

## 4. DALL'AGENZIA CHIARIMENTI SULLA COMPILAZIONE DEI MODELLI ISA RELATIVI AL PERIODO D'IMPOSTA 2024

Con la circolare n. 11/E del 18 luglio 2025 l'Agenzia delle Entrate ha fornito la consueta sintesi annuale delle novità riguardanti l'applicazione dei 172 modelli ISA applicabili al periodo d'imposta 2024. A questo proposito, va precisato che la modulistica ISA relativa al periodo d'imposta 2024 risulta già aggiornata al fine di tener conto della nuova classificazione ATECO 2025 in vigore dallo scorso 1° gennaio 2025, in linea con il processo di revisione effettuato a livello europeo per la classificazione NACE (Il 1° gennaio 2025, infatti, è entrata in vigore la classificazione NACE Rev. 2.1, versione aggiornata della NACE rev. 2.). Si è, quindi, resa necessaria un'attività di aggiornamento straordinaria che ha anticipato l'ordinaria revisione a cadenza biennale prevista dall'art. 9-bis, comma 2, D.L. n. 50/2017 e che si è sostanziata nei seguenti interventi:

- per 14 ISA del comparto del commercio al dettaglio (già approvati con il D.M. 18 marzo 2024) è stata effettuata la revisione anticipata in conseguenza della modifica della divisione ATECO 47, dedicata appunto alle attività del commercio al dettaglio (a tal proposito nella nuova classificazione la tipologia del "canale di vendita" come sede fissa, ambulante, via internet o tramite distributori automatici, non rappresenta più il criterio guida per differenziare le attività economiche del commercio al dettaglio, essendo stata adottata una logica basata esclusivamente sulla tipologia di prodotti venduti;
- nel comparto dei servizi è stato oggetto di revisione anticipata l'ISA DG61U "Intermediari del commercio", anch'esso approvato con il D.M. 18 marzo 2024, mentre nell'ISA EG61U "Intermediari del commercio e dei servizi", approvato con il D.M. 31 marzo 2025, sono confluite ulteriori attività di intermediazione per il commercio e per i servizi.

Con riferimento alla nuova classificazione occorre, però, tenere presente le indicazioni operative fornite dall'Agenzia delle Entrate e che vengono di seguito riepilogate.



### **Indicazione operative dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 11/E/2025)**

- La nuova classificazione ATECO 2025 non comporta l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione di variazione dati relativi all'attività svolta.
- Il contribuente che comunque rilevi la necessità di comunicare all'Agenzia delle Entrate una nuova codifica che meglio rappresenti l'attività svolta, dovrà, secondo le regole vigenti, effettuare una dichiarazione utilizzando

l'applicazione "ComUnica" o uno dei modelli pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Resta, quindi, confermata la possibilità di intervenire senza applicazione di sanzioni in un più ampio termine rispetto a quello tradizionale concesso dalle ordinarie disposizioni e, in particolare, con l'osservanza della regola per cui nei casi di errata o mancata comunicazione della variazione del codice attività le istruzioni Parte Generale precisano che in questi casi il contribuente ha la possibilità di indicare il corretto codice attività nel modello REDDITI2025 e presentare, ai sensi dell'art.35, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 e senza applicazione di sanzioni (risoluzione n. 112/E/2001), la dichiarazione di variazione dati agli uffici territoriali delle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione dello stesso modello REDDITI 2025. Non è per contro necessario presentare alcuna dichiarazione di variazione dati in caso di modifica dell'attività prevalente in relazione a codici attività già comunicati all'Amministrazione finanziaria in quanto è sufficiente, in tal caso, che il codice dell'attività divenuta prevalente sia indicato nel modello ISA, nel relativo quadro contabile della dichiarazione dei redditi (RE, RF, RG) e nel quadro VA della dichiarazione IVA.

### Le novità dei quadri contabili F e H

Con riferimento, poi, ai quadri che accolgono i dati contabili per imprese (quadro F) e professionisti (quadro H) riferiti al periodo d'imposta 2024, andiamo di seguito a evidenziare in forma schematica le modifiche che hanno determinato un impatto significativo sulla loro compilazione e che si sono rese necessarie per recepire le disposizioni contenute nei vari provvedimenti emanati sia nel corso del 2023 che del 2024.

#### **Sterilizzati gli effetti maggiorazione nuove assunzioni personale**

Al fine di sterilizzare gli effetti negativi derivanti dall'applicazione dell'agevolazione introdotta dall'art. 4, D.Lgs. n. 216/2023 che ha previsto per imprese e professionisti la possibilità di beneficiare ai fini IRPEF/IRES di una maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, 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. Ciò in quanto 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,

