

SETTORE

ISA

ISA 2025: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

RIFERIMENTI

- Art. 9-bis, DL n. 50/2017
- Provvedimenti Agenzia Entrate 31.1.2025; 17.3.2025 e 11.4.2025
- DM 31.3.2025 e 24.4.2025
- Circolare Agenzia Entrate 18.7.2025, n. 11/E
- Informative SEAC 28.4.2025, n. 128; 15.5.2025 n. 145; 23.5.2025, n. 154; 27.6.2025 n. 189; 9.7.2025 n. 201 e 21.7.2025 n. 211

IN SINTESI

L'Agenzia delle Entrate ha riepilogato il quadro normativo relativo agli ISA 2025, relativi al 2024, esaminando, in particolare, le novità riguardanti:

- *l'adeguamento degli Indici alla nuova classificazione ATECO 2025;*
- *la revisione straordinaria finalizzata ad adeguare il risultato degli Indici alle mutate condizioni economiche e dei mercati;*
- *le novità della modulistica.*

L'Agenzia ha inoltre chiarito che i soggetti che hanno aderito al CPB 2024-2025 devono procedere anche all'acquisizione dei "dati precalcolati", al fine di consentire la corretta costruzione della base dati degli ISA che saranno applicati nelle annualità successive e l'adeguata costruzione della Metodologia del concordato.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Con la Circolare 18.7.2025, n. 11/E l'Agenzia delle Entrate ha riepilogato le **principali novità** correlate all'**elaborazione / aggiornamento degli ISA 2025**, relativi al 2024, di seguito illustrate.

L'Agenzia rammenta che al fine di consentirne una più **aderente applicazione al 2024**, il **processo evolutivo dello strumento** ha interessato:

- la **revisione biennale di 100 ISA**;
- l'**aggiornamento di tutti gli ISA** (a seguito dell'operatività della nuova classificazione ATECO 2025, per il 2024 il numero degli ISA è stato ridotto da 175 a 172).

NUOVA CLASSIFICAZIONE ATECO 2025 E REVISIONE BIENNALE ISA

Quest'anno, con il DM 31.3.2025, oltre alla **revisione ordinaria di 85 ISA** è stata effettuata una **revisione straordinaria / anticipata** che ha interessato **15 ISA**, di cui **1** afferente il comparto dei **servizi** (EG61U) e **14** afferenti il comparto del **commercio al dettaglio** (EM02U / EM05U / EM06A / EM08U / EM11U / EM12U / EM15A / EM15B / EM16U / EM20U / EM35U / EM40A / EM48U / EM87U).

La revisione anticipata è collegata all'entrata in vigore della nuova classificazione ATECO 2025, che sostituisce la precedente ATECO 2007 - Aggiornamento 2022, predisposta dall'ISTAT al fine adeguarla alla classificazione delle attività economiche in ambito UE, c.d. NACE (Informativa SEAC 24.12.2024, n. 367; 20.2.2025, n. 56 e 9.4.2025, n. 110).

Nella Circolare n 11/E in esame, l'Agenzia precisa che l'adozione della classificazione ATECO 2025 ha determinato **significativi impatti sugli ISA**.

L'evoluzione anticipata straordinaria si è resa necessaria:

- nell'ambito del **commercio**, per differenziare le attività (contenute nella divisione 47), applicando un criterio basato esclusivamente sulla **tipologia di prodotti venduti**, in quanto nella nuova classificazione il **canale di vendita** (ad esempio, in sede fissa, ambulante, via Internet o tramite distributori automatici) **non rappresenta più il criterio "guida" per differenziarle**. Ciò a comportato l'eliminazione dei seguenti Indici:

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

- nell'ambito dei **servizi di intermediazione**, per **elaborare l'ISA EG61U** (intermediari del commercio e dei servizi), al fine di ricomprendere **ulteriori attività di intermediazione** per il commercio e per i servizi previste dalla nuova classificazione.



Si rammenta che per consentire al contribuente di individuare il nuovo codice ATECO 2025 associato / associabile al vecchio codice attività, l'ISTAT ha reso disponibile sul proprio sito Internet la specifica **tabella di raccordo bidirezionale** tra la classificazione ATECO 2007 e la nuova ATECO 2025 (Informativa SEAC 20.2.2025, n. 56).

La nuova classificazione ATECO 2025 ha variato un **numero rilevante di codici attività** che ha reso necessario:

- un aggiornamento di **quasi tutti i mod. ISA 2025**, relativi al 2024;
- l'**introduzione di nuove informazioni**, in particolare per le attività del commercio al dettaglio.



Tali nuove informazioni, contenute prevalentemente nel quadro E (dati per la revisione dei mod. ISA), sono state introdotte per garantire la **costante aderenza** dello strumento alle attività cui si riferiscono e **non rilevano ai fini del calcolo per il 2024**.

L'Agenzia conferma che l'adozione della nuova classificazione ATECO 2025 **non richiede la presentazione di un'apposita comunicazione di variazione dati relativa all'attività svolta**.

