

CIRCOLARE N. 25/2025 DELL'11 MARZO 2025*OGGETTO***IRES PREMIALE 2025***RIFERIMENTI NORMATIVI*

ART. 1, COMMI DA 436 A 444, LEGGE 30 dicembre 2024, n. 207

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO TRIBUTARIO

AGEVOLAZIONI

MINI IRES

CODICE CLASSIFICAZIONE

20

001

202

*COLLEGAMENTI**REFERENTE STUDIO***dott.ssa Cinzia MAROCCHINO***BRIEFING*

Per il solo 2025, è prevista la c.d. "IRES premiale" al 20% per le società che accantonano almeno l'80% dell'utile 2024, reinvestono una parte di tali utili in beni 4.0 e 5.0 ed effettuano nuove assunzioni, in presenza di determinate condizioni e nel rispetto di alcune clausole di salvaguardia (art. 1 co. 436 - 444 della L. 30.12.2024 n. 207).

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno stabilite con apposito DM.

L'agevolazione è introdotta in attesa dell'attuazione dei criteri direttivi contenuti nell'art. 6 co. 1 lett. a) della L. 111/2023 (legge delega per la riforma fiscale).

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti della disciplina.

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono fruire dell'agevolazione i soggetti IRES (il beneficio non riguarda le società personali).
La riduzione dell'aliquota non si applica alle società ed enti:

- in liquidazione ordinaria, assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024;
- che determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfetari.

Considerate le predette condizioni, l'agevolazione in esame **non spetta** anche alle imprese che chiudono il bilancio 2024 **in perdita**.

Va inoltre considerato che:

- ✓ per gli enti non commerciali l'aliquota ridotta è applicabile limitatamente all'IRES riferibile al reddito d'impresa;
- ✓ per le società in regime di trasparenza ex art. 115, TUIR, l'importo sul quale è applicabile l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla relativa quota di partecipazione agli utili.

CALCOLO DELL'IRES PREMIALE

Il reddito d'impresa dichiarato dalle società e dagli enti sopra indicati può essere assoggettato all'aliquota IRES di cui all'art. 77 del TUIR ridotta di 4 punti percentuali (quindi 20%), al ricorrere di entrambe le seguenti condizioni:

- (i). una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2024 sia accantonato ad apposita riserva;
- (ii). un ammontare non inferiore al 30% dei suddetti utili accantonati, e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2023, sia destinata a investimenti relativi all'acquisto:
 - anche mediante contratti di locazione finanziaria, di **beni strumentali nuovi** destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, indicati negli Allegati A e B annessi alla L. 11.12.2016 n. 232 (beni materiali e immateriali 4.0) nonché nell'art. 38 del DL 2.3.2024 n. 19 convertito con modificazioni dalla L. 29 aprile 2024, n. 56;
 - **realizzati dall'1.1.2025** ed entro la scadenza del termine di presentazione del mod. REDDITI relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024. Per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare quindi gli investimenti devono essere **realizzati entro il 31.10.2026** (termine di presentazione del mod. REDDITI 2026, relativo al 2025);
 - di ammontare **non inferiore a € 20.000**.

A differenza di quanto a suo tempo previsto per la c.d. "mini IRES" di cui all'art. 1 co. 28 - 34 della L. 145/2018, poi abrogata, che prevedeva un criterio di calcolo più articolato per determinare la base imponibile oggetto dell'aliquota ridotta, l'IRES premiale introdotta dalla legge di bilancio 2025 si applica sull'intero reddito d'impresa dichiarato nel 2025 (modello REDDITI 2026).

Le due condizioni (accantonamento di utili e investimenti) non influiscono, quindi, sul quantum del reddito agevolato, ma rappresentano prerequisiti al ricorrere (congiunto) dei quali compete il beneficio.

Ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026, per i soggetti "solari") si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni in oggetto.

Ulteriori condizioni riguardano poi il livello occupazionale. Viene infatti richiesto che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025, per i soggetti "solari"):

- il numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente (2022-2024);
- siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale (come definito dall'art. 4 del DLgs. n. 216/2023, relativamente alla super deduzione per nuove assunzioni) in misura pari almeno all'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

CONDIZIONI RICHIESTE PER APPLICARE L'AGEVOLAZIONE

UTILI ACCANTONATI A RISERVA

Ai fini dell'applicazione dell'IRES premiale, la prima condizione richiesta consiste nell'accantonamento ad apposita riserva di una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (2024, per i soggetti "solari"). Pertanto, l'agevolazione non spetterebbe:

- nel caso in cui non sussista alcun utile 2024 (quindi in caso di perdita 2024 o di società neocostituita);
- nel caso in cui l'utile 2024 esista, ma venga distribuito e non accantonato a riserva per la quota richiesta.

