

A cura di Giuseppe Avanzato

ISA: il trattamento delle attività “complementari”

Categoria: ISA
Sottocategoria: Dichiarazione

Le attività “**complementari**” costituiscono un’eccezione alle imprese multiattività, a causa dello stretto legame con l’attività principale.

Si è in presenza di un’impresa “multiattività”, nel caso in cui questa eserciti due o più attività, contraddistinte da codici ATECO non rientranti nel medesimo ISA e con ricavi superiori al 30% dei ricavi complessivi, viceversa, quando un’attività viene esercitata in via non prevalente con un’attività principale si parla di attività “complementare”, la quale viene “attratta” nell’ISA relativo all’attività prevalente.

Specifiche indicazioni sono fornite nelle istruzioni dei singoli ISA nei casi in cui, nei decreti ministeriali di approvazione degli stessi, è previsto un trattamento particolare delle attività “complementari”.

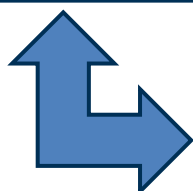
Infatti, in presenza di attività complementari, andrà compilato un unico Modello ISA, ovvero, quello relativo all’attività prevalente.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
Multiattività e attività complementari: quali differenze	2
Attività complementari	6
Attività complementari: casi particolari	9
Attività complementari: alcuni esempi	14

Premessa

Ai fini della compilazione dei modelli ISA 2020, particolare interesse destano quelle attività che svolgono, unitamente alle attività oggetto dell'indice, anche una o più attività cosiddette "complementari", ovvero strettamente connesse all'attività principale.



Tali attività sono state esplicitamente individuate nei decreti ministeriali di approvazione degli ISA di settore.

In particolare queste sono:

- BD12U – Produzione e commercio al dettaglio di prodotti di panetteria;
- BG36U – Servizi di ristorazione commerciale;
- BG37U – Attività di bar, gelateria, pasticceria e produzione dolciaria;
- BG44U – Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere;
- BG54U – Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento;
- BG60U – Stabilimenti balneari;
- BM13U – Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici;
- AM80U – Commercio al dettaglio di carburanti;
- BM85U – Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco

In questa sede verranno approfondire le varie casistiche inerenti il trattamento delle predette attività, ponendo particolare attenzione alla diversa compilazione del Modello ISA da applicare nel caso in cui si sia in presenza anche di "multiattività".

Multiattività e attività complementari: quali differenze

Non appare superfluo, a parere di chi scrive, soffermarsi brevemente sulla sottile differenza tra imprese c.d. "Multiattività" ed attività "complementari".

Nella ipotesi in cui **siano esercitate due o più attività**, contraddistinte da **codici ATECO non rientranti nello medesimo ISA**:

- **in generale**: si è in presenza di una impresa "multiattività";
- **in deroga**: ciò non si verifica quando vi è uno stretto legame tra l'attività principale e altre attività definite appunto c.d. "complementari".

Focus

Le attività complementari costituiscono un'eccezione alle imprese multiattività, a causa dello stretto legame con l'attività principale.



OSSERVA - Come accadeva per gli Studi di settore, per determinare l'ISA applicabile, occorre fare riferimento all'**attività prevalente**, ovvero **l'attività per la quale, nel corso del periodo d'imposta, si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi**.

Secondo la Circolare n. 16/E/2020, il modello ISA deve essere presentato dai:

- soggetti che applicano gli ISA,

nonché, dai

- soggetti tenuti alla **compilazione del modello per la sola acquisizione dati**

ovvero, dai

- contribuenti che **esercitano due o più attività di impresa (multiattività)**, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente, comprensivi di quelli delle eventuali attività complementari previste dallo specifico ISA, **superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;**
- soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- i contribuenti che svolgono in forma di lavoro autonomo le attività afferenti i codici Ateco "82.19.09 – Servizi di fotocopiatura, preparazione di documenti e altre attività di supporto specializzate per le funzioni d'ufficio" e "82.99.91 – Servizi di stenotipia" dell'ISA AG99U).

Ora, per identificare quale ISA sia applicabile prima di tutto occorre confrontare i codici di Attività (ATECO 2007) con il corrispondente ISA, nella tabella in vigore per il periodo d'imposta 2019 fornita in calce alle istruzioni "Parte generale".



Una volta determinati gli ISA applicabili, ed i relativi ricavi, "accorpati" a parità di ISA, si potrà verificare se si ricade o meno nella casistica "multiattività".



