

CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N.16/E DEL 16 GIUGNO 2020 - ISA Periodo d'imposta 2019

Con la Circolare n. 16/E del 16 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti in ordine all'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), per il periodo d'imposta 2019.

Con riferimento al predetto periodo d'imposta, è stata integralmente revisionata una prima parte degli ISA (n. 89 ISA) già in applicazione per il precedente periodo di imposta e sono stati aggiornati anche i restanti 86 ISA non oggetto di evoluzione per tale annualità, per consentirne una più aderente applicazione anche al periodo d'imposta 2019.

Di seguito, si espongono sinteticamente i principali temi, afferenti sia agli aspetti tecnici che normativi, esaminati dall'Agenzia delle Entrate.

1. Principali novità

La Circolare offre, innanzitutto, una panoramica di tutti gli interventi effettuati sugli ISA in applicazione per il p.i. 2019, fornendo specifici approfondimenti sulle questioni che presentano aspetti di maggiore complessità o elementi più innovativi e sugli ultimi interventi normativi che presentano aspetti di maggiore complessità o interesse per i contribuenti ai fini dell'applicazione.

In particolare, esaminando le modifiche al calcolo del **coefficiente individuale** nell'ambito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2019, viene evidenziato che, come per lo scorso anno, la stima dei "*Ricavi/Compensi per addetto*" e del "*Valore aggiunto per addetto*" sono personalizzate per ogni singolo contribuente sulla base di uno specifico coefficiente individuale, fornito dall'Agenzia come variabile "precalcolata". In tal modo, vengono misurate le differenze persistenti nella produttività degli operatori economici (ad esempio, dovute a diverse abilità manageriali, potere di mercato, ecc.), calcolato sui dati delle precedenti 8 annualità dichiarative (informazioni contenute nei modelli studi di settore, parametri e ISA e nelle dichiarazioni UNICO/REDDITI).

Come precisato dall'Agenzia, attraverso la rilevazione dell'impatto di determinate variabili, non direttamente osservabili, sui ricavi/compensi e sul valore aggiunto, tale coefficiente individuale consente di controllare l'effetto di specificità individuali costanti nel tempo, ma non osservabili, e di evidenziare situazioni di produttività maggiore o minore rispetto alla media del settore di appartenenza, garantendo che la condizione di ciascun contribuente venga colta con puntualità e precisione, anche tenendo conto dei suoi comportamenti nel tempo.

Nella riunione della Commissione di esperti del 5 dicembre 2019, alcune Organizzazioni di categoria, tra cui Confcommercio, hanno osservato che il coefficiente individuale positivo, se da un lato contraddistingue favorevolmente l'azienda per il passato, potrebbe tendere paradossalmente ad elevare la stima dei ricavi e del valore aggiunto in relazione al periodo d'imposta di applicazione, avendo come effetto collaterale indesiderato quello di deprimere il voto ISA.

Pertanto, rispetto allo scorso anno, al fine di recepire tale attenzione posta dalla Commissione degli esperti, è stata introdotta una modifica alla stima dei "*Ricavi/Compensi per addetto*" e del "*Valore aggiunto per addetto*", che si attiva qualora si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. ricavi/compensi o valore aggiunto dichiarati dal contribuente nell'anno di applicazione, al netto degli ulteriori componenti positivi indicati per migliorare il profilo di affidabilità, inferiori al relativo valore stimato;
2. coefficiente individuale positivo;
3. riduzione dei ricavi/compensi nell'anno di applicazione rispetto agli anni precedenti sulla base dei quali è stato calcolato il coefficiente individuale. Con riferimento a tale condizione, i ricavi/compensi dichiarati dal contribuente nel periodo d'imposta di applicazione, al netto degli ulteriori componenti positivi indicati per migliorare il profilo di affidabilità, vengono confrontati con il «*Valore di riferimento dei Ricavi/Compensi calcolato sulla base dei dati riferiti alle otto annualità di imposta precedenti*».

La modifica del coefficiente individuale, pertanto, opera in modo da tenere conto dell'entità della flessione dei ricavi/compensi dichiarati nell'anno di riferimento, rispetto al passato, e dell'apporto del coefficiente individuale nella stima dei ricavi/compensi e del valore aggiunto.

Conseguentemente, quanto maggiore è la flessione dei ricavi/compensi dichiarati dal contribuente nell'anno di applicazione rispetto al passato e quanto maggiore è il contributo del coefficiente individuale nelle stime dei ricavi/compensi e/o del valore aggiunto e, di conseguenza, tanto maggiore sarà la riduzione prodotta dal correttivo nelle stime stesse.

