



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

www.nazzaropaolo.it

Strada delle Marche n. 90 - Pesaro (PU)

tel. 0721.1792309 - cell. 328 3893557

paolo@nazzaropaolo.it paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 4 del 18.04.2025

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA - Al via i nuovi codici attività ATECO: cosa cambia ai fini IVA	pag. 2
IVA - Omessa registrazione delle fatture di acquisto entro i termini di presentazione della dichiarazione: perdita del diritto alla detrazione e sanzione.....	pag. 4
IVA - Ritenute di garanzia: split payment e fatturazione	pag. 4
IVA - Accordo transattivo per chiusura di lite giudiziale: somma esclusa da Iva	pag. 4
IVA - Novità sulla mancata o errata fatturazione (versione 1.10 Guida Agenzia delle Entrate)	pag. 5
Registro - Imposta di registro per la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli: aliquota applicabile	pag. 6

IVA - Al via i nuovi codici attività ATECO: cosa cambia ai fini IVA

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risposta Interpello n. 24 del 8 aprile 2025

Sintesi: I codici ATECO (acronimo di ATività ECONomiche) sono dei codici numerici che identificano in modo univoco ogni tipo di attività economica. Sono obbligatori per l'apertura di una partita IVA e in generale per tutti gli adempimenti fiscali.

Il 1° gennaio 2025 è entrata in vigore la nuova classificazione Ateco 2025, in sostituzione della classificazione Ateco 2007 - Aggiornamento 2022.

Tuttavia, come si legge nella nota informativa dell'11 dicembre 2024 di Istat, Unioncamere e Agenzia delle entrate **l'adozione operativa dei nuovi codici è fissata al 1° aprile 2025**, data, a partire dalla quale, dovranno essere utilizzati i nuovi codici per fini amministrativi e fiscali.

I Comuni sono contraddistinti dal codice Ateco **84.11.10 (attività degli organi legislativi ed esecutivi, centrali e locali)**, che va utilizzato sia in sede di compilazione delle dichiarazioni IVA, IRAP, modello 770 e CU, sia in occasione di variazioni anagrafiche (es. variazione sindaco). **Tale codice è rimasto invariato.**

Le istruzioni dell'Agenzia delle entrate: con la **risoluzione n. 24 dell'8 aprile 2025** l'AdE ha fornito alcune indicazioni in riferimento all'adozione della nuova classificazione Ateco 2025, entrata in vigore il 1° gennaio 2025, ma operativa dal 1° aprile 2025 ed è valida sia per i contribuenti che per le Pubbliche Amministrazioni.

Per prima cosa, l'Agenzia evidenzia che i contribuenti possono verificare i codici Ateco collegati alla propria posizione fiscale (sia quello prevalente che quelli secondari) e registrati in Anagrafe Tributaria accedendo alla propria **area riservata**. Per fare questo, una volta effettuato l'accesso, si deve consultare la sezione "Cassetto fiscale – Consultazioni – Anagrafica".

L'adozione della classificazione aggiornata **non comporta l'obbligo di presentare una dichiarazione di variazione dei dati** (Modello AA7/10). Tuttavia, alla presentazione della prima dichiarazione di variazione dei dati sarà necessario comunicare i codici delle attività esercitate coerentemente con la nuova classificazione Ateco 2025. Per i Comuni, non si pongono particolari problemi, in quanto il codice principale con il quale sono identificati, ovvero l'**84.11.10**, è rimasto il medesimo (così ad es. per la presentazione del modello AA7/10 in occasione della variazione del sindaco, si continuerà ad usare lo stesso codice Ateco).

Per chi è iscritto al Registro delle imprese, l'Agenzia ricorda che la variazione deve essere comunicata attraverso la Comunicazione Unica (ComUnica), disponibile tramite Unioncamere.

Dichiarazioni IVA 2025: Per le dichiarazioni IVA2025 (relativa all'anno 2024), anche se presentate dopo il 1° aprile 2025, è possibile indicare i codici ATECO 2007 (ovvero i vecchi codici). Nel caso si vogliano indicare subito i nuovi codici ATECO 2025, si dovrà riportare il codice 1 nella casella "Situazioni particolari" presente nel frontespizio del modello, come indicato nella Faq pubblicata sul sito dell'Agenzia il 5 marzo 2025.

Per quanto riguarda i Comuni, vista la ri-conferma del codice 84.11.10, ed in particolare con riferimento alle dichiarazioni IVA successive a quella del 2025, non si verrà comunque a verificare alcun effetto nemmeno sulle future dichiarazioni IVA (e neanche per le dichiarazioni IRAP, 770 e CU), nel caso siano composte da un unico modulo e tutte le attività siano ricomprese nell'unico codice 84.11.10.

