

LE ISTRUZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE- 17 GIUGNO 2020 ORE 08:28

ISA: come si applicano per il periodo d'imposta 2019

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

Arrivano le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate per l'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2019. All'integrale revisione di 89 indici, oggetto di un'evoluzione anticipata rispetto agli ordinari piani biennali di aggiornamento, per il periodo d'imposta 2019 si è aggiunto anche l'aggiornamento dei restanti 86 ISA. Da ultimo, il decreto Rilancio ha introdotto una disciplina eccezionale, limitata a specifici periodi di imposta. In particolare, per i soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021, si tiene conto degli effetti dell'emergenza da Covid-19. Per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e 2020, vengono individuate particolari modalità di svolgimento delle attività di analisi del rischio basate sull'esito della applicazione degli ISA.

Con la [circolare n. 16/E del 16 giugno 2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti per l'applicazione, per il periodo d'imposta 2019, degli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (ISA).

Per tale periodo d'imposta, è stata **integralmente revisionata** una prima parte degli ISA (**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.

In particolare, degli 89 ISA in revisione nel periodo d'imposta 2019, 20 sono stati oggetto di un'evoluzione anticipata rispetto agli ordinari piani biennali di aggiornamento.

Tutti gli ISA in applicazione per il periodo d'imposta 2019 sono stati, inoltre, oggetto di specifici interventi finalizzati a prevedere le integrazioni "indispensabili per tenere conto di **situazioni di natura straordinaria**, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali".

Da ultimo, il **decreto Rilancio** ha previsto nuove disposizioni attinenti agli ISA, introducendo una **disciplina eccezionale**, limitata a specifici periodi di imposta:

- intervento limitato ai soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre **2020 e 2021** finalizzato a tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del **Covid-19**;

Leggi anche [Decreto Rilancio: ISA attenuati per tenere conto degli effetti della crisi](#)

- intervento limitato ai soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre **2018 e 2020** finalizzato alla individuazione di particolari modalità di svolgimento delle attività di **analisi del rischio** basate sull'esito della applicazione degli ISA.

Leggi anche [ISA: cambiano le strategie di controllo. Quali effetti sui contribuenti?](#)

ISA disciplina generale

A decorrere dal periodo d'imposta 2018 gli indici sintetici di affidabilità - ISA sono lo strumento utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per verificare la **normalità** e la **coerenza** della gestione aziendale o professionale, quindi per definire specifiche **strategie di controllo** basate su **analisi del rischio** di evasione fiscale.

Gli indici esprimono, su una scala da 1 a 10, l'affidabilità fiscale di ciascun contribuente, e consentono ai contribuenti più "virtuosi" l'accesso a **benefici di carattere premiale**.

Gli ISA si applicano agli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che rientrano nelle categorie economiche per le quali sono stati adottati i corrispondenti indici. Attualmente sono stati approvati 175 indici corrispondenti ad altrettante tipologie di attività.

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

In vista dei prossimi adempimenti dichiarativi, con la circolare n. 16/E del 16 giugno 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti e **istruzioni operative** in ordine all'applicazione degli ISA per il **periodo d'imposta 2019**, commentando nella sostanza le misure introdotte con i decreti adottati nel corso del 2019 e del 2020 per revisionare o adeguare gli ISA finora approvati.

Il primo dato che viene in rilievo è l'intervento di revisione per ben 89 ISA, che si inserisce nell'ordinario piano biennale di aggiornamento, nonché l'aggiornamento condotto sui restanti 86, al fine di consentirne una più aderente applicazione alla realtà economica dei contribuenti anche rispetto al periodo d'imposta 2019

Il correttivo alla stima "Ricavi/compensi per addetto" e "Valore aggiunto per addetto"

Passando all'analisi degli elementi che rilevano ai fini dell'applicazione degli ISA per l'anno 2019, tra le modifiche più rilevanti c'è quella relativa alla stima dei **"Ricavi/Compensi per addetto"** e **"Valore aggiunto per addetto"**.

Queste componenti sono **personalizzate** per ogni singolo contribuente sulla base di un coefficiente individuale, fornito dall'Agenzia come **variabile "precalcolata"** sui dati ricavabili dalle 8 precedenti annualità dichiarative. Tale metodo di misurazione dovrebbe consentire di apprezzare le differenze persistenti nella produttività di ciascun operatore economico (ad esempio, dovute a diverse abilità manageriali, potere di mercato, etc.) garantendo che la condizione di ciascun contribuente venga colta con puntualità e precisione, anche tenendo conto di scelte reiterate nel tempo.

