al momento di redigere prospetti annuali.

Nel **primo caso** tutto si basa sulla memoria singola o collettiva e il sistema e i risultati sono controllabili e verificabili solo sulla presenza di una memoria collettiva. E' un sistema gestibile solo per quelle associazioni che hanno pochissimi movimenti economici e finanziari.

Nel **secondo caso** la verificabilità e la controllabilità è agevolata dal fatto che tutti i movimenti sono passati per banca che costituisce un sistema di registrazione completo ed ordinato e che permette la ricostruzione dei movimenti anche se se ne perde la memoria.

La predisposizione dei rendiconti finali è agevolata dalla presenza degli estratti conto bancari e dai documenti in possesso della associazione.



#### **LA SOLUZIONE DELLA PRIMA NOTA**

Un registro prima nota è di una serie di schede per cassa, banca, posta e per ciascun tipo di entrata e di uscita o di manifestazione sui quali registrare tutti i movimenti che avvengono.

Si debbono fare due registrazioni una sul registro e una sulla scheda.

Alla fine del periodo i totali delle schede ci aiuteranno a predisporre il bilancio.

#### **LA SOLUZIONE DEL GIORNAL-MASTRO**

Si tratta di tenere un registro unico che preveda colonne specifiche per la cassa, la banca e la posta e per le diverse entrate ed uscite.

In questo caso la registrazione avviene sullo stesso registro e il bilancio lo si farà prendendo i totali di ciascuna colonna.

#### **LA SOLUZIONE DI UN SW SPECIFICO.**

Quello proposto dall'Anteas prevede la tenuta di un registro prima nota con l'individuazione di una serie di codici specifici per ogni operazione che permette la gestione immediata delle schede e dei bilanci.

## GLI ASPETTI TRIBUTARI

### Aspetti tributari

Gli enti non commerciali tra cui rientra l'APS hanno oggi una disciplina sostanzialmente compiuta delle imposte dirette, poiché sia il Testo Unico delle Imposte dirette sia la legge Iva dedica loro parti specifiche nelle quali sono previste delle agevolazioni specifiche proprio sulla base delle finalità che si pongono le associazioni.

E' per questo che è stata messa la condizione che per poter usufruire delle agevolazioni lo Statuto dell'APS sia redatto nel rispetto di specifici requisiti di forma e contenuto.

### LE ATTIVITÀ COMMERCIALI E QUELLE NON COMMERCIALI.

La legge prevede modalità diverse di imposizione tra le attività considerate commerciali e quelle considerate non commerciali.

### LE ATTIVITÀ NON COMMERCIALI

Per enti tipo associativo il legislatore dispone che:

- l'attività svolta dagli enti di tipo associativo nei confronti dei propri associati o partecipanti, in conformità agli scopi istituzionali non è considerata commerciale;
- le somme versate dagli associati a titolo di quota o contributo associativo non concorrono a formare il reddito dell'ente;

Le APS godono di un'agevolazione che consente loro di non considerare commerciale le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici purchè:

- le attività rese devono essere conformi allo statuto e quindi realizzare gli scopi istituzionali dell'APS;
- le cessioni o prestazioni devono essere interne, cioè rese ai soci, associati, partecipanti, iscritti, l'agevolazione compete però anche se

tali prestazioni sono rese all'esterno, ma comunque nei confronti di altre associazioni che svolgono identica attività ed appartenenti alla medesima organizzazione locale o nazionale; ancora l'agevolazione si mantiene se la prestazione è resa nei confronti dei soci di tali ultime associazioni;

- le cessioni di pubblicazioni proprie cedute prevalentemente agli associati.

## LE ATTIVITÀ COMMERCIALI

Sono considerate commerciali le attività svolta dall'ente verso i non soci o quelle attività svolte anche nei confronti dei soci ma non previste dallo statuto.

Vi sono poi una serie di attività che, anche se rese dalle APS nei confronti dei propri associati devono sempre essere considerate comunque commerciali:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizione carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- somministrazioni di pasti,
- prestazioni di trasporto e di deposito;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- prestazioni alberghiere, di alloggio;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Tali attività sono sempre da considerarsi imponibili qualificandosi come attività commerciale e quindi generando reddito d'impresa, se rese con abitualità, mentre generano reddito diverso, se resa in modo occasionale.

