

Contabilità separata: obbligo o facoltà?

Data Articolo: 15 Novembre 2017

Autore Articolo: Monica Colussi

Quali sono i casi di separazione obbligatoria delle attività? E quali invece i casi di separazione facoltativa? Come vengono gestiti gli aspetti legati alle disposizioni che regolano la detrazione dell'Iva e, in particolare, alla detraibilità dell'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente?

L'articolo 36 del DPR 633/72 sancisce le norme di trattamento in caso di esercizio di più attività. Il 1° comma del suddetto articolo stabilisce in linea generale che i soggetti passivi IVA, che esercitano contemporaneamente più attività nell'ambito della stessa impresa, devono applicare l'imposta unitariamente e cumulativamente per tutte le attività con riferimento al volume d'affari complessivo.

Esempio - La società ALFA svolge contemporaneamente l'attività di:

- Produzione di software (ATECO 62.01.00)
- Gestione portali WEB (ATECO 63.12.00)

il volume d'affari relativo all'anno precedente per le due attività ammonta rispettivamente a 350.000€ e 200.000€.

In base a quanto disposto dal suddetto art.36 c.1, la società potrà tenere una numerazione unica delle fatture emesse per entrambe le attività; facoltativamente, per questioni organizzative, potrà anche scegliere di numerare separatamente le fatture delle singole attività annotandole in due diversi sezionali del registro vendite.

Analogo comportamento dovrà essere adottato per la registrazione degli acquisti.

La **liquidazione dell'IVA** dovrà essere calcolata considerando cumulativamente entrambe le attività e la periodicità del versamento sarà stabilita tenendo conto della sommatoria dei volumi d'affari che nel nostro esempio ammonta a 550.000€ e pertanto il versamento dell'IVA dovrà essere effettuato con cadenza mensile (superando il limite dei 400.000€ previsto per le attività relative a prestazioni di servizi).

La **dichiarazione IVA** sarà costituita da un unico modulo con la sommatoria dei dati di entrambe le attività.

I commi 2 e 4 dell'art. 36 prevedono, invece, i **casi di separazione obbligatoria delle attività**:

- l'esercizio contemporaneo di attività di impresa e lavoro autonomo, ad esempio un Consulente agrario (ATECO 74.90.11 – lavoro autonomo) che svolge anche l'attività di Agente di commercio di materie prime agricole (ATECO 46.11.01 - impresa)
- il Commercio al minuto con il metodo della ventilazione, ad esempio un'attività di produzione di pane (ATECO 10.71.10) e l'attività di Commercio al dettaglio di alimentari (ATECO 47.29.90 – ventilazione)
- le attività agricole (art.34 e 34bis del DPR 633/72), qualora non abbiano optato per l'applicazione dell'IVA ordinaria, ad esempio l'attività di Coltivazione di agrumi (ATECO 01.23.00 - art. 34 con applicazione delle percentuali di compensazione) e quella di Produzione succhi di frutta (ATECO 10.32.00 – art. 34 bis attività agricole connesse con l'applicazione della detrazione forfetaria del 50%)
- le attività spettacolistiche con detrazione dell'IVA forfetaria (art. 74 c. 6 e art. 74 quater c. 5 DPR 633/72), sempreché non abbiano optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, ad esempio un Bar (ATECO 56.30.00) con annessa Sala giochi (ATECO 93.29.30).

In caso di **contabilità separata**, l'impresa dovrà procedere alla numerazione distinta delle fatture emesse, annotandole in separati registri vendite; analogo comportamento dovrà essere tenuto per la protocollazione e annotazione delle fatture d'acquisto.

Per gli **acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente**, l'IVA sarà detraibile in base alla quota imputabile a ciascuna attività (salvo limiti al diritto della detrazione), in questo caso il criterio di imputazione dovrà essere oggettivo e dimostrabile (o in via residuale determinato in base al volume d'affari).

I passaggi interni di beni e servizi tra attività separate sono disciplinati dal comma 5 dell'art. 36, ampiamente trattato in un precedente [articolo](#).

La periodicità di liquidazione dell'IVA dovrà essere determinata tenendo conto dei volumi d'affari delle singole attività, l'IVA a debito dovrà essere versata sommando le risultanze delle singole posizioni (compensando quindi le situazioni debitorie e creditorie).

La Circolare del Ministero delle finanze n. 52 del 03/12/1991 contiene specifiche disposizioni per il calcolo dell'acconto con metodo storico e previsionale in presenza di attività separate con diversa periodicità di liquidazione dell'IVA; per quanto riguarda il calcolo dell'acconto con il metodo della registrazione al 20 dicembre, le attività vengono considerate cumulativamente (risoluzione 144/E del 20/12/2006).

La **dichiarazione IVA** sarà costituita da un modello base e tanti moduli quante sono le attività gestite.

La partita IVA è unica per tutte le attività.

Il 3° comma dell'art. 36 prevede la **facoltà di separare le attività** quanto non sussiste l'obbligo specifico.

Tale facoltà va espressa nella dichiarazione di inizio attività (modelli AA7/AA9) ovvero se l'attività è già iniziata, nel quadro VO della dichiarazione IVA; l'opzione è vincolante per 3 anni e si rinnova tacitamente fino a revoca (da effettuarsi sempre nel quadro VO); la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione sull'acquisto dei beni ammortizzabili (art. 19-bis2 DPR 633/72).

Sia per l'opzione che per la revoca vale comunque il comportamento concludente (art.1 DPR 442/97).

La **separazione facoltativa delle attività** differisce da quella **obbligatoria** per alcuni aspetti:

- la determinazione della periodicità di liquidazione IVA sarà stabilita tenendo conto della sommatoria dei volumi d'affari di tutte le attività, i versamenti periodici IVA saranno quindi sempre cumulativi;
- l'IVA sugli acquisti dei beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente è sempre indetraibile.

La separazione delle attività può essere attuata solo se i codici ATECO di ciascuna di esse differiscono tra loro; non è attuabile, invece, se i codici sono uguali anche in presenza di regimi IVA diversi per le singole posizioni (risoluzione 87/E/2010).

La **separazione facoltativa** delle attività è particolarmente conveniente quando si esercitano sia attività imponibili che esenti, in tal modo si evitano gli effetti negativi del pro-rata ai sensi degli artt. 19 c.5 e 19 bis del DPR 633/72.

Monica Colussi – Centro Studi CGN