Dunque, qualora un'impresa eserciti sia attività complementari che **non complementari**, ove le seconde superino il limite del 30% dei ricavi complessivi, questa è considerata "**multiattività**", ed andrà compilato, nel Modello ISA dell'attività principale, il relativo quadro.

Viceversa, un'attività è **"complementare"** quando viene esercitata in via non prevalente (in valore relativo), con un'attività principale che l'attrae nel proprio ISA. In tali casi, pur esercitando più attività d'impresa, non si rientra nella fattispecie di imprese c.d. multiattività.

In pratica:

a) le **attività complementari** sono ricomprese nell'ISA dell'attività prevalente: tutti i dati contabili ed extracontabili (ove compatibili con l'ISA) della prima si sommano a quelli di quest'ultima:

- sia per la compilazione dell'ISA;
- sia per la verifica della percentuale (30%) dei ricavi per le multiattività (in presenza di ulteriori attività).

b) se risultano esercitate solo l'attività prevalente e quelle complementari non viene compilato il prospetto relativo alle imprese "multiattività".

ESEMPIO

Un'impresa esercita le seguenti attività:

CODICE ISTAT	ATTIVITA'	ISA DI RIFERIMENTO	% DI RICAVI
55.10.00	Albergo	BG44U Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere	55%
56.10.11	Ristorazione con somministrazione		7%
47.72.20	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio	BM05U	38%

In tale ipotesi, secondo l'ISA BG44U, l'attività di ristorazione viene considerata attività complementare all'attività alberghiera (principale), dunque, deve essere compilato esclusivamente l'ISA relativo all'albergo (BG44U).

Tuttavia, quest'impresa è una "multiattività" poiché i ricavi dell'attività di commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e di viaggio superano il 30% dei ricavi complessivi, di conseguenza nel Modello ISA BG44U dovrà essere compilato l'apposito prospetto "imprese multiattività":



Attività complementari

Come in precedenza anticipato, un'attività è "complementare" quando viene esercitata in via non prevalente con un'attività principale che l'attrae nel proprio ISA.


ATTENZIONE

In presenza di attività complementari, non deve essere compilato il prospetto relativo alle imprese multiattività presenti nei modelli ISA delle imprese, bensì, il QUADRO C – Elementi specifici dell'attività del Modello ISA relativo all'attività prevalente.

Specifiche indicazioni sono fornite nelle istruzioni dei singoli ISA nei casi in cui, nei decreti ministeriali di approvazione degli stessi, è previsto un trattamento particolare delle attività complementari.

Gli ISA per i quali sono previste tali particolarità sono:

ISA	ATTIVITA'	ATTIVITA' COMPLEMENTARE
BD12U	PRODUZIONE E COMMERCIO AL DETTAGLIO DI PRODOTTI PANETTERIA	a) Supermercati, codice attività 47.11.20; b) Discount di alimentari, codice attività 47.11.30; c) Minimercati e altri esercizi non specializzati di alimentari vari, codice attività 47.11.40; d) Commercio al dettaglio di frutta e verdura preparata e conservata, codice attività 47.21.02; e) Commercio al dettaglio di bevande, codice attività 47.25.00; f) Commercio al dettaglio di latte e di prodotti lattiero-caseari, codice attività 47.29.10; g) Commercio al dettaglio di caffè torrefatto, codice attività 47.29.20; h) Commercio al dettaglio di prodotti macrobiotici e dietetici, codice attività 47.29.30; – Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati nca, codice attività 47.29.90.

BG36U	<p>SERVIZI DI RISTORAZIONE COMMERCIALE</p> <p>L'ISA in questione si applica anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di Libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetico, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.</p>	<p>a) Gelaterie e pasticcerie – codice attività 56.10.30;</p> <p>b) Gelaterie e pasticcerie ambulanti – codice attività 56.10.41;</p> <p>c) Bar e altri esercizi simili senza cucina – codice attività 56.30.00.</p>
BG37U	<p>ATTIVITÀ DI BAR, GELATERIA, PASTICCERIA E PRODUZIONE DOLCIARIA</p> <p>Tale indice si applica, in presenza delle attività complementari di cui alle lettere a), b) e c), se i ricavi delle attività oggetto dell'ISA sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme di tali attività complementari. L'indice in questione si applica, altresì, in presenza delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e), se i ricavi delle attività oggetto dell'ISA, sommati a quelli derivanti dalle attività complementari di cui alle lettere a), b) e c), sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme delle attività complementari di cui alle lettere d) ed e).</p>	<p>a) Ristorazione con somministrazione – codice attività 56.10.11;</p> <p>b) Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto – codice attività 56.10.20;</p> <p>c) Ristorazione ambulante – codice attività 56.10.42;</p> <p>d) Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone – codice attività 92.00.02</p> <p>e) Sale giochi e biliardi – codice attività 93.29.30</p>
BG44U	<p>STRUTTURE RICETTIVE ALBERGHIERE ED EXTRALBERGHIERE</p>	<p>a) Ristorazione con somministrazione – codice attività 56.10.11;</p> <p>b) Gelaterie e pasticcerie – codice attività 56.10.30;</p> <p>c) Bar e altri esercizi simili senza cucina – codice attività 56.30.00.</p>
BG54U	<p>SALE GIOCHI E BILIARDI, GESTIONE DI APPARECCHI AUTOMATICI DA INTRATTENIMENTO</p> <p>Tale ISA si applica anche in presenza di ricavi, ancorché prevalenti, provenienti dall'attività di vendita di beni soggetti ad aggio e ricavo fisso, ad esclusione di quelli</p>	<p>a) Bar e altri esercizi simili senza cucina – 56.30.00</p>