Diversamente, nel caso siano presenti più moduli IVA, dovuti alla presenza di attività con contabilità IVA separate, a partire dalla dichiarazione IVA del prossimo anno, sarà necessario fare attenzione ai moduli successivi al primo, in quanto dovranno riportare il codice Ateco aggiornato dell'attività prevalente di riferimento di quel modulo.

La tavola di raccordo tra i "vecchi" ed i "nuovi" codici ATECO è disponibile sul sito ISTAT al seguente indirizzo **Documentazione tecnica e classificazioni – Istat** e consultando la tabella xls di raccordo tra ATECO 2025 – ATECO 2022.

La Tabella è utile al fine di verificare se i codici utilizzati fino al 31.03.2025 hanno subito modifiche nella nuova classificazione.

Di seguito si riporta l'elenco dei principali codici ATECO utilizzati dai Comuni nello svolgimento delle attività commerciali più frequenti nella pratica:

Nuovi codici ATECO 2025	Nuova descrizione	Codice variato	Vecchi codici ATECO 2022	Vecchia descrizione
84.11.10	Attività degli organi legislativi ed esecutivi e delle amministrazioni centrali e locali	NO	84.11.10	Attività degli organi legislativi ed esecutivi, centrali e locali; amministrazione finanziaria; amministrazioni regionali, provinciali e comunali
49.31.01	Trasporto di linea di passeggeri su strada specializzato per visite turistiche	SI	49.39.09	Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri n.c.a.
56.22.02	Altri servizi di ristorazione	SI	56.29.10	Mense
88.91.00	Attività di assistenza diurna per l'infanzia	NO	88.91.00	Servizi di asili nido; assistenza diurna per minori disabili
91.21.00	Attività di musei e collezioni	SI	91.02.00	Attività di musei
93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi	NO	93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.

Come già precisato, non è necessaria nessuna comunicazione di variazione nel caso il codice di alcuni servizi sia variato (come ad es. per quanto riguarda le mense scolastiche o il trasporto scolastico).

L'utilizzo dei nuovi codici Ateco 2025 diverrà obbligatoria a partire dalla dichiarazione IVA2026 relativa al periodo d'imposta 2025, ed è quindi necessario aggiornare l'anagrafica del servizio nelle impostazioni del proprio software, indicando i nuovi codici ATECO.

IVA – Omessa registrazione delle fatture di acquisto entro i termini di presentazione della dichiarazione: perdita del diritto alla detrazione e sanzione

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risposta Interpello n. 115 del 17 aprile 2025

Sintesi: L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 115/2025, conferma il suo orientamento: chi non provvede alla tempestiva annotazione delle fatture nel registro/sezionale acquisti, al più tardi, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto, non potrà detrarre la relativa IVA e sarà soggetto a una sanzione amministrativa che varia da un minimo di euro 250 a un massimo di euro 2.000.

Il caso specifico: Il caso esaminato riguarda una fattura d'acquisto ricevuta nel 2023, ma non annotata nel registro IVA di quell'anno né riportata nel sezioneale IVA per le fatture ricevute nel 2023 e registrate nel 2024 entro la scadenza della dichiarazione IVA 2023. Di conseguenza, la dichiarazione IVA 2023 non includeva l'IVA detraibile relativa a tale acquisto non registrato. Il contribuente ha chiesto se fosse possibile recuperare la detrazione presentando una dichiarazione integrativa a favore.

L'orientamento dell'Agenzia e della Giurisprudenza Europea: L'Agenzia richiama la circolare 1/E/2018, in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (causa C-152/02). Secondo tale orientamento, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione IVA dal momento del ricevimento della fattura e, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto, previa registrazione della fattura nel registro ex articolo 25 Dpr 633/72.

L'Agenzia precisa che **la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per recuperare l'IVA non detratta è ammessa, entro i termini di accertamento, solo se il contribuente, pur avendo ricevuto e registrato correttamente la fattura, ha omesso per errore di esercitare il diritto alla detrazione tempestivamente** (come chiarito nella risposta a interpello n. 479/E).

Secondo l'Agenzia, **la mancata detrazione nonostante la sussistenza dei requisiti** (sostanziale e formale) e la corretta registrazione della fattura **costituisce un errore** (vizio della volontà) **che consente la rettifica della dichiarazione IVA. Diversamente, l'omessa registrazione della fattura, pur avendola a disposizione, non configura un errore rilevante ed essenziale che giustifichi la presentazione di una dichiarazione integrativa per il recupero dell'IVA.**

Oltre a non poter recuperare l'IVA non detratta nei termini, il contribuente che omette di registrare la fattura è soggetto alla sanzione fissa da 250 a 2.000 euro prevista dall'articolo 6, comma 1, Dlgs. 471/97, per violazione degli obblighi relativi alle operazioni imponibili, applicabile anche alle fatture passive.

