

ISA 2021 e 2022: cause di esclusione COVID-19

Giacomo Manzana Elena Iori



ISA 2021 e 2022: cause di esclusione COVID-19

La norma

Per il 2020 e 2021, **l'art. 148, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio"** prevede la definizione (da parte di SOSE) di specifiche metodologie per l'applicazione degli ISA, al fine di considerare gli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati causati dall'emergenza COVID-19, nonché la **previsione di ulteriori cause di esclusione** dall'applicazione degli Indici.

In conformità con quanto previsto dal citato **art. 148 e dall'art. 9-bis, comma 7, DL n. 50/2017**, che prevede la possibilità di individuare ulteriori ipotesi di esclusione, il MEF con il Decreto 2.2.2021, pubblicato sulla G.U. 9.2.2021, n. 33 ha introdotto **3 nuove cause di esclusione** dall'applicazione degli Indici **in vigore per il 2020**, applicabili ai soggetti che:

- 1) hanno subito una **diminuzione di almeno il 33% dei ricavi / compensi 2020 2021** rispetto a quelli del 2019;
- 2) hanno **aperto la partita IVA a partire dall'1.1.2019**;
- 3) **esercitano, in maniera prevalente le attività economiche** individuate dalla **seguito Tabella** (trattasi di 85 attività riguardanti prevalentemente i settori del commercio e dei servizi).

>> Tali cause di esclusione sono state individuate applicando le stesse logiche in base alle quali sono stati individuati i soggetti destinatari dei contributi a fondo perduto, da parte dei Provvedimenti emanati nel corso del 2020, per **far fronte alle difficoltà economiche di alcune categorie di soggetti particolarmente colpiti dall'emergenza COVID-19**.

>> Come previsto dall'art. 1, comma 3, **DM 2.2.2021**, i soggetti esclusi dall'applicazione degli ISA per il 2020 sulla base della predette nuove cause di esclusione, **sono tenuti comunque alla compilazione del modello ai fini della (sola) comunicazione dei dati**. Di conseguenza detti soggetti devono compilare (ed inviare) il relativo mod. ISA, senza applicazione dello stesso.

ATTIVITÀ DI CONTROLLO 2021 E 2022

Il livello di affidabilità fiscale del contribuente, costituisce uno strumento per riconoscere benefici ai soggetti più "virtuosi" e individuare le "**posizioni a rischio**" da sottoporre a controllo.

Sul punto, il comma 14 dell'[art. 9-bis, DL n. 50/2017](#) dispone che: *l'Agenzia delle entrate e il Corpo della guardia di finanza, nel definire **specifiche strategie di controllo** basate su analisi del rischio di evasione fiscale, **tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti** derivante dall'applicazione degli indici nonché delle informazioni presenti nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria*.

A tal fine, si rammenta che il **comma 2 dell'art. 148, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio"** prevede che, nella **definizione delle strategie di controllo** basate sull'analisi di rischio evasione di cui al citato comma 14, **l'Ufficio:**

- per il 2018 tiene conto anche del livello di affidabilità derivante dall'applicazione degli ISA per il 2019;
- per il 2020, tiene conto anche del livello di affidabilità "*più elevato*" derivante dall'applicazione degli ISA per il 2018 e 2019.

Per tale anno, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 16.6.2020, n. 16/E, l'intento del Legislatore è quello di **non voler basare l'analisi del rischio evasione esclusivamente su un'annualità** in cui l'emergenza COVID-19 ha comportato ricadute economiche sulle imprese / lavoratori autonomi.

Quindi per il 2020 il giudizio di affidabilità del contribuente deve considerare anche i punteggi ISA 2018 e 2019, che qualora facessero emergere un "*punteggio indicativo di una **sostanziale affidabilità** del contribuente, porteranno a ritenere di **scarso interesse** la posizione del contribuente ai fini dell'analisi del rischio di evasione fiscale ...*".