## LE ATTIVITÀ DECOMMERCIALIZZATE

Le APS ricomprese tra gli enti assistenziali a carattere nazionale, riconosciuti come tali dal Ministero dell'Interno, es. i circoli ACLI e ARCI, godono inoltre delle seguenti agevolazioni.

La prima consiste nel non considerare commerciale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, resa verso corrispettivo se:

- tale attività è effettuata in bar o esercizi simili collocati presso sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;
- essa deve essere un'attività interna, resa nei confronti di iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e appartenenti ad un'unica organizzazione nazionale;
- tale attività deve essere strettamente complementare all'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed inoltre deve essere marginale rispetto all'attività dell'ente, in quanto tale attività non può essere prevalente pena la perdita del beneficio.

Anche ai fini Iva l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, se rispecchia i requisiti su indicati è considerata attività non commerciale.

L'altra agevolazione va a decommercializzare l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici a condizione che:

- sia resa nei confronti di iscritti, associati o partecipanti anche di altre organizzazioni che svolgono la medesima attività;
- sia strettamente complementare all'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

## LA RACCOLTA FONDI

Un discorso a parte va fatto per le attività di raccolta fondi, per le quali è stata introdotta la possibilità per l'ente non commerciale di raccogliere pubblicamente fondi allo scopo di reperire ulteriori risorse finanziarie per meglio sostenere l'attività svolta.

Lo scopo è quello di non far concorrere alla determinazione del reddito complessivo dell'ente le entrate conseguite mediante la raccolta pubblica di fondi, in sostanza erogazioni liberali.

L'attività di raccolta fondi è condizionata al rispetto di regole precise:

- deve essere pubblica, con ciò intendendosi che si deve rivolgere a una massa indistinta di soggetti;
- deve essere occasionale;
- può anche avvenire mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori;
- deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

Dal punto di vista contabile l'ente che ha svolto attività di raccolta pubblica di fondi ha l'obbligo di redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito rendiconto di tale specifica attività, indipendentemente dal rendiconto economico e finanziario annuale.

## LE ATTIVITÀ SVOLTE IN CONVENZIONE

Non concorrono alla determinazione del reddito complessivo dell'ente i contributi erogati dalle Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività convenzionate.

Tali attività devono avere finalità sociali ed esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente. Questi contributi possono assumere la veste di corrispettivo specifico, cioè a fronte di precise prestazioni, ovvero la veste di contributo a fondo perduto.

Entrambe le erogazioni non sono considerate reddito e quindi non sono assoggettate a imposizione.

## I regimi contabili

### REDDITO D'IMPRESA

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è regolato dall'art. 143 del Tuir, la norma stabilisce che il reddito complessivo è dato dalla sommatoria delle seguenti categorie di redditi:

- fondiari;
- capitale;
- impresa;
- diversi.

La loro determinazione avviene in base alle regole proprie di ciascuna tipologia di reddito, come disciplinate nell'ambito del Tit. I del Tuir, dedicato al reddito delle persone fisiche.

Ammesso che non sussistono problemi nel determinare e attribuire i redditi fondiari o di capitale, sono opportune alcune osservazioni in merito al reddito d'impresa.

La normativa tributaria stabilisce che per l'attività commerciale esercitata dagli enti non commerciali questi hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Inoltre i costi relativi all'acquisto di beni e servizi utilizzati in parte nell'attività commerciale e in parte nell'attività istituzionale, sono deducibili in proporzione al rapporto tra ricavi e proventi imponibili, cioè relativi all'attività commerciale, e i ricavi e proventi complessivi.

### REGIMI CONTABILI PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

È possibile affermare che per gli enti non commerciali, di cui fanno parte le APS, esistano due regimi semplificati di determinazione del reddito, quello tradizionale e quello forfettario, regimi che possono diventare addirittura

tre, nell'ipotesi che l'ente non commerciale applichi la normativa di cui alla L. 398/91.

Tali regimi si affiancano al regime ordinario, che è sempre applicabile per opzione, quando non ne ricorra l'obbligo per dimensione di volume d'affari.

Non è prevista alcuna forfetizzazione ai fini Iva, salva l'adozione della L. 398/91 citata.

