

CIRCOLARE N. 11/E_ ISA 2025

Classificazione ATECO 2025

Dal 1° gennaio 2025 è entrata in vigore la nuova tabella di classificazione delle attività economiche denominata **ATECO 2025**, la cui adozione ha determinato significativi riflessi sugli ISA. Dal punto di vista operativo questo ha comportato, in molto casi, l'applicazione di un **nuovo ISA per il 2024**, ancorché l'attività esercitata sia rimasta invariata. Per effetto di tale variazione, si possono verificare delle **modifiche nel giudizio ISA fra i periodi d'imposta 2024 e 2023**, a fronte di un'attività che non presenta modifica alcuna. Di tale eventualità è opportuno darne contezza nel campo annotazioni.

L'Agenzia delle Entrate con **circolare 9/E del 24 giugno 2025**, ha fornito l'**importante chiarimento** che la modifica del codice attività nel corso 2025, rispetto al passato, per effetto delle novità introdotte dall'ATECO 2025, che comportano l'applicazione di un nuovo ISA, **non comportala decadenza dal CPB** per il biennio 2024-2025.

La circolare evidenzia, che nella nuova classificazione ATECO 2025 il “canale di vendita” (ad esempio, in sede fissa, ambulante, via internet o tramite distributori automatici), non rappresenta più il criterio guida per differenziare le attività economiche del commercio al dettaglio, in quanto è stata, adottata una logica basata esclusivamente sulla **tipologia di prodotti venduti**. Tale scelta ha comportato l'**eliminazione** degli ISA:

- **CM03U** “Commercio al dettaglio ambulante”
- **CM90U** “Commercio al dettaglio al di fuori di negozi, banchi, mercati e distributori automatici”
- **DM86U** “Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici”

e l'**inclusione** delle relative attività negli ISA del commercio al dettaglio **più affini**.

Per effetto di tale novità, ad esempio, il vecchio codice ATECO 47.81.01 (commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli) che confluiva nell'ISA **CM03U** è **riclassificato** nel codice 47.21.01 (commercio al dettaglio di frutta fresca) che confluisce nell'ISA **DM01U**.

In tal senso, nel modello ISA **DM01 - quadro C** è presente il **rigo C09** nel quale indicare la percentuale di ricavi derivanti dall'attività di commercio al dettaglio ambulante.

QUADRO C

Elementi specifici dell'attività

Dati contabili relativi alle attività ad aggio o a ricavo fisso	
C01	Ricavi derivanti dalla vendita di generi soggetti ad aggio o ricavo fisso
C02	Esistenze iniziali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso
C03	Rimanenze finali relative a prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso
C04	Costi per l'acquisto di prodotti soggetti ad aggio o ricavo fisso
C05	Beni soggetti ad aggio o ricavo fisso distrutti o sottratti [importi già ricompresi in C02 e/o C04]

Modalità di vendita		Percentuale sui ricavi
C06	Commercio all'ingrosso [inclusa la vendita via internet]	%
C07	Servizi di intermediazione per il commercio all'ingrosso [inclusa la vendita via internet] e per il commercio al dettaglio	%
C08	Commercio al dettaglio in negozi o esercizi (esclusi i successivi)	%
C09	Commercio al dettaglio ambulante	%
C10	Commercio al dettaglio via internet (marketplace, asta e soluzioni in house)	%
C11	Commercio al dettaglio per corrispondenza, radio, telefono e televisione	%
C12	Commercio al dettaglio tramite venditori porta a porta	%
C13	Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici	%
C14	- di cui: attraverso negozio automatizzato	%

TOT = 100%

Attività svolta in sede fissa (se è compilato il rigo C09)	
C15	Totale posteggi in concessione e/o in assegnazione
C16	Totale giorni di esercizio dell'attività nel periodo d'imposta per tutti i posteggi in concessione e/o in assegnazione

Attività svolta in forma itinerante (se è compilato il rigo C09)	
C17	Totale giorni di esercizio dell'attività itinerante su sedi improprie e in fiere e sagre

Analogamente nell'ISA **EG61U** "Intermediari del commercio e dei servizi", sono **confluite ulteriori attività** di intermediazione per il commercio e per i servizi.

Infine, la nuova classificazione ATECO 2025 ha comportato l'introduzione di **nuove informazioni**, le quali soprattutto per le attività economiche del commercio al dettaglio, sono contenute **prevalentemente nei quadri E - Dati per la revisione dei modelli ISA**. Tali informazioni sono introdotte al fine di garantire la **costante aderenza** dello strumento rispetto alle attività economiche cui si riferiscono e non risultano **rilevanti ai fini del calcolo dell'ISA per il periodo d'imposta 2024**. A solo titolo di esempio, si riporta il quadro E presente nell'ISA **DM01U** (commercio al dettaglio alimentare), volto a cogliere la modalità di vendita dei prodotti.