IVA – Ritenute di garanzia: split payment e fatturazione

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risposta Interpello n. 52 del 28 febbraio 2025

E' ormai assodato che, qualora un soggetto effettui delle prestazioni verso un ente pubblico, l'operazione sarà soggetta al regime di split payment (art. 17-ter, Dpr 633/1972), per cui il versamento dell'IVA resta ancorato al pagamento del corrispettivo salva l'opzione, da parte dell'ente, per l'esigibilità IVA anticipata al momento del ricevimento o della registrazione di ogni singola fattura (Dm 23 gennaio 2015; circolari 15/E/2015 e 27/E/2017).

L'Agenzia delle entrate con la risposta n. 52 del 28.02.2025 ha ribadito che la fatturazione delle operazioni in regime di split payment deve avvenire secondo le ordinarie regole connesse al **momento di effettuazione dell'operazione** come disciplinato dall'art. 6 del DPR 633/1972 e quindi **a prescindere dal momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta**, non trovando eccezione nemmeno nel caso in cui il **contratto preveda l'effettuazione di ritenute a garanzia**, in sede di pagamento, con differimento dell'esigibilità dell'imposta.

Il caso prospettato riguarda un **contratto di appalto pubblico** con previsione di una **ritenuta dello 0,50%**. Ai sensi dell'art. 11, co. 6, D.Lgs. n. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici), la stazione appaltante paga il corrispettivo dovuto **trattenendo un importo a titolo di garanzia** (nella misura dello **0,5%**) nelle more della chiusura del contratto e dopo l'approvazione del certificato di verifica di conformità (art. 116, D.Lgs. n. 36/2023) e previa acquisizione del Documento unico di regolarità contributiva (Durc).

Il committente pubblico intendeva richiedere all'appaltatore il rinvio della fatturazione dell'importo corrispondente a tali ritenute, in considerazione del fatto che l'esigibilità dell'imposta è fissata in coincidenza con il pagamento. L'esigenza dell'ente era connessa a una semplificazione dei propri adempimenti di gestione della Piattaforma dei crediti commerciali cui sono tenuti gli enti pubblici.

L'agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito che **l'importo delle ritenute è una componente integrante del corrispettivo**, ha confermato che il meccanismo dello split payment non muta la struttura giuridica del rapporto tributario e che quindi il debitore dell'imposta rimane il cedente/prestatore, con obbligo di fatturazione secondo le regole generali.

Sebbene la risposta non si soffermi sulla qualificazione dell'operazione tra cessione di bene o prestazione di servizio, emergono chiaramente i principi cui occorre attenersi:

- **nel caso delle prestazioni di servizi**, il prestatore ha facoltà di collocare la fatturazione dell'intero importo, **comprensivo della ritenuta di garanzia**, alla maturazione periodica del corrispettivo (ex. art. 13, DPR 633/1972, risoluzione n. 146/E/2007) come pure per l'importo effettivamente corrisposto all'appaltatore, in sede di liquidazione finale (Nota agenzia delle Entrate 954-51175/2013; Corte di Cassazione 16977/2012). L'esigibilità dell'IVA split sulla ritenuta di garanzia sarà comunque vincolata all'effettiva corresponsione all'appaltatore.
- **nel caso di cessione di beni**, il fornitore è obbligato ad emettere la fattura in relazione al momento di consegna o spedizione del bene in misura pari all'intero corrispettivo pattuito, comprensivo della ritenuta che pure avrà esigibilità in epoca successiva.

IVA - Accordo transattivo per chiusura di lite giudiziale: somma esclusa da Iva

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risposta Interpello n. 85 del 1 aprile 2025

L'agenzia delle Entrate ha fornito **indicazioni sul regime Iva derivante da un accordo transattivo** (articolo 1965 del Codice civile) per chiusura di lite giudiziale pendente in Corte d'Appello.

L'accordo, che contiene al suo interno l'obbligo di pagare una somma a titolo di contributo per spese legali all'avvocato della controparte, prevede, a fronte della rinuncia all'appello pendente presso la Corte:

- a) di ritenere estinta l'obbligazione risarcitoria, stabilita dalla sentenza di primo grado, a carico di una parte, per effetto di quanto già corrisposto dalla compagnia di assicurazione;
- b) l'obbligo, in capo alla stessa parte, di pagamento di una somma a titolo di contributo per le spese legali versato direttamente al legale della controparte.

L'agenzia precisa che **l'importo scaturente dall'accordo è escluso da Iva per carenza del presupposto oggettivo, dal momento che lo stesso non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi**. La parte resta, infatti, estranea al rapporto di mandato professionale che lega l'avvocato (in favore del quale viene effettuato il versamento della somma di denaro) alla sua controparte.

Di conseguenza, **sulla somma si applica l'imposta proporzionale di registro al 3%** (articolo 29, Dpr 131/1986; articolo 9, della Tariffa, Parte I, allegata al Dpr 131/1986).

