

CIRCOLARE N. 17



Divisione Contribuenti

Roma, 2 agosto 2019

***OGGETTO: Indici sintetici di affidabilità fiscale – periodo di imposta 2018 –
primi chiarimenti.***

INDICE

Premessa	3
1. I nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale.	3
1.1. Le finalità	4
1.2. Gli elementi distintivi	5
1.3. I termini previsti per l'approvazione degli ISA	8
1.4. L'elaborazione	9
1.5. L'applicazione	10
1.6. Le cause di esclusione	17
1.7. Come migliorare il proprio giudizio di affidabilità	20
1.8. I benefici previsti per i contribuenti più affidabili	23
1.9. L'analisi del rischio	28
1.10. Il passaggio dagli studi di settore agli ISA e le disposizioni di coordinamento.	29
1.11. Le sanzioni e l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti inadempienti.	32
2. Normativa secondaria	33
2.1. L'approvazione	33
2.2. Il contenuto delle Note Tecniche e Metodologiche	38
2.3. Gli ulteriori dati forniti dall'Agenzia delle entrate	38
2.4. Le peculiarità applicative di alcuni ISA	39
3. Il software applicativo "Il tuo ISA 2019"	44
3.1. Struttura del software	44
3.2. Modificabilità dei dati e ricalcolo dell'indice sintetico di affidabilità	45
4. Risposte a quesiti	47

Premessa

Con l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), il legislatore ha inteso favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e incentivare l'emersione spontanea di basi imponibili.

L'istituzione degli ISA per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni rappresenta un'ulteriore spinta verso meccanismi di collaborazione fra contribuenti e Amministrazione finanziaria finalizzati ad aumentare il livello di adempimento spontaneo, utilizzando anche forme di assistenza sempre più efficaci (ad es. avvisi e comunicazioni in prossimità di scadenze fiscali).

In particolare, gli ISA esprimono una misura di sintesi sul grado di affidabilità dei comportamenti fiscali dei contribuenti mediante una metodologia statistico-economica, alimentata da un sistema di indicatori elementari basato su dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta. Detta metodologia permette di realizzare una valutazione "graduata" relativamente ai comportamenti gestionali e contabili.

Il riscontro trasparente della correttezza dei comportamenti fiscali consentirà di individuare i contribuenti che, risultando "affidabili", avranno accesso a significativi benefici premiali.

1. I nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale.

Con la conversione operata dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, è stato disciplinato puntualmente il passaggio dai parametri e dagli studi di settore agli ISA.

Tale nuovo strumento di promozione della *compliance* era stato introdotto in fase di conversione del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, con l'approvazione dell'articolo 7-bis, che aveva contestualmente previsto che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017:

- sarebbero stati individuati indici sintetici di affidabilità fiscale cui collegare effetti premiali (comma 1);
- avrebbero cessato di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore e ai parametri (comma 2).

L'articolo 9-*bis* del D.L. n. 50 del 2017 (di seguito articolo 9-*bis*), così come convertito, prevede il superamento di tale norma, disponendone l'abrogazione, e, al contempo, definisce puntualmente la disciplina di elaborazione, approvazione ed applicazione dei nuovi ISA.

1.1. Le finalità

Il primo comma dell'articolo 9-*bis* esplicita le finalità perseguite dal legislatore con l'introduzione degli ISA.

Come anticipato in premessa, l'obiettivo, coerente con il percorso di rinnovamento dei rapporti tra cittadini e Amministrazione finanziaria, avviato già da qualche anno, è quello di favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e di rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione.

Al riguardo, la norma in commento prevede che si possa ricorrere a forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali. Tale previsione, già contenuta all'articolo 1, comma 634, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, conferma il nuovo corso intrapreso dall'Agenzia delle entrate, finalizzato, tra l'altro, a facilitare il corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, fornendo loro, già in una fase precedente alla scadenza dei relativi termini, elementi conoscitivi e di supporto.

1.2. Gli elementi distintivi

La norma, al secondo periodo del primo comma dell'articolo 9-bis, definisce gli elementi fondamentali caratterizzanti gli ISA:

- valutazione della “storia” del contribuente: gli ISA sono elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta;
- analisi complessiva: gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a valutare l'attendibilità dei comportamenti riguardanti la gestione aziendale o professionale e le pratiche contabili, anche con riferimento a diverse basi imponibili;
- discontinuità con il passato: gli ISA, rispetto ad altri strumenti di ricostruzione presuntiva dei ricavi e dei compensi utilizzati in precedenza, forniscono un giudizio più coerente con la complessità della “vita fiscale” dei contribuenti e individuano, su una scala di valori, la relativa affidabilità fiscale.

Il nuovo sistema ISA tiene conto di una pluralità di indicatori sostanzialmente riconducibili a due gruppi:

- Indicatori elementari di affidabilità, riferiti:
 - alle stime dei ricavi/compensi, del valore aggiunto per addetto e del reddito per addetto;
 - all'attendibilità di rapporti che esprimono aspetti della gestione tipica dell'attività (indicatore Durata e Decumulo delle scorte);
- Indicatori elementari di anomalia, riferibili:
 - a disallineamenti tra dati e informazioni presenti nei modelli di dichiarazione, ovvero emergenti dal confronto con banche dati esterne;
 - a situazioni di non normalità/ non coerenza del profilo contabile e gestionale che evidenziano condizioni atipiche rispetto al settore e al modello organizzativo cui sono riferite.

La media del valore attribuito ai singoli indicatori elementari esprime, su una scala da 1 a 10, il punteggio dell'indice sintetico e rappresenta il posizionamento del contribuente rispetto a tali indicatori: più alto sarà il valore dell'indice, più alta sarà l'affidabilità fiscale attribuita al soggetto.

Di seguito sono analizzati più nel dettaglio i diversi elementi caratterizzanti la metodologia utilizzata per la costruzione degli ISA.

Modelli di Business (MoB)

La nuova metodologia individua i modelli organizzativi che rappresentano la struttura della Catena del Valore alla base del processo di produzione del bene o del servizio. Tale approccio si basa su quattro “blocchi” di analisi che consentono di scomporre le determinanti fondamentali della generazione del Valore in altrettante aree e individuare i fattori principali da cui esse dipendono:

- *Value Proposition*: la proposta principale di valore che riguarda il prodotto o servizio offerto al mercato, il modo in cui vengono effettuate le lavorazioni/trasformazioni, il *target* di clienti che generano valore all'impresa o al professionista;
- *Value Network*: il valore generato dalla relazione con “reti” di operatori/soggetti esterni (ad esempio canali distributivi, intermediari, subforniture esternalizzate a terzi, accordi e scambi con i fornitori di materie prime/semilavorati);
- *Value Finance*: il modello di generazione del ricavo/compenso come le politiche di prezzo, le strutture di costo, la struttura dei ricavi specie quelli derivanti da attività “*no core*”;
- *Value Architecture*: gli strumenti tecnologici trasversali all'organizzazione, le risorse professionali specifiche e le competenze specialistiche che contribuiscono a determinare il vantaggio competitivo dell'impresa sul mercato.

Panel non bilanciato di 8/9 anni

Per la definizione del campione di stima sono stati analizzati i dati panel degli operatori economici (imprese/lavoratori autonomi) presenti nella banca dati degli studi di settore degli ultimi otto periodi d'imposta, per gli ISA elaborati nel 2017, degli ultimi nove periodi d'imposta disponibili, per gli ISA elaborati nel 2018, al fine di tenere conto anche del comportamento individuale del contribuente nel tempo e dell'andamento congiunturale.

Unico modello di regressione

È prevista un'unica funzione di regressione in cui la probabilità di appartenenza ai singoli Modelli di Business (MoB) diventa una delle variabili esplicative. Tale nuova regressione è calcolata su scala logaritmica; questa soluzione metodologica ha il vantaggio di tener conto, con un'unica funzione, delle possibili differenze di risultati economici riconducibili agli aspetti territoriali, alle diverse caratteristiche strutturali ed organizzative dei soggetti economici osservati. Inoltre i criteri utilizzati per la definizione delle funzioni di stima sono i medesimi sia per le attività esercitate in forma di impresa sia per quelle svolte sotto forma di lavoro autonomo.

Andamento congiunturale

La scelta di operare su un arco temporale più ampio (panel di otto/nove annualità) consente, tra l'altro, di cogliere fenomeni congiunturali che possono aver influito sull'attività dell'operatore economico nei diversi periodi d'imposta, e di effettuare stime più aderenti al grado di efficienza produttiva del singolo contribuente. L'andamento congiunturale è misurato sulla base di informazioni macro-economiche quali, ad esempio, il tasso di occupazione Regionale (dato ISTAT) e/o l'andamento dei ricavi/compensi del settore, eventualmente suddivisi sulla base dei risultati derivanti dalla relativa analisi territoriale.

Effetto individuale

La stima è personalizzata per singolo contribuente sulla base di uno specifico coefficiente individuale, che misura le differenze persistenti nella produttività degli operatori economici (ad esempio, dovute a diverse abilità manageriali, potere di mercato) e che risulta calcolato sui dati delle precedenti otto annualità dichiarative relative agli studi di settore o ai parametri. I coefficienti individuali colgono le caratteristiche specifiche dei singoli operatori economici. È così possibile calcolare per ogni contribuente il relativo effetto individuale, permettendo, in tal modo, una sempre maggiore personalizzazione delle stime.

1.3. I termini previsti per l'approvazione degli ISA

Il secondo comma dell'articolo 9-bis definisce le tempistiche per la prima approvazione degli ISA e per le successive revisioni, nonché per le eventuali integrazioni, e individua lo strumento normativo con il quale darvi attuazione.

In particolare, viene stabilito:

- *approvazione degli ISA*: entro il 31 dicembre di ogni anno vengono approvati con decreto ministeriale gli ISA che troveranno applicazione per la medesima annualità;
- *integrazioni degli ISA*: le eventuali integrazioni che si renderanno necessarie 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, sono approvate con decreto ministeriale entro il mese di febbraio del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicate;
- *revisione degli ISA*: gli ISA devono essere revisionati almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione;

- *individuazione delle attività interessate dagli ISA*: con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanare entro il mese di gennaio di ciascun anno, sono individuate le attività economiche per le quali devono essere elaborati gli ISA ovvero deve esserne effettuata la relativa revisione.

Inoltre, al comma 1 dell’articolo 9-*bis* viene chiarito che i dati necessari per l’applicazione degli ISA andranno dichiarati, al fine di accedere allo specifico regime premiale previsto dallo stesso articolo per i soggetti considerati affidabili, “entro i termini ordinariamente previsti” per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

1.4. L’elaborazione

Il comma 3 dell’articolo 9-*bis* individua le informazioni sulla base delle quali gli ISA dovranno essere progettati, realizzati, costruiti ed applicati.

Oltre al tradizionale “veicolo” delle dichiarazioni fiscali, vi sono, tra le altre, le fonti informative reperibili presso l’Istituto Nazionale della Previdenza Sociale e l’Ispettorato Nazionale del Lavoro¹.

Terminata la fase di elaborazione e prima dell’approvazione, al fine di verificare la capacità degli ISA di rappresentare la realtà cui si riferiscono, una apposita Commissione di esperti è chiamata a formulare il proprio parere. Il comma 8 della norma prevede, infatti, che per tale finalità con decreto ministeriale venga istituita una Commissione di esperti, designati dallo stesso Ministro, tenuto anche conto delle segnalazioni dell’Amministrazione finanziaria, delle organizzazioni economiche di categoria e degli ordini professionali.