QUADRO E

Dati per la revisione

Commercio di bevande calde attraverso macchinette funzionanti a cialde (se è compilato il rigo C13)

E01	Distributori automatici ubicati in famiglia	% sui ricavi
-----	---	--------------

Revisione straordinaria degli ISA

Per il **2024** sono stati previsti i seguenti interventi:

- introduzione di correttivi in relazione al solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024**, al fine di tenere conto delle ricadute correlate al nuovo scenario economico associato alle tensioni geopolitiche, ai prezzi dell'energia, degli alimentari e all'andamento dei tassi di

interesse, attraverso l'individuazione di una metodologia statistico-economica utilizzata per la revisione congiunturale straordinaria degli ISA;

2. **individuazione degli indici di concentrazione della domanda e dell'offerta per area territoriale** per tener conto di situazioni di differenti vantaggi, ovvero, svantaggi competitivi, in relazione alla collocazione territoriale;
3. **individuazione delle misure di ciclo settoriale** per tener conto degli effetti dell'andamento congiunturale;
4. **aggiornamento delle analisi territoriali a livello comunale** a seguito dell'istituzione di nuovi Comuni, della fusione di altri e della loro ridenominazione, nel corso dell'anno 2024;
5. **modifiche all'indice sintetico di affidabilità fiscale EM05U**, relative all'aggiornamento della “Territorialità dei Factory Outlet Center”;
6. **modifiche all'indice sintetico di affidabilità fiscale DG44U**, relative all'aggiornamento delle “aree gravitazionali”;
7. **modifiche agli ISA approvati con i decreti ministeriali 18 marzo 2024 e 31 marzo 2025**, riguardanti l'adeguamento di alcuni riferimenti, presenti nelle Note tecniche e metodologiche, a seguito dell'entrata in vigore della nuova classificazione ATECO 2025 e la **modifica delle soglie** di riferimento dei seguenti indicatori di anomalia:
 - “Costo per litro di gasolio consumato durante il periodo d'imposta” (**ISA DG68U**);
 - “Costo dell'alimentazione del veicolo per chilometro” (**ISA DG72U**);
 - “Costo del carburante al litro” (**ISA DG90U**).

Regime premiale 2024

La circolare 11/E in esame, ha precisato che, per il **regime premiale** non sono presenti novità rispetto ai meccanismi di funzionamento del regime premiale previsto per il periodo d'imposta 2023, ivi compresi i livelli di affidabilità fiscale individuati per il riconoscimento dei benefici. L'unica novità che caratterizza il periodo d'imposta 2024 è che, ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 13/2024 (c.d. Decreto “CPB”), **per i periodi d'imposta oggetto del CPB sono riconosciuti i benefici previsti dalla normativa ISA**. I vantaggi del regime premiale sono i seguenti:

- esoneri dal visto di conformità;
- esclusione dalla disciplina delle società di comodo;

- riduzione delle tempistiche di accertamento;
- impossibilità di operare accertamenti sulla base di presunzioni semplici;
- esclusione dall'accertamento sintetico (c.d. redditometro);
- esclusione dalla presentazione della garanzia nel caso di presentazione di istanza di sospensione di un atto impugnato.

Per i soggetti che hanno aderito al CPB, tali benefici sussistono **a prescindere dal giudizio ISA** conseguito nel periodo d'imposta 2024.

Una società di persone che ha aderito al CPB per il biennio 2024-2025, è esclusa dalla disciplina delle società di comodo anche qualora per tale periodo d'imposta il voto ISA sia pari a 5,4 per il 2024, quindi al di sotto del limite previsto dalle regole che disciplinano il regime premiale ISA.

Cause esclusione ISA

Con l'occasione si ricorda che **il regime premiale non spetta in presenza di una causa di esclusione ISA**. Non possono beneficiare del regime premiale i soggetti che, in presenza di causa di esclusione, sono tenuti a presentare i modelli ISA allegati ai modelli redditi, vale a dire, ad esempio, le imprese multiattività ed i soggetti che presentano i modelli ISA ai soli fini statistici.

Quadri contabili - Interventi comuni ai quadri F ed H

L'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023, prevede la possibilità di beneficiare di una **maggiorazione** del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato pari al 20 per cento, incrementato di un ulteriore 10 per cento in relazione a nuove assunzioni di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

Il maggior costo ammesso in deduzione, se riportato nei **righi** in cui è indicato l'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dei **quadri H o F**, avrebbe potuto determinare, a parità di tutte le altre condizioni, un ingiustificato peggioramento del punteggio ISA attribuibile unicamente all'adesione ad un trattamento fiscale agevolativo.

Al fine di sterilizzare tali possibili effetti negativi, nelle **istruzioni** ai modelli è stato precisato che nei **righi H11** “Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato” e F14 campo 1 “Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti all'attività dell'impresa”, non devono essere indicati gli importi riferibili alle maggiori deduzioni in oggetto.

	Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti l'attività dell'impresa		
F14	di cui per prestazioni rese da professionisti esterni	2	,00
	di cui per collaboratori coordinati e continuativi	3	,00
	di cui per compensi corrisposti ai soci per l'attività di amministratore (società di persone)	4	,00

Quadro F - Dati contabili impresa

Con riferimento al **quadro F**, è stato **eliminato il campo 2 del rigo F08** “Adeguamento valore esistenze iniziali”, il quale era stato introdotto lo scorso anno al fine di neutralizzare la possibile attivazione anomala degli indicatori di corrispondenza tra le esistenze iniziali del periodo d’imposta 2023 e le rimanenze finali del periodo d’imposta precedente.