IVA - Novità sulla mancata o errata fatturazione (versione 1.10 Guida Agenzia delle Entrate)

Rif.: Guida operativa agenzia delle Entrate 1° aprile 2025

La versione 1.10 della Guida dell'Agenzia delle Entrate introduce nuove disposizioni riguardanti l'omessa o irregolare fatturazione da parte del fornitore. In tali situazioni, per evitare la sanzione del 70% dell'imposta (minimo 250 euro) prevista dall'articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997, l'acquirente deve ora inviare al Sistema di Interscambio (SdI) un file con **Tipo Documento TD29**.

Dal 1° settembre 2024 (Dlgs 87/2024), non è più richiesta l'emissione di un'autofattura, ma una semplice **comunicazione** tramite il documento TD29. Questo documento non ha rilevanza ai fini IVA e non consente la detrazione dell'imposta sull'acquisto. Tuttavia, la comunicazione deve contenere i dati ordinari della fattura (articolo 21, comma 2, Dpr 633/1972), inclusi natura, qualità e quantità dei beni/servizi e l'ammontare del corrispettivo.

Diversamente, il **Tipo Documento TD20** rappresenta una vera e propria **autofattura**, da utilizzare per regolarizzare la mancata o errata fatturazione in operazioni soggette a **inversione contabile** (articolo 6, comma 9-bis, Dlgs 471/1997) o nei casi previsti dall'articolo 46, comma 5, Dl 331/993 e situazioni assimilate. Ad esempio, in caso di reverse charge interno (es. articolo 17, commi 5 e 6, Dpr 633/1972), l'acquirente deve inviare un TD20 con imponibile e codice Natura N6, potendo poi trasmettere un TD16 con la relativa imposta. Per il reverse charge

esterno (es. acquisti intra-UE), oltre al TD20 vanno inviati i codici TD17, TD18 o TD19 per la comunicazione delle operazioni transfrontaliere (articolo 1, comma 3-bis, Dlgs 127/2015).

Modalità di compilazione del documento TD29 (comunicazione):

- **CedentePrestatore:** dati del fornitore.
- **CessionarioCommittente:** dati dell'acquirente che comunica l'irregolarità.
- **DatiTrasmissione:** CodiceDestinatario con sette zeri, PECDestinatario non compilato.
- **Data (DatiGenerali):** data di effettuazione dell'operazione (articolo 6, Dpr 633/1972 o disposizioni specifiche).
- **DatiFattureCollegate:** da compilare solo in caso di fattura irregolare per indicarne gli estremi.
- **Numero:** si può indicare una numerazione specifica.
- **Imponibile:** ammontare non fatturato dal fornitore. Alla base imponibile segue l'imposta o, per operazioni diverse da quelle non imponibili, la «Natura» dell'operazione.

Il documento TD29 può essere rettificato tramite l'invio al Sdl di un altro file con lo stesso codice e segno positivo o negativo, a seconda dell'errore da correggere.

Registro - Imposta di registro per la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli: aliquota applicabile

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risoluzione n. 23/E del 3 aprile 2025

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 23/E del 3 aprile 2025, chiarisce che agli atti di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l'**imposta di registro con aliquota del 9%**, prevista dal primo periodo dell'articolo 1, comma 1, della Tariffa allegata al Dpr 131/1986. Viene quindi **esclusa l'applicazione dell'aliquota del 15%** prevista dal terzo periodo dello stesso comma.

Questa interpretazione si allinea con le recenti decisioni della Corte di Cassazione (da ultimo, ordinanza n. 27293 del 22 ottobre 2024, relativa a un impianto fotovoltaico), che ha stabilito un'aliquota inferiore al 15% per la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli. La Cassazione precisa che l'aliquota del 15% si applica al **trasferimento** e non alla **costituzione** di un diritto reale di godimento.

Già in precedenza (ordinanza n. 3461 dell'11 febbraio 2021), la Cassazione aveva condiviso questa posizione, richiamando la sentenza n. 16495 del 2003 in un caso di costituzione di servitù. Secondo la Corte, il termine "trasferimento" si riferisce al passaggio di proprietà o di titolarità di diritti reali immobiliari, e non agli atti che **costituiscono** tali diritti, come la servitù o, nel caso specifico, il diritto di superficie. Questi atti comportano una **limitazione** del diritto di proprietà del concedente, non un'estinzione o un trasferimento di facoltà.

La risoluzione in commento conferma quindi quanto già affermato nella risoluzione n. 4/E del 15 gennaio 2021, la quale stabiliva l'applicazione dell'aliquota del 9% per la costituzione di servitù su terreni agricoli ai fini dell'imposta di registro.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate, in linea con la giurisprudenza della Cassazione, stabilisce che la **costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli è soggetta all'imposta di registro con l'aliquota del 9%**.