¹ Al riguardo si osserva, altresì, che l’Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019 del Ministro dell’Economia e delle finanze aveva previsto, anche se con riferimento agli indici sintetici di affidabilità disciplinati dalla normativa precedente quella oggetto di commento (articolo 7-*bis* del decreto-legge n. 193 del 2016), l’utilizzo “nel tempo dei risultati delle verifiche per migliorare ed aggiornare i suddetti indici di *compliance*”.

La Commissione, che viene altresì sentita già nella fase di elaborazione degli ISA, è anche chiamata a fornire il proprio parere in merito alle attività economiche per le quali si dovrebbero elaborare gli ISA.

1.5. L'applicazione

L'applicazione degli ISA si basa sia su dati dichiarati direttamente dal contribuente sia su dati resi disponibili dall'Agenzia delle entrate ed acquisibili dal contribuente. Entrambe le tipologie di dati devono essere elaborate attraverso l'apposito *software* “*Il tuo ISA 2019*” (realizzato dall'Agenzia delle entrate e reso disponibile sul sito internet) e contribuiscono al calcolo dell'indice sintetico di affidabilità (per le modalità di funzionamento del *software* si rimanda al successivo paragrafo 3 – Il *software* applicativo “*Il tuo ISA 2019*”).

1.5.1. I dati dichiarati dal contribuente

Il contribuente deve dichiarare i dati degli ISA utilizzando la specifica modulistica ISA.

In particolare, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2019 è stata approvata la modulistica da utilizzare per la dichiarazione dei dati afferenti il p.i. 2018 rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA e della relativa revisione. La modulistica ISA 2019 costituisce parte integrante del modello REDDITI 2019.

Tale documentazione, reperibile sul sito dell'Agenzia, si compone di 175 modelli, relativi agli ISA approvati per il periodo d'imposta 2018, e:

- istruzioni – Parte generale, contenente le istruzioni comuni a tutti i modelli e l'elenco degli ISA in vigore per il periodo d'imposta 2018 e delle relative attività economiche (classificazione ATECO 2007);
- istruzioni Quadro A, relative alle informazioni contenute nei quadri afferenti il personale addetto all'attività di impresa o di lavoro autonomo;

- istruzioni Quadri F e G, afferenti i dati contabili necessari per l'applicazione degli ISA relativi rispettivamente ad attività di impresa o di lavoro autonomo;
- istruzioni specifiche per ciascuno dei 175 modelli riconducibili agli ISA approvati per tale periodo d'imposta.

1.5.2. I dati resi disponibili dall'Agenzia

Ai fini dell'applicazione degli ISA devono essere utilizzati dai contribuenti interessati anche ulteriori dati di natura fiscale², oltre a quelli trasmessi attraverso le dichiarazioni fiscali relative al p.i. 2018.

Si tratta, in particolare, di alcuni dati (come ad esempio quelli relativi alle dichiarazioni degli anni precedenti a quello di applicazione degli ISA) resi disponibili dall'Agenzia delle entrate e individuati nelle Note tecniche e metodologiche allegate ai decreti di approvazione degli ISA (vedi il successivo paragrafo 2. "Normativa secondaria").

Tali dati, aggregati nelle cosiddette "Precalcolate ISA2019", sono forniti per "Posizione ISA". La posizione ISA è definita sulla base dei seguenti elementi identificativi: codice fiscale; codice ISA; tipologia di reddito.

In particolare, per ciascun contribuente interessato all'applicazione degli ISA per il p.i. 2018, sulla base dei dati degli studi di settore e dei parametri applicati dal contribuente negli otto periodi di imposta precedenti a quello di applicazione, nonché delle altre fonti informative a disposizione

² Si rappresenta che nel decreto del 28 dicembre 2018 è stato previsto che: "Per il periodo di imposta 2018, gli indicatori elementari di anomalia elaborati al fine di evidenziare incongruenze riconducibili ad ingiustificati disallineamenti tra le informazioni dichiarate nei modelli di rilevazione dei dati per l'applicazione degli ISA e le informazioni presenti nelle banche dati diverse da quelle disponibili presso l'anagrafe tributaria o le agenzie fiscali, non forniscono esiti di anomalia".

Tale disposizione è conseguente al parere espresso in merito da parte della Commissione degli esperti finalizzato a rimandare al prossimo anno l'applicazione degli ISA sulla base anche delle informazioni presenti nelle banche dati diverse da quelle disponibili presso l'anagrafe tributaria o le agenzie fiscali, ed evitare possibili criticità in fase di prima applicazione degli indici.

Detta modalità applicativa avrebbe tra l'altro comportato, per l'anno d'imposta 2018, possibili difficoltà da parte degli intermediari incaricati alla trasmissione delle dichiarazioni dei contribuenti, nell'acquisizione dei dati attraverso i sistemi previsti dall'Agenzia delle entrate.

dell'Amministrazione finanziaria, vengono elaborate, con riferimento alle attività economiche oggetto dei singoli ISA e alla tipologia di reddito riferibile allo stesso contribuente, una o più posizioni ISA complete, corredate con i dati precalcolati per singola posizione ISA.

Inoltre, sulla base delle informazioni citate vengono elaborate per ogni contribuente due posizioni ISA residuali, una per l'attività di impresa e una per l'attività di lavoro autonomo, senza riferimento a uno specifico codice ISA e senza dati precalcolati per singola posizione ISA.

In fase di applicazione è utilizzata, con riferimento alla tipologia di reddito dichiarata, la posizione ISA relativa all'indice selezionato dall'utente, se presente, oppure la posizione ISA residuale.

I dati resi disponibili dall'Agenzia, una volta acquisiti dal contribuente o dal suo intermediario, sono utilizzati per l'applicazione degli ISA, mediante il *software* "Il tuo ISA 2019" (per informazioni relative alla gestione e all'utilizzo di tali dati si rimanda al successivo paragrafo 3 – Il *software* applicativo "Il tuo ISA 2019").

Come precisato nell'allegato 10 al decreto 27 febbraio 2019, di modifica degli ISA applicabili al periodo d'imposta 2018, l'Agenzia delle entrate pubblica sul suo sito internet istituzionale, per ogni variabile precalcolata, la data di aggiornamento della base dati utilizzata³.

I dati forniti dall'Agenzia possono essere visualizzati attraverso l'apposita sezione del *software* "Il tuo ISA 2019" ed eventualmente verificati dal contribuente qualora gli indicatori elementari interessati evidenzino anomalie.

Gran parte degli stessi, laddove risultino non corretti, possono, altresì, essere modificati⁴; in tal caso l'ISA sarà ricalcolato con i dati modificati.

³ Le date sono pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate: Ti trovi in: Home / Schede / Comunicazioni / Deleghe – Acquisizione dati Isa / Deleghe – Acquisizione dati Isa.

⁴ Come indicato nell'allegato 10 al D.M. 27 febbraio 2019 di modifica degli ISA in vigore per il periodo d'imposta 2018, in fase di applicazione il contribuente:

Nel caso in cui l'ISA venga calcolato dal contribuente senza modificare i dati forniti dall'Agenzia, l'esito dell'applicazione dello stesso sarà ordinariamente non soggetto a contestazioni da parte dell'Agenzia per quanto attiene ai valori delle variabili precalcolate fornite e non modificate.

Alcuni dei dati forniti dall'Agenzia sono non modificabili: con riferimento a tali dati, il contribuente che rilevi disallineamenti potrà fornire elementi esplicativi compilando le apposite "note aggiuntive".

L'acquisizione dei dati forniti dall'Agenzia delle entrate può avvenire:

- in modo "puntuale" per un singolo contribuente attraverso la consultazione del "Cassetto fiscale", all'interno dell'"area riservata" del sito internet dell'Agenzia delle entrate accessibile agli utenti abilitati al servizio Entratel o al servizio Fisconline⁵;
- "massivamente" per più contribuenti con modalità diverse per intermediari delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente e intermediari non provvisti di delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente⁶.

- può modificare i valori delle sole variabili valorizzate, ad eccezione dell'«Anno di inizio attività risultante in "Anagrafe Tributaria"», che può essere modificato anche se non valorizzato;
 - non può modificare il valore delle seguenti variabili: «Numero di periodi d'imposta in cui è stato presentato un modello degli studi di settore e/o dei parametri nei sette periodi d'imposta precedenti», media di alcune variabili dichiarate dal contribuente con riferimento ai sette periodi d'imposta precedenti, «Coefficiente individuale per la stima dei ricavi/compensi», «Coefficiente individuale per la stima del valore aggiunto».

⁵ Vedi provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2019 - Individuazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per i periodi di imposta 2018 e 2019 e approvazione di n. 175 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli stessi, da utilizzare per il periodo di imposta 2018 e del 10 maggio 2019 - Applicazione all'annualità di imposta in corso al 31 dicembre 2018 degli indici sintetici di affidabilità fiscale previsti dall'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 e approvazione delle modifiche al decreto dirigenziale 31 luglio 1998, concernente modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e di affitto da sottoporre a registrazione, nonché di esecuzione telematica dei pagamenti, e al provvedimento 30 gennaio 2019 di approvazione della relativa modulistica da utilizzare per il p.i. 2018.

⁶ Vedi provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 - Applicazione all'annualità di imposta in corso al 31 dicembre 2018 degli indici sintetici di affidabilità fiscale previsti dall'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 e approvazione delle modifiche al decreto dirigenziale 31 luglio 1998, concernente modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e di affitto da

Intermediari delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente

I soggetti incaricati della trasmissione telematica, di cui all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ai fini dell'acquisizione massiva degli ulteriori dati, trasmettono all'Agenzia delle entrate, attraverso il servizio telematico Entratel, un file contenente l'elenco dei contribuenti per cui risultano delegati alla consultazione del relativo cassetto fiscale e per i quali richiedono tali dati.

Nel file inviato è indicato il codice fiscale del soggetto richiedente e per ciascun delegante, l'indicazione relativa al possesso della delega alla consultazione del cassetto fiscale del delegante stesso.

L'attivazione della fornitura massiva dei dati è subordinata alla positiva verifica che la delega alla consultazione del cassetto fiscale dei deleganti sia attiva alla data di invio della richiesta.

Il file è preparato tramite il *software* di predisposizione reso disponibile dall'Agenzia delle entrate ovvero secondo le specifiche tecniche se viene utilizzato il *software* di controllo reso disponibile dall'Agenzia delle entrate.

Il contribuente può visualizzare l'elenco dei soggetti ai quali sono stati resi disponibili gli ulteriori dati consultando il proprio cassetto fiscale.

Intermediari non provvisti di delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente

I soggetti incaricati della trasmissione telematica, di cui all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, non provvisti di delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente, ai fini dell'acquisizione massiva degli ulteriori dati acquisiscono le deleghe unitamente a copia di un documento di identità in corso di validità del delegante, in formato cartaceo

sottoporre a registrazione, nonché di esecuzione telematica dei pagamenti, e al provvedimento 30 gennaio 2019 di approvazione della relativa modulistica da utilizzare per il p.i. 2018.

ovvero in formato elettronico. In caso di acquisizione in formato elettronico, la delega deve essere sottoscritta nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 71 del Codice dell'Amministrazione Digitale.

La delega di cui al punto precedente contiene le seguenti informazioni:

- codice fiscale e dati anagrafici/denominazione del contribuente delegante;
- codice fiscale e dati anagrafici dell'eventuale rappresentante legale/negoziale, ovvero tutore del delegante;
- periodo di imposta a cui si riferisce il modello ISA;
- data di conferimento della delega.