	derivanti dalla vendita, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporto audiovideomagnetico, dalla rivendita di carburanti nonché dalla cessione di generi di monopolio.	
BG60U	STABILIMENTI BALNEARI Si precisa che, in presenza di più unità locali , ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente, i ricavi derivanti dalle attività complementari qualora le stesse siano esercitate dai titolari di concessione per l'esercizio dell'attività di Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali, nell'ambito della medesima unità produttiva e unitamente a quella oggetto dell'indice BG60U, si considerano derivanti da tale ultima attività.	a) Ristorazione con somministrazione – codice attività 56.10.11; b) Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto – codice attività 56.10.20; c) Gelaterie e pasticcerie – codice attività 56.10.30; d) Gelaterie e pasticcerie ambulanti – codice attività 56.10.41; e) Ristorazione ambulante – codice attività 56.10.42; f) Bar e altri esercizi simili senza cucina – codice attività 56.30.00.

Focus

Gli indici ISA di cui sopra si applicano, in presenza delle **attività “complementari”, SE i ricavi delle attività oggetto dell'indice sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme di tali attività complementari.**

Ad esempio:

- **Albergo:** ricavi 60%
- **Ristorazione con somministrazione:** ricavi 20%
- **Gelateria e pasticceria:** ricavi 5%
- **Bar:** ricavi 15%

Albergo 60% > Ristorazione 20% + Gelateria 5% + Bar 15%

Quindi, si applica l'indice **ISA BG44U**.

Per ciascuna delle attività di cui sopra, andrà compilato all'interno del modello ISA, il **“QUADRO C - ELEMENTI SPECIFICI DELL'ATTIVITÀ”** ove sono richieste informazioni che consentono di individuare le concrete modalità di svolgimento dell'attività e la natura dei servizi offerti alla clientela.

Le principali peculiarità risiedono nella determinazione dei ricavi da confrontare con quelli presunti in base agli indicatori elementari e nella inclusione in tale conteggio anche dell'aggio eventualmente derivante dalla vendita di beni appunto soggetti ad aggio o ricavo fisso, contrariamente a quanto avveniva per gli ISA 2019, ove questo era escluso.

Infatti, i **ricavi dichiarati** che andranno confrontati con quelli presunti in base agli indicatori elementari, sono quelli di cui all'**art. 85 del TUIR**, con l'esclusione di quelli previsti dalle lettere c), d), e) ed f), del comma 1 del citato articolo, **nonché dei ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso.**

Focus**Art. 85. Ricavi - TUIR**

1. Sono considerati ricavi:

- a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'articolo 44;
- d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alle lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;
- g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.



Ed ancora, il Decreto del 24 dicembre 2019, in aggiunta all'evoluzione di 69 ISA rientranti nel piano ordinario di revisione biennale previsto dal comma 2 dell'art. 9-bis del decreto, ha approvato ulteriori 20 ISA la cui revisione anticipata era stata prevista dal Provvedimento del 30 gennaio 2019, al fine di tener conto delle peculiarità dei settori interessati dall'applicazione di tali indici.

In particolare la revisione anticipata ha riguardato:

gli ISA relativi ai settori in cui si possono conseguire ricavi derivanti da apparecchi di cui **all'art. 110, comma 6 del TULPS** (BG37U, BG44U, BG83U, BG85U, **BM13U, BM85U**, BG14S). Per tali ISA, infatti, si è ritenuto necessario inserire nel relativo modello alcune informazioni concernenti i proventi da apparecchi di cui all'art. 110 comma 6 del TULPS, proventi che, potendo essere considerati di determinazione certa per la loro particolare modalità di realizzazione, sono utilizzati ai fini della loro stessa neutralizzazione.

