

## **ISA OBBLIGATORI ANCHE PER SOCIETA' COOPERATIVE A MUTUALITA' PREVALENTE**

Con la recente circolare 20/E/2019, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo a numerosi quesiti, ha fornito chiarimenti sulle cause di esclusione nell'applicazione degli indici di affidabilità fiscale (ISA), in relazione a particolari situazioni.

La prima situazione riguarda le società cooperative, consortili e i consorzi: per questi soggetti, i provvedimenti approvati, in particolare i DD.MM. 23.03.2018 e 28.12.2018, prevedono una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA quando tali enti operano esclusivamente a favore di imprese socie o associate e delle cooperative costituite da utenti non imprenditori (tipiche le cooperative edilizie) che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi.

Sembra, in effetti, che il legislatore fiscale non abbia ben chiaro il sistema mutualistico che, pur perseguendo anche attività commerciali e industriali, non ha scopo lucrativo ma mutualistico; tale diverso obiettivo condiziona sicuramente i risultati di esercizio, poiché gli effetti della "mutualità" si devono riversare in capo ai soci della cooperativa, realizzando un vantaggio di tipo economico o patrimoniale che può concretizzarsi nel soddisfacimento di un bisogno di lavoro (cooperative di produzione e lavoro), di un bisogno di abitazione (cooperative edilizie) oppure nell'acquistare beni di largo consumo, alimentari e non, a costi più contenuti (cooperative di consumo), ottenere un miglior accesso al credito (cooperativo di credito o di assicurazione) o soddisfare un bisogno sociale, anche mediante l'utilizzo di soggetti appartenenti a particolari categorie di individui (cooperative sociali).

Nonostante ciò, il documento di prassi richiamato conferma quanto disposto dai provvedimenti richiamati, precisando però che, pur in assenza di una causa di esclusione per le cooperative a mutualità prevalente di cui agli artt. 2512, 2513 e 2514 C.C., in caso di attività non esercitate in via esclusiva, gli uffici fiscali devono tenere conto delle peculiarità di questi enti, stante il fatto che operano in situazioni di mercato influenzate dal perseguimento di attività mutualistiche (circ. 110/E/1999); quindi, la situazione dovrà essere tenuta in considerazione in sede di contraddittorio, ritenendo fin troppo opportuno segnalare la propria peculiarità nelle "note aggiuntive" del modello.

Un'altra situazione da considerare, prima di procedere con l'elaborazione degli ISA, è quella riguardante la cessazione dell'attività prevalente; l'art. 9-bis, c. 6 D.L. 50/2017 dispone che gli ISA non si rendono applicabili ai periodi d'imposta nei quali il contribuente ha "iniziato o cessato l'attività" nel corso del periodo d'imposta, o se non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa.

L'Agenzia delle Entrate ha analizzato i casi di cessazione dell'attività prevalente, in presenza di esercizio di 2 o più attività, e il caso della modifica delle attività in corso d'anno per effetto dell'inizio di una nuova attività.

Nel caso di cessazione dell'attività prevalente, l'Agenzia conferma la disapplicazione, richiamando una datata circolare e inquadrando la situazione dell'impresa che, nell'ambito dell'anno, ha svolto 2 attività e nel medesimo anno ha cessato quella prevalente, come una causa di modifica dell'attività esercitata in corso d'anno; naturalmente, affinché la modifica in corso di anno costituisca una causa di esclusione, le due attività (cessata e mantenuta) non devono essere contraddistinte da codici attività inseriti nel medesimo ISA.

Con riferimento al caso di un inizio attività nel corso dell'anno, e che diventa prevalente alla fine dello stesso, l'Agenzia ribadisce quanto già affermato con un documento di prassi datato (circ. 8/E/2012): la situazione dell'impresa che nel corso dell'anno inizia una nuova attività che si aggiunge a quella già esercitata, da cui si realizzano la maggior parte dei ricavi sin dal detto esercizio, si deve considerare una modifica nel corso del periodo d'imposta, quindi, si appalesa una causa di esclusione per quanto detto in precedenza.

Confermata, infine, l'inapplicabilità degli ISA quando il reddito è determinato con criteri forfetari. Si tratta, in particolare, degli imprenditori agricoli che esercitano anche l'attività di agriturismo e che applicano il regime forfetario di determinazione del reddito, di cui all'art. 5 L. 413/1991, dei produttori agricoli con attività agricole forfetizzate, di cui agli artt. 56, c. 5 e 56-bis, cc. 1, 2 e 3 D.P.R. 917/1986, degli enti che applicano il regime di cui alla L. 398/1991, nonché le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative (restano escluse le società per azioni), che rivestono la qualifica di società agricola e che hanno optato per la tassazione fondiaria del reddito, ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Dott. Pier Luigi Giambene