Tali soggetti trasmettono all'Agenzia delle entrate, attraverso il servizio telematico Entratel, un file contenente l'elenco dei contribuenti per cui risultano delegati alla richiesta degli ulteriori dati.

Nel file inviato è indicato il codice fiscale del soggetto richiedente e per ciascun delegante, i seguenti elementi:

- codice fiscale del contribuente;
- codice fiscale dell'eventuale rappresentante legale/negoziale, ovvero tutore del delegante;
- numero e data della delega;
- tipologia e numero del documento di identità del sottoscrittore della delega;
- gli elementi di riscontro⁷.

Inoltre, nel file deve essere riportata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, con cui l'intermediario dichiara di aver ricevuto specifica delega ai fini dell'acquisizione degli ulteriori dati, che gli originali delle deleghe saranno conservati per 10 anni presso la sua sede o ufficio, e che i dati dei deleganti e

⁷ Gli elementi di riscontro sono individuati nell'allegato 3 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019.

delle deleghe indicati nel file corrispondono a quelli riportati negli originali delle deleghe.

L'attivazione della fornitura massiva degli ulteriori dati è subordinata alla positiva verifica degli elementi di riscontro.

Il file è preparato tramite il *software* di predisposizione reso disponibile dall'Agenzia delle entrate ovvero secondo le specifiche tecniche, se viene utilizzato il *software* di controllo reso disponibile dall'Agenzia delle entrate.

Le deleghe acquisite devono essere conservate, unitamente alle copie dei documenti di identità dei deleganti e devono essere individuati uno o più responsabili per la gestione delle suddette deleghe.

Le deleghe acquisite direttamente in formato elettronico sono conservate nel rispetto delle regole tecniche di cui all'art. 71 del Codice dell'Amministrazione Digitale.

Le deleghe acquisite sono numerate e annotate, giornalmente, in un apposito registro cronologico, con indicazione dei seguenti dati:

- numero progressivo e data della delega;
- codice fiscale e dati anagrafici/denominazione del contribuente delegante;
- estremi del documento di identità del sottoscrittore della delega.

L'Agenzia delle entrate effettua controlli sulle deleghe acquisite anche presso le sedi degli intermediari. Inoltre l'Agenzia delle entrate richiede, a campione, copia delle deleghe e dei documenti di identità; in tal caso, i soggetti interessati trasmettono i suddetti documenti, tramite posta elettronica certificata, entro 48 ore dalla richiesta. Qualora fossero riscontrate irregolarità relative agli obblighi di riservatezza e sicurezza nella gestione delle deleghe si procede, tra l'altro, alla revoca di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto dirigenziale 31 luglio 1998. Restano ferme la responsabilità civile e l'applicazione delle sanzioni penali.

Il contribuente può visualizzare l'elenco dei soggetti ai quali sono stati resi disponibili gli ulteriori dati consultando il proprio cassetto fiscale.

1.6. Le cause di esclusione

L'articolo 9-*bis* prevede, al comma 6, che gli ISA non si applichino ai periodi d'imposta nei quali il contribuente:

- a) ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa;
- b) dichiara ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA.

I decreti ministeriali di approvazione degli ISA⁸, per i quali è fornita hanno introdotto, tenuto conto di quanto disposto dal comma 7 dell'articolo 9-*bis*, ulteriori cause di esclusione dall'applicazione degli ISA.

In particolare è stato previsto che i 175 ISA approvati non si applichino nei confronti:

1. dei contribuenti che hanno dichiarato compensi di cui all'articolo 54, comma 1, ovvero ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) del TUIR, di ammontare superiore a euro 5.164.569⁹;
2. dei contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190,

⁸Decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018 e del 28 dicembre.

⁹ Per gli ISA AG40U, AG50U, AG69U e AK23U, ai fini della determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli indici stessi, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate ai sensi degli articoli 92 e 93 del testo unico delle imposte sui redditi.

ovvero del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 e che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;

3. dei contribuenti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
4. delle società cooperative, società 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;
5. dei soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa, le attività di "Trasporto con taxi" – codice attività 49.32.10 o di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" – codice attività 49.32.20, di cui all'ISA AG72U;
6. delle corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA AG77U.

Si precisa che i contribuenti esclusi dall'applicazione degli ISA non sono tenuti alla compilazione del relativo modello ISA ad eccezione di quelli di cui al punto 3) del precedente punto elenco¹⁰.

¹⁰ È stato previsto, al comma 3 dell'articolo 2 del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018 e comma 4 dell'art.2 del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 28 dicembre 2018, che "Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le tipologie di contribuenti comunque tenuti alla comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali previsti al comma 4 dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con la legge 21 giugno 2017, n. 96". Tale previsione risponde all'esigenza prospettata dalla SOSE di acquisire le

Nel merito si rappresenta che, rispetto al decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018, che ha approvato i primi 69 indici sintetici di affidabilità fiscale, non sono state replicate nel successivo decreto 28 dicembre 2018 le cause di esclusione nei confronti di alcune categorie di soggetti per i quali, nel frattempo, è intervenuta la normativa specifica sul “*Terzo Settore*” che ha previsto espressamente l'esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità. Si tratta, in particolare:

- degli enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi dell'articolo 80 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117;
- delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'articolo 86 del medesimo decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117;
- delle imprese sociali di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112.

Si fa presente che l'esclusione dall'applicazione degli ISA da parte di tali soggetti non opera per il 2018; per il futuro è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea¹¹.

Con riferimento alle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA, vale la pena sottolineare che non sono state riproposte dal legislatore le limitazioni previste dalla normativa relativa alle cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore introdotte con la legge finanziaria per il 2007.

informazioni necessarie alle future elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale, nell'ottica di una possibile applicazione anche a tale tipologia di soggetti.

¹¹ In particolare, per:

- l'art. 101, comma 10, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017 per quanto riguarda gli enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi dell'articolo 80 del decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017 ed organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017;

- l'art. 18, comma 7, del Decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017 per le imprese sociali di cui al medesimo decreto legislativo.

La legge del 27 dicembre 2006, n. 296 aveva, infatti, superato alcune cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore prevedendo che, in caso di soggetti che iniziano o cessano la propria attività nel corso del periodo di imposta, la relativa causa di esclusione non rilevasse nei confronti dei soggetti che:

- avevano cessato l'attività ed entro sei mesi l'avevano nuovamente intrapresa;
- avevano iniziato (o meglio “continuato”), una attività precedentemente svolta da altri soggetti.

1.7. Come migliorare il proprio giudizio di affidabilità

In esito alla applicazione degli ISA viene fornito al contribuente un giudizio complessivo di affidabilità, graduato su una scala di valori da 1 a 10, che tiene conto dei punteggi conseguenti all'applicazione dei singoli indicatori elementari (indicatori elementari di affidabilità e di anomalia).

Tanto più alto è il punteggio ottenuto in termini di affidabilità tanto maggiori possono essere i benefici premiali per i contribuenti interessati (vedi successivo paragrafo “I premi per i contribuenti più affidabili”); tanto minore, invece, è l'affidabilità del soggetto, tanto maggiore potrebbe risultare la probabilità, per lo stesso, di essere interessato da una attività di controllo (vedi successivo paragrafo “L'analisi del rischio”).

Il contribuente, quindi, sulla base della specifica situazione soggettiva, tenuto conto del punteggio ottenuto attraverso l'applicazione dell'ISA, potrà avere interesse a migliorare il proprio giudizio di affidabilità.

Il proprio punteggio di affidabilità può esser modificato:

- correggendo le eventuali anomalie evidenziate dagli specifici indicatori elementari;
- dichiarando ulteriori componenti positivi.

In proposito, il comma 9 dell'articolo 9-*bis* prevede la possibilità, per i contribuenti interessati, di indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, per migliorare il proprio profilo di affidabilità.

La dichiarazione di tali ulteriori componenti positivi, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP e, in termini di maggior volume di affari, ai fini IVA, avrà quindi effetti diretti per l'accesso alla predetta premialità (vedi successivo paragrafo "I premi per i contribuenti più affidabili").

Con specifico riferimento alla rilevanza di tali ulteriori importi dichiarati ai fini dell'IVA, la norma in argomento disciplina anche le modalità di determinazione dell'aliquota da applicare al maggior volume d'affari dichiarato.

In particolare, viene stabilito che all'ammontare del maggior volume di affari si applica, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d'affari dichiarato (Figura 1).

$ \begin{aligned} & \text{IVA su operazioni imponibili +} \\ & \text{IVA sulle operazioni di intrattenimento -} \\ & [\text{IVA sulle cessioni dei beni ammortizzabili + IVA sui passaggi interni + IVA} \\ & \quad \text{detraibile forfettariamente}] \\ & \hline & \text{Volume d'affari +} \\ & \text{Altre operazioni, sempre che diano luogo a ricavi, quali operazioni fuori campo e} \\ & \quad \text{operazioni non soggette a dichiarazione} \end{aligned} $

Figura 1

Viene, altresì, prevista la possibilità per il contribuente, atteso che si tratta di una determinazione presuntiva dell'aliquota media, di applicare l'aliquota propria delle attività esercitate compilando il relativo campo presente nei modelli ISA e fornendo "prova contraria", eventualmente già in fase di dichiarazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, indicando elementi nella sezione "note aggiuntive" del software ISA.

La dichiarazione di tali, ulteriori, componenti positivi, tenuto conto di quanto disposto al successivo comma 10 dell'articolo 9-bis, non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi, a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine e con le modalità previste per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, con facoltà di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte, ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Con la risoluzione n. 48/E del 10 maggio 2019 si è chiarito che il codice tributo da indicare nel modello F24, per effettuare il versamento integrativo dell'IVA, derivante dall'adeguamento del volume d'affari a seguito dell'applicazione degli ISA, deve essere lo stesso utilizzato negli anni precedenti ai fini dell'adeguamento agli studi di settore, e ridenominato: "6494 – ISA – Indici sintetici di affidabilità fiscale – integrazione IVA".

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo deve essere esposto nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza della colonna "importi a debito versati", indicando, quale "anno di riferimento", quello per il quale si effettua l'integrazione, espresso nel formato "AAAA".

Nella medesima risoluzione, è stato precisato inoltre che il suddetto codice tributo "6494" è utilizzabile anche per il versamento integrativo dell'IVA dovuta per l'adeguamento del volume d'affari relativo agli anni d'imposta nei quali era applicabile la previgente disciplina in materia di studi di settore.

1.8. I benefici previsti per i contribuenti più affidabili

Ai commi da 11 a 13 dell'articolo 9-*bis* sono individuati gli effetti premiali correlabili ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli ISA.

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;
- 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;
- c) esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative, anche ai fini di quanto previsto al secondo periodo del comma 36-*decies* dell'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148;
- d) esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento al reddito di

impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

- f) esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Tenuto conto che il comma 12 dell'articolo 9-*bis* prevede che “Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono individuati i livelli di affidabilità fiscale, anche con riferimento alle annualità pregresse, ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali indicati al comma 11” e che il successivo comma 17 stabilisce che “Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l’attuazione del presente articolo”, con il provvedimento 10 maggio 2019 sono state disposte le condizioni in presenza delle quali vengono riconosciuti i benefici in argomento per effetto dell’applicazione degli ISA al periodo d’imposta 2018.