### I regimi contabili:

<b>Soggetti ordinari:</b>		
	- regime ordinario	- reddito secondo conto economico
		- Iva: normale
<b>Soggetti semplificati:</b>		
	- Reg.forfettario art. 145 Tuir	- reddito = coeff. Redditività sui ricavi + altri componenti
		- Iva: normale
	- Reg. forfetario L.398/91	- reddito = 3% comp.commerciali + plusvalenze
		- Iva: % diverse su Iva op. attive
	- Reg. semplificato	- reddito secondo conto economico
		- Iva: normale
	- Reg. ordinario	- reddito secondo conto economico
		- Iva: normale

Un ente non commerciale può adottare la contabilità semplificata quanto il volume d'affari dell'anno non supera i seguenti limiti:

- euro **309.874,14** se l'attività esercitata è di prestazioni di servizi;
- euro **516.456,90** se si esercitano altre attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Una volta rispettati i limiti su indicati l'ente non commerciale potrà determinare il reddito secondo due differenti sistemi:

- quello tradizionale, proprio dei soggetti in contabilità semplificata, che presuppone la determinazione analitica del reddito d'impresa in base alla contabilità;
- quello forfetario dell'art. 145 del TUIR.

Qualora inoltre l'ente non commerciale consegua proventi non superiori a Euro **250.000,00** può adottare il regime forfetario di cui alla L. **398/91** di cui si dirà successivamente.

### **REG. FORFETARIO DI CUI ALL'ART. 145 DEL TUIR:**

Il reddito si determina applicando ai ricavi, suddivisi per scaglioni, specifici coefficienti di redditività diversi in funzione dell'attività esercitata, al risultato così ottenuto si devono aggiungere alcuni componenti di reddito previsti dalla norma.

Per le prestazioni di servizi:

- fino a € 15.493,71 il coefficiente del 15%;
- oltre € 15.493,71 fino a 309.874,14 il coefficiente del 25%

Per le altre attività:

- fino a € 25.822,84 il coefficiente 10%;
- oltre € 25.822,84 fino a 516.456,90 il coefficiente del 15%

al risultato così ottenuto applicando il coefficiente di redditività ai ricavi, si dovranno aggiungere, se presenti, i seguenti componenti:

- plusvalenze;
- sopravvenienze attive;
- dividendi e interessi;
- proventi immobiliari.

Il risultato rappresenta il reddito d'impresa dell'ente. In particolare si osserva che tali componenti devono intendersi conseguiti nell'ambito dell'attività commerciale.

Diversamente se i predetti componenti derivano da beni da non considerare come relativi all'impresa, quindi estranei al patrimonio commerciale, gli stessi sono oggetto di separata ed autonoma determinazione rispetto al reddito d'impresa, secondo le disposizioni proprie dei redditi fondiari e di capitale.

L'adozione del regime forfetario si ha per opzione che deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata.

## REG. FORFETARIO DELLA L. 398/91

Le APS possono usufruire di un regime fiscale agevolato, disciplinato dalla L. 16 dicembre 1991 n. 398, sia per quanto riguarda l'Iva che per le imposte dirette.

Le agevolazioni della L. 398/91 riguardano sia la semplificazione degli adempimenti contabili che la determinazione del reddito e gli obblighi ai fini Iva.

In particolare, le agevolazioni prevedono:

- la determinazione forfetaria del reddito imponibile;
- un sistema forfetario di determinazione dell'Iva;
- l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili;
- l'esonero della redazione dell'inventario e del Bilancio;
- l'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (se non svolgono attività commerciale).

Il regime agevolato può essere adottato dalle APS qualora nell'esercizio precedente, o nell'anno di costituzione conseguiranno proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a € 250.000,00.

Se in un periodo d'imposta si supera il limite di € 250.000,00 il regime agevolato cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, si passerà al regime ordinario.

L'opzione e la revoca del regime agevolato si desume dal comportamento concludente da parte del contribuente.

L'opzione ha valore fino a quando non viene revoca, ma una volta fatta, è vincolante per un periodo di cinque anni.

I soggetti esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione Iva, se intendono effettuare l'opzione, devono comunicarla all'Uff. competente dell'Agenzia delle Entrate, con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'opzione è comunicata, inoltre, alla SIAE prima dell'inizio dell'anno solare nel quale si intende fruire del regime agevolato.

## La legge iva

Per le APS che adottano il regime ordinario o il regime semplificato l'Iva va calcolata trimestralmente o mensilmente a seconda del volume d'affari dell'anno precedente.