2. Gli ulteriori dati forniti dall'Agenzia delle entrate

Come per gli ISA approvati per il p.i. 2018, anche per il p.i. 2019, è previsto che, tra gli elementi rilevanti ai fini del calcolo del punteggio di affidabilità, vi siano dei dati ulteriori rispetto a quelli inclusi nei modelli ISA2020: si tratta dei dati cosiddetti "precalcolati" resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, anche se le informazioni sono state ridotte, rispetto alla precedente annualità, nell'ottica di rendere l'adempimento quanto più possibile agile.

In fase di applicazione, il contribuente può modificare:

- i valori delle variabili fornite dall'Agenzia delle entrate, solo se valorizzate;
- la variabile relativa all'Anno di inizio attività risultante in "Anagrafe Tributaria", anche se non valorizzata.

Tuttavia, viene ricordato che, i dati di seguito riportati, anche se valorizzati, non possono essere modificati:

- Coefficiente individuale per la stima dei ricavi/compensi;
- Coefficiente individuale per la stima del valore aggiunto;
- Valore di riferimento dei Ricavi/Compensi calcolato sulla base dei dati riferiti alle otto annualità di imposta precedenti;
- Numero di periodi d'imposta in cui è stata presentata una dichiarazione nei sette periodi d'imposta precedenti;
- Variabili di regressione espresse come media dei sette periodi d'imposta precedenti.

3. Il software applicativo "Il tuo ISA 2020"

La Circolare ricorda che il calcolo del punteggio del singolo indice sintetico di affidabilità fiscale, effettuabile tramite il software "Il tuo ISA 2020", è operato sulla base dei dati dichiarati

dal contribuente per il periodo d'imposta 2019 e dei dati precalcolati, forniti dall'Agenzia delle entrate su richiesta del contribuente o dall'intermediario.

In base alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, la struttura del software per il p.i. 2019 replica quella già prevista per il primo periodo di applicazione degli ISA

4. I benefici premiali

L'Agenzia delle Entrate si sofferma anche sui benefici premiali, evidenziando come il sistema degli ISA prevede, quale elemento portante, l'attribuzione di rilevanti premialità ai contribuenti che, anche a seguito dell'indicazione di ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità, presentano un punteggio ISA adeguato.

Al fine di individuare e premiare situazioni di affidabilità costanti nel tempo - in piena sintonia con le logiche che ispirano il meccanismo di funzionamento degli ISA, costruiti anche per tener conto della "storia fiscale" del contribuente - l'Agenzia precisa che è stato predisposto un meccanismo che consente di accedere ai benefici, sia ottenendo un punteggio idoneo nell'annualità di applicazione sia, ove ciò non accada, valutando il punteggio dell'anno di applicazione congiuntamente a quello dell'anno precedente (nel caso di specie i periodi di imposta 2018 e 2019).

Si ricorda che i benefici previsti sono:

- a) esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui, relativamente all'imposta sul valore aggiunto, e per un importo non superiore a 20.000 euro annui, relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive. L'accesso è condizionato all'attribuzione di un punteggio ISA almeno pari a 8 ottenuto per il p.i. 2019 ovvero, alternativamente, di un punteggio almeno pari a 8,5 ottenuto come media tra i punteggi ISA relativi al p.i. 2019 e a quello precedente.
- b) Esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui. Anche in tal caso, l'accesso è condizionato all'attribuzione di un punteggio ISA almeno pari a 8 ottenuto per il p.i. 2019 ovvero, alternativamente, di un punteggio almeno pari a 8,5 ottenuto come media tra i punteggi ISA relativi al p.i. 2019 e a quello precedente
- c) Esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative. Il beneficio è condizionato all'attribuzione di un punteggio almeno pari a 9 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2019, ovvero, alternativamente, di un punteggio, ottenuto come media tra il punteggio ISA relativo al p.i. 2019 e a quello precedente, pari o superiore a 9.
- d) Esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici. Il beneficio è condizionato all'attribuzione di un punteggio almeno pari a 8,5, a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2019, ovvero, alternativamente, di un punteggio almeno pari a 9 ottenuto come media tra i punteggi ISA relativi al p.i. 2019 e a quello precedente.
- e) Anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento. Il beneficio si applica ai contribuenti che, a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2018, posseggono un livello di affidabilità almeno pari a 8. La contrazione dei termini per l'attività di accertamento riguarda le sole rettifiche del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

f) Esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo, a condizione che non ecceda di due terzi il reddito dichiarato. Il beneficio è condizionato all'attribuzione di un punteggio almeno pari a 9 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2019, ovvero, alternativamente, di un punteggio almeno pari a 9 ottenuto come media tra il punteggio ISA relativo al p.i. 2019 e a quello precedente.