Compensazione imposte dirette, Irap, Iva e rimborso Iva

Relativamente ai crediti IVA maturati nell’anno d’imposta, i benefici previsti alle lettere a) e b) del comma 11 dell’articolo 9-*bis* non risultano correlabili ai livelli di affidabilità fiscale conseguenti all’applicazione degli ISA per il medesimo periodo d’imposta, a causa della diversa scadenza dei termini di presentazione della richiesta di compensazione e/o di rimborso del credito infrannuale nonché della dichiarazione annuale rispetto al termine di presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette.

Con riferimento alla lettera a), con il richiamato provvedimento, è stato quindi previsto che l’accesso al beneficio sia subordinato all’attribuzione del punteggio almeno pari a 8 a seguito dell’applicazione degli ISA per il periodo d’imposta 2018, anche per effetto dell’indicazione di ulteriori componenti

positivi, relativamente: alla compensazione del credito di importo annuo non superiore a 50mila euro risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta 2019, alla compensazione dei crediti Iva infrannuali di importo non superiore a 50mila euro annui maturati nei primi tre trimestri dell'anno di imposta 2020, alla compensazione del credito di importo annuo non superiore a 20mila euro, risultante dalla dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e all'Irap per il periodo d'imposta 2018.

Nello specifico, si tratta della compensazione dei crediti di importo comunque superiore a 5 mila euro annui, atteso quanto disposto dall'articolo 10, comma 1, lettera a), n.7, del D.L. n. 78 del 2009, come modificato dall'articolo 3 del D.L. n. 50 del 2017.

L'utilizzo in tutto o in parte del beneficio di esenzione per crediti Iva infrannuali limita l'eventuale ulteriore utilizzo, infrannuale o annuale, considerato che l'importo complessivo dell'esonero, pari a 50mila euro, si riferisce alle richieste di compensazione effettuate nel corso dell'anno 2020.

Per quanto concerne il beneficio di cui alla lettera b), è previsto che l'esonero dall'apposizione del visto di conformità, ovvero dalla prestazione della garanzia, ai fini del rimborso del credito Iva maturato sulla dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2019, ovvero del credito infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell'anno d'imposta 2020, per un importo non superiore a 50mila euro annui, sia condizionato all'attribuzione del punteggio almeno pari a 8 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2018, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

Al riguardo, si tratta dei crediti di importo comunque superiore a 30mila euro annui, considerato quanto disposto dall'articolo 38-*bis*, comma 3, d.P.R. n. 633/1972.

Anche in questo caso, l'utilizzo in tutto o in parte del beneficio di esenzione limita l'eventuale ulteriore utilizzo, infrannuale o annuale, atteso che

l'importo complessivo dell'esonero, pari a 50mila euro, si riferisce alle richieste di rimborso effettuate nel corso dell'anno 2020.

Si rileva, infine, che tale disposizione appare coerente con quanto previsto al comma 12 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, tenuto conto che quest'ultimo prevede la possibilità di individuare i livelli di affidabilità fiscale ai quali collegare la graduazione dei benefici premiali, anche con riferimento ad annualità pregresse.

Disapplicazione disciplina società non operative

Il beneficio di cui alla lettera c) è condizionato all'attribuzione del punteggio almeno pari a 9 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2018, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

Esclusione accertamenti analitico-presuntivi

Il beneficio di cui alla lettera d) è condizionato all'attribuzione del punteggio almeno pari a 8,5 a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2018, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

Riduzione termini per l'accertamento

Per quanto riguarda il beneficio di cui alla lettera e), i termini di decadenza per l'attività di accertamento per l'annualità di imposta 2018 sono ridotti di un anno nei confronti dei contribuenti ai quali, a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2018, è attribuito un livello di affidabilità almeno pari a 8, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

La contrazione dei termini per l'attività di accertamento riguarda le sole rettifiche del reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Innalzamento soglie accertamento sintetico del reddito

Relativamente al beneficio di cui alla lettera f), l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo, per il periodo d'imposta 2018, è condizionata alla circostanza che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato e all'attribuzione del punteggio almeno pari a 9, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

Nel provvedimento del direttore dell'Agenzia del 10 maggio 2019 è stato, inoltre, previsto che nel caso in cui i contribuenti interessati dai benefici premiali di cui alle lettere da a) a f) del comma 11, dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 conseguano, con riferimento ad un periodo di imposta, sia redditi di impresa sia redditi di lavoro autonomo, gli stessi accedono ai benefici medesimi se:

- applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi indici sintetici di affidabilità fiscale, laddove previsti;
- il punteggio attribuito a seguito dell'applicazione di ognuno di tali indici è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.

Nelle motivazioni al provvedimento si legge che i criteri fissati per l'accesso ai benefici premiali sono stati disposti in via sperimentale e che l'individuazione della soglia di 8 è stata effettuata sulla base delle stime relative all'applicazione degli ISA al periodo d'imposta 2018 effettuate da SOSE utilizzando i dati dichiarati ai fini degli studi di settore per il periodo d'imposta 2017.

Nelle medesime motivazioni si legge anche che, in base a tali stime, parte significativa dei contribuenti maggiormente affidabili, anche al netto di eventuali ulteriori componenti positivi dichiarati, si attesta sopra tale soglia e che, al fine di far accedere ai benefici premiali di cui alle lettere c), d) e f), particolarmente rilevanti ai fini dell'esercizio delle attività di controllo dell'Agenzia, i contribuenti che presentano profili di affidabilità più elevati, atteso quanto previsto dal comma 12 dell'articolo 9-*bis*, si è provveduto a graduare la soglia di accesso incrementandola di un importo pari a "0,5" per quanto riguarda i benefici premiali di cui alla lettera d) e di un importo pari a "1" per quelli di cui alle lettere c) e f).

Il comma 13 dell'articolo 9-*bis* prevede, infine, la non applicazione delle premialità precedentemente indicate alle lettere da c) a f) del comma 11 del medesimo articolo, nel caso in cui siano accertate violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per una delle fattispecie illecite di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

1.9. L'analisi del rischio

L'affidabilità fiscale del contribuente, definita attraverso l'applicazione degli ISA, rappresenta, oltre che un mezzo per riconoscere benefici ai più virtuosi, anche uno strumento per individuare le posizioni più a rischio per la successiva fase dei controlli.

In tal senso il comma 14 dell'articolo 9-*bis* prevede che Agenzia delle entrate e Guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tengano conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli ISA, oltre che delle informazioni presenti nella cosiddetta "anagrafe dei conti".

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 10 maggio 2019, inoltre, sulla base di quanto previsto al comma 14 dell'articolo 9-*bis*, individua

pertanto i livelli minimi di affidabilità fiscale di cui l’Agenzia delle entrate tiene conto per definire le specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale.

L’individuazione dei livelli minimi di affidabilità fiscale è stata effettuata sulla base delle stime relative all’applicazione degli ISA al periodo d’imposta 2018 effettuate utilizzando i dati dichiarati ai fini degli studi di settore per il periodo d’imposta 2017. Tali stime evidenziano che parte significativa dei contribuenti che dichiarano redditi imponibili significativamente bassi si attesta sotto la soglia del punteggio di affidabilità fiscale pari a 6; oltre tale soglia, la media dei redditi dei soggetti esaminati assume valori significativamente più elevati.

1.10. Il passaggio dagli studi di settore agli ISA e le disposizioni di coordinamento.

Al comma 18 dell’articolo 9-bis viene previsto il superamento degli studi di settore e dei parametri nell’ordinamento fiscale italiano, in conseguenza dell’introduzione degli ISA.

In particolare, viene disposto che le norme relative all’elaborazione e all’applicazione dei parametri e degli studi di settore cessino di produrre effetti nei confronti dei soggetti interessati agli stessi, con riferimento ai periodi d’imposta in cui si applicano gli ISA.

Il comma in argomento prevede, altresì, che le norme che, per fini diversi dall’attività di controllo, rinviano alle disposizioni in materia di studi e parametri, si intendono riferite anche agli ISA.

Si richiamano, a titolo esemplificativo, alcuni casi in cui si ritiene che la normativa degli studi di settore sia applicabile anche agli ISA:

- al comma 1 dell’articolo 116 del TUIR, viene previsto che l’opzione per la trasparenza fiscale può essere esercitata con le stesse modalità ed alle

stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel comma 1 del precedente articolo 115, dalle società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa;

- al comma 1 dell'articolo 92-*bis* del TUIR, è previsto che la valutazione delle rimanenze finali dei beni indicati al precedente articolo 85, comma 1, lettere a) e b) è effettuata secondo il metodo della media ponderata o del “primo entrato primo uscito”, anche se non adottati in bilancio, dalle imprese il cui volume di ricavi supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, esercenti le attività di ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi e di raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, di gas di petrolio liquefatto e di gas naturale;
 - al comma 1 dell'articolo 34 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241 è disposto che i centri costituiti dai soggetti di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 del precedente articolo 32 prestano l'assistenza fiscale alle imprese. Sono escluse dall'assistenza fiscale le imprese soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenute alla nomina del collegio sindacale, nonché quelle alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore diverse dalle società cooperative e loro consorzi che, unitamente ai propri soci, fanno riferimento alle associazioni nazionali riconosciute in base al decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577.
- Si richiamano, a titolo meramente esemplificativo, alcune fattispecie in cui, viceversa, si ritiene non applicabile agli ISA la disciplina degli studi di settore:

- al comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 è previsto che “Si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.” La disposizione in parola, poiché ritenuta rivolta alle attività di controllo, si ritiene che non possa intendersi riferita anche agli ISA. La disposizione non sembra applicabile agli ISA anche in considerazione del fatto che l'articolo 9-*bis* dispone già in tema di sanzioni applicabili nei casi di omissione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici, o di comunicazione inesatta o incompleta dei medesimi dati, prevedendo la graduazione della misura della sanzione in ragione del comportamento del contribuente; tale graduazione risulterebbe incompatibile con la previsione di applicare la misura massima della sanzione disposta al comma 1, ultimo periodo, dell'articolo 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
- al comma 4, lettera b), dell'articolo 10 della legge dell'8 maggio 1998, n. 146, è previsto che alcune cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore (soggetti che iniziano o cessano la propria attività nel corso del periodo di imposta), non rilevassero in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti; anche in questo caso, la disposizione, poiché ritenuta rivolta alle attività di controllo, si ritiene che non possa intendersi riferita anche agli ISA.

Viene, infine, demandata ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate l'emanazione delle ulteriori disposizioni eventualmente necessarie per l'attuazione della normativa in commento.

1.11. Le sanzioni e l'attività di accertamento nei confronti dei contribuenti inadempienti.

Il comma 16 dell'articolo 9-bis prevede che l'omessa comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli ISA, ovvero la comunicazione inesatta o incompleta dei medesimi dati, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

L'Agenzia delle entrate, prima della contestazione della violazione, dovrà mettere a disposizione del contribuente, con le modalità previste all'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi.

Al riguardo si evidenzia che il più volte citato provvedimento del 10 maggio 2019, modificando il decreto dirigenziale 31 luglio 1998, recante modalità tecniche di trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e di affitto da sottoporre a registrazione, ha previsto l'indicazione, nel testo delle comunicazioni di avvenuta presentazione della dichiarazione, di un apposito "invito" al contribuente a trasmettere, qualora lo stesso non l'abbia fatto, il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, analogamente a quanto già previsto per gli studi di settore.

