

## DICHIARAZIONI

---

### ***Multiattività e Isa: regole di compilazione***

di Luca Caramaschi

In relazione alle ipotesi di **esclusione** dalla disciplina dei nuovi **indicatori sintetici di affidabilità fiscale** (di seguito Isa) la recente [circolare 17/E/2019](#), al **paragrafo 1.6**, elenca anche i contribuenti che esercitano **due o più attività di impresa** non rientranti nel medesimo Isa e che in relazione alle attività non rientranti tra quella **“prevalente”** i ricavi superano la **soglia del 30 per cento** del totale dei ricavi dichiarati dal contribuente medesimo.

Si tratta dei cosiddetti **contribuenti “multiattività”**, già noti all’abrogata disciplina degli **studi di settore**, e in relazione ai quali si pone comunque un **obbligo di compilazione del modello Isa**.

Detto obbligo, come ribadito dal recente documento di prassi, risponde all’esigenza prospettata dalla Sose di acquisire informazioni necessarie alle **future elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale**, nell’ottica di una **possibile applicazione anche a tale tipologia di soggetti**.

Sul punto, quindi, nessun passo avanti, nel senso che anche il legislatore degli Isa prende atto della attuale **impossibilità** di utilizzare questi nuovi **strumenti di ausilio all’attività di accertamento** in situazioni nelle quali la situazione del contribuente risulta “viziata” da un complesso di attività che presentano **differenti caratteristiche**.

Vale in ogni caso la pena evidenziare la diversa funzione degli Isa rispetto agli **abrogati studi di settore**.

Mentre questi ultimi hanno rappresentato un **vero e proprio strumento di accertamento** (seppur con tutti i difetti che si sono rivelati nel corso del tempo), i nuovi indicatori, come ben precisato dall’[articolo 9-bis, comma 1, D.L. 50/2017](#), si pongono come un nuovo **strumento di “compliance”** teso a favorire l’emersione spontanea di basi imponibili, stimolare l’assolvimento degli obblighi tributari, in un’ottica di **rafforzamento della collaborazione** tra contribuenti e pubblica amministrazione.

Con riferimento ai **contribuenti multiattività**, quindi, il superamento o meno della soglia del 30 per cento determina un effetto assai diverso negli **Isa** rispetto agli studi di settore:

- **mancato superamento** della soglia:
  - lo **studio di settore è valido** ai fini dell’accertamento del contribuente;
  - la **compilazione del modello Isa rappresenta un ausilio** all’attività di accertamento, quale strumento di selezione delle attività da sottoporre a

controllo;

- **intervenuto superamento** della soglia:
  - lo studio di settore rappresenta un ausilio all'attività di accertamento, **quale strumento di selezione delle attività da sottoporre a controllo**;
  - la compilazione del modello Isa ha **un'esclusiva valenza informativa** per i futuri aggiornamenti dello strumento di *compliance*.

Ciò premesso, si ritiene che la logica attraverso la quale valutare il **superamento della citata soglia** ai fini Isa non possa che essere quella mutuata dalla precedente disciplina degli studi di settore.

Rimangono quindi un **necessario riferimento** le previsioni contenute nel **Decreto MEF 11.02.2008** e nella successiva [circolare 31/E/2008](#).

Si fa in primo luogo presente che non necessariamente la "**multiattività**" rilevante ai fini Isa deve coincidere con la possibilità concessa dall'[articolo 36 D.P.R. 633/1972](#) di **separare le attività** ai fini Iva, in quanto è solo necessario che il contribuente abbia aperto in relazione all'attività esercitata il relativo **codice Ateco**.

La regola da seguire poi è quella per la quale, in presenza di più attività svolte, trova applicazione l'Isa relativo alla "**attività prevalente**", da intendere come "*quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi*" e che va individuata secondo i criteri evidenziati nella citata [circolare 31/E/2008](#): i contribuenti che esercitano più attività d'impresa devono **preliminarmente valutare** se due o più delle attività esercitate sono comprese nello stesso Isa; in detta ipotesi, ai fini della determinazione dell'attività prevalente, si devono sommare i ricavi provenienti dalle attività che, seppur contraddistinte da diversi **codici d'attività**, rientrano nel campo di applicazione del medesimo Isa.

Per quanto attiene, inoltre, alle concrete modalità di **annotazione separata** dei ricavi, la [circolare 31/E/2008](#) precisa che il contribuente può utilizzare il **metodo** da lui ritenuto più idoneo quali codici causali, registri sezionali, schede extracontabili, ecc.

Riprendendo quindi una delle esemplificazioni contenute nella [circolare 31/E/2008](#), adattate alla nuova **disciplina degli ISA**, si riporta quanto segue.

## ESEMPIO

*Un contribuente presenta la seguente situazione:*

- *attività X (modello ISA A) € 100.000 (20%)*
- *attività Y (modello ISA A) € 200.000 (40%)*
- *attività Z (modello ISA B) € 200.000 (40%)*

*In quanto risultano prevalenti i ricavi da attività ricomprese nel modello Isa A (unitariamente*

considerate) il contribuente dovrà compilare il **modello Isa A** con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Poiché l'attività diversa da quella principale è **superiore alla soglia del 30%**, come già osservato in precedenza, la compilazione del modello Isa A ha un'esclusiva **valenza informativa per i futuri aggiornamenti** dello strumento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, si ritiene restino valide anche le osservazioni formulate dalla [circolare 31/E/2008](#) in merito a tutte quelle situazioni in cui le attività **prevalenti** si attestano in prossimità (ovvero siano leggermente inferiori) della soglia del 30 per cento.

A tal proposito conserva la sua attualità il richiamo operato alla precedente [circolare 5/E/2008](#) nella quale l'Agenzia, sconfessando l'**automatismo accertativo** in presenza di non congruità alle risultanze degli **studi di settore**, ha affermato che “...., qualora le risultanze degli studi di settore depongano per la non congruità della posizione del contribuente, ove la stessa sia caratterizzata dal conseguimento di ricavi per le **attività non prevalenti pari o inferiori al 30 per cento di quelli complessivi**, l'Ufficio dovrà tener conto di tale particolare situazione nella fase del contraddittorio con il contribuente. Stante il contestuale esercizio delle attività non prevalenti, la **stima** dei ricavi presunti, operata mediante lo **studio di settore** relativo alla o alle attività prevalenti, potrebbe infatti, in casi specifici, **non cogliere adeguatamente la effettiva situazione del contribuente**. Tale eventualità potrebbe verificarsi, ad esempio, laddove l'incidenza dei ricavi delle attività non prevalenti, su quelli complessivi, **sia prossima alla soglia del 30 per cento**, così come qualora le attività non prevalenti siano **disomogenee** rispetto a quelle considerate dallo studio di settore applicabile”.

Considerato che **gli Isa non rappresentano uno strumento di accertamento**, bensì uno strumento di selezione dell'**attività da sottoporre a controllo**, si ritiene che la presenza di una **situazione prossima alla soglia del 30 per cento** possa in ogni caso rappresentare un **utile elemento di “difesa”**, laddove a seguito della non “affidabilità” dimostrata dai nuovi indicatori, l'Agenzia delle entrate decida di prendere in esame la posizione del contribuente.



Seminario di specializzazione

**CONVERSIONE DEL DECRETO CRESCITA, ISA  
E NOVITÀ DELL'ESTATE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)