Tuttavia, il contribuente che intende comunicare all'Agenzia il **nuovo codice che identifica l'attività svolta**, deve effettuare una dichiarazione utilizzando:

- ComUnica, se iscritto nel Registro Imprese;
- lo specifico modello (AA7/10, AA9/12, AA5/6, ANR/3), se non iscritto nel Registro Imprese.

INTERVENTI STRAORDINARI ISA 2025

Oltre agli **interventi "ordinari"** previsti per adeguare gli ISA alle evoluzioni riscontrate nei comparti di riferimento che ha portato all'evoluzione di 100 ISA, approvati con il DM 31.3.2025 (Informativa SEAC 28.4.2025 n. 128), il MEF con il Decreto 24.4.2025 (Informativa SEAC 27.6.2025 n. 189) ha individuato i **"correttivi straordinari"**, applicabili al 2024, finalizzati ad **adeguare i risultati degli ISA 2025 alle ricadute correlate al nuovo scenario economico** associato alle tensioni geopolitiche, ai prezzi dell'energia / alimentari e all'andamento dei tassi di interesse.

Analogamente agli anni precedenti, i "correttivi straordinari" sono applicabili agli:

- **indicatori elementari di affidabilità definiti tramite stime** (Ricavi per addetto / Compensi per addetto / Valore aggiunto per addetto / Reddito per addetto);
- **altri indicatori elementari di affidabilità durata e decumulo delle scorte e anomalia definiti da soglie economiche di riferimento** (analisi dell'apporto di lavoro delle figure non dipendenti, copertura delle spese per dipendente, ecc.).



Tramite l'**applicazione dei correttivi tarati sulla variazione dei predetti fattori** è possibile **adeguare il giudizio di affidabilità** degli ISA.

Il citato DM 24.4.2025 ha inoltre apportato le seguenti ulteriori integrazioni agli ISA 2025:

- individuazione delle misure di ciclo settoriale per tener conto degli effetti dell'andamento congiunturale;
- aggiornamento delle analisi territoriali a livello comunale a seguito dell'istituzione / ridenominazione di nuovi / altri Comuni nel 2024;
- modifiche all'ISA EM05U (commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature e pelletterie ed accessori), relative all'aggiornamento della "Territorialità dei Factory Outlet Center";
- modifiche all'ISA DG44U (strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere), relative all'aggiornamento delle "aree gravitazionali";
- modifiche delle **Note tecniche e metodologiche** degli ISA approvati con i DM 18.3.2024 e 31.3.2025, a seguito dell'entrata in vigore della nuova classificazione ATECO 2025 e modifica delle **soglie di riferimento degli 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 2025

Nella Circolare n. 11/E in esame l'Agenzia evidenzia che non sono state introdotte novità rispetto al regime premiale 2023, ivi **compresi i livelli di affidabilità** fiscale individuati per il riconoscimento dei relativi benefici (Informativa SEAC 9.7.2025 n. 201).

NOVITÀ MODULISTICA

SPESE PER IL PERSONALE (QUADRI F/ H)

L'art. 4, D.Lgs. n. 216/2023 ha introdotto la c.d. "maxi deduzione" del costo del personale di nuova assunzione pari al 20% - 30%. Il maggior costo ammesso in deduzione, se riportato nei righi dedicati alle spese del personale dei quadri F / H, avrebbe determinato un **peggiornamento del punteggio**

ISA. Al fine di “sterilizzare” tali effetti negativi, le istruzioni ai mod. ISA precisano che nei righi:

- **F14, campo 1** “Spese per lavoro dipendente e per altre prestazioni diverse da lavoro dipendente afferenti all’attività dell’impresa”;
- **H11** “Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato”;

non devono essere indicati gli importi riferibili alla “maxi deduzione”.



Per le imprese (quadro F) l'importo della “maxi deduzione” va ricompreso negli **oneri diversi di gestione a rigo F17, campo 1** ed evidenziato a **campo 4 “di cui maggiorazioni fiscali”**.

VALUTAZIONE LAVORI IN CORSO (QUADRO F)

Nell’ambito del D.Lgs. n. 192/2024, Decreto c.d. “Revisione IRPEF - IRES”, a decorrere dal 2024, è stato modificato il trattamento fiscale delle **rimanenze finali di opere, forniture e servizi, sia di durata infrannuale che ultrannuale** di cui ai commi 6 degli artt. 92 e 93, TUIR, al fine di favorire l’allineamento tra i valori fiscali e quelli contabili (Informativa SEAC 21.3.2025, n. 89). In particolare:

- per quanto riguarda i **prodotti in corso di lavorazione, opere, forniture, servizi infrannuali**, per effetto della modifica del comma 6 del citato art. 92, la valutazione ai fini fiscali può ora essere effettuata, in conformità alla corretta applicazione del Principio contabile OIC 23:
 - in base alle spese sostenute nell’esercizio stesso (criterio del costo / commessa completata); ovvero
 - in base al criterio della percentuale di completamento.

Di fatto il “comportamento” tenuto ai fini della redazione del bilancio è riconosciuto anche ai fini fiscali, con l’eliminazione del “doppio binario” e conseguente venir meno della necessità di operare variazioni nel mod. REDDITI.