Recependo le osservazioni di alcune associazioni di categoria, che avevano evidenziato come questo dato potrebbe tendere paradossalmente a elevare la stima dei ricavi e del valore aggiunto e avere come **effetto collaterale indesiderato** quello di deprimere il voto ISA, il D.M. 28 febbraio 2020 ha introdotto un **meccanismo correttivo** che si attiva qualora si verifichino, contemporaneamente, le seguenti **condizioni**:

- a) 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;
- b) coefficiente individuale positivo;
- c) riduzione dei ricavi/compensi nell'anno di applicazione rispetto agli anni precedenti sulla base dei quali è stato calcolato il coefficiente individuale.

Al verificarsi **congiunto** delle condizioni di cui alle precedenti lettere a), b) e c), rileverà una **ulteriore variabile**, a integrazione di quelle già previste, che rappresenterà la misura della correzione del coefficiente individuale dei Ricavi e del coefficiente individuale del Valore aggiunto determinati per singolo contribuente.

La stima dei ricavi/compensi

Per l'anno d'imposta 2019 cambiano anche gli elementi che rilevano quali ricavi o compensi dichiarati da confrontare con quelli presunti in base agli indicatori elementari.

Per gli ISA 2019 rileveranno, quindi, i ricavi o compensi di cui all'art. 85 TUIR, con esclusione di quelli previsti dalle lettere c), d), e) ed f), del comma 1 del medesimo articolo, ovvero i compensi di cui all'art. 54 TUIR.

Rispetto al passato, e in particolare rispetto agli studi di settore, anche i **proventi** delle attività per le quali si percepiscono **aggi o ricavi fissi** rilevano ai fini degli ISA 2019.

Soggetti esclusi dagli ISA 2019

Oltre ai soggetti per i quali non è stato approvato l'indice, per l'anno 2019 sono esclusi dall'applicazione degli ISA i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione e partecipano a un **gruppo IVA**.

Come ricordato dalla circolare n. 16/E/2020, l'esclusione è stata prevista con D.M. 28 febbraio 2020 a valere per il solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019. La **ragione dell'esclusione** è tanto banale quanto doverosa. Il gruppo IVA è un soggetto passivo disciplinato dalla legge n. 232/2016 che, per espressa previsione normativa, può assumere rilievo nell'ordinamento interno a decorrere dal 1° gennaio 2018. Pertanto, in mancanza di elementi conoscitivi idonei a valutare la possibilità di applicare correttamente gli ISA ai soggetti che partecipano al gruppo IVA, è stata prevista l'esclusione dalla disciplina ISA per l'anno 2019. In ogni caso, ancorché esclusi dalla applicazione degli ISA, i soggetti che aderiscono al gruppo IVA sono comunque tenuti a presentare il relativo modello.

Inoltre, la circolare ricorda che, secondo la disciplina generale ISA, sono esclusi dall'applicazione degli Indici:

- i soggetti che hanno iniziato o cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta o che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;
- i soggetti che dichiarano ricavi o compensi superiori a 5.164.569 euro;
- quanti si avvalgono del regime forfetario agevolato o di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità o che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi 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% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati. In questo caso i contribuenti, benché esclusi dalla applicazione sono, comunque, tenuti alla presentazione del modello ISA;
- le società cooperative, le società consortili e i consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- i soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa, le attività di "trasporto con taxi" e di "trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente";
- le corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di trasporto marittimo e noleggio imbarcazioni.

Infine, la circolare ricorda che per il **periodo d'imposta 2019**, in attesa del perfezionamento del procedimento autorizzativo della Commissione Europea di cui all'art. 108 TFUE, non risultano ancora esclusi dall'applicazione degli ISA gli **enti non commerciali del Terzo settore** che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario e le imprese sociali.

In ogni caso, tali soggetti, sono esclusi dall'applicazione degli ISA in quanto determinano il reddito con criteri forfetari, quindi in conformità con i corrispondenti D.M. di approvazione - art. 2, comma 1, lettera b) del D.M. 28 dicembre 2018 e art. 3, comma 1, lettera b) del D.M. 24 dicembre 2019).