Sono interessati i soggetti che dichiarano redditi derivanti da attività d'impresa o di lavoro autonomo per cui risulta approvato un indice sintetico di affidabilità fiscale e che, in sede di dichiarazione, non hanno presentato il

relativo modello di comunicazione dei dati e non hanno indicato una causa di esclusione che li esoneri dalla presentazione del modello stesso.

Tale modalità di comunicazione telematica consente di fornire, con efficienza e tempestività, indicazioni al contribuente circa gli adempimenti dichiarativi relativi agli ISA in modo da permettere allo stesso, laddove non abbia in precedenza correttamente provveduto, di adempiere all'obbligo di presentazione dei relativi modelli.

La norma in commento chiarisce che gli Uffici dell'Agenzia dovranno tenere conto del comportamento del contribuente al fine di graduare la misura della sanzione.

Per il caso di omessa presentazione del modello ISA, è, infine, previsto dal medesimo comma 16 che l'Agenzia delle entrate possa procedere, previo contraddittorio, all'accertamento dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA ai sensi, rispettivamente, del secondo comma dell'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 55 del d.P.R. n. 633 del 1972.

2. Normativa secondaria

2.1. L'approvazione

Con il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018, pubblicato nel supplemento ordinario alla GU n. 85 del 12 aprile 2018, e con quello del 28 dicembre 2018, pubblicato nel supplemento ordinario alla GU n. 3 del 4 gennaio 2019, sono stati approvati i primi 175 ISA applicabili a partire da periodo d'imposta 2018, oltre alle territorialità specifiche.

In particolare, con il D.M. del 23 marzo 2018 sono stati approvati 69 indici sintetici di affidabilità fiscale e le territorialità specifiche che sono stati esaminati dalla Commissione degli esperti per gli studi di settore, prevista dall'articolo 10, comma 7, della legge n. 146 del 1998, nella seduta del giorno 14 dicembre 2017.

In tale sede i membri della Commissione, in rappresentanza delle Organizzazioni di categoria, hanno espresso all'unanimità l'opportunità di rinviare al periodo di imposta 2018 l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, al fine di garantire l'applicazione generalizzata degli indici a tutte le attività economiche, assicurando in tal modo equità tra i soggetti interessati e semplificando gli adempimenti, atteso che per tale annualità di imposta non troverebbero più applicazione gli studi di settore ed i parametri.

Con il D.M. del 28 dicembre 2018 sono stati successivamente approvati gli ulteriori 106 indici sintetici di affidabilità fiscale e le territorialità specifiche in aggiunta ai primi 69 indici sintetici di affidabilità fiscale già approvati. Tali indici sono stati esaminati dalla Commissione nella seduta del giorno 6 dicembre 2018 e hanno ricevuto il parere favorevole all'unanimità.

I 175 indici sintetici di affidabilità fiscale approvati riguardano 152 raggruppamenti di attività economiche omogenee e/o di filiera in precedenza soggette a studi di settore e 23 raggruppamenti di attività economiche omogenee e/o di filiera in precedenza soggette a parametri¹².

Si tratta in particolare di 52 indici afferenti le attività del commercio, 23 indici relativi alle attività professionali, 61 indici per l'area dei servizi, 37 indici per il comparto manifatturiero e, infine, 2 indici afferenti le attività dell'agricoltura.

Come anticipato in precedenza, sono state anche utilizzate alcune territorialità specifiche, di seguito elencate:

- Territorialità generale;

¹² Per alcune attività precedentemente soggette a parametri, con il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 28 dicembre 2018 sono stati approvati 23 ISA semplificati. Tali indici presentano una struttura diversa da quella degli ISA ordinari. In particolare, per gli ISA semplificati non sono previsti i "Modelli di Business", in quanto nei modelli di rilevazione dei dati relativi ai parametri non erano presenti le variabili strutturali. Considerata l'assenza dei MoB, nella funzione di regressione per la stima del reddito/compenso per addetto e del valore aggiunto per addetto non sono presenti le variabili relative alla probabilità di appartenenza ai MoB, mentre, tra le variabili strutturali, sono presenti quelle relative all'appartenenza ai codici Ateco.

- Territorialità del commercio;
- Territorialità del livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF;
- Territorialità del livello delle quotazioni immobiliari;
- Territorialità del livello dei canoni di locazione degli immobili;
- Territorialità dei factory outlet center;
- Territorialità del livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio di taxi.

Tali territorialità hanno come obiettivo la differenziazione del territorio nazionale sulla base di specifici indicatori per comune, provincia, regione e area territoriale, al fine di tener conto dell'influenza della localizzazione territoriale sulla determinazione dei ricavi/compensi e del valore aggiunto.

Infine con il D.M. del 27 febbraio 2019 sono stati successivamente approvate le integrazioni agli ISA già in vigore, per tenere conto, così come previsto dal comma 2 dell' articolo 9-bis, *“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”*.

Si tratta, in particolare, dei seguenti interventi:

- a) integrazione agli indici sintetici di affidabilità fiscale per la gestione delle imprese che transitano dal sistema contabile improntato al criterio di competenza a quello di cassa o viceversa;
- b) modifica della *“Territorialità dei Factory Outlet Center”* dell'indice sintetico di affidabilità fiscale AM05U;
- c) modifica delle *“Aggregazioni comunali”* dell'indice sintetico di affidabilità fiscale AG44U;
- d) modifica della *“Territorialità del livello delle tariffe applicate per l'erogazione del servizio taxi”* dell'indice sintetico di affidabilità fiscale AG72U;
- e) aggiornamento delle analisi territoriali a livello comunale;

- f) individuazione degli indici di concentrazione della domanda e dell'offerta per area territoriale;
- g) individuazione delle misure di ciclo settoriale;
- h) modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale approvati con i decreti ministeriali 23 marzo e 28 dicembre 2018;
- i) modalità di individuazione e di elaborazione dei dati che l'Agenzia delle entrate deve fornire ai contribuenti per l'applicazione degli indici.

La modifica prevista al punto a) si è resa necessaria per tenere conto delle regole di determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata, introdotte dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017). Con il predetto intervento normativo, volto a introdurre “un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa”, infatti, è stato modificato l'articolo 66 del TUIR che prevede che il regime di determinazione del reddito sia un regime “misto” cassa – competenza.

Al fine di consentire la corretta applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale ai contribuenti che transitano dal sistema contabile improntato al criterio di competenza a quello di cassa o viceversa, ed evitare distorsioni negli indicatori di redditività, è stata sviluppata da SOSE una metodologia che prevede degli interventi correttivi, nonché, la richiesta di informazioni relative al valore delle rimanenze finali di magazzino, all'interno del quadro contabile dei modelli ISA.

L'aggiornamento delle territorialità e la modifica degli indici sintetici di affidabilità fiscale, previste ai punti da b) a e), si sono rese invece necessarie al fine di tenere conto dell'istituzione o della soppressione di alcuni comuni, avvenute nel corso del 2018.

L'individuazione degli indici di concentrazione della domanda e dell'offerta per area territoriale e delle misure di ciclo settoriale, di cui ai punti f) e g), sono state effettuate, invece, al fine di tener conto:

- nel primo caso, di situazioni di differenti vantaggi, ovvero, svantaggi competitivi, in relazione alla collocazione territoriale;
- nel secondo caso, degli effetti dell'andamento congiunturale.

È, infine, prevista la modifica all'articolo 3, comma 8, del decreto ministeriale 23 marzo 2018 e all'articolo 3, comma 9 del decreto ministeriale 28 dicembre 2018, per definire in maniera più puntuale le macrotipologie di dati (singolarmente indicati nell'allegato n. 10 al decreto in argomento) che l'Agenzia delle entrate deve fornire ai contribuenti per l'applicazione degli indici.

La modifica è stata effettuata attraverso il richiamo alle informazioni presenti nel cassetto fiscale dei contribuenti, in quanto i dati forniti ai fini dell'applicazione degli ISA, coerenti con quelli presenti nel cassetto fiscale, saranno resi disponibili utilizzando le credenziali e le deleghe previste per l'accesso al citato cassetto.

Le modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale in precedenza citate sono state esaminate dalla Commissione degli esperti, nella seduta del giorno 14 febbraio 2019 che ha dato parere favorevole, all'unanimità, a tali interventi.

Sulla base di quanto disposto dal comma 18 dell'articolo 9-*bis* del D.L. n. 50 del 2017, introdotto in sede di conversione, contestualmente all'applicazione degli ISA cessano quindi di produrre effetti le disposizioni normative e regolamentari relative all'elaborazione e all'applicazione dei parametri e degli studi di settore.

Per l'annualità di imposta 2018, di conseguenza, gli esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo saranno interessati solo dagli ISA e non più dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri.

2.2. Il contenuto delle Note Tecniche e Metodologiche

Le Note Tecniche e Metodologiche, allegate ai decreti di approvazione degli ISA, contengono:

- gli elementi rilevanti ai fini dell'analisi dei modelli di business (MoB)¹³;
- gli indicatori elementari di affidabilità e di anomalia;
- le tabelle dei coefficienti, la lista delle variabili, nonché le matrici per l'assegnazione ai MoB e per l'applicazione delle stime econometriche;
- gli elementi rilevanti ai fini del calcolo del coefficiente individuale;
- gli elementi rilevanti ai fini delle analisi territoriali;
- le formule delle variabili calcolate e degli indicatori;
- gli elementi necessari per la descrizione della metodologia utilizzata per la costruzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale;
- le modalità di arrotondamento dei valori numerici utilizzate nel calcolo degli ISA.

2.3. Gli ulteriori dati forniti dall'Agenzia delle entrate

Come accennato in precedenza, le Note tecniche e metodologiche allegate ai decreti di approvazione degli ISA contengono, tra gli elementi rilevanti ai fini del calcolo del punteggio di affidabilità, anche gli ulteriori dati, rispetto a quelli che tradizionalmente sono trasmessi attraverso le dichiarazioni fiscali, che devono essere utilizzati dai contribuenti interessati dall'applicazione degli ISA e che sono resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.

Gli ulteriori dati che l'Agenzia delle entrate fornisce ai contribuenti per l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, per il periodo di imposta 2018, sono stati puntualmente individuati ed elaborati come indicato

¹³ Tali elementi sono presenti nelle Note Tecniche e Metodologiche dei 151 ISA ordinari e non in quelle dei 23 ISA semplificati e dell'ISA ordinario AK01U approvati con i decreti del Ministero dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018 e del 28 dicembre 2018.

nell'allegato 10 al D.M. 27 febbraio 2019 di modifica degli ISA in vigore per il medesimo periodo d'imposta.

Con i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2019 e del 10 maggio 2019 sono indicate le modalità con cui l'Agenzia delle entrate rende disponibili ai contribuenti, ovvero ai soggetti incaricati della trasmissione telematica, tali ulteriori dati (vedi il precedente paragrafo 1.5.2).

2.4. Le peculiarità applicative di alcuni ISA

ISA AD12U - Produzione e commercio al dettaglio di prodotti di panetteria

Si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente all'attività oggetto dell'indice, una o più delle seguenti attività complementari:

- a) Supermercati – codice attività 47.11.20;
- b) Discount di alimentari – codice attività 47.11.30;
- c) Minimercati ed 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;
- i) Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati n.c.a. – codice attività 47.29.90.

L'ISA AD12U si applica, in presenza delle attività complementari in precedenza indicate, se i ricavi delle attività oggetto dell'ISA sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme delle attività complementari.