5. Le novità in materia di ISA introdotte dal “Decreto Rilancio”

La Circolare offre alcuni primi chiarimenti in merito alle nuove disposizioni attinenti agli ISA, contenute nell'art. 148 del “Decreto Rilancio”.

Con tale intervento normativo è stata introdotta una disciplina eccezionale, limitata ai soli periodi d'imposta 2020 e 2021, finalizzata a tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19.

Inoltre, con riferimento ai periodi d'imposta 2018 e 2020, vengono individuate particolari modalità di svolgimento delle attività di analisi del rischio basate sull'esito della applicazione degli ISA, prevedendo che tali attività siano effettuate:

- limitatamente al periodo 2018, tenendo conto anche del livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli ISA relativo al periodo di imposta 2019;
- limitatamente al periodo 2020, tenendo conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, tali modalità specifiche sono dettate, rispettivamente, dalle difficoltà correlate al primo periodo d'imposta di applicazione degli ISA e dagli effetti sull'economia e sui mercati conseguenti all'emergenza sanitaria.

In relazione al 2018, quindi, poiché tale periodo d'imposta ha rappresentato il primo anno di applicazione degli ISA nei confronti della totalità dei contribuenti, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, dovranno tener conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli ISA, sia per il periodo d'imposta 2018 che del successivo periodo d'imposta 2019.

Pertanto, qualora il contribuente avesse ottenuto un basso punteggio ISA per il p.i.2018, gli uffici dovranno valutare la posizione del contribuente tenendo conto anche del punteggio di affidabilità ottenuto per il periodo d'imposta 2019; se anche per quest'ultima annualità il contribuente avrà ottenuto un basso punteggio di affidabilità, allora occorrerà valutare, con attenzione, la posizione dello stesso ai fini dell'analisi del rischio di evasione fiscale.

Per quanto riguarda il periodo d'imposta 2020, invece, secondo l'Agenzia, appare evidente l'intento del legislatore di non voler basare l'analisi del rischio di evasione fiscale sul giudizio di affidabilità del contribuente, relativo esclusivamente ad un'annualità in cui l'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19 comporterà ricadute economiche sulle imprese e sui lavoratori autonomi.

Il citato articolo 148, come detto sopra, affronta in maniera diretta anche il tema della sostenibilità dei risultati dell'applicazione degli stessi ISA nei periodi d'imposta in cui si mostreranno in maniera significativa gli effetti economici sui mercati conseguenti all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19.

L'ambito temporale dell'intervento normativo si riferisce ai periodi di imposta 2020 e 2021 poiché, ai fini della corretta applicazione degli ISA, occorre valutare gli effetti che il fenomeno ha certamente causato nel tessuto economico italiano.

Le azioni previste possono essere così sintetizzate:

- effettuare analisi finalizzate a prevedere ulteriori ipotesi di cause di esclusione dell'applicabilità degli ISA oltre a quelle già previste "a regime";
- definire specifiche metodologie basate su analisi ed elaborazioni utilizzando, anche attraverso l'interconnessione e la pseudonimizzazione, direttamente le banche dati già disponibili per l'Amministrazione finanziaria, l'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Ispettorato nazionale del lavoro e l'Istituto nazionale di statistica nonché i dati e gli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nella ricerca e nell'analisi economica;
- individuare tutti i possibili ulteriori dati e informazioni necessari per una migliore valutazione dello stato di crisi individuale dei contribuenti cui gli ISA si applicano.

Tale attività prevede, come è connaturato nel processo di elaborazione ed aggiornamento degli ISA, un ruolo attivo delle Organizzazioni di categoria e degli Ordini professionali presenti nella Commissione degli esperti, chiamati a fornire il proprio contributo.

L'Agenzia mette in evidenza come il Decreto Rilancio, spostando al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione, il termine per le integrazioni degli indici, con effetti significativi sulle diverse tempistiche dell'intero processo di elaborazione ed aggiornamento degli ISA, abbia voluto riconoscere ancora più tempo per svolgere tutte le analisi e le elaborazioni necessarie a tenere in adeguata considerazione gli effetti economici prodotti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

6. Risposte a quesiti

Con la Circolare in esame, infine, l'Agenzia delle Entrate offre una nuova ricognizione e raccolta sistematica delle risposte fornite agli ulteriori quesiti formulati in materia di ISA.

I chiarimenti riguardano, nello specifico, gli effetti dell'applicazione degli ISA in particolari situazioni di non normale svolgimento dell'attività, la corretta compilazione dei modelli ISA 2020, i termini di presentazione della dichiarazione e punteggio ISA e il regime premiale ISA