L'importo dell'Iva da versare allo Stato si determina in base alla differenza tra l'Iva a debito e l'Iva a credito, tale importo sarà calcolato con scadenza mensile o trimestrale a secondo del regime Iva adottato.

Qualora si opti per la liquidazioni trimestrali verrà applicata la maggiorazione dell'1%.

Riportiamo di seguito gli adempimenti in caso di liquidazione trimestrale:

<b>Periodo di riferimento</b>	<b>Codice Tributo</b>	<b>Scadenza pagamento</b>
Primo trimestre	6031	16 maggio
Secondo Trimestre	6032	16 agosto
Terzo Trimestre	6033	16 novembre
Acconto Iva	6035	27 dicembre
Quarto Trimestre	6099	16 marzo

Solo se le APS che hanno optato per il regime forfetario della L. 398/91 l'IVA si determina in modo forfetario, e cioè applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- 50% dell'Iva a debito sui proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale, connessa agli scopi istituzionali;
- 90% dell'Iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazione;
- 50% dell'Iva a debito sulle fatture di pubblicità;
- 2/3 dell'Iva a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

Inoltre hanno l'obbligo di:

- conservare e numerare tutte le fatture emesse e di acquisto per anno solare;
- annotare i corrispettivi, gli altri proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale e le plusvalenze patrimoniali;
- versare trimestralmente l'Iva.

***L'Iva a debito si versa con periodicità trimestrale con il Mod. F 24 senza maggiorazione dell'1% e non c'è l'obbligo per l'associazione di presentare la dichiarazione Iva annuale.***

#### **I Libri da tenere ai fini Iva:**

le APS devono istituire solo il registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997 in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, le entrate conseguite nel mese precedente, distinte per:

- quote sociali;
- ricavi derivanti da attività commerciale;
- contributi ricevuti;
- le plusvalenze patrimoniali conseguite;
- ogni altro tipo di entrata.

**Regime semplificato**

Esempio di calcolo dell'Iva del I trimestre 2008.

Riepiloghiamo le fatture di Vendita emesse nel primo trimestre:

<b>n.</b>	<b>data</b>	<b>Imponibile</b>	<b>Iva</b>	<b>Totale documento</b>
n. 1	01/01/08	€ 1.000,00	€ 200,00	€ 1.200,00
n. 2	10/01/08	€ 1.000,00	€ 200,00	€ 1.200,00
n. 3	25/02/08	€ 1.000,00	€ 200,00	€ 1.200,00
n. 4	31/03/08	€ 1.000,00	€ 200,00	€ 1.200,00
	<b>TOTALE</b>	<b>€ 4.000,00</b>	<b>€ 800,00</b>	<b>€ 4.800,00</b>

Riepiloghiamo le fatture di Acquisto ricevute emesse nel primo trimestre:

<b>n.</b>	<b>Data</b>	<b>n. docu</b>	<b>Imponibile</b>	<b>Iva</b>	<b>Totale documento</b>
n. 1	10/01/08	652	€ 1.000,00	€ 200,00	€ 1.200,00
n. 2	20/01/08	352	€ 500,00	€ 100,00	€ 600,00
n. 3	25/02/08	124	€ 500,00	€ 100,00	€ 600,00
n. 4	30/03/08	253	€ 500,00	€ 100,00	€ 600,00
	<b>TOTALE</b>		<b>€ 2.500,00</b>	<b>€ 500,00</b>	<b>€ 3.000,00</b>

Liquidazione del I Trimestre:

Iva su vendite	<b>800,00</b>
Iva su acquisti	<b>500,00</b>
Totale Iva a debito	<b>300,00</b>
Interessi dovuti per liquidazione trimestrale	<b>3,00</b>
Importo da versare	<b>303,00</b>

Dalla liquidazione emerge che la liquidazione Iva del I Trimestre evidenzia un debito di € 303,00 importo che sarà versato con il codice tributo 6031 entro il 16 maggio.

## Imposte sul reddito

### IRES

Le APS sono assoggettate alla disciplina degli enti non commerciali e pertanto relativamente all'attività resa all'interno della vita associativa, fruiscono di un particolare regime agevolato in presenza di condizioni espressamente disposte a tal fine.