ISA AG36U – Servizi di ristorazione commerciale

L'ISA AG36U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente all'attività oggetto dell'indice, una o più delle seguenti attività complementari:

- a) Gelaterie e pasticcerie - codice attività 56.10.30;
- b) Gelaterie e pasticcerie ambulanti – codice attività 56.10.41;
- c) Bar e altri esercizi simili senza cucina – codice attività 56.30.00.

In particolare tale indice si applica, in presenza delle attività complementari indicate in precedenza, se i ricavi delle attività oggetto dell'indice sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme di tali attività complementari.

Inoltre, 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.

ISA AG37U – Attività di bar, gelateria, pasticceria e produzione dolciaria

L'ISA AG37U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dell'indice, una o più delle seguenti attività complementari:

- 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) Ristorazione ambulante - codice attività 56.10.42;

- d) Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone - codice attività 92.00.02 (limitatamente alla raccolta delle giocate per conto del concessionario mediante gli apparecchi per il gioco lecito con vincite in denaro di cui all'art. 110, comma 6 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (T.U.L.P.S.), di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, in veste di esercenti o possessori degli apparecchi medesimi);
- e) Sale giochi e biliardi - codice attività 93.29.30.

In particolare 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).

Infine, 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 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.

ISA AG44U – Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere

L'ISA AG44U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dell'indice, una o più delle seguenti attività complementari:

- a) Ristorazione con somministrazione – codice attività 56.10.11;
- b) Gelaterie e pasticcerie – codice attività 56.10.30;

c) Bar e altri esercizi simili senza cucina – codice attività 56.30.00.

In particolare tale indice si applica, in presenza delle attività complementari indicate, se i ricavi delle attività oggetto dell'indice sono prevalenti rispetto a quelli derivanti dall'insieme di tali attività complementari.

ISA AG54U – Sale giochi e biliardi, gestione di apparecchi automatici da intrattenimento

L'ISA AG54U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente alle attività oggetto dell'indice, l'attività complementare di Bar e altri esercizi simili senza cucina – 56.30.00, se i ricavi delle attività oggetto dell'indice sono prevalenti rispetto a quelli derivanti da tale attività complementare.

Inoltre 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 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.

ISA AG60U – Stabilimenti balneari

L'ISA AG60U si applica anche ai contribuenti titolari di concessione per l'esercizio dell'attività di “Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali” – 93.29.20, che svolgono, unitamente all'attività oggetto dell'indice, e nell'ambito della medesima unità produttiva, una o più delle seguenti attività complementari, anche se prevalenti:

- 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.

Si precisa che, in presenza di più unità locali, ai fini dell'individuazione dell'attività prevalente, i ricavi derivanti dalle attività complementari di cui al periodo precedente, 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 AG60U, si considerano derivanti da tale ultima attività.

ISA AG73U – Magazzinaggio, movimentazione merci e altre attività connesse al trasporto

L'ISA AG73U si applica sia ai soggetti che dichiarano reddito di impresa sia a quelli che dichiarano reddito di lavoro autonomo, ad esclusione dei codici Ateco 52.10.10 – Magazzini di custodia e deposito per conto terzi, 52.24.30 – Movimento merci relativo a trasporti ferroviari e 52.24.40 – Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri, per i quali tale ISA si applica solo ai soggetti che svolgono attività in forma d'impresa.

ISA AG99U – Altri servizi a imprese e famiglie

L'ISA AG99U si applica sia ai soggetti che dichiarano reddito di impresa sia a quelli che dichiarano reddito di lavoro autonomo, ad esclusione dei codici Ateco 82.92.10 – Imballaggio e confezionamento di generi alimentari, 82.92.20 – Imballaggio e confezionamento di generi non alimentari, 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, per i quali l'ISA AG99U si applica esclusivamente ai soggetti che svolgono tali attività in forma di impresa.

In relazione ai codici Ateco 82.19.09 – Servizi di fotocopiatrice, preparazione di documenti e altre attività di supporto specializzate per le funzioni d'ufficio e 82.99.91 – Servizi di stenotipia, tuttavia, si precisa che i soggetti che svolgono tali attività in forma di lavoro autonomo, pur non essendo soggetti all'applicazione dell'ISA AG99U, sono tenuti alla compilazione del relativo modello per la sola acquisizione di dati (in funzione di c.d. "questionario"), in modo da consentire l'applicazione dell'ISA per tali attività a partire dalla prossima revisione dello stesso.

ISA AM85U – Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco

L'ISA AM85U si applica anche ai contribuenti che svolgono, unitamente all'attività oggetto dell'indice, l'attività di Ricevitorie del Lotto, SuperEnalotto, Totocalcio eccetera, codice attività 92.00.01.

L'ISA in questione si applica, altresì, nel caso in cui i ricavi derivanti dall'attività di ricevitoria siano prevalenti rispetto ai ricavi derivanti dall'attività oggetto dell'indice.

3. Il software applicativo “Il tuo ISA 2019”

Il calcolo del punteggio del singolo indice sintetico di affidabilità fiscale viene effettuato con l'ausilio del software “Il tuo ISA 2019”, sulla base dei dati dichiarati dal contribuente relativi al periodo d'imposta 2018 e dei dati precalcolati, forniti dall'Agenzia delle entrate su richiesta del contribuente/intermediario.

3.1. Struttura del software

L'applicativo è strutturato in quattro sezioni, che corrispondono alle funzioni di seguito descritte.

- 1) “Importa”. Tale funzione, propedeutica alle altre, permette l’importazione dei dati precalcolati disponibili per il soggetto e precedentemente scaricati dal contribuente/intermediario.
- 2) “Compila”. Tale funzione, con riferimento alla posizione creata, consente di inserire i dati relativi al periodo d’imposta 2018 attraverso schermate che ripropongono i quadri del modello dichiarativo e riepilogano i “*Dati forniti dall’Agenzia*” importati tramite la funzione “Importa”. Completata la fase di inserimento dei dati richiesti, l’applicativo effettua il calcolo dell’indice sintetico e degli indicatori elementari di affidabilità previsti per l’ISA applicato e ne visualizza il risultato, insieme con l’importo degli ulteriori componenti positivi necessari per massimizzare il punteggio di affidabilità degli specifici indicatori elementari. Gli indicatori elementari di anomalia vengono visualizzati solo in presenza di disallineamenti, con un’informativa di dettaglio che contiene la descrizione dell’anomalia e l’eventuale importo degli ulteriori componenti positivi da dichiarare per disattivare la specifica anomalia. Le medesime informative di dettaglio vengono visualizzate anche in corrispondenza del “Prospetto economico”.
- 3) “Invia”. Tale funzione, con riferimento alle posizioni lavorate, consente la preparazione dei file da allegare alla dichiarazione dei redditi.
- 4) “Utilità”. Tale funzione consente di effettuare il salvataggio e il ripristino degli archivi.

3.2. Modificabilità dei dati e ricalcolo dell’indice sintetico di affidabilità

L’applicativo consente al contribuente sia di modificare i dati per disattivare eventuali criticità evidenziate dagli indicatori elementari di anomalia,

sia di dichiarare ulteriori componenti positivi per migliorare il punteggio degli indicatori elementari che concorrono al calcolo dell'ISA.

Con riferimento alla modificabilità dei dati, come anticipato al paragrafo 1.5.2 relativo ai dati forniti dall'Agenzia, in presenza di anomalie riscontrate nell'applicazione degli indicatori elementari che utilizzano i dati importati, il contribuente, dopo aver effettuato la verifica di tali dati, può modificarli e calcolare il proprio ISA con i dati modificati.

In presenza di anomalie relative a indicatori che utilizzano dati non modificabili, laddove il contribuente riscontri disallineamenti rispetto a tali informazioni, potrà fornire elementi in merito compilando le apposite "Note aggiuntive" presenti nell'applicativo.

Nel caso in cui il punteggio dell'ISA calcolato risulti inferiore a 10, l'applicativo visualizza, con riferimento a ciascun indicatore elementare, l'importo degli ulteriori componenti positivi necessari per ottenere il punteggio massimo. L'importo necessario a massimizzare il punteggio dell'ISA corrisponde al maggiore degli importi proposti dal *software* per massimizzare il punteggio dei singoli indicatori elementari.

Il contribuente, qualora interessato, ha la possibilità di inserire nel quadro contabile, in corrispondenza di "Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità", l'importo richiesto per raggiungere il punteggio massimo dell'ISA o, in alternativa, un importo inferiore. In base all'importo inserito, il *software* effettua il ricalcolo degli indicatori elementari e dell'indice sintetico.

Nel caso in cui l'importo indicato dal contribuente non corrisponda a quello utile a massimizzare il punteggio dell'ISA, oltre al ricalcolo del punteggio sintetico e dei singoli indicatori elementari, vengono proposti i nuovi importi degli ulteriori componenti positivi da dichiarare per massimizzare il punteggio del singolo indicatore elementare e dell'ISA.

4. Risposte a quesiti

Sono pervenute richieste di chiarimento in relazione a diversi aspetti correlati all'applicazione degli ISA.

Si riportano, di seguito, i quesiti e i relativi elementi di approfondimento.

Domanda

Ai fini degli studi di settore erano tenuti all'applicazione sia i soggetti che riprendevano l'attività entro 6 mesi dalla cessazione, che i soggetti che continuavano un'attività già svolta da altri soggetti (cd "mere prosecuzioni").

Si chiede se tale previsione è estendibile anche alla disciplina degli ISA.

Risposta

Le ipotesi descritte nel quesito, negli studi di settore erano specificamente disciplinate dalla L. n. 146 del 1998 (così come modificata dalla L. n. 296 del 2006) che, al comma 4 dell'articolo 10, disponeva che, sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti *“che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo d'imposta. La disposizione di cui al comma 1 si applica comunque in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti”*.

Per quanto riguarda gli ISA non è prevista una disposizione analoga (l'articolo 9-bis si limita a richiamare i seguenti casi *“ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa”*).

Coerentemente le istruzioni parte generale degli ISA approvati lo scorso 30 gennaio non fanno riferimento ad ipotesi analoghe a quelle del quesito.

Tanto premesso i soggetti che iniziano e quelli che cessano una attività nel corso del periodo di imposta devono considerarsi esclusi dalla applicazione degli ISA e indicheranno in REDDITI rispettivamente le cause di esclusione:

- 1 – inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- 2 – cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

Domanda

Tra le cause di esclusione dagli ISA non sono richiamati i seguenti soggetti per i quali le risultanze degli studi di settore non risultavano applicabili:

- Cooperativa a mutualità prevalente
- Soggetti IAS
- Consorzi garanzia collettiva fidi (64.92.01)
- Attività di Bancoposta (66.19.40)
- Affitto d'azienda o ramo di essa con ricavi prevalenti 68.20.02

Si chiede se debba ritenersi che tali soggetti siano ordinariamente assoggettati agli ISA.