Il Decreto 73/2022 con la modifica del comma 2 del citato art. 148, prevede che, **anche per il 2021 e 2022** la definizione delle strategie di controllo deve considerare i punteggi ISA di **più annualità** . In particolare, **l'Ufficio:**

- **per il 2021**, tiene conto anche del **livello di affidabilità "*più elevato*"** derivante dall'applicazione degli ISA per il 2019 e 2020;
- **per il 2022**, tiene conto anche del **livello di affidabilità "*più elevato*"** derivante dall'applicazione degli ISA per il 2020 e 2021.

Le altre cause di esclusione

Le nuove cause di esclusione si aggiungono a quelle applicabili a regime, ossia alle seguenti fattispecie:

- 1) **inizio / cessazione dell'attività;**
- 2) **situazione di non normale svolgimento dell'attività;**
- 3) ricavi / **compensi superiori a € 5.164.569.** Al fine della determinazione del limite di ricavi / compensi al di sopra dei quali gli Indici non sono applicabili, per gli ISA **BG40U** (locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili), **BG50U** (intonacatura, rivestimento, tinteggiatura ed altri lavori di completamento e finitura degli edifici), **BG69U** (Costruzioni) e **BK23U** (servizi di ingegneria integrata), i ricavi devono essere **augmentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali ex artt. 92 e 93, TUIR;**
- 4) periodo di **non normale svolgimento dell'attività;**
- 5) soggetti che applicano il **regime forfetario / dei minimi / altre tipologie di criteri forfetari;**
- 6) soggetti esercenti **2 o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo Indice**, qualora l'ammontare dei ricavi dichiarati relativi alle attività diverse da quelle prese in considerazione dall'Indice relativo all'attività prevalente (comprensivi di quelli delle eventuali attività complementari) **sia superiore al 30%** dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- 7) **classificazione in una categoria reddituale diversa** da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuti nel mod. ISA approvato per l'attività esercitata;
- 8) **Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria** del reddito d'impresa ex art. 80, D.Lgs. n. 117/2017 (l'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione UE);
- 9) **Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario** ex art. 86, D.Lgs. n. 117/2017 (l'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione UE);
- 10) **Imprese sociali** ex D.Lgs. n. 112/2017 (l'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione UE);
- 11) **società cooperative / consortili e consorzi** che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- 12) soggetti che esercitano, in ogni forma **di società cooperativa le attività di " Trasporto con taxi" (codice attività 49.32.10) e di " Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente"** (codice attività 49.32.20), di cui all'ISA BG72U;
- 13) **corporazioni dei piloti di porto** esercenti le attività di cui all'ISA BG77U;
- 14) soggetti che svolgono attività d'impresa / arte o professione **partecipanti a un gruppo IVA di cui al Titolo V-bis, DPR n. 633/72.**

1. Diminuzione ricavi / compensi 2020 2021 rispetto a quelli del 2019

Gli Indici **non sono applicabili** dai soggetti che hanno subito una **diminuzione dei:**

- **ricavi 2020 e poi 2021** di cui all'art. 85, comma 1 esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), TUIR (cessioni / prestazioni di servizi alla cui produzione / scambio è diretta l'attività d'impresa - art. 85, comma 1, lett. a, TUIR e cessioni di materie prime e sussidiarie / semilavorati / altri beni mobili con esclusione di quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione - art. 85, comma 1, lett. b, TUIR);
- **compensi 2020 e poi 2021** di cui all'art. 54, comma 1, TUIR;
di almeno il 33% rispetto a quelli del 2019.

>> Come desumibile dall'Allegato 2 del citato DM 2.2.2021, il criterio di applicazione della causa di esclusione **segue le stesse logiche di quelle già adottate dal DL n. 34/2020**, c.d. "Decreto Rilancio", nell'ambito del quale è stata prevista l'erogazione del contributo a fondo perduto a condizione che l'ammontare del fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 risulti inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato /corrispettivi del mese di aprile 2019.