Ora, scendendo nel dettaglio delle singole attività in oggetto si osservi quanto segue.

Il modello **BM13U** deve essere compilato dai soggetti che svolgono, con riferimento al periodo d'imposta 2019, come attività prevalente quella di **"Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici"**- **codice ATECO 47.62.10.**

In particolare:

BM13U	COMMERCIO AL DETTAGLIO DI GIORNALI, RIVISTE E PERIODICI	<ul style="list-style-type: none"> ➤ I ricavi dichiarati, da confrontare con quelli presunti in base agli indicatori elementari, sono quelli di cui all'art. 85 del TUIR, con l'esclusione di quelli previsti dalle lettere c), d), e) ed f), del comma 1 del citato articolo, nonché dei ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso. ➤ Per gli ISA relativi ai settori in cui si possono conseguire ricavi derivanti da apparecchi di cui all'art. 110, comma 6 del TULPS, si è ritenuto necessario inserire nel relativo modello alcune informazioni concernenti i proventi da suddetti apparecchi, proventi che, potendo
--------------	--	---

Nella suddetta ipotesi si ricava che, sommando i ricavi del bar e ristorazione (60% + 15% = 75%) questi sono prevalenti rispetto alla somma dei ricavi della gestione di apparecchi automatici e sale gioco (10% + 15%), ne deriva che andrà compilato il Modello ISA BG37U.

CASISTICHE VARIE

Si potrebbero verificare anche le seguenti ulteriori ipotesi:

1. Bar 15% - Ristorante 60% - Sala giochi/apparecchi automatici 25%:

- NO MULTIATTIVITA'
- RISTORANTE attività prevalente
- RISTORANTE (60%) + BAR (15% complementare) > SALA GIOCHI/APPARECCHI AUTOMATICI (25%)
- Compilazione MODELLO ISA BG36U (Servizi di ristorazione commerciale)

2. Bar 15% - Ristorante 45% - Sala giochi/apparecchi automatici 40%:

- **SI MULTIATTIVITA'** (ricavi sala giochi > 30%)
- RISTORANTE attività prevalente
- RISTORANTE (45%) + BAR (15% complementare) > SALA GIOCHI/APPARECCHI AUTOMATICI (40%)
- Compilazione MODELLO ISA BG36U (Servizi di ristorazione commerciale) + quadro IMPRESE MULTIATTIVITA'

3. Bar 30% - Ristorante 10% - Sala giochi/apparecchi automatici 60%:

- **SI MULTIATTIVITA'** (ricavi bar ≥ 30%)
- SALA GIOCHI/ APPARECCHI AUTOMATICI attività prevalente
- RISTORANTE (10%) + BAR (30%) < SALA GIOCHI/ APPARECCHI AUTOMATICI (60%)
- Compilazione MODELLO ISA BG54U (Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento) + quadro IMPRESE MULTIATTIVITA'

4. Bar 15% - Ristorante 10% - Sala giochi/slot machine 75%:

- NO MULTIATTIVITA' (ricavi bar < 30%)
- SALA GIOCHI/ APPARECCHI AUTOMATICI attività prevalente
- RISTORANTE (10%) + BAR (15%) < SALA GIOCHI/ APPARECCHI AUTOMATICI (75%)
- Compilazione MODELLO ISA BG54U (Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento)


ESEMPIO 3 – STABILIMENTI BALNEARI

Nel caso della gestione di stabilimenti balneari, occorre porre attenzione sull'eventuale presenza di **più unità locali**, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente, ovvero, i ricavi derivanti dalle attività complementari, qualora le stesse siano esercitate nell'ambito della medesima unità produttiva e unitamente a quella oggetto dell'indice BG60U, si considerano derivanti da tale ultima attività.

✓ CASO A – GESTIONE DI UN BAR ALL'INTERNO DEL MEDESIMO STABILIMENTO BALNEARE

CODICE ISTAT	ATTIVITA'	ISA DI RIFERIMENTO	% DI RICAVI
93.29.20	Gestione di stabilimenti balneari	BG60U Stabilimenti balneari	60%
56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina	BG37U Attività di bar, gelateria, pasticceria e produzione dolciaria	20%
56.10.11	Ristorazione con somministrazione		20%
TOTALE			100%

In tale ipotesi, non si è di fronte ad un'impresa multiattività, si applica il Modello ISA BG60U (gestione dello stabilimento attività principale - ricavi 60%) e per le attività complementari andrà compilato il QUADRO C.