Risposta

In relazione al quesito posto si rileva quanto di seguito:

- cooperativa a mutualità prevalente: i DM di approvazione degli ISA prevedono una causa di esclusione dalla applicazione degli stessi ISA riferita alle sole *“società cooperative, società 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”*. (Vedasi paragrafo “2.3 Chi non li applica” delle Istruzioni Parte generale approvate il 30 gennaio 2019);
- soggetti IAS: per tali tipologie di contribuenti non è prevista alcuna causa di esclusione dall'applicazione degli ISA;
- consorzi garanzia collettiva fidi (c.a. 64.92.01): per l'attività in argomento risulta approvato l'ISA AG91U - Attività ausiliarie dei servizi finanziari e assicurativi. (Vedasi TABELLA 1 – Elenco degli indici sintetici di affidabilità fiscale in vigore per il periodo d'imposta 2018 e delle relative

attività economiche (classificazione ATECO 2007) allegata alle Istruzioni Parte generale approvate lo scorso 30 gennaio);

- attività di Bancoposta (c.a. 66.19.40): per l'attività in argomento non risulta approvato alcun ISA;
- affitto d'azienda o ramo di essa: per i soggetti che esercitano in modo prevalente l'attività di cui al c.a. 68.20.02 risulta approvato l'ISA AG40U;- Locazione, valorizzazione, compravendita di beni immobili. (Vedasi TABELLA 1 – Elenco degli indici sintetici di affidabilità fiscale in vigore per il periodo d'imposta 2018 e delle relative attività economiche (classificazione ATECO 2007) allegata alle Istruzioni Parte generale approvate il 30 gennaio 2019).

Domanda

Con specifico riferimento all'ISA AG68U relativo al Trasporto merci su strada, l'indicatore relativo al "costo per litro di gasolio consumato nel periodo d'imposta" è da ritenersi non idoneo a rappresentare la reale situazione di tali imprese. Dalle Note Tecniche e Metodologiche del decreto 28 marzo 2018, così come modificato dal decreto 27 febbraio 2019, le soglie individuate sono di minimo 1,17 e massimo 1,28, con solo 11 centesimi di euro di "range" all'interno del quale viene ripartita la valutazione dell'impresa con un punteggio da 1 a 10. In pratica solo se l'impresa ha un costo esattamente pari al valore minimo otterrà il valore di 10, e man mano che risulta un costo maggiore il voto risulta graduato verso il basso fino a ottenere un voto pari a 1 con un costo pari al valore soglia massimo. Il tutto è ulteriormente aggravato dal fatto che se il calcolo dell'indicatore dell'impresa è al di sotto del minimo o al di sopra del massimo, in ogni caso il punteggio assegnato è pari a 1. Ciò pare assolutamente penalizzante per le imprese, in quanto:

- le imprese sono solite acquistare il carburante utilizzando proprie cisterne o

utilizzando consorzi/gruppi d'acquisto che consentono loro di ridurre l'effettivo costo del carburante ben al di sotto dei valori medi riscontrati alla pompa dal MISE;

- per come pare essere costruita la formula del calcolo dell'indicatore, viene assegnato un punteggio pari a 1 sia all'impresa che ha un costo al litro di appena 1 centesimo più basso del valore minimo (quando con quest'ultimo avrebbe un voto di 10). E' come dire che è grave allo stesso modo avere un costo di 1,16 (quando il valore min è 1,17) o un costo di 1,28 (che si discosta dal punteggio 10 di 11 centesimi). Manca in pratica una gradualità dallo scostamento minimo che passa dal 10 all'1 con una differenza di un solo centesimo di euro.

Occorre inoltre considerare che non è stata inserita, nonostante fosse stato richiesto nei pareri specifici in Commissione di esperti, la casella da barrare in caso di utilizzo prevalente di rifornimenti attraverso proprie cisterne o consorzi/gruppi d'acquisto, come invece è stato fatto per i Tassisti (ISA AG72U) che hanno la stessa modalità organizzativa. Ciò quindi impedirebbe anche con la prossima revisione di tenere conto di tale condizione delle imprese del settore.

Risposta

L'indicatore elementare di anomalia "Costo per litro di gasolio consumato durante il periodo d'imposta" verifica la plausibilità del costo per litro di gasolio. Si rileva che le modalità di calcolo del punteggio riportate nel quesito non risultano coerenti con le indicazioni fornite nella Nota Tecnica e Metodologica dell'ISA AG68U. In particolare, l'indicatore è applicato, e assume un punteggio pari a 1, solo se lo stesso presenta un valore inferiore alla corrispondente soglia minima di riferimento (euro 1,17), oppure un valore superiore alla corrispondente soglia massima di riferimento (euro 1,28).

In relazione alla non idoneità dell'indicatore "costo per litro di gasolio consumato nel periodo d'imposta" per i contribuenti che sono soliti acquistare il carburante utilizzando proprie cisterne o utilizzando consorzi/gruppi d'acquisto, si fa presente che, al fine di valutare l'opportunità di effettuare interventi correttivi specifici per le imprese che operano con tale modalità organizzativa in occasione della prossima revisione dell'ISA AG68U (programmata per il p.i. 2019), nel modello studi di settore predisposto per il periodo d'imposta 2017 è stata appositamente inserita nel quadro D – "Elementi specifici dell'attività", al rigo D67, l'informazione "Utilizzo prevalente di carburante acquisito da cisterne interne all'impresa e/o tramite consorzi/gruppi d'acquisto (litri di carburante utilizzato maggiori del 50% del totale utilizzato nel periodo d'imposta)".

A tal fine, all'interno del provvedimento del 30 gennaio 2019 dell'Agenzia delle entrate "Individuazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per i periodi di imposta 2018 e 2019 e approvazione di n. 175 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli stessi, da utilizzare per il periodo di imposta 2018" è stata espressamente prevista tale variabile.

Sulla base dell'informazione raccolta con i modelli di rilevazione dei dati relativi al periodo d'imposta 2017 sarà possibile valutare, in fase di revisione dell'ISA AG68U (programmata per il p.i. 2019), gli interventi da apportare all'indicatore per le imprese che adottano tale modalità organizzativa.

Domanda

In relazione al beneficio previsto dalla lettera a) del comma 11 dell'articolo 9-bis del D.L. n. 50 del 2017, si chiedono alcuni chiarimenti sul contenuto del punto 2.1 del provvedimento del 10 maggio 2019 dell'Agenzia delle entrate, nel caso di soggetti con periodo d'imposta diverso dall'anno solare.

In particolare, si chiede a quali crediti si applichi l'esonero nel caso di soggetti

con periodo d'imposta diverso dall'anno solare.

A titolo esemplificativo, si ipotizzano due casistiche:

- 1) per i soggetti con periodo d'imposta a cavallo del 31 dicembre 2018 che presenteranno la dichiarazione REDDITI 2019, si chiede di sapere per quale periodo di imposta si considerano maturati i crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP.
- 2) per i soggetti con periodo d'imposta, per esempio, 1 dicembre 2018 – 30 novembre 2019, che versano il saldo IRES/IRAP/Addizionali entro il 31 maggio 2020 e presentano la dichiarazione REDDITI 2019 SC entro il 31 agosto 2020, si chiede di sapere se possono fruire dei benefici in occasione della:
 - compensazione effettuata nel 2020 del credito IVA annuale maturato nell'annualità 2019 (oggetto della Dichiarazione IVA 2020, presentata entro aprile 2020);
 - compensazione effettuata nel 2020 del credito IVA infrannuale (trimestrale) maturato nei primi tre trimestri del 2020.

Risposta

Giova preliminarmente richiamare le disposizioni in materia di presentazione delle dichiarazioni per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Al riguardo le istruzioni ai modelli REDDITI, prevedono che: “I modelli REDDITI 2019 sono utilizzati per dichiarare i redditi relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2018.

I contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare utilizzano per la dichiarazione dei redditi 2018 il modello REDDITI 2019. Tale modello viene utilizzato anche per la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare in corso alla data del 31 dicembre 2018.

“Si considera periodo d’imposta coincidente con l’anno solare quello di durata pari o inferiore a 365 giorni, a condizione che termini il 31 dicembre. È considerato, quindi, periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare, ad esempio, quello di durata superiore a 365 giorni anche se chiuso al 31 dicembre.

“Ai fini dell’IRES, per i periodi d’imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2018, anche se iniziati nel corso del 2017 (ad es. periodo dal 1° luglio 2017 al 30 giugno 2018), la dichiarazione dei redditi va presentata utilizzando il modello REDDITI 2018 approvato nel corso del 2018. Qualora il modello REDDITI 2018 non consenta l’indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti, invece, nei modelli approvati nel 2019, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell’Agenzia delle entrate.”

Inoltre, le medesime istruzioni chiariscono che:

“Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dei soggetti IRES (modello REDDITI SC e REDDITI ENC) scade l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta (art. 2, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni)”.

In merito al quesito posto si osserva che il provvedimento del 10 maggio 2019 dell’Agenzia delle entrate, riguardando l’applicazione degli indici sintetici di affidabilità all’annualità d’imposta in corso al 31 dicembre 2018, riconosce la possibilità di fruire dei benefici previsti dal comma 11 dell’articolo 9-*bis* del D.L. 50 del 2017 ai contribuenti che raggiungono uno dei livelli di affidabilità individuati dal provvedimento stesso per tale periodo d’imposta.

Tanto premesso, in linea generale, nel caso di periodo d’imposta diverso dall’anno solare, non si ravvisano particolari complessità operative sia ai fini delle IIDD che dell’IRAP che dell’IVA e si ritiene che le indicazioni fornite nel provvedimento siano applicabili alle diverse fattispecie prospettate dall’istante.

In relazione all’esempio riportato nel quesito si osserva che, nell’ipotesi in cui il p.i. termini tra settembre e dicembre, ad es. Soggetto IRES con p.i. 1 dicembre

2018 – 30 novembre 2019, il modello di dichiarazione da utilizzare è quello approvato per il p.i. 2018 e può essere presentato sino a nove mesi dopo il 30 novembre 2019, quindi agosto 2020.

Anche in tale ipotesi il contribuente disporrà di tutti gli elementi di conoscenza per verificare la possibilità di beneficiare, in fase di versamento delle diverse imposte, delle premialità di cui alle richiamate lettere a) e b) salvo “formalizzare” tale scelta, anche ai fini IVA, in un momento successivo (all’atto della presentazione della dichiarazione dei redditi).

In particolare, ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP, il contribuente potrà utilizzare in compensazione il credito maturato per il p.i. 2018 con i benefici previsti dal comma 11 dell’articolo 9-*bis* del D.L. n. 50 del 2017, già al momento del versamento delle imposte afferenti le medesime categorie impositive (entro i sei mesi successivi alla chiusura del periodo d’imposta ovvero entro il 31 maggio 2020), in quanto attraverso l’applicazione degli ISA, effettuata con il relativo *software* messo a disposizione da parte dell’Agenzia già nel 2019, egli sarà già in grado di valutare il possesso dei requisiti per poter beneficiare dell’esonero dall’apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione dei redditi da presentare ad agosto 2020.

Analogamente, ai fini dell’IVA, il contribuente potrà utilizzare in compensazione con i benefici previsti dal comma 11 dell’ articolo 9-*bis* del D.L. n. 50 del 2017, sia il credito maturato sulla dichiarazione annuale per l’anno di imposta 2019 che quello relativo all’IVA infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell’anno di imposta 2020, poiché alla prima data utile (aprile 2020) egli sarà già in grado di valutare il possesso dei requisiti per poter beneficiare dell’esonero dall’apposizione del visto di conformità, dal momento che entro i 4 mesi successivi alla data di chiusura del periodo d’imposta (marzo 2020) il *software* ISA 2019 è già stato reso disponibile.

Domanda

In relazione al beneficio previsto dalla lettera a) del comma 11 dell'articolo 9-bis del D.L. n. 50 del 2017, si chiedono alcuni chiarimenti sul punto 2.1 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 in relazione alla possibilità di fruire dello stesso nelle ipotesi di operazioni straordinarie effettuate nel corso dell'annualità 2018 o di periodo di imposta inferiore a dodici mesi per inizio o cessazione.