>> La causa di esclusione ISA in esame fa riferimento ai **ricavi / compensi** (in luogo del fatturato / corrispettivi) **relativi all'intero periodo d'imposta 2021**, da confrontare con quelli relativi al 2019.

>>Come desumibile dal citato Allegato 2, il riferimento ai ricavi / compensi **dichiarati per l'intero periodo d'imposta** risulta **coerente** con le disposizioni già vigenti in materia di ISA ed **evita l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi** come previsto dall'art. 148, DL n. 34/2020.

Esempio

La A&B presenta la seguente situazione:

- ricavi 2019 --> € 120.000
- ricavi 2021 --> € 80.000

In tal caso, la società per il 2021 è esclusa dagli ISA in quanto i ricavi 2020 sono diminuiti di almeno il 33% rispetto a quelli del 2019.

2. Soggetti che hanno aperto la partita iva dall'1.1.2019

Gli Indici **non sono applicabili** dai soggetti che hanno aperto la partita IVA **a decorrere dall'1.1.2019**.

Come desumibile dal citato Allegato 2, tale causa di esclusione:

- è **complementare** rispetto a quella applicabile in caso di diminuzione dei ricavi / compensi 2020 di almeno il 33% rispetto a quelli del 2019. Tale causa consente infatti di evitare la difficoltà legata al calcolo della diminuzione dei ricavi 2020 rispetto all'anno precedente per chi ha iniziato l'attività nel 2019;
- **estende la portata applicativa della causa di esclusione** prevista in caso di **inizio dell'attività** nel periodo d'imposta **anche al secondo anno nel quale il contribuente ha iniziato l'attività.**

Esempio

La Red srl ha aperto la partita IVA l'1.5.2019.

Ai fini ISA:

- il periodo 1.5 - 31.12.2019 è considerato periodo di "inizio" dell'attività e di conseguenza ha beneficiato dell'operatività della relativa causa di esclusione;
- il periodo 1.1 - 31.12.2020 e 1.1 - 31.12.2020 sono esclusi in quanto opera la nuova causa legata all'inizio dell'attività nel 2019.

3. Soggetti esercenti specifiche attività

Gli Indici **non sono applicabili** anche dai soggetti che **esercitano, in maniera prevalente**, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nella seguente Tabella.

Elenco attività escluse dagli ISA per il 2020	
Codice attività	Attività interessate
47.19.10	Grandi magazzini
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari
47.51.10	Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa
47.51.20	Commercio al dettaglio di filati per maglieria e merceria
47.53.11	Commercio al dettaglio di tende e tendine
47.53.12	Commercio al dettaglio di tappeti
47.53.20	Commercio al dettaglio di carta da parati e rivestimenti per pavimenti (moquette e linoleum)
47.54.00	Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati
47.59.10	Commercio al dettaglio di mobili per la casa
47.59.20	Commercio al dettaglio di utensili per la casa, di cristallerie e vasellame
47.59.40	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria per uso domestico
47.59.60	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti
47.59.91	Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica per uso domestico
47.59.99	Commercio al dettaglio di altri articoli per uso domestico nca
47.63.00	Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati
47.64.20	Commercio al dettaglio di natanti e accessori
47.71.10	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti
47.71.40	Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle
47.71.50	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte
47.72.10	Commercio al dettaglio di calzature e accessori
47.72.20	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio
47.77.00	Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria
47.78.10	Commercio al dettaglio di mobili per ufficio

47.78.31	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte)
47.78.32	Commercio al dettaglio di oggetti d'artigianato
47.78.33	Commercio al dettaglio di arredi sacri ed articoli religiosi
47.78.35	Commercio al dettaglio di bomboniere
47.78.36	Commercio al dettaglio di chincaglieria e bigiotteria (inclusi gli oggetti ricordo e gli articoli di promozione pubblicitaria)
47.78.37	Commercio al dettaglio di articoli per le belle arti
47.78.50	Commercio al dettaglio di armi e munizioni, articoli militari
47.78.91	Commercio al dettaglio di filatelia, numismatica e articoli da collezionismo
47.78.92	Commercio al dettaglio di spaghi, cordami, tele e sacchi di juta e prodotti per l'imballaggio (esclusi quelli in carta e cartone)
47.78.94	Commercio al dettaglio di articoli per adulti (sexy shop)
47.78.99	Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari nca
47.79.10	Commercio al dettaglio di libri di seconda mano
47.79.20	Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato
47.79.30	Commercio al dettaglio di indumenti e altri oggetti usati
47.79.40	Case d'asta al dettaglio (escluse aste via internet)
47.82.01	Commercio al dettaglio ambulante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento
47.82.02	Commercio al dettaglio ambulante di calzature e pelletterie
47.89.02	Commercio al dettaglio ambulante di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; attrezzature per il giardinaggio
47.89.04	Commercio al dettaglio ambulante di chincaglieria e bigiotteria
47.89.05	Commercio al dettaglio ambulante di arredamenti per giardino; mobili; tappeti e stuoie; articoli casalinghi; elettrodomestici; materiale elettrico
47.89.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti nca
47.99.10	Commercio al dettaglio di prodotti vari, mediante l'intervento di un dimostratore o di un incaricato alla vendita (porta a porta)
49.39.01	Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o sub-urbano
56.10.11	Ristorazione con somministrazione
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
56.10.20	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti
56.10.42	Ristorazione ambulante
56.21.00	Catering per eventi, banqueting

56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina
59.14.00	Attività di proiezione cinematografica
82.30.00	Organizzazione di convegni e fiere
85.51.00	Corsi sportivi e ricreativi
85.52.01	Corsi di danza
90.00.04	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
92.00.01	Ricevitorie del Lotto, SuperEnalotto, Totocalcio ecc.
92.00.02	Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone
92.00.09	Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse
93.11.10	Gestione di stadi
93.11.20	Gestione di piscine
93.11.30	Gestione di impianti sportivi polivalenti
93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi nca
93.12.00	Attività di club sportivi
93.13.00	Gestione di palestre
93.19.10	Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi
93.19.99	Altre attività sportive nca
93.21.00	Parchi di divertimento e parchi tematici
93.29.10	Discoteche, sale da ballo night-club e simili
93.29.30	Sale giochi e biliardi
93.29.90	Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca
94.99.20	Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby
94.99.90	Attività di altre organizzazioni associative nca
96.02.02	Servizi degli istituti di bellezza
96.02.03	Servizi di manicure e pedicure
96.04.10	Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)
96.04.20	Stabilimenti termali
96.09.01	Attività di sgombero di cantine, solai e garage
96.09.02	Attività di tatuaggio e piercing
96.09.03	Agenzie matrimoniali e d'incontro

96.09.04	Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari)
96.09.09	Altre attività di servizi per la persona nca

>> Le attività per le quali è prevista l'esclusione dall'applicazione degli ISA **sono quelle sottoposte alle misure di sospensione dell'attività previste** dai DPCM 24.10.2020 e 3.11.2020. In altre parole, trattasi delle attività che per effetto dei citati Decreti sono state assoggettate, a livello nazionale o di vaste aree del territorio nazionale, ad **ulteriori sospensioni** dell'attività che si sono "sommate" alle chiusure imposte dai DPCM 9.3.2020 / 11.3.2020 e 22.3.2020.

>> Tali Provvedimenti hanno individuato i settori di attività economica oggetto della chiusura (ad esempio, negozi al dettaglio, attività di ristorazione, servizi alla persona, ecc.) e non i codici ATECO oggetto della sospensione dell'attività. Di conseguenza, ai fini dell'individuazione dei codici da escludere dall'applicazione degli ISA il MEF ha effettuato un'attività di "riconciliazione" tra i comparti di attività economica individuati dai citati Decreti e la corrispondente classificazione ATECO.