	<p>un ingiustificato peggioramento del punteggio ISA attribuibile unicamente all'adesione a un trattamento fiscale agevolativo.</p>
<p><b>Mancata proroga rottamazione del magazzino</b></p>	<p>Con riferimento alla compilazione del Quadro F un'importante novità riguarda l'eliminazione del campo 2 del rigo F08 "Adeguamento valore esistenze iniziali", introdotto a seguito delle disposizioni contenute nell'art. 1, comma 78, L. n. 213/2023 che avevano riconosciuto a favore del contribuente la facoltà di adeguare il valore fiscale delle esistenze iniziali a quelle reali di magazzino (c.d. rottamazione del magazzino). In assenza del rinnovo della proroga della citata previsione normativa anche per l'anno d'imposta 2024, pertanto, si è proceduto alla soppressione del campo corrispondente.</p>
<p><b>Nuovi criteri di valutazione opere infra e ultrannuali</b></p>	<p>In virtù del progressivo allineamento tra i valori fiscali e quelli contabili conseguente alle modifiche apportate agli artt. 92 e 93, TUIR dal D.Lgs. n. 192/2024, 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 rigi da F06 a F09 che accolgono le esistenze iniziali e le rimanenze finali. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nei rigi 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 (art. 93, comma 6, TUIR). Tale importo è da indicare ai rigi F08 e F09;</li> <li>- nei rigi 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, TUIR). Tale importo è da indicare ai rigi F06 e F07.</li> </ul>
<p><b>Riforma reddito lavoro autonomo</b></p>	<p>Relativamente al quadro H, riferito alle attività che producono reddito di lavoro autonomo (artisti, professionisti) lo stesso si presenta con una struttura e una composizione dei rigi sostanzialmente identica a quella dei quadri RE. Coerentemente, le relative istruzioni precisano che nei rigi del quadro H devono essere riportati gli stessi importi dichiarati nei corrispondenti rigi del quadro RE del modello REDDITI. Con la circolare n. 11/E/2025, tuttavia,</p>

l'Agenzia delle Entrate evidenzia le modifiche che l'art. 5, D.Lgs. n. 192/2024, intervenendo sull'art. 54, TUIR, ha apportato nel regime di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni. Alla luce di tali modifiche vengono pertanto aggiornate le istruzioni del quadro H, che con riferimento alle spese relative a beni ed elementi immateriali di cui all'art. 54-sexies, TUIR che nel modello REDDITI sono indicati al rigo RE10A del quadro RE, precisano che le stesse dovranno essere riportate al rigo H19 del quadro H del modello ISA relativo alle altre spese documentate deducibili.

### **Compilazione statistica anche per STA e STP**

Altra novità riguarda le fattispecie a compilazione cosiddetta "statistica" dei modelli ISA. Al fine di acquisire informazioni utili alla elaborazione dei relativi ISA per una futura applicazione, sono state inserite per il periodo d'imposta 2024 anche le società tra professionisti di cui all'art. 10, Legge n. 183/2011 e le società tra avvocati di cui all'art. 4-bis, Legge n. 247/2012 che hanno dichiarato redditi d'impresa.

Tali soggetti, sebbene rimangano esclusi dall'applicazione degli ISA, sono per questo periodo d'imposta tenuti alla compilazione del modello afferente la specifica attività economica esercitata.

### **Gli ATECO interessati**

- a) "Attività di ingegneria", codice attività 71.12.10;
- b) "Attività di commercialisti", codice attività 69.20.01;
- c) "Attività di esperti contabili", codice attività 69.20.03;
- d) "Attività di consulenti del lavoro", codice attività 69.20.04;
- e) "Progettazione, pianificazione e supervisione di scavi archeologici", codice attività 71.11.01;
- f) "Attività di architettura n.c.a.", codice attività 71.11.09;
- g) "Servizi veterinari", codice attività 75.00.00;
- h) "Attività legali e giuridiche", codice attività 69.10.10,

### **Il quadro E per l'aggiornamento degli ISA**

La nuova classificazione ATECO 2025 ha comportato la modifica di un consistente numero di titoli dei codici attività che ha reso necessario un intervento di aggiornamento su quasi tutti i modelli ISA in vigore per il periodo d'imposta 2024, nonché l'introduzione di nuove informazioni, in particolare per le attività economiche del commercio al dettaglio.

Dette nuove informazioni sono contenute prevalentemente negli appositi quadri E – Dati per la revisione dei modelli ISA e sono state introdotte al fine di garantire la costante aderenza dello strumento rispetto alle attività economiche cui si riferiscono ancorché non risultino rilevanti ai fini del calcolo dell'ISA per il periodo d'imposta 2024.

### **Le variabili “precalcolate”**

Appare, infine, utile ricordare che i contribuenti che risultano esclusi dall'applicazione degli ISA, ma che sono comunque tenuti alla presentazione del relativo modello, potranno esimersi dall'acquisizione dei dati “precalcolati” limitandosi alla sola compilazione del modello.

In particolare, tali contribuenti devono:

- dichiarare nel quadro RE/RF/RG del modello REDDITI la specifica causa di esclusione;
- compilare il modello ISA prescindendo dall'importazione delle variabili precalcolate (vedi circolare n. 16/E/2020, par. 3) senza effettuare il calcolo;
- allegare il modello ISA al modello REDDITI.

### **Variabili precalcolate sempre rilevanti in caso di adesione al CPB 2024-2025**

Con riferimento al contenuto delle precalcolate ISA 2025, l'Agenzia delle Entrate con la recente circolare n. 11/E/2025 ha precisato che i contribuenti – ancorché esclusi dall'applicazione degli ISA ma tenuti alla compilazione del modello - se hanno aderito alla proposta di Concordato preventivo biennale (CPB) per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2024 e al 31.12.2025 dovranno comunque procedere all'acquisizione dei dati precalcolati, resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, 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, infatti, l'adeguata costruzione della metodologia del CPB, sulla base della quale saranno formulate le proposte di concordato per le successive annualità di applicazione dell'istituto.