Risposta

Per la corretta disamina del quesito posto si richiamano preliminarmente, anche in questo caso, le disposizioni in materia di presentazione delle dichiarazioni per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, già ricordate nella risposta al quesito precedente.

Si ricorda, altresì, che, come evidenziato in risposta ai precedenti quesiti, il provvedimento del 10 maggio 2019 dell'Agenzia delle entrate riconosce la possibilità di fruire dei benefici previsti dal comma 11 dell'articolo 9-bis del D.L. n. 50 del 2017 ai contribuenti che raggiungono un determinato livello di affidabilità per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Tanto premesso, al fine di fornire puntuale riscontro al quesito pervenuto, vengono, di seguito, riportate alcune considerazioni in relazione alle casistiche prospettate:

Inizio o Cessazione attività

Nei casi di inizio o cessazione dell'attività, il periodo d'imposta riguardante l'anno di inizio o cessazione dell'attività potrebbe essere di durata inferiore a dodici mesi; in ogni caso va ricordato che il comma 6 dell'articolo 9-bis del D.L. n. 50 del 2017 prevede l'inizio o cessazione dell'attività come causa di

esclusione dall'applicazione degli ISA. Il contribuente, non applicando gli ISA, non è, altresì, tenuto a presentare il relativo modello.

In relazione a tali fattispecie, pertanto, non trovando applicazione gli ISA, non si realizzano i presupposti per il riconoscimento dei benefici premiali previsti dal relativo regime.

Operazioni straordinarie

Si possono considerare operazioni straordinarie diverse situazioni accumulate dalla circostanza di riguardare l'accadimento di eventi eccedenti l'ordinaria gestione dell'impresa.

Possono essere annoverate tra tali operazioni, ad esempio, quelle di trasformazione, di scissione e fusione d'azienda, conferimento, cessione e liquidazione.

Le fattispecie ricordate, come anche le situazioni di acquisto o affitto d'azienda, successione o donazione d'azienda, appaiono riconducibili ad ipotesi di inizio o cessazione attività (cfr circolare n. 31/E del 2007)

Nei casi di inizio o cessazione dell'attività il comma 6 dell' articolo 9-*bis* D.L. n. 50 del 2017 prevede una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA. Il contribuente, non applicando gli ISA, non è, altresì, tenuto a presentare il relativo modello.

In relazione a tali fattispecie, pertanto, non trovando applicazione gli ISA, non si realizzano i presupposti per il riconoscimento dei benefici premiali previsti dal relativo regime.

Domanda

L'obbligo di apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti di importo superiore a 5.000 euro riguarda anche le ritenute fiscali operate dal sostituto d'imposta le quali rientrano nelle imposte dirette; ai fini dell'esonero

dal visto di conformità sono quindi regolate dal punto 2.1 lett. b) del provvedimento del 10 maggio 2019 dell’Agenzia delle entrate che recita: “20.000 euro annui relativi alle imposte dirette e all’imposta regionale sulle attività produttive, maturati nel periodo d’imposta 2018”.

Nel caso di soggetti con periodo d’imposta diverso dall’anno solare, il credito per ritenute fiscali maturate nel 2018 è oggetto della dichiarazione Modello 770/2019, da presentare entro il 31 ottobre 2019, data alla quale potrebbero non essere ancora stati applicati gli ISA posto che il termine di versamento del saldo IRES/IRAP/addizionali per il periodo d’imposta 2018-2019 potrebbe non essere ancora decorso e tanto meno quello di presentazione della dichiarazione REDDITI 2019 (dalla quale risulta il livello di affidabilità che consente di fruire dei benefici).

Si chiede pertanto, per i soggetti con periodo d’imposta diverso dall’anno solare, a quale “annualità di maturazione” si applica l’esonero dal visto di conformità per i crediti relativi a ritenute fiscali operate dal sostituto d’imposta.

Risposta

Il punto 2.1 lett. b) del provvedimento del 10 maggio 2019 dell’Agenzia delle entrate prevede che l’esonero dall’apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale è riconosciuto ai contribuenti che, per il periodo di imposta 2018, presentano un livello di affidabilità almeno pari a 8, per la compensazione dei crediti di importo non superiore a 20.000 euro annui relativi alle imposte dirette e all’imposta regionale sulle attività produttive, maturati nel periodo d’imposta 2018.

Tale previsione è coerente con quanto disposto dall’articolo 9-*bis*, comma 11, del D.L. n. 50 del 2017 ed è da intendersi riferita ai crediti relativi alle imposte dirette e all’imposta regionale sulle attività produttive afferenti l’attività d’impresa o di lavoro autonomo esercitata dal contribuente. Ne consegue che il

beneficio di cui alla lettera a) del comma 11 dell'articolo 9-*bis* non comprende la compensazione di crediti relativi alle ritenute fiscali operate dal contribuente in qualità di sostituto d'imposta.

Domanda

Dalla lettura del punto 2.3 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 e delle relative motivazioni sembrerebbe che la soglia di 50.000 sia cumulativa per tutti i crediti IVA "beneficiabili" (vale a dire una unica soglia di 50.000 euro per crediti infrannuali dei primi 3 trimestri 2020 + credito annuale 2019).

Al riguardo si chiede un chiarimento su tale interpretazione.

Si chiede, altresì, conferma che il valore soglia di 20.000 euro, al di sotto del quale si può beneficiare dell'esonero dal visto di conformità per crediti relativi a imposte dirette e IRAP, è da riferire a ciascun tributo (analogamente a quanto avviene per la soglia di 5.000 euro che fa scattare, secondo le regole generali, l'obbligo di apposizione del visto).

Risposta

Il paragrafo 2.3 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019 prevede che le soglie di esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA sulla dichiarazione annuale ai fini IVA 2020 e sulla richiesta di compensazione del credito IVA infrannuale 2020 siano cumulative, riferendosi alle richieste di compensazione effettuate nel 2020.

La soglia di 50.000 euro è, pertanto, riferita alla somma di tutti i crediti IVA "beneficiabili" (crediti infrannuali dei primi 3 trimestri 2020 + credito annuale 2019).

In relazione alla possibilità di riferire il limite di 20.000 euro “a ciascun tributo” si osserva che, come precisato nella circolare n. 28/E del 2014, richiamando quanto già chiarito dalla circolare n. 10/E del 2014, il limite superato il quale scatta l’obbligo di apporre il visto di conformità “si riferisce alle singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione, non rinvenendosi ostacoli in tal senso né nella lettera della norma, né nella sua ragione giustificatrice.

“In altri termini, se dalla dichiarazione dei redditi emergono due diversi crediti d’imposta rispettivamente di ammontare inferiore” al limite, “ma complessivamente di importo superiore alla soglia, quest’ultimi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità”.

Nella richiamata circolare è stato, altresì, chiarito che “l’utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore” al valore soglia “comporta l’obbligo di apposizione del visto su tutta la dichiarazione, anche in presenza di altri crediti – utilizzati o meno – di ammontare inferiore alla soglia” e che “in considerazione dell’ampia previsione normativa – che genericamente richiama i crediti <relativi alle imposte sui redditi>...l’obbligo di apposizione del visto di conformità riguarda tutti i crediti d’imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali”.

Domanda

Si chiedono chiarimenti in ordine alle possibili fattispecie che, tenuto conto delle condizioni di cui al punto 5.1 del provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019, possono concretamente presentarsi.

Di seguito alcuni esempi:

- il contribuente esercita due attività e per una delle due attività non risulta approvato alcun ISA;
- il contribuente esercita due attività e, per una delle due, dichiara una causa di esclusione;

- il contribuente presenta il modello ISA per la sola acquisizione dati.
--

Risposta

Il punto 5.1 del provvedimento del 10 maggio 2019 dell’Agenzia delle entrate al paragrafo “5 - Ulteriori condizioni per l’accesso ai benefici premiali” – dispone che “Nel caso in cui i contribuenti interessati dai benefici premiali di cui ai precedenti punti conseguono, con riferimento ad un periodo di imposta, sia redditi di impresa sia redditi di lavoro autonomo, gli stessi accedono ai benefici medesimi se:

“- applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi indici sintetici di affidabilità fiscale, laddove previsti;

“- il punteggio attribuito a seguito dell’applicazione di ognuno di tali indici è pari o superiore a quello minimo individuato per l’accesso al beneficio stesso.”

Sulla base delle previsioni contenute nella disposizione in commento se ne ricava che:

- se per una delle due attività non risulta approvato uno specifico ISA il contribuente che consegue, con riferimento ad un periodo di imposta, sia redditi di impresa sia redditi di lavoro autonomo, accede ai benefici purché, in relazione all’attività soggetta ad ISA, emerga un punteggio di affidabilità pari o superiore a quello specificatamente individuato dal provvedimento 10 maggio 2019;
- se per una delle due attività il contribuente dichiara una causa di esclusione dall’applicazione degli ISA, lo stesso non può accedere ai benefici previsti dall’articolo 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50 del 2017, in quanto non risultano applicati, per entrambe le categorie reddituali, i relativi indici sintetici di affidabilità fiscale.

Ne deriva, pertanto, che, affinché i benefici previsti dall'articolo 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50 del 2017, possano essere riconosciuti, è necessario che sia previsto per l'attività esercitata uno specifico ISA e che tale ISA sia applicato dal contribuente.

Al riguardo, si precisa, infine, che gli ISA si considerano "previsti" quando per una determinata attività economica, contraddistinta da uno specifico codice ATECO, risulta approvato il relativo ISA con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Infine si fa presente che la previsione del solo obbligo di compilazione del modello ISA ai fini dell'acquisizione dei dati necessari alla elaborazione futura degli ISA, non consente la fruizione dei benefici previsti dall' articolo 9-bis, comma 11 dal momento che per la fruizione di tali benefici è necessario che lo specifico ISA risulti approvato con DM e applicato dal contribuente.

Domanda

Si chiede di chiarire se un'azienda agricola, costituita in forma giuridica di S.n.c./S.a.s./S.r.l., che svolge in modo esclusivo attività agricola e che opta per la determinazione del reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR a seguito di opzione esercitata ai sensi dell'art. 1, comma 1093, Legge 27 dicembre 2006 n. 296, sia soggetta alla applicazione degli ISA.

Risposta

Giova preliminarmente osservare che il comma 1 dell'articolo 9-bis del decreto-legge n. 50 del 2017 prevede che "Al fine di favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione

preventiva rispetto alle scadenze fiscali, sono istituiti indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni”.

Il successivo comma 2 dispone che “Gli indici sono approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati”.

Con i decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze del 23 marzo 2018 e del 28 dicembre 2018 sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) relativi a specifiche attività economiche nel settore del commercio, delle manifatture, dei servizi, dell'agricoltura e delle attività professionali. Tali indici si applicano a partire dal periodo di imposta 2018 e sono soggetti a revisione almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione.

Con le disposizioni normative richiamate sono state quindi individuate le attività economiche per le quali, se esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo, risultano approvati gli ISA in argomento.

Per le attività non esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo non risultano, pertanto, approvati gli ISA.

Con specifico riferimento al quesito posto, premesso che:

- l'attività è esercitata in forma di impresa;
- l'articolo 1 comma 1093 della legge n. 296 del 2006 prevede che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

i contribuenti potranno dichiarare la causa di esclusione dalla applicazione degli ISA relativa alla “determinazione del reddito con altre tipologie di criteri forfetari”.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Antonino Maggiore

(firmato digitalmente)

L'originale del documento è archiviato presso l'ente emittente