<b>RICAVI</b>	
<b>DERIVANTI DA:</b>	
Attività Istituzionale	<b>NON TASSABILI</b>
Attività commerciale, spettacoli, sponsorizzazioni, ecc.	<b>TASSABILE in base al regime adottato</b>

**Regime ordinario o semplificato:** il reddito d'impresa è determinato dalle risultanze del conto economico.

**Regime forfettario art. 145:** il reddito d'impresa è determinato applicando i coefficienti di redditività a cui si dovranno aggiungere le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i dividendi e interessi e i proventi immobiliari.

**Regime L. 398/91:** il reddito d'impresa è determinato applicando il coefficiente di redditività del 3%.

Una volta determinata la base imponibile si applica l'aliquota del 27,5%

Il reddito imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta dovranno essere dichiarati presentando il Modello Unico – Enti non commerciali.

## IRAP

La base imponibile dell'Irap è diversa a secondo l'APS svolga attività istituzionale e/o attività di natura commerciale.

Se l'APS svolge solo Attività Istituzionale, la base imponibile si determina sommando:

- le retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- l'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, a progetto, compensi agli amministratori e ai sindaci;
- compensi per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

Se l'APS svolge attività istituzionale ed attività commerciale, in tal caso avremo uno sdoppiamento della base imponibile Irap che sarà costituita dalla somma della:

- base imponibile ai fini dell'attività istituzionale costituita da:
  - dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente;
  - dall'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, a progetto, compensi agli amministratori e ai sindaci;
  - dai compensi per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

- base imponibile dell'attività commerciale costituita:
- dai ricavi dell'attività commerciale – costi dell'attività commerciale;

Se l'APS svolge attività istituzionale e attività commerciale e si avvale del regime forfetario della L. 398/91, la base imponibile Irap si determina sommando:

- reddito imponibile ai fini Ires (calcolato con la L. 398/91);
- retribuzioni per lavoro dipendente;
- l'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- compensi per le prestazioni occasionali di lavoro autonomo;
- interessi passivi.

Con concorrono alla formazione della imponibile i contributi Inail, e le spese per apprendisti, disabili e dipendenti CFL.

Una volta determinata la base imponibile si applica l'aliquota del 3,90%.

Il reddito imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta dovranno essere dichiarati presentando un nuovo modello Irap per gli Enti non commerciali.

## DICHIARAZIONI FISCALI

Di seguito vengono elencate le dichiarazioni Fiscali in base ai regimi adottati per una APS che abbia partita Iva e che svolgano attività commerciale e istituzionale:

**Regime ordinario o semplificato e Regime forfettario art. 145:**

- Comunicazione Annuale Iva;
- Dichiarazione dei redditi degli Enti non Commerciali e Iva;
- Dichiarazione Irap degli Enti non Commerciali;

**Regime L. 398/91:**

- Dichiarazione dei redditi degli Enti non Commerciali e Iva;
- Dichiarazione Irap degli Enti non Commerciali;

**SIAE**

Le APS che hanno optato per il regime agevolato della L. 398/91 devono predisporre alla SIAE la seguente documentazione:

- copia dell'atto costitutivo dell' Associazione e dello Statuto;
- copia dell'attribuzione della Partita Iva;
- copia del documento d'identità del legale rappresentante;
- modello per l'applicazione del regime agevolato della L. n. 398/91;
- predisporre la comunicazione di esercizio attività;

una volta consegnati i su elencati documenti la SIAE rilascia un numero identificativo dell'APS.

Periodicamente dovranno essere scaricati i modelli reperibili sul sito [www.siae.it](http://www.siae.it) su Biglietteria automatica, opportunamente compilati e consegnati.

Si ricorda che annualmente deve essere ripresentata alla SIAE la comunicazione di esercizio di attività.

**LA CCIAA**

**CCIAA:** nessun adempimento, salvo che l'associazione svolga un'attività economica organizzata in forma d'impresa come previsto dall'art. 2082 c.c.;

**R.E.A.:** l'associazione che svolge un'attività economica anche marginale (non occasionale) è tenuta all'iscrizione al R.E.A.

**Liberalità:**

sia le persone fisiche sia gli enti soggetti all'IRES, quali società commerciali e non commerciali, possono ridurre il reddito complessivo delle erogazioni liberali in denaro o in natura operate a favore delle Associazioni di Promozione Sociale (APS) iscritte nel registro nazionale.