Inoltre dal tenore della disposizione:

- il limite dell'80% dovrebbe essere calcolato sull'utile d'esercizio di cui al n. 21 dell'art. 2425 c.c., (per le società che redigono il bilancio sulla base del relativo schema);
- considerando il riferimento all'accantonamento ad una "apposita" riserva, potrebbe essere consigliabile una denominazione ad hoc nel passivo della stessa (es. "riserva art. 1 co. 436 lett. a) della L. 207/2024").

INVESTIMENTI IN BENI 4.0 E 5.0

Viene inoltre richiesto che un ammontare non inferiore al 30% dei suddetti utili accantonati, e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2023, deve essere destinata a investimenti "qualificati", ossia in nuovi beni strumentali 4.0 e 5.0.

È tuttavia previsto un ulteriore parametro in relazione agli investimenti.

L'ammontare come sopra individuato destinato agli investimenti (30% dell'80% dell'utile 2024) deve essere *"comunque, non inferiore al 24 per cento degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023"*.

In altri termini, al fine di determinare l'ammontare da destinare agli investimenti agevolati, occorre considerare il maggiore tra:

- ⇒ il 24% dell'utile 2024 (30% dell'80% accantonato);

⇒ il 24% dell'utile 2023.

Quanto alla tipologia di beni, gli investimenti devono riguardare l'acquisto, anche mediante leasing, di beni indicati negli Allegati A e B alla L. 232/2016 (beni materiali e immateriali 4.0) e nell'art. 38 del DL 19/2024 (beni oggetto del bonus investimenti transizione 5.0).

I suddetti beni sono agevolabili qualora siano:

- ❖ strumentali;
- ❖ nuovi;
- ❖ destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato;
- ❖ realizzati a decorrere dall'1.1.2025 ("data di entrata in vigore della presente legge") ed entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (il 31.10.2026, per le società il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare).

INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Fermo restando il soddisfacimento dei precedenti requisiti (accantonamento dell'80% dell'utile 2024 e reinvestimento di una somma minima in beni 4.0 e 5.0), l'art. 1 co. 437 della L. 207/2024 prevede ulteriori condizioni che riguardano il livello occupazionale.

Viene richiesto che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025, per i soggetti "solari"):

- (i). il numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente (2022-2024);
- (ii). siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale ai sensi dell'**art. 4** del DLgs. 216/2023 (relativo alla super deduzione per nuove assunzioni), in misura pari almeno all'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

È inoltre previsto che l'impresa non deve aver fatto ricorso, nell'esercizio in corso al 31.12.2024 o in quello successivo (quindi nel 2024 o 2025), all'istituto della cassa integrazione guadagni. Fa eccezione soltanto l'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'**art. 11** co. 1 lett. a) del DLgs. 14.9.2015 n. 148 (situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali).

CAUSE DI DECADENZA

Sono previste due cause di decadenza dall'agevolazione, con conseguente recupero della stessa, nei casi in cui:

- 1) la quota di utile 2024 accantonata sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024; l'accantonamento deve essere quindi mantenuto fino al 31.12.2026;
- 2) i beni oggetto di investimento siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l'investimento (quindi, se effettuati nel 2025, entro il 2030).

CONSOLIDATO FISCALE E TRASPARENZA

Per le società e per gli enti di cui all'art. 73 co. 1 lett. a), b) e d) del TUIR che partecipano al consolidato nazionale (artt. 117 - 129 del TUIR), l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.

Tali disposizioni si applicano anche all'importo determinato dalle società e dagli enti che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale (artt. 130 - 142 del TUIR).

In caso di opzione per la trasparenza fiscale ex art. 115 del TUIR, l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota ridotta, determinato dalla società partecipata, è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili.

RAPPORTI CON ALTRE AGEVOLAZIONI

In attesa delle disposizioni attuative e in assenza di particolari limitazioni, l'IRES premiale dovrebbe poter essere utilizzata congiuntamente ad altre agevolazioni eventualmente previste.

L'aliquota ridotta dovrebbe essere quindi applicabile anche:

- ▶ in caso di investimenti che beneficiano del credito d'imposta 4.0 ex L. 178/2020 o del credito d'imposta transizione 5.0 ex art. 38 del DL 19/2024;
- ▶ in caso di nuove assunzioni oggetto della super deduzione ex art. 4 del DLgs. 216/2023.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Ritengo opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica in materia, al fine di valutare l'opportunità di accedere alla misura in esame, dovrà essermi affidato uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI