



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 6 del 18 febbraio 2025*

## In breve

- 1 È consigliabile presentare la dichiarazione omessa anche trascorsi i 90 giorni
- 2 L'estensione del termine per vendere la prima casa

## Approfondimenti

- 1 TFM – trattamento contabile e fiscale: seconda parte
- 2 Gli ISA per il 2025
- 3 L'affrancamento straordinario delle riserve in sospensione

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Indice:

### Flash di stampa



3

### L'Agenzia interpreta



8

### Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	12
È consigliabile presentare la dichiarazione omessa anche trascorsi i 90 giorni .....	12
L'estensione del termine per vendere la prima casa .....	14
L'Approfondimento.....	16
TFM – trattamento contabile e fiscale: seconda parte.....	16
L'Approfondimento.....	23
Gli ISA per il 2025 .....	23
L'Approfondimento.....	41
L'affrancamento straordinario delle riserve in sospensione .....	41

## Flash di stampa



<b>Reddito di lavoro autonomo</b>	IL SOLE 24 ORE 10.02.2025	Il D.Lgs. 192/2024 prevede l'applicazione del principio di onnicomprensività per determinare il reddito di lavoro autonomo, dove le componenti reddituali, che nell'ambito del reddito d'impresa costituiscono sopravvenienze attive e passive, assumono rilevanza.
<b>Conferimento di quote nelle holding</b>	IL SOLE 24 ORE 10.02.2025	Il D.Lgs. 192/2024 e il D.Lgs. 139/2024 hanno modificato l'art. 177, c. 2-bis del Tuir, consentendo la possibilità di conferire le partecipazioni in una società che non deve essere necessariamente partecipata dal solo conferente.
<b>Processo tributario e attestazione di conformità</b>	IL SOLE 24 ORE 10.02.2025	Il Dipartimento della Giustizia tributaria del Mef, in risposta ai quesiti di Telefisco 2025, in tema di nuove disposizioni in materia di processo tributario, ha chiarito che occorre attestare la conformità di tutti i documenti allegati negli atti del processo tributario.
<b>Dichiarazione per l'imposta di soggiorno</b>	IL SOLE 24 ORE 10.02.2025	Il Dipartimento delle Finanze, in risposta ai quesiti di Telefisco 2025, in tema di regime sanzionatorio della dichiarazione prevista ai fini dell'imposta di soggiorno, ha precisato che l'omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini di tale imposta è punita con la sanzione pari al 25% dell'imposta indicata in dichiarazione, anche se integralmente versata.
<b>Unificazione di ricorsi con professionisti differenti</b>	IL SOLE 24 ORE 10.02.2025	Il MEF, in risposta ai quesiti di Telefisco 2025, in tema di chiarimenti operativi nel caso di unificazione di procedimenti di soggetti difesi da professionisti differenti, afferma che anche in caso di riunione dei ricorsi, è garantito l'accesso a tutti gli atti del processo alle parti processuali, costituite o anche non costituite, a condizione che siano citate in giudizio.

---

Concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 11.02.2025	Un emendamento al decreto Milleproroghe, punta a prorogare al 30.09 la scadenza entro la quale sarà possibile aderire alla seconda edizione del concordato preventivo biennale.
Accessi, ispezioni e verifiche fiscali	ITALIA OGGI 11.02.2025	In base a quanto stabilito dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, le disposizioni tributarie italiane che regolamentano l'accesso e le ispezioni nei locali dove si svolgono attività commerciali o professionali, violano l'art. 8 della Convenzione europea che assicura il diritto dei cittadini al rispetto del loro domicilio e della loro corrispondenza.
Estromissione e cessioni/assegnazioni agevolate ai soci	ITALIA OGGI 10.02.2025	La legge di Bilancio 2025 ha reintrodotta la possibilità di far fuoriuscire i beni dal regime d'impresa in modo agevolato, nelle consuete forme della cessioni/assegnazioni ai soci, dell'estromissione dall'impresa individuale e della trasformazione delle società commerciali in società semplice.
Aliquote Ires al 20% per il 2025	ITALIA OGGI 10.02.2025	La legge di Bilancio 2025 consente alle imprese di beneficiare di un'aliquota ridotta dell'Ires, fissata al 20% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 a condizione che siano soddisfatte alcune condizioni.
Concordato preventivo nel modello Redditi	ITALIA OGGI 12.02.2025	Le bozze del modello Redditi 2025 contengono il nuovo quadro CP (concordato preventivo) che consente ai contribuenti di identificare e calcolare il reddito tassabile in conseguenza dell'adesione al concordato preventivo biennale.
Rottamazione-quater	ITALIA OGGI 12.02.2025	L'emendamento alla legge di conversione del decreto Milleproroghe (D.L. 204/25) sulla rottamazione-quater è stato riformulato e non è più prevista l'estensione del perimetro di applicazione ai soggetti decaduti e introducendo una rottamazione nuova per chi ha ruoli notificati fino a

---

dicembre 2022, con la possibilità di adesione al 30.04.2025, facendo cadere la condizione del versamento delle 2 rate con il 10%.

Dichiarazione  
doganale digitale

IL SOLE 24 ORE  
12.02.2025

La Commissione europea concede agli Stati membri un'ulteriore proroga al 14.12.2025 per la completa digitalizzazione della dichiarazione doganale di export. L'Italia ha già provveduto all'adeguamento a decorrere dal 2.12.2024.

Periodo transitorio  
auto termiche fringe  
benefit

IL SOLE 24 ORE  
13.02.2025

Un emendamento di maggioranza al correttivo del decreto Milleproroghe stabilisce che l'aumento del costo chilometrico e del relativo carico fiscale sul fringe benefit, concesso al dipendente che ha optato per veicoli con motori termici o ibridi, non vada applicato ai veicoli ordinati dai datori di lavoro entro il 31.12.2024 e assegnati ai dipendenti all'atto della consegna nel 2025.

Salvataggio delibere  
Imu e Tari tardive

IL SOLE 24 ORE  
13.02.2025

Nel decreto Milleproroghe è presente la sanatoria delle delibere Imu e Tari inefficaci in quanto pubblicate in ritardo sul portale Mef del federalismo fiscale, ossia pubblicate sul sito del dipartimento Finanze oltre il 30.10, facendo salve le delibere trasmesse fino al 7.02.2025, che riguarda 474 delibere.

Fatturazione  
elettronica

ITALIA OGGI  
13.02.2025

Il Parlamento Europeo ha approvato l'e-fattura e nuove regole per Iva digitale e per questo, dal 2030, le imprese utilizzeranno un nuovo sistema di comunicazione digitale basato su fatture elettroniche per le transazioni transfrontaliere tra aziende (B2B).

Sismabonus acquisti

IL SOLE 24 ORE  
13.02.2025

Il Ministero dell'Economia, ha precisato che al fine di ottenere il sismabonus acquisti basta che, al momento del rogito, siano stati ultimati i lavori riguardanti le parti strutturali e che queste assicurino il passaggio a una o due classi di rischio sismico inferiore.

Lettere di compliance per mancata variazione della rendita catastale	IL SOLE 24 ORE 13.02.2025	Rispondendo in commissione Finanze alla Camera, il Ministero dell'Economia ha illustrato le modalità di invio delle lettere di compliance nei confronti dei soggetti che non hanno variato la rendita dopo gli interventi edilizi che beneficiano del superbonus.
Procedura di rimborso sospesa in presenza di Pvc	ITALIA OGGI 13.02.2025	Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata del 5.02.2025 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche un solo verbale di constatazione può portare alla sospensione del credito fiscale.
Imposte differite	IL SOLE 24 ORE 13.02.2025	Nel redigere i bilanci 2024 sarà necessario considerare le novità introdotte dal D.lgs. 192/2024 e dalla L. 207/2024, che prevede la riduzione del doppio binario civile e fiscale e che avrà effetti sia sulle imposte correnti sia su quelle differite.
Registrazione delle fatture emesse in contabilità semplificata	IL SOLE 24 ORE 14.02.2025  ITALIA OGGI 14.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con una Faq pubblicata in data 13.02.2025 nella sezione "Fatture e Corrispettivi" del proprio sito Internet, ha rivisto la propria posizione ribadendo che è possibile annotare nei registri Iva delle vendite le fatture emesse, facendo coincidere la "data della registrazione" con la "data della fattura".
Neutralità fiscale per conferimenti intracomunitari di partecipazioni	IL SOLE 24 ORE 14.02.2025	Il D.lgs. 192/2024 consente di applicare il regime di neutralità dei conferimenti di partecipazioni intracomunitari anche ai conferimenti che consentono di incrementare il controllo.
Doppio regime Iva sui distacchi	IL SOLE 24 ORE 14.02.2025	L'art. 16-ter D.L. 131/2024 ha abrogato la previgente normativa e stabilito che dal 1.01.2025, il distacco del personale si considera rilevante ai fini Iva.
Riammissione alla rottamazione-quater	IL SOLE 24 ORE 15.02.2025	Con la presentazione della nuova domanda di riammissione alla rottamazione-quater è precluso l'avvio di nuove procedure esecutive e dell'adozione di misure

---

cautelari, quali il fermo dei veicoli e l'ipoteca.

---

**Divieto di fattura elettronica ai sanitari**

IL SOLE 24 ORE  
15.02.2025

L'art. 3, c. 6 D.L. 202/2024 (decreto Milleproroghe) ha stabilito il divieto di fattura elettronica ai sanitari estero all'intero 2025.

---

**Fisco e immobili**

IL SOLE 24 ORE  
15.02.2025

Per risolvere i problemi posti dall'ultima legge di Bilancio per gli sconti fiscali collegati agli atti di acquisto potrebbe servire una dichiarazione inserita nel rogito per salvare le agevolazioni con aliquota più alta.

---

**Decreto Salva casa**

IL SOLE 24 ORE  
16.02.2025

Le regioni che finora hanno fornito alcune precisazioni per chiarire le modalità di applicazione delle norme del decreto Salva casa sono la Campania, Emilia-Romagna, Lazio, Liguria, Lombardia, Sicilia, Umbria e Veneto.

---

**Decreto Milleproroghe 2025**

ITALIA OGGI  
15.02.2025

Tramite la conversione in legge del decreto Milleproroghe, per l'anno 2025 i software di supporto alla compilazione e trasmissione dei dati utili alla elaborazione degli Isa e quelli necessari per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale saranno pubblicati entro il 30.04.2025.

---

## L'Agenzia interpreta



Bonus ZIs al 100%	PROVVEDIMENTO PROT. 39039/2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito che i crediti d'imposta spettanti alle imprese delle Zone logistiche semplificate del Centro Nord possono essere compensati al 100%, essendo la richiesta inferiore alle risorse disponibili.
Trattamento fiscale delle campagne promozionali	INTERPELLO N. 25 DEL 11.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene l'operazione commerciale di cessione di beni a titolo di sconto al raggiungimento di certi risultati di fatturato esclusa da Iva.
Gruppo Iva	INTERPELLO N. 24 DEL 11.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il credito di costo maturato dall'agenzia di viaggio nell'anno prima dell'ingresso nel gruppo Iva può essere utilizzato nella procedura di gruppo.
Agevolazione "prima casa"	INTERPELLO N. 27 DEL 12.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che può accedere all'agevolazione "prima casa" un contribuente che, prima del nuovo acquisto di un'altra unità immobiliare, dona al genitore l'abitazione posseduta e collocata in un diverso Comune, già acquistata con tale beneficio, nonostante la donazione contenga una clausola che prevede la risoluzione dell'atto dispositivo gratuito (donazione) nel caso in cui il donatario (genitore) premuova al donante (figlio).
Superamento delle Cilas dormienti	INTERPELLO N. 26 DEL 12.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che al fine di superare i limiti indicati dalla legge per le Cilas dormienti basta che il general contractor abbia effettuato pagamenti in un cantiere di superbonus.
Nuovo modello per le successioni	PROVVEDIMENTO DEL 13.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha aggiornato il modello



---

utilizzabile per le successioni comprendendo la novità della riforma fiscale, come ad esempio quelle previste per il trust.

---

Cessioni in Italia per la stabile organizzazione

INTERPELLO  
N. 33  
DEL 13.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che la stabile organizzazione che si occupa di favorire la conclusione dei contratti commerciali, attrae nel territorio nazionale le cessioni di beni spediti dalla casa madre estera ai propri clienti soggetti passivi in Italia e deve fatturare le cessioni addebitando il tributo ai cessionari.

---

Vendita di beni extra Ue

INTERPELLO  
N. 34  
DEL 14.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la vendita di beni che si trovano fuori del territorio dell'Unione Europea, se esportati "in franco valuta", sdoganati e stoccati in un deposito, è un'operazione non soggetta ad Iva per carenza di territorialità ai sensi dell'art. 7-bis Dpr 26.10.1972, n. 633.

---

Imposta di donazione e patto di famiglia

RISOLUZIONE  
N. 12/E/2025

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione, ha chiarito che nel patto di famiglia (art. 768-bis c.c.) l'esenzione prevista riguarda solamente il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni in favore del discendente beneficiario (art. 3, c. 4-ter TUS).

---



## Il Giudice ha sentenziato

**Contraddittorio  
necessario**

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI REGGIO  
EMILIA  
N. 18/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia, ha chiarito che in caso di impresa già in liquidazione giudiziale, l'Amministrazione Finanziaria non ha la possibilità di evitare il contraddittorio ritenendo possibile il pericolo per la riscossione, essendosi già verificato.

**Redditi in Paesi  
black list**

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI VARESE  
N. 223/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Varese, ha sancito che anche se la Svizzera dal 2024 non è più inserita nella black list, le mancate dichiarazioni relative a tali attività per l'anno 2013 potevano essere accertate anche nel 2022, in quanto si applica il raddoppio dei termini del relativo accertamento.

**Indebita  
compensazione per  
crediti inesistenti**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1757/2025

La Cassazione, con sentenza, ha precisato quale sia la portata della previsione di cui alla lett. g-quater dell'art. 1 D.Lgs. 74/2000, di recente introduzione, laddove delimita il perimetro dei crediti inesistenti e non spettanti.

**Trasferimento  
fittizio sede sociale  
all'estero**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1075/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che se il trasferimento della sede sociale all'estero di una società sia ritenuto fittizio, il domicilio fiscale resta quello della sede legale, ossia l'ultimo in Italia.

**Tutela azionisti di  
risparmio**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1635/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che gli azionisti di risparmio della Spa incorporata possono contestare la congruità del rapporto di cambio fra i titoli nell'operazione ai fini del risarcimento per il tramite del loro rappresentante comune, anche dopo la fusione nell'altra società.

---

Lieve inadempimento senza sanzioni

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 392/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha stabilito che non è sanzionabile il lieve inadempimento per il principio di proporzionalità.

---

Residenza fiscale

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELL'ABRUZZO  
N. 872/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, ha affermato che al fine di stabilire la residenza fiscale non occorre l'effettivo pagamento delle imposte nel Paese di residenza, ma basta l'astratto assoggettamento a quel sistema fiscale.

---

Rimborso delle imposte per il sisma di Santa Lucia

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 3455/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, intima l'Agenzia delle Entrate a rimborsare per intero il 90% delle imposte pagate per il triennio 1990-1992 dai contribuenti siciliani colpiti il 13.12.1990 dal terremoto di Santa Lucia.

---

Società estinte e responsabilità dei soci

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 3625/2025

La Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza, ha affermato che nel perseguire la responsabilità dei soci di una società cancellata dal Registro delle Imprese, l'Amministrazione Finanziaria può basarsi su quanto emerge dall'accertamento nei confronti della società (e dal giudizio eventualmente sorto in merito a tale atto), ma non può prescindere da un diverso (e autonomo) accertamento sui soci.

---

## In breve

### **È consigliabile presentare la dichiarazione omessa anche trascorsi i 90 giorni**

In conformità agli articoli 1, 2 e 5 del Decreto Legislativo 471/97, l'omessa dichiarazione è soggetta a una sanzione proporzionale pari al 120% delle imposte dovute per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. Questo si applica, ad esempio, ai modelli REDDITI, IRAP e 770 del 2024 che avrebbero dovuto essere presentati entro il 31 ottobre 2024. Prima delle modifiche introdotte dal Decreto Legislativo 87/2024, le sanzioni variavano dal 120% al 240% delle imposte dovute.

Secondo la sentenza n. 46 della Corte Costituzionale del 17 marzo 2023, gli uffici hanno aggiornato le loro procedure. Ora specificano che, in caso di dichiarazione omessa e presentata dopo il termine di 90 giorni, se le imposte sono state pagate successivamente, l'ufficio può ridurre la sanzione proporzionale per omessa dichiarazione, come previsto dall'articolo 7 comma 4 del Decreto Legislativo 472/97 (risposta dell'Agenzia delle Entrate del 20 ottobre 2023 n. 450).

Durante il Videoforum del 27 gennaio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il chiarimento rimane valido dopo la riforma del DLgs. 87/2024. In altre parole, le sanzioni fisse si applicano solo se le imposte sono pagate entro i termini o al massimo entro 90 giorni dalla scadenza della dichiarazione, modificando i criteri di computo indicati nell'art. 5 del DLgs. 471/97 in senso sfavorevole al contribuente.

La sanzione per omessa dichiarazione, pari al 120% delle imposte dovute, può essere ridotta fino a un quarto del minimo (prima del 1° settembre 2024 la riduzione era fino a metà del minimo). Anche se non ci si è ravveduti entro il 29 gennaio, è comunque consigliabile presentare la dichiarazione.

In tale contesto, la riduzione può essere fino a un quarto del minimo e si applica anche l'art. 1 comma 1-bis del DLgs. 471/97, introdotto dal DLgs. 87/2024. Questo stabilisce che se la dichiarazione omessa è presentata con un ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini dell'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e prima che il contribuente sappia di verifiche formali, si applica una sanzione sull'importo delle imposte dovute, prevista dall'art.

13, comma 1, aumentata al triplo. Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo.

Una disposizione simile si trova nell'art. 2 comma 1-bis del DLgs. 471/97 e nell'art. 5 comma 1-bis del DLgs. 471/97. Se la dichiarazione viene presentata entro i termini di decadenza ma prima di un controllo fiscale, le sanzioni sono del 75%, riducibili a 1/4 (18,75%) ai sensi dell'art. 7 comma 4 del DLgs. 472/97, anche se le imposte sono state pagate dopo i 90 giorni dal termine. Prima del DLgs. 87/2024, se la dichiarazione omessa veniva trasmessa entro il termine della dichiarazione successiva e prima di un controllo fiscale, le sanzioni erano dimezzate (dal 60% al 120% delle imposte dovute).

Ne deriva che:

- se, entro lo scorso 31 ottobre 2024, è stato presentato il modello REDDITI 2023, le sanzioni sono dal 60% al 120% delle imposte dovute;
- se, entro il 31 dicembre 2031 (quindi entro i termini di decadenza dei sette anni ex art. 43 del DPR 600/73), è presentato il modello REDDITI 2024, le sanzioni sono pari al 75% delle imposte dovute, eventualmente riducibili al quarto del minimo.

L'omessa dichiarazione, al superamento della soglia di punibilità di 50.000 euro, assume rilevanza penale ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 74/2000. In base a quanto stabilito dall'art. 13 comma 2 del DLgs. 74/2000, se il contribuente trasmette la dichiarazione omessa entro il termine per la presentazione di quella relativa all'anno successivo, a condizione che non siano stati avviati controlli né amministrativi né penali e provvede al pagamento delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, il reato non è perseguibile.

Per beneficiare della non punibilità è dunque necessario rispettare un termine più ristretto per la presentazione della dichiarazione omessa e per il pagamento di tutte le somme dovute. Nel caso in cui dalla dichiarazione omessa non risultino imposte da versare, si applicano le sanzioni fisse previste dalla normativa vigente.

## L'estensione del termine per vendere la prima casa

---

Il termine per vendere la ex prima casa senza perdere l'agevolazione applicata al nuovo immobile, è stata estesa a due anni dalla legge di bilancio 2025. Tale meccanismo era stato introdotto nel 2016 dall'art. 1 comma 55 della L. 208/2015 (legge di bilancio 2016) e, oggi, esteso dalla L. 207/2024 e consente quindi di restare per un breve periodo titolari di due immobili sui quali si applica l'agevolazione.

Fino al 31.12.2025 infatti, non era prevista alcuna eccezione al requisito per accedere all'agevolazione "prima casa" indicato dalla lettera c) della Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, dove è richiesto che *"l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazione"*. In altre parole, l'acquirente deve aver già venduto la "ex prima casa" prima di arrivare al rogito dell'acquisto della nuova prima casa.

Come anticipato, dal 1.01.2016 la condizione prevista dalla lett. c della Nota II-bis) è diventata meno rigida in quanto il nuovo comma 4-bis prevede che *"anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 ... a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro 1 anno dalla data dell'atto"*. L'acquirente deve quindi vendere l'ex prima casa entro un anno dall'acquisto del nuovo immobile.

L'ultima legge di bilancio 2025, ha invece allungato di un ulteriore anno il termine entro cui l'acquirente deve vendere l'ex prima casa. Dal 1.01.2025, visto l'art. 1 comma 116 della L. 207/2024, l'acquirente può vendere l'ex prima casa entro due anni dall'acquisto della nuova casa.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso del recente Videoforum, ha precisato che il termine di 2 anni non riguarda solo gli atti stipulati dal 1.01.2025, ma tutti i casi in cui, al momento dell'entrata in vigore della nuova norma, il precedente termine di un anno è in corso. Per fare un esempio, se un contribuente ha comprato il secondo immobile il 15.02.2024 e si era impegnato a vendere il primo immobile entro il 15.02.2025, per effetto delle nuove disposizioni può vendere il nuovo immobile entro il 15.02.2026. Allargando un po' l'arco

temporale della norma, si può affermare che il nuovo termine di 2 anni si può applicare a tutti i rogiti intervenuti dal 1° gennaio 2024 in poi.

Per concludere, il termine di 2 anni previsti dal comma 4-*bis* della Nota II-*bis* riguarda solo gli immobili acquistati con il beneficio prima casa. Il contribuente che intende acquistare un altro immobile con il beneficio, nello stesso Comune, dove possiede un altro immobile acquistato senza però agevolazione, non gode di alcuna moratoria per tale immobile. In questo caso, se intende beneficiare dell'agevolazione prima casa, deve vendere il precedente immobile prima del nuovo rogito.

# L'Approfondimento

## TFM – trattamento contabile e fiscale: seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi del trattamento contabile e fiscale del trattamento di fine mandato (TFM).

Dopo esserci occupati delle principali caratteristiche del TFM, degli aspetti contabili e dopo aver iniziato a trattare degli aspetti fiscali, di seguito concluderemo la nostra disamina:

- approfondendo le due teorie del richiamo “**pieno**” e del richiamo solo “**nominale**” effettuato dall'art. 105, comma 4 del TUIR all'art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR, che si sono sviluppate;
- analizzando la tassazione in capo agli amministratori;
- esaminando gli aspetti fiscali legati alla rinuncia del credito da TFM da parte degli amministratori.

### IL RICHIAMO “PIENO” ALL'ART. 17, COMMA 1, LETT. C) DEL TUIR

Secondo questa corrente di pensiero gli accantonamenti al TFM sono deducibili per l'impresa in base al principio di competenza, quindi, nei limiti delle quote che maturano nell'esercizio.

Più precisamente, secondo quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella risoluzione n. 124/E/2017:

- **“gli accantonamenti a fondi del passivo per le indennità di trattamento di fine mandato, per effetto del rinvio contenuto nel citato art. 105, comma 4, del TUIR rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza”;**
- **“Gli accantonamenti al fondo per il TFM sono quindi fiscalmente deducibili in base al principio di competenza, prescindendo dal momento in cui l'indennità sia effettivamente pagata”;**



- **“per effetto del rinvio all’art. 17, comma 1, lett. c), del TUIR, la deducibilità dell’accantonamento per TFM è legata alla condizione che il diritto all’indennità risulti da un “atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto”;**
- in mancanza di un atto avente data certa, anteriore all’inizio del rapporto, la deduzione del costo deve avvenire nell’anno in cui avviene la corresponsione dell’indennità.

## L’ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

La posizione sostenuta dall’Ufficio è avallata dalla Suprema Corte<sup>1</sup> che ha riconosciuto la deducibilità per competenza dell’accantonamento al TFM a patto di soddisfare determinati requisiti.

In particolare, per i massimi giudici il TFM è deducibile per competenza se sussiste:

- un preventivo verbale assembleare di nomina degli amministratori e la successiva accettazione da parte di questi; o alternativamente
- una preventiva comunicazione sociale al singolo amministratore, avente data certa e contenente la volontà assembleare di nominare il destinatario della comunicazione come componente dell’organo amministrativo, riconoscendogli il diritto di ottenere il TFM.

Sempre la giurisprudenza di legittimità nella pronuncia n. 26431/2008 ha, inoltre, affermato che ai fini della deducibilità per competenza del TFM non è sufficiente riportare nell’atto avente data certa, anteriore all’inizio del rapporto, una generica attribuzione del TFM a ciascun amministratore. Di fatto, per poter essere dedotto l’atto deve contenere anche una specificazione del relativo importo da erogare.

Per questi motivi, l’importo deve essere quantificato prima dell’inizio del rapporto con un atto di data certa. Ciò al fine di evitare possibili abusi in prossimità della chiusura del bilancio.

In buona sostanza per gli ermellini la deducibilità per competenza del TFM è subordinata alla predisposizione di un atto avente data certa:

- precedente all’inizio del rapporto;

---

<sup>1</sup> Si vedano in tal senso le sentenze di Cassazione n. 10959/2007, n. 18752/2014, n. 13384/2020, n. 17367/2020 e n. 19368/2020.

- contenente l'importo da corrispondere agli amministratori.

Questo perché, il costo relativo al TFM deve rispettare i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità, stabiliti dall'art. 109, comma 1 del TUIR<sup>2</sup>.

## L'AGENZIA DELLE ENTRATE E IL REQUISITO DELLA CERTEZZA DELLA DATA

Nel documento di prassi n. 10/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, a puro titolo esemplificativo, per poter individuare una data certa possono essere presi in considerazione le seguenti fattispecie:

- ***“la formazione di un atto pubblico”;***
- ***“l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile”;***
- ***“la registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico”;***
- ***“il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto. Ciò in quanto, come riconosciuto dalla giurisprudenza, la timbratura eseguita in un pubblico ufficio deve considerarsi equivalente a un'attestazione autentica che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui è stata eseguita”;***
- ***“l'utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immodificabilità dei dati successivamente alla annotazione”;***
- ***“l'invio del documento a un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo”.***

Segnaliamo, infine, che sulla questione si è espressa anche Assonime chiarendo che il requisito della data certa si considera sempre soddisfatto se l'obbligo di erogazione del TFM è previsto in una clausola statutaria.

---

<sup>2</sup> L'art. 109, comma 1 del TUIR prevede che: “I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni”.

A ben vedere, infatti, la costituzione della società avviene per atto pubblico o tramite scrittura privata autenticata sempre antecedenti, per ovvie ragioni, all'imputazione del TFM al Conto Economico.

### IL RICHIAMO “NOMINALE” ALL'ART. 17, COMMA 1, LETT. C) DEL TUIR

Come si accennava, oltre all'orientamento del richiamo cosiddetto “*pieno*”, esiste un'altra corrente di pensiero secondo la quale non vi sarebbe alcuna necessità della data certa al fine di dedurre il TFM, posto che il richiamo all'art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR deve intendersi solo “*nominale*”.

A parere dell'AIDC<sup>3</sup>, infatti, il richiamo fatto dal comma 4 dell'art. 105 agli accantonamenti ex art. 17, comma 1, lett. c) del TUIR riguarderebbe esclusivamente la tipologia di reddito e non anche i presupposti relativi all'applicazione della tassazione separata<sup>4</sup>.

In altri termini, l'AIDC ritiene che il richiamo sia finalizzato solo a individuare il tipo di accantonamento, ma non anche le condizioni richieste per la deduzione.

Secondo l'AIDC, infatti, l'art. 17 fissa i limiti e le condizioni che il soggetto percettore dell'indennità deve rispettare per poter godere del più favorevole regime della tassazione separata.

Ed è proprio per queste ragioni che la deducibilità dell'indennità di fine rapporto di collaborazione coordinata e continuativa deve essere equiparata alla normativa del trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti.

In particolare, la previsione “***valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lettere c), d), ed f)***”, non può che essere interpretata come un semplice riferimento alla natura della indennità di fine rapporto, a nulla rilevando, invece, le condizioni stabilite dalla norma per beneficiare della tassazione separata.

Se così non fosse la norma per l'AIDC dovrebbe essere scritta nel seguente modo: “***(...) valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui***

<sup>3</sup> Acronimo di Associazione italiana dottori commercialisti.

<sup>4</sup> Si veda in tal senso la norma di comportamento n. 180/2011.

***all'articolo 17, comma 1, lettere c), d), ed f) ed al verificarsi delle condizioni ivi previste”.***

Pertanto, a parere dell'AIDC l'erogazione del TFM deve ritenersi sempre deducibile per competenza, indipendentemente dalla presenza o meno di un atto avente data certa, dal quale derivi l'obbligo di corrispondere l'indennità in questione agli amministratori.

#### **LA MISURA MASSIMA DELL'ACCANTONAMENTO PER TFM**

Nemmeno in merito alla misura massima dell'accantonamento del TFM esiste un'unica interpretazione.

Più precisamente:

- in base a un primo orientamento il richiamo fatto dall'art. 105, comma 4 al comma 1 dello stesso articolo, che prevede la deducibilità del “***TFR***” in misura pari all'accantonamento imputato a bilancio, secondo le disposizioni del c.c., dovrebbe essere inteso nel senso che l'accantonamento del “***TFM***” deve essere calcolato con le regole applicabili al “***TFR***”;
- in forza di un'altra corrente di pensiero non sussisterebbe, invece, alcuna limitazione all'accantonamento. Di fatto le parti sarebbero libere di stabilirne l'ammontare. Sul punto segnaliamo che a questa interpretazione pare allinearsi anche l'Amministrazione Finanziaria che nella risoluzione n. 124/E/2017 ha affermato che l'ammontare del TFM “***è determinato, secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa***”.

#### **LA TASSAZIONE PREVISTA PER GLI AMMINISTRATORI**

Il TFM erogato agli amministratori assume rilevanza sia sotto il profilo fiscale, che sotto il profilo previdenziale.

Fiscalmente, come stabilito dall'art. 50, comma 1, lett. c-bis) del TUIR, il TFM rappresenta per gli amministratori “***non professionisti***” un reddito assimilato a quello di lavori dipendente che può essere assoggettato a tassazione separata, così come previsto dall'art.

17, comma 1, lett. c) del TUIR, se l'indennità pattuita risulta da atto avente data certa, stipulato precedentemente all'inizio del rapporto.

Si evidenzia, inoltre, che sempre per gli amministratori “**non professionisti**” a norma dell'art. 24, comma 31 del DL n. 201/2011 “**alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lett. a) e c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR n. 917/1986, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente € 1.000.000 non si applica il regime di tassazione separata di cui all'art. 19 del medesimo TUIR. Tale importo concorre alla formazione del reddito complessivo. Le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali**”.

Diversamente, in caso di amministratori “**professionisti**” il TFM costituisce un componente positivo di reddito di lavoro autonomo.

#### LA RINUNCIA AL TFM – ASPETTI FISCALI

Nella citata risoluzione n. 124/E/2017 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della rinuncia all'incasso degli amministratori del credito per TFM.

A tal riguardo osserviamo che l'Ufficio ritiene applicabile alla rinuncia del credito da TFM la teoria dell'incasso giuridico in base alla quale “**la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta**”.

In buona sostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate ciò che discende dalla rinuncia al credito da TFM dipende dallo “**status**” degli amministratori, ovvero se i rinuncianti sono soci o meno.

In particolare, se a rinunciare al credito da TFM è un “**socio amministratore**”:

- il credito deve intendersi giuridicamente incassato dagli amministratori. Conseguentemente, la società sarà obbligata ad effettuare le ritenute previste dalla legge; e
- alla società dovrà applicarsi l'art. 88 comma 4-bis del TUIR in ragione del quale ***“la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale”***

Diversamente se a rinunciare al credito da TFM è un **“socio non amministratore”**:

- nessuna conseguenza è prevista per gli amministratori; e
- alla società dovrà applicarsi l'art. 88, comma 1 del TUIR in base al quale ***“si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi”***.

# L'Approfondimento

## Gli ISA per il 2025

---

### PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate ha emanato il provvedimento 31 gennaio 2025, n. 24728 a mezzo del quale sono stati individuati i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2025. Viene altresì previsto il programma delle revisioni biennali ed in particolare quelle che decorreranno dal periodo d'imposta 2025. Chiaramente, ultimata la fase di analisi della revisione, sarà necessario un decreto ministeriale volto all'approvazione delle modifiche.

Ricordiamo che gli ISA sono uno strumento attraverso il quale si intende fornire a professionisti e imprese un riscontro accurato e trasparente sul loro livello di affidabilità fiscale. Attraverso il D.L. 50 del 2017 vengono archiviati gli studi di settore ed i parametri sostituendoli con gli ISA.

L'esperienza ci ha insegnato che gli ISA rappresentano la sintesi di una serie di indicatori costruiti con una metodologia statistico-economica basata su dati e informazioni contabili e strutturali dichiarati dai contribuenti in più periodi d'imposta. Essi consentono agli operatori economici di valutare autonomamente la propria posizione e di verificare il grado di affidabilità su una scala di valori che va da 1 a 10.

Potrebbe essere utile all'imprenditore o al professionista analizzare i risultati dalle elaborazioni in quanto, in molti casi, rilevano delle storture organizzative o delle modalità di approvvigionamento delle materie necessarie all'attività che sono fuori dalle medie: ciò potrebbe segnalare che altri contribuenti sono meglio organizzati e grazie a ciò realizzano profitti diversi e maggiori. Va detto che non sempre gli ISA colgono la realtà della singola impresa, ma in molti casi sollevano dei dubbi che potrebbe essere interessante approfondire.

Altro aspetto interessante è dato dal fatto che professionisti ed imprese che risultano "affidabili" possono fruire di significativi benefici premiali. Di pensi al fatto che con

determinati punteggi si può evitare di dover ricorrere al visto di conformità per la compensazione dei crediti fiscali entro determinate soglie.

L'introduzione degli ISA risponde all'esigenza di:

1. favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti;
2. rafforzare la collaborazione contribuenti e Amministrazione finanziaria.

È doveroso ricordare che la metodologia utilizzata per elaborare e applicare gli ISA tiene conto di una pluralità di indicatori, sostanzialmente riconducibili a due gruppi:

1. indicatori elementari di affidabilità;
2. indicatori elementari di anomalia.

La media del valore dei singoli indicatori elementari esprime il punteggio ISA che va da 1 a 10 e rappresenta il posizionamento del contribuente: più alto sarà il valore dell'indice maggiore sarà l'affidabilità fiscale.

Più il contribuente si avvicina al voto 10 più sarà coinvolto in specifici vantaggi.

Come era previsto già per gli studi di settore, così pure per gli ISA, per garantire collaborazione e trasparenza, il DL 50/2017 ha previsto anche l'istituzione di una "Commissione di Esperti", alla quale è richiesto un parere sulla capacità degli ISA di rappresentare le realtà cui si riferiscono. Alla Commissione partecipano delegati delle Associazioni di categoria sia dei Professionisti che degli imprenditori.

Si è già anticipato che gli ISA sono particolari strumenti che forniscono al contribuente una valutazione complessiva sulla propria affidabilità fiscale, graduata su una scala di valori da 1 a 10, che è il risultato dell'applicazione di singoli indicatori. Più alto è il punteggio ottenuto in termini di affidabilità maggiori sono i benefici premiali per gli interessati. Per l'attribuzione del punteggio ISA, il contribuente deve comunicare all'Agenzia delle Entrate, attraverso gli appositi modelli, i propri dati economici, contabili e strutturali rilevanti.

Gli ISA non si applicano in caso ricorrano particolari fattispecie, denominate cause di esclusione.



Per la verifica delle cause di esclusione in vigore nei periodi d'imposta in cui trovano applicazione gli ISA è possibile consultare le Istruzioni - parte generale - presenti nella sezione dedicata alla modulistica ISA.

Alcune cause di esclusione, di tipo generale, sono definite già all'interno della norma che ha istituito e disciplinato gli ISA, altre, più specifiche, sono individuate anno per anno nei diversi decreti ministeriali di approvazione degli ISA stessi ovvero in norme particolari. Basti pensare alle cause di esclusione appositamente previste durante la pandemia da Covid-19.

In linea di massima l'esclusione dalla applicazione degli ISA comporta anche l'esclusione dalla presentazione del relativo modello in fase di dichiarazione annuale dei redditi; esistono, tuttavia, dei casi in cui anche i contribuenti esclusi dalla applicazione degli ISA sono tenuti alla presentazione del modello. È il caso, ad esempio dei soggetti "multiattività" o di coloro che partecipano ai gruppi IVA, dove il modello comunque deve essere compilato. Va anche detto che, in presenza di una causa di esclusione che comporti comunque la compilazione del modello, il Contribuente non avrà diritto a fruire del regime premiale.

### **IL PROVVEDIMENTO PER IL 2025**

Il comma 4, dell'articolo 9-bis, del DL 50/2017, ha previsto che i contribuenti cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale dichiarano, anche al fine di consentire un'omogenea raccolta informativa, i dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli ISA, sulla base di quanto previsto dalla relativa documentazione tecnica e metodologica approvata con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, indipendentemente dal regime di determinazione del reddito utilizzato.

Tale disposizione prevede che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 31 gennaio dell'anno per il quale si applicano gli indici, sono individuati tali dati. Ed ecco che il Provvedimento 31 gennaio 2025, n. 24728, ha dato seguito a tale previsione normativa

I dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità per il periodo d'imposta 2025, da dichiarare da parte dei contribuenti interessati, sono:

- quelli individuati nei decreti di approvazione degli indici in vigore per il periodo d'imposta 2024;
- quelli funzionali alla attività di revisione individuati all'interno dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale utilizzati per il periodo d'imposta 2023 approvati con provvedimento del direttore dell'AE 28 febbraio 2024 n. 68629;
- quelli indicati nell'allegato 1, al provvedimento in commento (ulteriori dati che, se significativi, saranno utilizzati nella fase di elaborazione degli Isa 2025).

Vengono poi previsti degli ulteriori dati per l'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2025.

I dati nella disponibilità dell'Agenzia delle entrate, che saranno utilizzati nella fase di elaborazione degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale (ISA) e che, se significativi, saranno richiesti per la relativa applicazione a partire dal periodo di imposta 2025, a seguito di approvazione con decreto ministeriale, sono i seguenti:

- condizione di Pensionato, per tutti gli ISA in applicazione per il p.i. 2024, ad esclusione degli ISA per i quali la variabile è già presente all'interno del modello di rilevazione dei dati;
- forma societaria Cooperativa, per tutti gli ISA in applicazione per il p.i. 2024, ad esclusione degli ISA per i quali la variabile è già presente all'interno del modello di rilevazione dei dati;
- consumi energetici, per tutti gli ISA in applicazione per il p.i. 2024, ad esclusione degli ISA per i quali la variabile è già presente all'interno del modello di rilevazione dei dati;
- età dei lavoratori dipendenti, per tutti gli ISA in applicazione per il p.i. 2024, ad esclusione degli ISA per i quali la variabile è già presente all'interno del modello di rilevazione dei dati;
- società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico per tutti gli ISA in applicazione per il p.i. 2024, ad esclusione degli ISA per i quali la variabile è già presente all'interno del modello di rilevazione dei dati.

## ATTIVITÀ IN REVISIONE PER IL 2025

Il provvedimento 31 gennaio 2025, n. 24728 individua, poi, le ulteriori attività economiche, per le quali deve essere effettuata la revisione degli indici sintetici di affidabilità fiscale da applicare, a seguito di approvazione con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, a partire dall'annualità di imposta 2025.

Ricordiamo che la norma, il D.L. 50/2017 prevede che gli ISA siano soggetti a revisione almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione. 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 indici ovvero deve esserne effettuata la revisione.

Tali ulteriori attività economiche, sono state individuate tenendo conto della tempistica di aggiornamento degli indici prevista dall'articolo 9-bis del DL 50/2017.

Al termine delle elaborazioni, atteso che l'attività di revisione degli indici sintetici di affidabilità fiscale deve tenere conto delle evoluzioni della classificazione delle attività economiche ATECO, possono essere previsti trasferimenti di codici di attività da un indice sintetico di affidabilità fiscale ad un altro sottoposto a revisione, ovvero accorpamenti tra indici.

Al riguardo, atteso che dal 1° gennaio 2025 è entrata in vigore la nuova classificazione delle attività economiche ATECO 2025 e che tale classificazione verrà adottata per gli adempimenti di natura amministrativa a partire dal 1° aprile 2025, le attività economiche indicate nel provvedimento in commento, per le quali è prevista la revisione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, sono individuate facendo riferimento alla nuova classificazione ATECO 2025.

Si riportano le attività economiche per le quali si rende necessario effettuare la revisione degli ISA per il periodo d'imposta 2025. Quindi l'effetto della revisione sarà presente nella dichiarazione del prossimo anno (Redditi 2026). Ecco le attività interessate da revisione:

- 10.11.00 - Lavorazione e conservazione di carne, esclusa la carne di volatili
- 10.12.00 - Lavorazione e conservazione di carne di volatili
- 10.13.00 - Produzione di prodotti a base di carne, inclusi prodotti a base di carne di volatili
- 10.41.10 - Produzione di olio di oliva

- 10.41.20 - Produzione di altri oli vegetali
- 10.51.10 - Trattamento igienico del latte
- 10.51.20 - Produzione di derivati del latte
- 10.52.00 - Produzione di gelati
- 10.71.10 - Produzione di pane e prodotti di panetteria simili
- 10.71.20 - Produzione di prodotti di pasticceria freschi
- 10.72.00 - Produzione di fette biscottate, biscotti, prodotti di pasticceria conservati
- 10.73.01 - Produzione di prodotti farinacei freschi
- 10.73.02 - Produzione di prodotti farinacei conservati
- 10.82.00 - Produzione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie
- 10.85.01 - Produzione di pasti e piatti preparati a base di carne, inclusi pasti e piatti preparati a base di carne di volatili
- 10.85.04 - Produzione di pizza surgelata o altrimenti conservata
- 10.85.05 - Produzione di pasti e piatti preparati a base di pasta
- 13.10.00 - Preparazione e filatura di fibre tessili
- 13.20.00 - Tessitura
- 13.91.00 - Fabbricazione di tessuti a maglia e all'uncinetto
- 13.93.00 - Fabbricazione di tappeti e moquette
- 15.12.00 - Fabbricazione di articoli da viaggio, borse, pelletteria e selleria di qualsiasi materiale
- 15.20.10 - Fabbricazione di calzature, escluse parti in cuoio per calzature
- 15.20.20 - Fabbricazione di parti in cuoio per calzature
- 16.28.11 - Fabbricazione di cornici
- 22.12.00 - Fabbricazione di altri prodotti in gomma
- 22.21.00 - Fabbricazione di lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche
- 22.22.00 - Fabbricazione di imballaggi in materie plastiche
- 22.23.00 - Fabbricazione di porte e finestre in materie plastiche
- 22.24.01 - Fabbricazione di rivestimenti per pareti e pavimenti in materie plastiche
- 22.24.09 - Fabbricazione di altri articoli in materie plastiche per l'edilizia
- 22.25.00 - Lavorazione e finitura di prodotti in materie plastiche
- 22.26.11 - Fabbricazione di articoli e attrezzature per la pulizia per uso domestico in materie plastiche

- 22.26.12 - Fabbricazione di articoli e attrezzature per la pulizia per uso non domestico in materie plastiche
- 22.26.91 - Fabbricazione di articoli per l'ufficio e la scuola in materie plastiche
- 22.26.99 - Fabbricazione di altri prodotti vari in materie plastiche n.c.a.
- 23.11.00 - Fabbricazione di vetro piano
- 23.12.00 - Lavorazione e trasformazione del vetro piano
- 23.13.00 - Fabbricazione di vetro cavo
- 23.14.00 - Fabbricazione di fibre di vetro
- 23.15.10 - Lavorazione di vetro a mano e a soffio artistico
- 23.15.90 - Altre attività di fabbricazione e lavorazione di altro vetro incluso il vetro per usi tecnici
- 24.10.00 - Fabbricazione di ferro, acciaio e ferroleghe
- 24.20.10 - Fabbricazione di tubi, condotti, profilati cavi non saldati e relativi raccordi in acciaio
- 24.20.20 - Fabbricazione di tubi, condotti, profilati cavi saldati e relativi raccordi in acciaio
- 4.31.00 - Trafilatura a freddo di barre
- 24.32.00 - Laminazione a freddo di nastri
- 24.33.01 - Profilatura mediante formatura o piegatura a freddo di profilati aperti e lamiere grecate
- 24.34.00 - Trafilatura a freddo di fili
- 24.41.00 - Produzione di metalli preziosi
- 24.42.00 - Produzione di alluminio
- 24.43.00 - Produzione di piombo, zinco e stagno
- 24.44.00 - Produzione di rame
- 24.45.00 - Produzione di altri metalli non ferrosi
- 24.51.01 - Fusione di getti in ghisa grigia o lamellare
- 24.51.02 - Fusione di getti in ghisa duttile
- 24.51.09 - Fusione di getti in ghisa n.c.a.
- 24.52.00 - Fusione di getti in acciaio
- 24.53.01 - Fusione di getti in alluminio
- 24.53.02 - Fusione di getti in magnesio
- 24.53.03 - Fusione di getti in superleghe a base cobalto
- 24.53.09 - Fusione di getti in metalli leggeri n.c.a.

- 24.54.01 - Fusione di getti in rame
- 24.54.02 - Fusione di getti in zinco
- 24.54.03 - Fusione di getti in nichel
- 24.54.09 - Fusione di getti in altri metalli non ferrosi n.c.a.
- 30.11.00 - Costruzione di navi e di strutture galleggianti per scopi civili
- 30.12.00 - Costruzione di imbarcazioni da diporto e sportive
- 30.13.00 - Costruzione di navi e imbarcazioni per scopi militari
- 32.11.00 - Coniazione di monete
- 32.12.10 - Lavorazione di pietre preziose e semipreziose
- 32.12.20 - Fabbricazione di gioielli e articoli di oreficeria in metalli preziosi
- 32.13.00 - Fabbricazione di bigiotteria e articoli simili
- 32.50.10 - Fabbricazione di protesi dentarie
- 32.91.00 - Fabbricazione di scope e spazzole
- 33.15.00 - Riparazione e manutenzione di navi e imbarcazioni per scopi civili
- 33.18.20 - Riparazione e manutenzione di navi e imbarcazioni per scopi militari
- 39.00.01 - Attività di rimozione di amianto, vernici a base di piombo e altri materiali tossici
- 41.00.00 - Costruzione di edifici residenziali e non residenziali
- 42.11.00 - Costruzione di strade e autostrade
- 42.12.00 - Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
- 42.13.00 - Costruzione di ponti e gallerie
- 42.21.00 - Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto dei fluidi
- 42.22.00 - Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
- 42.91.00 - Costruzione di opere idrauliche
- 42.99.00 - Costruzione di altre opere di ingegneria civile n.c.a.
- 43.11.00 - Demolizione
- 43.12.01 - Preparazione del sito per scavi archeologici
- 43.12.09 - Altre attività di preparazione del cantiere edile
- 43.13.00 - Trivellazioni e perforazioni
- 43.21.01 - Installazione di impianti di illuminazione e fotovoltaici in edifici
- 43.21.02 - Installazione di cablaggi per telecomunicazioni e altre reti
- 43.21.03 - Installazione di impianti di illuminazione stradale e di piste aeroportuali

- 43.21.04 - Installazione di insegne elettriche e luminarie per feste
- 43.21.05 - Installazione di impianti di illuminazione elettrica votiva e cimiteriale
- 3.22.01 - Installazione di impianti geotermici
- 43.22.02 - Installazione di impianti di depurazione per piscine
- 43.22.03 - Installazione di impianti di spegnimento di incendi
- 43.22.04 - Installazione di impianti di irrigazione per giardini
- 43.22.05 - Installazione di altri impianti termo-idraulici
- 43.22.06 - Installazione di impianti per la distribuzione del gas
- 43.22.07 - Installazione di impianti di riscaldamento e di condizionamento dell'aria
- 43.23.00 - Installazione di sistemi per l'isolamento
- 43.24.01 - Installazione di ascensori e scale mobili
- 43.24.02 - Installazione di insegne non elettriche
- 43.24.09 - Altri lavori di installazione edili n.c.a.
- 43.31.01 - Posa in opera di cartongesso
- 43.31.02 - Altri lavori di intonacatura
- 43.32.02 - Posa in opera di porte non blindate, finestre, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
- 43.33.00 - Rivestimento di pavimenti e di pareti
- 43.34.01 - Tinteggiatura
- 43.34.02 - Posa in opera di vetri
- 43.35.00 - Altri lavori di completamento e finitura degli edifici
- 43.41.00 - Realizzazione di coperture
- 43.42.00 - Altri lavori di costruzione specializzati nella costruzione di edifici
- 43.50.00 - Lavori di costruzione specializzati nell'ingegneria civile
- 43.91.00 - Lavori di muratura
- 43.99.02 - Interventi su siti ed edifici storici e archeologici
- 43.99.09 - Altri lavori vari di costruzione specializzati n.c.a.
- 46.21.10 - Commercio all'ingrosso di cereali
- 46.21.21 - Commercio all'ingrosso di tabacco grezzo
- 46.21.22 - Commercio all'ingrosso di sementi e alimenti per il bestiame
- 46.22.00 - Commercio all'ingrosso di fiori e piante
- 46.35.01 - Commercio all'ingrosso di sigarette elettroniche

- 46.35.09 - Commercio all'ingrosso di prodotti del tabacco n.c.a.
- 46.44.40 - Commercio all'ingrosso di prodotti per la pulizia
- 46.45.00 - Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici
- 46.46.10 - Commercio all'ingrosso di prodotti farmaceutici di base e di preparati farmaceutici
- 46.46.20 - Commercio all'ingrosso di rimedi erboristici
- 46.46.39 - Commercio all'ingrosso di prodotti medicali e ortopedici n.c.a.
- 46.47.10 - Commercio all'ingrosso di mobili per la casa, l'ufficio e i negozi
- 46.47.20 - Commercio all'ingrosso di tappeti per la casa, l'ufficio e i negozi
- 46.48.00 - Commercio all'ingrosso di orologi e di gioielleria
- 46.49.10 - Commercio all'ingrosso di carta, cartone e articoli di cartoleria
- 46.49.91 - Commercio all'ingrosso di articoli promozionali
- 46.49.92 - Commercio all'ingrosso di bomboniere
- 46.49.99 - Commercio all'ingrosso di altri beni di consumo vari n.c.a.
- 46.50.20 - Commercio all'ingrosso di apparecchiature per telecomunicazioni
- 46.61.00 - Commercio all'ingrosso di macchinari, attrezzature e forniture agricole
- 46.62.00 - Commercio all'ingrosso di macchine utensili
- 46.63.00 - Commercio all'ingrosso di macchinari per l'estrazione, l'edilizia e l'ingegneria civile
- 46.64.11 - Commercio all'ingrosso di navi e imbarcazioni
- 46.64.19 - Commercio all'ingrosso di altri mezzi di trasporto
- 46.64.20 - Commercio all'ingrosso di materiale elettrico per impianti industriali
- 46.64.30 - Commercio all'ingrosso di attrezzature per parrucchieri, palestre, solarium e centri estetici
- 46.64.40 - Commercio all'ingrosso di macchine tessili, per la lavorazione delle pelli e del cuoio, per lavanderie e stirerie
- 46.64.51 - Commercio all'ingrosso di macchine e attrezzature per ristoranti e bar
- 46.64.59 - Commercio all'ingrosso di altri macchinari per l'industria alimentare e delle bevande
- 46.64.60 - Commercio all'ingrosso di macchinari e attrezzature per la pulizia
- 46.64.92 - Commercio all'ingrosso di attrazioni per parchi divertimento e parchi tematici e videogiochi
- 46.64.99 - Commercio all'ingrosso di altri macchinari e attrezzature varie n.c.a.



- 46.81.00 - Commercio all'ingrosso di combustibili solidi, liquidi, gassosi e di prodotti derivati
- 46.85.02 - Commercio all'ingrosso di liquidi per inalazione per sigarette elettroniche
- 46.86.20 - Commercio all'ingrosso di fibre tessili
- 46.86.30 - Commercio all'ingrosso di articoli per imballaggio
- 46.86.90 - Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi n.c.a.
- 46.89.00 - Commercio all'ingrosso specializzato di altri prodotti n.c.a.
- 46.90.00 - Commercio all'ingrosso non specializzato
- 47.11.01 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di prodotti alimentari surgelati
- 47.11.02 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di altri prodotti alimentari, bevande o tabacchi
- 47.12.10 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di apparecchiature informatiche ed elettrodomestici
- 47.12.20 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di mobili e articoli per uso domestico
- 47.12.30 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di ferramenta, materiali da costruzione e piante
- 47.12.40 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di cosmetici, articoli di profumeria e detersivi, articoli di cancelleria e giochi
- 47.12.50 - Commercio al dettaglio non specializzato con prevalenza di articoli di abbigliamento e calzature
- 47.12.90 - Commercio al dettaglio non specializzato di altri prodotti n.c.a.
- 47.21.01 - Commercio al dettaglio di frutta e verdura fresca
- 47.21.02 - Commercio al dettaglio di frutta e verdura secca e conservata
- 47.23.00 - Commercio al dettaglio di pesce, crostacei e molluschi
- 47.24.10 - Commercio al dettaglio di pane
- 47.24.20 - Commercio al dettaglio di pasticceria e dolci
- 47.25.00 - Commercio al dettaglio di bevande
- 47.26.01 - Commercio al dettaglio di tabacco in qualsiasi forma
- 47.27.10 - Commercio al dettaglio di latte e prodotti lattiero-caseari
- 47.27.20 - Commercio al dettaglio di caffè
- 47.27.30 - Commercio al dettaglio di integratori alimentari e prodotti dietetici

- 47.27.90 - Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari n.c.a.
- 47.40.10 - Commercio al dettaglio di computer, unità periferiche e software
- 47.40.20 - Commercio al dettaglio di apparecchiature per telecomunicazioni
- 47.40.30 - Commercio al dettaglio di apparecchiature radiotelevisive
- 47.52.40 - Commercio al dettaglio di attrezzature per il giardinaggio e la paesaggistica
- 47.53.12 - Commercio al dettaglio di tende
- 47.54.00 - Commercio al dettaglio di elettrodomestici
- 47.55.10 - Commercio al dettaglio di mobili per la casa
- 47.55.20 - Commercio al dettaglio di altri mobili
- 47.55.30 - Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione
- 47.55.40 - Commercio al dettaglio di articoli per la tavola e la cucina
- 47.55.90 - Commercio al dettaglio di attrezzature per bambini e altri articoli per la casa
- 47.62.10 - Commercio al dettaglio di giornali e altre pubblicazioni periodiche
- 47.69.11 - Commercio al dettaglio di supporti registrati
- 47.69.20 - Commercio al dettaglio di articoli di filatelia, numismatica e da collezionismo
- 47.69.99 - Commercio al dettaglio di altri articoli vari culturali e ricreativi n.c.a.
- 47.71.10 - Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento per adulti
- 47.71.20 - Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento per neonati e bambini
- 47.71.30 - Commercio al dettaglio di articoli di biancheria intima
- 47.71.50 - Commercio al dettaglio di accessori per l'abbigliamento
- 47.72.11 - Commercio al dettaglio di calzature e accessori per calzature per adulti
- 47.72.12 - Commercio al dettaglio di calzature e accessori per calzature per neonati e bambini
- 47.72.20 - Commercio al dettaglio di articoli in pelle e articoli da viaggio
- 47.73.90 - Commercio al dettaglio di altri prodotti farmaceutici
- 47.74.09 - Commercio al dettaglio di altri articoli medicali e ortopedici
- 47.77.00 - Commercio al dettaglio di orologi e articoli di gioielleria
- 47.78.30 - Commercio al dettaglio di combustibile per uso domestico, bombole di gas, carbone e legna da ardere
- 47.78.91 - Commercio al dettaglio di articoli per imballaggio
- 47.78.92 - Commercio al dettaglio di articoli funerari e cimiteriali
- 47.78.93 - Commercio al dettaglio di articoli per adulti
- 47.78.99 - Commercio al dettaglio di altri prodotti vari non di seconda mano n.c.a.

- 47.79.31 - Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento di seconda mano
- 47.79.32 - Commercio al dettaglio di orologi e articoli di gioielleria di seconda mano
- 47.79.39 - Commercio al dettaglio di altri articoli di seconda mano n.c.a.
- 49.41.00 - Trasporto di merci su strada
- 49.42.00 - Servizi di trasloco
- 50.10.00 - Trasporto marittimo e costiero di passeggeri
- 50.20.00 - Trasporto marittimo e costiero di merci
- 50.30.00 - Trasporto per vie d'acqua interne di passeggeri
- 50.40.00 - Trasporto per vie d'acqua interne di merci
- 52.21.50 - Gestione di parcheggi e autorimesse
- 52.21.60 - Attività di traino e soccorso stradale
- 52.22.09 - Altri servizi di supporto al trasporto marittimo e per vie d'acqua interne
- 55.10.00 - Servizi di alloggio di alberghi e simili
- 55.20.41 - Bed and breakfast
- 55.20.42 - Servizi di alloggio in camere, case e appartamenti per vacanze
- 55.20.51 - Servizi di alloggio in aziende agricole
- 55.20.52 - Servizi di alloggio in aziende ittiche
- 55.30.01 - Campeggi
- 55.30.02 - Villaggi turistici e alloggi glamping
- 55.30.03 - Aree attrezzate per veicoli ricreazionali
- 55.30.04 - Marina resort
- 55.90.00 - Altri servizi di alloggio
- 56.11.11 - Attività di ristoranti con servizio al tavolo, escluse gelaterie e pasticcerie
- 56.11.12 - Attività di ristoranti senza servizio al tavolo o da asporto, escluse gelaterie e pasticcerie
- 56.11.21 - Attività di gelaterie con servizio al tavolo
- 56.11.22 - Attività di gelaterie senza servizio al tavolo o da asporto
- 56.11.23 - Attività di pasticcerie con servizio al tavolo
- 56.11.24 - Attività di pasticcerie senza servizio al tavolo o da asporto
- 56.11.91 - Attività di ristoranti connesse alle aziende agricole
- 56.11.92 - Attività di ristoranti connesse alle aziende ittiche
- 56.12.01 - Attività di servizi di ristorazione mobile di ristoranti e altri esercizi di ristorazione simili

- 56.12.02 - Attività di servizi di ristorazione mobile di gelaterie
- 56.12.03 - Attività di servizi di ristorazione mobile di pasticcerie
- 56.30.01 - Attività di somministrazione di bevande in bar e caffetterie
- 56.30.02 - Attività di somministrazione di bevande in lounge cocktail bar
- 56.30.03 - Attività di somministrazione mobile di bevande
- 56.30.04 - Attività di somministrazione di bevande a bordo di mezzi di trasporto
- 63.92.00 - Altre attività dei servizi di informazione
- 68.11.00 - Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri
- 68.12.00 - Sviluppo di progetti immobiliari
- 68.20.01 - Affitto e gestione di terreni per telecomunicazioni propri o in locazione
- 68.20.02 - Affitto e gestione di altri terreni ed edifici non residenziali, impianti e fabbriche propri o in locazione
- 68.20.09 - Affitto e gestione di beni immobili propri o in locazione n.c.a.
- 68.31.00 - Attività di servizi di intermediazione per attività immobiliari
- 68.32.01 - Gestione di beni immobili per conto terzi
- 68.32.09 - Altre attività immobiliari per conto terzi n.c.a.
- 69.10.10 - Attività legali e giuridiche
- 69.10.20 - Attività notarili
- 69.10.30 - Attività di supporto alle attività legali, giuridiche e notarili
- 69.20.01 - Attività di commercialisti
- 69.20.02 - Attività di revisori legali in ambito contabile
- 69.20.03 - Attività di esperti contabili
- 69.20.04 - Attività di consulenti del lavoro
- 69.20.06 - Attività di altri consulenti, periti e altri soggetti simili in ambito tributario e contabile
- 71.11.01 - Progettazione, pianificazione e supervisione di scavi archeologici
- 71.11.09 - Attività di architettura n.c.a.
- 71.12.10 - Attività di ingegneria
- 71.12.20 - Gestione di progetti relativi a opere di ingegneria integrata
- 71.12.30 - Elaborazione e supervisione di progetti da parte di geometri
- 71.12.40 - Attività di cartografia e aerofotogrammetria
- 71.12.50 - Attività di geologia, di prospezione geognostica e mineraria
- 71.20.11 - Collaudi e analisi tecniche per indagini archeologiche

- 71.20.19 - Altri collaudi e analisi tecniche di prodotti
- 71.20.22 - Revisione periodica a norma di legge dell'idoneità alla circolazione di autoveicoli e motocicli
- 72.10.21 - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo della geologia
- 72.20.01 - Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo dell'archeologia
- 73.30.02 - Attività di informazione scientifica inerente prodotti farmaceutici e articoli medicali per scopi promozionali
- 74.12.09 - Altre attività di progettazione grafica e di comunicazione visiva
- 74.14.01 - Attività di progettazione specializzata fornite da disegnatori tecnici
- 74.20.11 - Attività fotografiche fornite da fotoreporter
- 74.20.19 - Altre attività fotografiche specializzate
- 74.20.20 - Attività di sviluppo e stampa e altre attività fotografiche
- 74.91.00 - Attività di servizi di intermediazione e marketing di brevetti
- 74.99.11 - Attività di consulenza agraria fornite da agronomi
- 74.99.12 - Attività di consulenza agraria fornite da agrotecnici
- 74.99.13 - Attività di consulenza agraria fornite da periti agrari
- 74.99.14 - Attività di consulenza agraria fornite da altri economisti specializzati in agricoltura
- 74.99.15 - Attività di consulenza agraria viticolo enologica fornite da enologi
- 74.99.16 - Attività di consulenza agraria viticolo enologica fornite da enotecnici
- 74.99.19 - Altre attività di consulenza agraria n.c.a.
- 74.99.21 - Attività di consulenza in materia di sicurezza e salute dei posti di lavoro
- 74.99.31 - Attività di consulenza in materia di prevenzione e riduzione dell'inquinamento e di gestione dei
- 74.99.32 - Attività di consulenza in materia di gestione delle risorse energetiche, energie rinnovabili ed efficienza energetica
- 4.99.33 - Attività di consulenza in materia di gestione delle risorse idriche, minerali e altre risorse naturali per usi differenti da quelli energetici
- 74.99.41 - Attività di consulenza fornite da enotecari e sommelier
- 74.99.42 - Attività di consulenza in gastronomia
- 74.99.91 - Attività tecniche svolte da periti industriali
- 74.99.92 - Attività di previsione meteorologica
- 74.99.93 - Attività di agenzie, agenti e procuratori per lo spettacolo e lo sport

- 74.99.94 - Attività di consulenza tecnica in ambito grafologico
- 74.99.99 - Tutte le altre attività varie professionali, scientifiche e tecniche n.c.a.
- 75.00.00 - Servizi veterinari
- 77.11.00 - Noleggio e leasing operativo di automobili e autoveicoli leggeri
- 77.12.00 - Noleggio e leasing operativo di autocarri
- 77.21.01 - Noleggio e leasing operativo di biciclette
- 77.21.02 - Noleggio e leasing operativo di imbarcazioni da diporto senza operatore
- 77.34.00 - Noleggio e leasing operativo di mezzi di trasporto marittimi, fluviali e lacustri
- 77.39.10 - Noleggio e leasing operativo di altri mezzi di trasporto terrestre
- 77.40.00 - Concessione dei diritti di sfruttamento di proprietà intellettuale, escluse le opere soggette a diritto d'autore
- 79.11.00 - Attività di agenzie di viaggio
- 79.12.00 - Attività di tour operator
- 79.90.04 - Altre attività di assistenza turistica
- 81.10.00 - Attività di servizi integrati agli edifici
- 82.10.00 - Attività amministrative e di supporto per le funzioni di ufficio
- 82.92.10 - Attività di imballaggio di generi alimentari
- 82.92.20 - Attività di imballaggio di generi non alimentari
- 82.99.11 - Fornitura di assistenza per la registrazione di autoveicoli
- 82.99.19 - Richiesta certificati e disbrigo pratiche n.c.a.
- 82.99.91 - Rilevamento del consumo di calore e acqua calda
- 82.99.99 - Tutti gli altri servizi vari di supporto alle imprese n.c.a.
- 85.32.01 - Istruzione secondaria professionale erogata da scuole di vela e navigazione
- 85.32.03 - Istruzione secondaria professionale erogata da scuole di guida
- 85.52.01 - Corsi di danza
- 85.53.00 - Attività di scuole guida
- 86.10.00 - Attività ospedaliere
- 86.21.00 - Attività di medicina generale
- 86.22.01 - Trattamenti di chirurgia estetica
- 86.22.02 - Altre attività di medicina specialistica svolte da medici specialisti indipendenti
- 86.22.03 - Altre attività di medicina specialistica svolte presso cliniche e centri specialistici
- 86.23.00 - Attività odontoiatriche

- 86.91.01 - Attività di diagnostica per immagini
- 86.91.02 - Attività di laboratorio medico
- 86.92.00 - Trasporto di pazienti in ambulanza
- 86.93.00 - Attività di psicologi e psicoterapeuti, esclusi i medici
- 86.94.01 - Attività infermieristiche
- 86.94.02 - Attività ostetriche
- 86.95.00 - Attività di fisioterapia
- 86.96.01 - Chinesiologia
- 86.96.09 - Attività di medicine complementari e alternative n.c.a.
- 86.99.01 - Tecniche di trattamento del corpo
- 86.99.02 - Danza-movimento terapia
- 86.99.03 - Attività di psicomotricità
- 86.99.09 - Altre attività varie per la salute umana n.c.a.
- 91.30.02 - Creazione e gestione di apparecchiature multimediali per l'accompagnamento alle visite in musei e altri siti culturali
- 92.00.01 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone (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
- 93.11.10 - Gestione di piscine
- 93.11.90 - Gestione di altri impianti sportivi
- 93.13.01 - Attività di studi di yoga, pilates e Tai Chi
- 93.13.09 - Altre attività dei centri di fitness
- 93.29.10 - Gestione di piste e sale da ballo
- 93.29.20 - Gestione di stabilimenti balneari
- 93.29.30 - Gestione di apparecchi da intrattenimento che non consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone
- 95.25.00 - Riparazione e manutenzione di orologi e gioielli
- 95.31.10 - Riparazione e manutenzione meccanica, elettrica ed elettronica di autoveicoli
- 95.31.20 - Riparazione e manutenzione di carrozzerie di autoveicoli
- 95.31.30 - Riparazione, montaggio o sostituzione di pneumatici e camere d'aria di autoveicoli

- 95.31.91 - Lavaggio di autoveicoli
- 95.31.92 - Riparazione e manutenzione di cellule abitative per caravan e autocaravan
- 95.31.99 - Altre attività di riparazione e manutenzione di autoveicoli n.c.a.
- 95.32.00 - Riparazione e manutenzione di motocicli
- 96.21.00 - Servizi di parrucchieri e barbieri
- 96.30.01 - Servizi di pompe funebri
- 96.30.02 - Servizi di sepoltura
- 96.30.09 - Servizi funerari e attività connesse n.c.a.
- 96.91.00 - Fornitura di servizi domestici
- 96.99.11 - Servizi di presa in pensione e custodia per animali da compagnia
- 96.99.12 - Servizi di toelettatura per animali da compagnia
- 96.99.13 - Servizi di addestramento per animali da compagnia
- 96.99.14 - Gestione di rifugi per animali
- 96.99.19 - Servizi di cura per animali da compagnia n.c.a.
- 96.99.92 - Servizi di incontro ed eventi simili
- 96.99.93 - Servizi di organizzazione di feste e cerimonie
- 96.99.94 - Servizi di consulenza di immagine
- 96.99.99 - Tutte le altre attività varie di servizi alla persona n.c.a.



# L'Approfondimento

## L'affrancamento straordinario delle riserve in sospensione

---

### PREMESSA

Nell'ambito del Decreto c.d. "Revisione IRPEF - IRES", emanato in attuazione della Riforma fiscale, è stata proposta la possibilità di affrancare le riserve e/o i fondi in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio chiuso al 31.12.2023.

L'affrancamento straordinario riguarda, tutto o in parte, l'ammontare residuo delle riserve iscritte in bilancio al 31.12.2024 e richiede il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 10%, da effettuare in forma rateizzata (4 rate annuali), la prima delle quali entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi 2024.

In particolare, è possibile affrancare i saldi attivi iscritti in bilancio in occasione della rivalutazione dei beni d'impresa per i quali, contestualmente alla rivalutazione, non si era provveduto alla relativa "liberazione" (c.d. rivalutazione civilistica e fiscale senza affrancamento).

Con il versamento dell'imposta sostitutiva pari al 10%, è possibile liberare i saldi attivi che, pertanto, possono essere distribuiti senza concorrere a formare il reddito della società. La tassazione in capo ai soci varia a seconda che si tratti di società di capitali o società di persone.

### LE RISERVE AFFRANCABILI

L'affrancamento straordinario riguarda:

1. i saldi attivi di rivalutazione in sospensione d'imposta. Trattasi delle somme accantonate in un'apposita riserva ovvero imputate a capitale in occasione della rivalutazione dei beni aziendali per un importo pari alla differenza tra il maggior valore del bene e l'imposta sostitutiva versata. In altre parole, la riserva in sospensione d'imposta accantonata a bilancio (nel nostro caso, la riserva di rivalutazione) dovrebbe essere iscritta per il valore rivalutato del bene, al netto dell'imposta sostitutiva versata. Le riserve di rivalutazione interessate dalla previsione in esame

sono, ad esempio, quelle iscritte in bilancio in occasione della rivalutazione prevista dalle seguenti disposizioni:

- art. 1, commi da 889 a 896, Legge n. 208/2015 (Finanziaria 2016);
- art. 1, commi da 556 a 562, Legge n. 232/2016 (Finanziaria 2017);
- art. 1, commi da 940 a 946, Legge n. 145/2018 (Finanziaria 2019);
- art. 1, commi da 696 a 703, Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020);
- artt. 6-bis e 12-ter, DL n. 23/2020;
- art. 110, DL n. 104/2020 (quest'ultima a condizione che la rivalutazione sia stata effettuata con effetti sia civilistici che fiscali).

Naturalmente, per i saldi attivi non affrancati (a seguito, ad esempio, di una rivalutazione dei beni con valenza civilistica e fiscale) le disposizioni in materia di rivalutazione prevedono che, in caso di distribuzione ai soci, l'importo, aumentato dell'imposta sostitutiva dovuta in sede di rivalutazione, concorre alla formazione del reddito imponibile:

- del soggetto che ha effettuato la rivalutazione. In tal caso è riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferita al saldo attivo attribuito;
- dei soci.

Più specificamente, l'importo accantonato è soggetto a tassazione (in capo alla società ed ai soci) soltanto in caso di attribuzione ai soci o partecipanti, anche laddove la riserva venga imputata ad incremento del capitale e poi si proceda alla successiva delibera di riduzione del capitale sociale.

Si rammenta che l'utilizzo del saldo attivo per la copertura di perdite con corrispondente riduzione della relativa riserva:

- è fiscalmente irrilevante e non determina alcuna tassazione; dello stesso parere è l'AIDC che, nella norma di comportamento n. 211, ha ribadito che qualunque ipotesi diversa dalla attribuzione ai soci non comporta l'emersione di reddito imponibile, né in capo alla società né in capo ai soci;
- non consente la distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta con delibera dell'assemblea straordinaria;

Si ricorda infine che la tassazione non ha luogo se:

- l'impresa ha adottato la rivalutazione senza opzione per il riconoscimento fiscale del maggior valore (cd. rivalutazione gratuita); mancando il

presupposto della deducibilità fiscale dei maggiori ammortamenti, la riserva non è tassabile in capo alla società ma solo in capo ai soci all'atto della distribuzione;

- l'impresa si è avvalsa dell'istituto dell'affrancamento della riserva, con applicazione dell'imposta sostitutiva pari al 10%; in questo caso, anche la distribuzione in capo ai soci non è tassabile;
- la rivalutazione è eseguita da soggetti in contabilità semplificata, nel qual caso la disciplina del saldo attivo di rivalutazione non è operativa (articolo 9, comma 2, D.M. 162/2001).

2. fondi e/o riserve in sospensione d'imposta. Tali fondi e/o riserve sono "in sospensione" in quanto, per le somme in essi accantonate, l'imposizione fiscale in capo alla società ed ai soci è rinviata al momento della loro distribuzione ovvero al verificarsi di uno dei presupposti previsti dalla norma che determinano il venir meno del regime di sospensione. Va considerato che tutti i saldi attivi in sospensione d'imposta sono affrancabili, come stabilito dall'articolo 14, D.lgs. 192/2024:

- a condizione che siano esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023 (bilancio 2023 per le società con esercizio coincidente con l'anno solare);
- in tutto o in parte, per l'ammontare che residua al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (31.12.2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Di fatto, tutti i saldi attivi in sospensione d'imposta devono essere presenti sia nel bilancio 2023 che nel bilancio 2024 e possono essere affrancate fino a concorrenza dell'ammontare risultante da bilancio 2024.

## LE RISERVE NON AFFRANCABILI

Come sopra accennato, l'affrancamento non interessa:

1. le riserve di rivalutazione dei beni d'impresa "gratuita", ovvero con effetti esclusivamente civilistici ai sensi degli articoli 15, D.L. 185/2008 e 110, D.L. 104/2020. In tal caso, infatti, la riserva di rivalutazione non è in sospensione d'imposta bensì costituisce una riserva di utili, come tale tassata soltanto in capo ai soci all'atto della distribuzione;

2. le riserve di rivalutazione già affrancate che, in caso di distribuzione, non producono tassazione in capo ai soci;
3. come evidenziato nella Relazione illustrativa al D.lgs. 192/2024 “eventuali riserve il cui vincolo di «indisponibilità» fiscale è determinato sulla base di imposte diverse da quelle sui redditi o dall'imposta regionale sulle attività produttive. Si pensi, ad esempio, all'imposta straordinaria (dovuta sugli extraprofitti delle banche) di cui all'articolo 26 (D.L. 104/2023) ... che al comma 5-bis dispone la facoltà per i soggetti interessati dalla misura, in luogo del versamento del contributo straordinario, di «destinare, in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024, a una riserva non distribuibile un importo non inferiore a due volte e mezza l'imposta calcolata»

## MODALITA' DI AFFRANCAMENTO

L'affrancamento straordinario che, come accennato, può essere effettuato per l'intero ammontare accantonato in ciascun saldo attivo soltanto per una parte dello stesso, si realizza con il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 10%.

Va considerato che ai fini dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione lo stesso, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 01.03.2022, n. 6/E accogliendo l'orientamento della giurisprudenza, va assunto “tenendo conto dell'importo così come risultante in bilancio, ossia al netto dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione”.

L'imposta dovuta:

- è sostitutiva delle imposte dirette e dell'IRAP;
- è liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (mod. REDDITI 2025 relativo al 2024);
- va “obbligatoriamente” versata in 4 rate annuali di pari importo di cui:
  - o la prima entro il termine di versamento del saldo delle imposte relative al 2024;
  - o le successive (seconda / terza / quarta) entro il termine rispettivamente previsto per il versamento del saldo delle imposte relative ai periodi d'imposta successivi.

## EFFETTI DELL’AFFRANCAMENTO

L'affrancamento consente di “liberare” i saldi attivi che, in tal modo, perdono lo *status* di saldi in sospensione d'imposta; in caso di distribuzione ai soci o di altri utilizzi, le somme in essi accantonate non sono assoggettate a tassazione in capo alla società.

Va considerato che, in caso di distribuzione di saldi attivi di rivalutazione, a seguito dell'affrancamento al 10%, viene meno la possibilità, per il soggetto che ha effettuato la rivalutazione, di usufruire del credito d'imposta corrispondente all'imposta sostitutiva a suo tempo pagata. Tale credito è stato previsto al fine di evitare la doppia tassazione in capo alla società delle somme distribuite: una prima volta attraverso l'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione e una seconda volta con la liquidazione delle imposte dovute all'atto della distribuzione.

Ora, poiché l'affrancamento consente di evitare la tassazione in capo alla società al momento della distribuzione, il credito d'imposta non ha motivo di essere riconosciuto.

Merita evidenziare che, come precisato nella citata Relazione illustrativa “l'affrancamento si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi contenente i dati e gli elementi per la determinazione del relativo tributo”.

Si ricorda che nelle società di capitali, tuttavia, l'affrancamento con il versamento dell'imposta sostitutiva del 10% comporta che, in caso di successiva distribuzione ai soci dei saldi attivi affrancati, la tassazione degli stessi avviene esclusivamente in capo a questi ultimi, secondo le ordinarie regole previste per gli utili. Pertanto, diversamente da quanto potrebbe accadere in caso di assegnazione agevolata dei beni ai soci o di trasformazione agevolata di una società commerciale in una società semplice, in cui l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta con la “flat tax” al 13% libera da tassazione anche i soci destinatari di una eventuale distribuzione, l'affrancamento straordinario dei saldi attivi in sospensione d'imposta mediante pagamento di una imposta sostitutiva pari al 10%, per le società di capitali, produce effetti fiscali in capo ai soci in caso di successiva distribuzione, i quali percepiranno il dividendo al netto della ritenuta d'acconto al 26%.

### Esempio.

GAMMA SRL, il cui capitale sociale è detenuto per il 50% dal socio Rossi e per il 50% dal socio Verdi, presenta nel bilancio chiuso al 31.12.2024 un saldo attivo di rivalutazione (Legge 145/2018) pari a 84.000 euro, a seguito di una rivalutazione dei beni d'impresa pari

a 100.000 euro. L'imposta sostitutiva pari al 16%, pagata per dare valenza anche fiscale alla rivalutazione, è pari a 16.000 euro.

Il carico fiscale complessivo in capo ai soci e alla società in caso di affrancamento e di eventuale distribuzione, è così determinato:

SOCIETÀ	SENZA AFFRANCAMENTO	CON AFFRANCAMENTO
Saldo attivo netto di rivalutazione	84.000	84.000
IRES (24%)	$100.000 \times 24\% = 24.000$	//
Credito d'imposta riconosciuto in caso di distribuzione	16.000	//
<b>IRES dovuta</b>	$24.000 - 16.000 = 8.000$	//
<b>IRAP (3,9%)</b>	$100.000 \times 3,9\% = 3.900$	//
FALT TAX 10%	//	$84.000 \times 10\% = 8.400$
Utile netto	$84.000 - 11.900 = 72.100$	$84.000 - 8.400 = 75.600$
Utile socio Rossi	36.050	37.800
Utile socio Verdi	36.050	37.800
Dividendo socio Rossi	$36.050 \times 26\% = 9.373$	$37.800 \times 26\% = 9.828$
Dividendo socio Verdi	$36.050 \times 26\% = 9.373$	$37.800 \times 26\% = 9.828$
<b>Carico fiscale TOTALE</b>	<b>30.646</b>	<b>28.056</b>

## ALTRE CONSIDERAZIONI

Merita evidenziare che la riserva in sospensione d'imposta, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta 08.08.2019, n. 332, confluisce tra le riserve di utili "propriamente dette" nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione.

Pertanto non si pone la questione se la stessa sia formata ante o post 2017 al fine di individuare la modalità di tassazione (ritenuta a titolo d'imposta 26% per le partecipazioni non qualificate ovvero concorrenza al reddito complessivo nella misura del 40%, 49,72%,

58,14% per le partecipazioni qualificate in caso di utili prodotti fino al 31.12.2017 e ritenuta a titolo d'imposta del 26% a prescindere dalla tipologia di partecipazione per gli utili post 31.12.2017).

La riserva costituita dal saldo attivo di rivalutazione, ancorché formatasi in anni passati, è comunque assoggettata, all'atto della distribuzione, alla ritenuta a titolo d'imposta del 26% a prescindere dalla tipologia di partecipazione (qualificata o non qualificata) detenuta dal socio.

Per effetto dell'affrancamento dei saldi attivi in sospensione d'imposta, gli stessi assumono la natura di riserve di utili e pertanto trova applicazione la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, secondo periodo, TUIR, in base alla quale "indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile di esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 (riserve di capitale) per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta".

Pertanto, se la società dispone di utili d'esercizio o di utili accantonati a riserva, in presenza di una delibera assembleare che prevede la distribuzione ai soci di riserve di capitale (ad esempio, sovrapprezzo azioni, versamenti a fondo perduto o in c/capitale, etc.) tale volontà non ha rilevanza fiscale in quanto per i soci le somme percepite sono comunque tassabili alla stregua degli utili. A seguito dell'affrancamento con conseguente "trasformazione" della riserva in sospensione d'imposta in riserva di utili, in caso di distribuzione di riserve di capitale la presunzione di cui al citato articolo 47, TUIR si applica tenendo conto anche delle riserve affrancate.

## **SOCIETA' DI PERSONE**

Nelle società di persone in contabilità ordinaria il mancato affrancamento dei saldi attivi in sospensione d'imposta determina, all'atto della relativa distribuzione, un incremento dell'imponibile fiscale della società, da assoggettare ad imposizione in capo ai soci per trasparenza.

Con l'affrancamento, a fronte del versamento dell'imposta sostitutiva del 10%, si ottiene la liberazione dei saldi attivi, con la conseguenza che all'atto della distribuzione, non determinandosi alcun incremento dell'imponibile fiscale in capo alla società, non si realizza altresì alcuna imposizione fiscale nei confronti dei soci.

In altre parole, a differenza delle società di capitali nelle quali la distribuzione di un saldo affrancato determina l'insorgere della ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%, l'affrancamento del saldo attivo in sospensione d'imposta non genera imposte a carico dei soci, in caso di distribuzione.

L'affrancamento nelle società di persone risulta particolarmente vantaggioso. Nel valutare la convenienza di tale operazione va peraltro considerato che, ai sensi dell'articolo 68, comma 6, TUIR, quanto attribuito al socio per trasparenza concorre alla formazione del costo fiscale della partecipazione; tale costo infatti aumenta per i redditi imputati al socio, diminuisce per le perdite imputate e degli utili distribuiti al socio, fino a concorrenza dei redditi imputati.

All'atto dell'affrancamento, il costo fiscale della partecipazione del socio aumenta; qualora successivamente la riserva affrancata venga distribuita si determina una riduzione di tale costo.



# Le prossime scadenze



16 febbraio 2025

---

## **IVA- LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro il quale i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

---

## **RINVIO 2° ACCONTO IRPEF**

Termine per versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi non superiori a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024, la seconda rata.

---

## **CONTRIBUENTI TRIMESTRALI "SPECIALI"**

Termine ultimo per operare la liquidazione relativa al 4° trimestre 2024 e per versare l'eventuale imposta a debito per distributori di carburante, autotrasportatori, imprese erogatrici di servizi pubblici relativi a somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica e simili, esercenti arti e professioni sanitarie che effettuano solo operazioni esenti e acquisti di oro industriale (es.: odontotecnici).

---

## **CONTRATTI DI SUB-FORNITURA**

Termine per liquidare e versare l'Iva dovuta relativa al 4° trimestre 2024 da parte dei contribuenti Iva trimestrali che effettuano operazioni derivanti da contratti di sub-fornitura (art. 74, c. 5 D.P.R. 633/1972).

---

## **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per versare la quarta rata del contributo fisso minimo 2024.

---

---

#### **INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE**

Termine per versare i premi per il saldo 2024 e acconto 2025 per la comunicazione di riduzione delle retribuzioni presunte esclusivamente con modalità telematica.

---

20 febbraio 2025

#### **ENASARCO – VERSAMENTO CONTRIBUTI**

Termine entro il quale versare i contributi previdenziali relativi al trimestre ottobre-dicembre 2024.

---

25 febbraio 2025

#### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre che delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

---

28 febbraio 2025

#### **COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE**

Termine per inviare telematicamente la comunicazione dati delle liquidazioni periodiche relative al 4° trimestre 2024.

---

#### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine per versare l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche relative al 4° trimestre 2024.

---

#### **INAIL**

Termine per presentare le denunce retributive annuali.

---

2 marzo 2025

#### **CONTRATTI DI LOCAZIONE**

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza dal 1.02.2025, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

---

---

16 marzo 2025

#### **IVA- LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro il quale i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare

---

l'eventuale imposta a debito.

---

#### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

---

#### **RINVIO 2° ACCONTO IRPEF**

Termine per versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi non superiori a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024, la terza rata.

---

#### **VERSAMENTO**

Termine per versare, in unica soluzione o come 1<sup>a</sup> rata, l'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33.

---

#### **CU 2025**

Termine entro cui inviare la CU all'Agenzia delle Entrate e al percipiente.

---

#### **VERSAMENTO TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE**

Termine entro cui versare la tassa annuale di concessione governative relativa alla bollatura e numerazione dei libri e registri delle società di capitali e consorzi tra enti.

---