La deduzione prevista è pari al 10% del reddito complessivo e fino a un importo massimo di € 70.000,00 (l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due limiti).

Per usufruire dell'agevolazione è necessario che le erogazioni liberali in denaro siano effettuate tramite bonifico bancario o tramite ufficio postale.

Affinché il donatore possa valersi della deduzione fiscale, occorre, infine, che il beneficiario dell'erogazione:

- tenga scritture contabili che descrivano con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione;
- rediga entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito documento attestante la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del periodo di gestione.

Il contribuente che in modo indebito espone deduzioni della propria base imponibile operate in violazione delle disposizioni su indicate sarà soggetto ad una sanzione dal 200% al 400% della maggiore imposta.

In alternativa alla deducibilità su indicata, le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali in denaro alle APS possono usufruire della detrazione dell'Irpef nella misura del 19% dell'erogazione effettuata. L'importo detraibile non può superare € 2.065,83.

Mentre le persone giuridiche che effettuano erogazioni in denaro o in natura possono usufruire una riduzione del reddito d'impresa nella misura massima di € 1.549,37 o del 2% del reddito di impresa dichiarato.

Il versamento deve essere di tipo postale o bancario (carta di credito, carte prepagate, assegni bancari o circolari); tale modalità deve risultare dalla ricevuta rilasciata dall'associazione.

Il contribuente deve scegliere se fruire della deduzione o della detrazione non potendo cumulare le agevolazioni.

**ALTRE PARTICOLARITA':**

***Esenzioni***

- a) È prevista l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti per le quote e i contributi versati alle associazioni di promozione sociale;
- b) Sono inclusi tra i soggetti ai quali si può destinare il 5 per mille;
- c) Possono ricevere donazioni e lasciti testamentari con l'obbligo di destinare i beni ricevuti e le loro rendite al conseguimento delle finalità disposte dall'atto costitutivo e dallo statuto;
- d) Possono avvalersi dei benefici previsti dalla Legge 460 qualora iscritte all'anagrafe delle Onlus;

***L'intestazione di beni immobili***

I beni pervenuti ai sensi del comma 1 sono intestati alle associazioni. Ai fini delle trascrizioni dei relativi acquisti si applicano gli articoli 2659 e 2660 del codice civile.

***Le autorizzazioni temporanee***

Alle associazioni di promozione sociale, in occasione di particolari eventi o manifestazioni, il sindaco può concedere autorizzazioni temporanee alla somministrazione di alimenti e bevande in deroga ai criteri e parametri di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 25 agosto 1991, n. 287.

Tali autorizzazioni sono valide soltanto per il periodo di svolgimento delle predette manifestazioni e per i locali o gli spazi cui si riferiscono e sono rilasciate alla condizione che l'addetto alla somministrazione sia iscritto al registro degli esercenti commerciali.

## **IL RENDICONTO PER IL 5 PER MILLE**

Con la finanziaria 2008 è stato introdotto un nuovo adempimento relativo al 5 per mille.

Ciascun ente beneficiario deve redigere entro un anno dal ricevimento un rendiconto relativo all'utilizzo dei fondi del 5 per mille percepiti accompagnato da una relazione illustrativa dell'impiego dei fondi.

Se il contributo ricevuto è pari o superiore a € 15.000 il rendiconto e la relazione accompagnatoria dovranno essere anche inviati al Ministero.

Se il contributo è inferiore a € 15.000 allora rendiconto e relazione devono essere tenuti in associazione a disposizione di eventuali verifiche del Ministero.

Se non si adempie a tale adempimenti il contributo può essere revocato

### **Novità Decreto Legge del 29/11/2008 n. 185 art. 30**

Il testo normativo prevede che i corrispettivi, le quote e i contributi percepiti dalle APS sono considerati non imponibili a condizione che:

- che gli enti Associativi, nel nostro caso le APS, siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla norma tributaria;
- e che trasmettano i "dei dati rilevanti ai fini fiscali" su apposito Modello in corso di approvazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Inoltre la relazione tecnica prevede che i controlli sulle associazioni partiranno dai primi mesi del 2009.

.

Treviso gennaio 2009

Dr. Antonio Durante

A cura di In.Oltre sc, Via S. Bona Vecchia 43; Treviso- tel 0422-431761  
Corso di formazione