Un’ulteriore **novità** deriva dall’art. 9 del D.Lgs. n. 192/2024, il quale ha modificato gli artt. 92 e 93 TUIR, prevedendo **nuove modalità di valutazione delle esistenze iniziali e delle rimanenze** finali relative ad opere, forniture e servizi di durata infra e ultrannuale.

Allo scopo di **prevenire** “commistioni tra criteri valutativi diversi che avrebbero potuto avere degli impatti sul calcolo del punteggio ISA”, è stata inserita un’apposita **nota di attenzione nelle istruzioni** relative alla compilazione dei righi da F06 a F09 che accolgono le esistenze iniziali e le rimanenze finali. Ai fini della corretta compilazione le istruzioni precisano che:

- **nei righi F06** “Esistenze iniziali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale” e **F07** “Rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale” **non** deve essere indicato **l’importo** delle opere, forniture e servizi derivante dalla **valutazione delle rimanenze al costo e dall’imputazione dei corrispettivi all’esercizio** nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili. Tale importo è **da indicare ai righi F08 e F09**;
- **nei righi F08** “Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale” e **F09** “Rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale” **non** deve essere indicato **l’importo** delle opere, forniture e servizi **calcolato in base alla percentuale di completamento**, in conformità ai corretti principi contabili (art. 92, comma 6, del TUIR). Tale importo è da indicare ai **righi F06 e F07**.

Società tra professionisti

Le società tra professionisti e le società tra avvocati che nel periodo d’imposta **2024** hanno dichiarato redditi d’impresa derivanti dall’esercizio **in via prevalente** di una delle seguenti attività economiche:

- “Attività di ingegneria”, codice attività **71.12.10**;
- “Attività di commercialisti”, codice attività **69.20.01**;
- “Attività di esperti contabili”, codice attività **69.20.03**;
- “Attività di consulenti del lavoro”, codice attività **69.20.04**;
- “Progettazione, pianificazione e supervisione di scavi archeologici”, codice attività **71.11.01**;
- “Attività di architettura n.c.a.”, codice attività **71.11.09**;
- “Servizi veterinari”, codice attività **75.00.00**;
- “Attività legali e giuridiche”, codice attività **69.10.10**.

Sebbene **esclusi dall’applicazione degli ISA**, sono **tenuti alla compilazione del modello** afferente la specifica attività economica. La compilazione dei modelli da parte di tali soggetti consentirà di acquisire le **informazioni utili** alla elaborazione dei relativi ISA per una futura applicazione.

Attività esercitata in forma d’impresa

Fino al 2023, qualora l’attività fosse stata esercitata nelle forme d’impresa **mancava** nel relativo modello ISA **il quadro F** deputato ad indicare i dati contabili delle imprese. Tali soggetti dichiarano una **causa di esclusione**, contraddistinta dal **codice 6** in quanto la categoria reddituale era diversa da quella per la quale l’ISA era stato approvato. A tal fine, **i modelli ISA 2024 sono stati implementati** con le informazioni riguardanti il personale impiegato nell’attività (**quadro A**), i dati di tipo contabile (**quadro F**) e gli elementi specifici dell’attività (**quadri B, C ed E**) in vista di una futura predisposizione nel modello ISA.

Attività esercitata in forma di lavoro autonomo

I modelli ISA e relativo software di calcolo si applicano **ordinariamente**, quindi non opera la causa di esclusione.

Semplificazione ed anno inizio attività

Nell’ottica della semplificazione, la circolare ricorda che è stata **eliminata** dai modelli per la comunicazione dei dati, in alcuni ISA, l’**informazione** relativa all’**“Anno di inizio attività”**.

Ulteriori dati forniti dall’Agenzia delle Entrate e riflessi sul CPB

Confermando il proprio orientamento, l’Agenzia ha ricordato che i contribuenti che risultano esclusi dalla applicazione degli ISA, ma che sono comunque tenuti alla presentazione del relativo modello, ad esempio le imprese multiattività, **potranno esimersi** dalla acquisizione di tali “variabili precalcolate” **limitandosi a compilare i dati presenti nel modello.**

Concordato preventivo biennale

Al contrario, il comportamento sopracitato **non è applicabile** nei confronti dei contribuenti che hanno aderito alla proposta di concordato preventivo biennale (CPB) per il biennio 2024-2025. Per costoro, ancorché sussista una causa di esclusione dall’applicazione degli ISA e vi sia l’obbligo di sola presentazione del modello ai soli fini statistici, **è necessario acquisire i dati precalcolati** al fine di consentire la corretta costruzione della base dati degli ISA che saranno applicati nelle annualità successive. La corretta determinazione di detta base dati garantirà l’adeguata costruzione della metodologia del CPB, sulla base della quale saranno formulate le proposte di concordato.