A seguito di tale novità, al fine di evitare commistioni tra criteri valutativi diversi, le istruzioni del Quadro F precisano che nei **righi F08 e F09**, dedicati rispettivamente all’indicazione delle esistenze iniziali / rimanenze finali relative a merci, prodotti finiti / materie prime e sussidiarie / semilavorati / prodotti in corso di lavorazione e servizi **non di durata ultrannuale, non va indicato l’importo delle opere, forniture e servizi calcolato in base alla percentuale di completamento** (art. 92, comma 6, TUIR). Tale importo **va evidenziato nei righi F06 e F07**;

- con riferimento alle **opere, forniture o servizi di durata ultrannuale**, il comma 6 del citato art. 93 è stato riformulato prevedendo in caso di valutazione in bilancio delle rimanenze di opere, forniture e servizi al costo con imputazione dei corrispettivi nell’esercizio di consegna delle opere o di ultimazione dei servizi / forniture, in conformità al Principio contabile OIC 23, la rilevanza di tale criterio anche ai fini della determinazione del reddito.

Di conseguenza se ai fini civilistici è stato adottato il criterio della commessa completata, ora lo stesso trova riconoscimento anche ai fini fiscali.

A seguito di tale novità, le istruzioni del Quadro F precisano che, nei **righi F06 e F07**, dedicati rispettivamente all’indicazione del valore delle esistenze iniziali / rimanenze finali relative ad opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, **non va 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 / ultimati i servizi e le forniture** (art. 93, comma 6, TUIR). Tale importo **va evidenziato nei righi F08 e F09**.

DATI CONTABILI LAVORO AUTONOMO (QUADRO H)

Nella Circolare n. 11/E in esame l’Agenzia evidenzia che, a seguito delle modifiche apportate al reddito di lavoro autonomo ad opera dell’art. 5, D.Lgs. n. 192/2024, emanato in attuazione della Riforma fiscale, sono stati aggiornati i riferimenti contenuti nelle istruzioni del quadro H, al fine di allinearli al nuovo impianto normativo, **senza modificare la struttura del quadro**.

Come precisato dalla stessa Agenzia, l’unica novità riguarda le spese relative a beni ed elementi

immateriali di cui al nuovo art. 54-sexies, TUIR. Tali oneri, che nel quadro RE sono indicati nel nuovo **rigo RE10A**, vanno **riportati a rigo H19** del mod. ISA, relativo alle altre spese deducibili.

SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI / SOCIETÀ TRA AVVOCATI

Al fine di **acquisire informazioni utili all'elaborazione degli ISA**, le **società tra professionisti (STP) / società tra avvocati**, che nel 2024 hanno dichiarato **redditi d'impresa** derivanti dall'esercizio in via prevalente di una delle seguenti attività:

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

ancorché escluse dagli ISA (codice "6"), devono **compilare il mod. ISA** afferente la specifica attività esercitata.

ANNO INIZIO ATTIVITÀ

Nel Frontespizio di 23 mod. ISA **non è più richiesta l'indicazione dell'“Anno d'inizio attività”**. Tale informazione, essendo ricavata dall'Agenzia direttamente dai dati disponibili in Anagrafe Tributaria, è riportata nei dati c.d. "precalcolati".

Gli ISA interessati da tale semplificazione sono i seguenti: DG53U, DG66U, DG74U, DG87U, DK02U, DK03U, DK04U, DK05U, DK06U, DK16U, DK17U, DK18U, DK19U, DK20U, DK21U, DK22U, DK23U, DK24U, DK25U, DK26U, DK27U, DK28U, DK29U.

ULTERIORI DATI FORNITI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (C.D. DATI PRECALCOLATI)

In merito all'applicazione degli ISA è confermato che gli stessi si basano sui:

- dati **dichiarati direttamente dal contribuente**;
- c.d. **“dati precalcolati” resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate**, acquisibili dal contribuente.

Le modalità di consultazione ed acquisizione delle variabili precalcolate nonché i loro contenuti ricalcano sostanzialmente quelli dello scorso anno (Informativa SEAC 23.5.2025, n. 154).

Nella Circolare n. 11/E in esame, ai fini della **corretta applicazione degli Indici**, l'Agenzia raccomanda di **procedere sempre** all'acquisizione dei "dati precalcolati".

I contribuenti **esclusi** dall'applicazione degli ISA, tenuti alla presentazione del modello, **possono non acquisire i “dati precalcolati” limitandosi a compilare i dati presenti nel modello**.

Tali indicazioni **non sono applicabili** ai contribuenti che hanno aderito al CPB 2024-2025, i quali ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 13/2024 sono tenuti:

- agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi;
- alla presentazione dei mod. ISA.

Per tali contribuenti, ancorché operi l'esclusione dall'applicazione degli ISA e l'obbligo (soltanto) di presentare il modello, **è comunque necessario procedere all'acquisizione dei dati precalcolati**, al fine di consentire la **corretta costruzione della base dati degli ISA** che saranno applicati nelle annualità successive. La corretta determinazione di tale base dati garantirà anche l'**adeguata costruzione della Metodologia del CPB**, sulla base della quale saranno formulate le proposte di concordato per le successive annualità.

■