

Circolare n. 1 del 13 Febbraio 2025

Mini Ires, tassazione agevolata con regole ad hoc per consolidato e trasparenza

INDICE:

- 1. PREMESSA**
- 2. L'AMBITO SOGGETTIVO**
- 3. LE CONDIZIONI PER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE**
- 4. I MECCANISMI DI RECAPTURE**
- 5. LE REGOLE PER IL CONSOLIDATO FISCALE E LA TRASPARENZA**
- 6. L'ENTRATA IN VIGORE E LE DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

1. PREMESSA

La legge di Bilancio 2025 introduce un'aliquota **ridotta** dell'imposta sul reddito delle società **pari al 20%**, applicabile per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (**2025** per i soggetti solari).

Secondo quanto si legge, la misura viene introdotta «in attesa che venga data attuazione ai principi e ai criteri direttivi contenuti nell'articolo 6, comma 1, lett. a) della legge n. 111/2023» (legge delega per la riforma fiscale), ovvero in attesa che venga disposta l'introduzione "a regime" di un'aliquota Ires ridotta «nel caso in cui sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, o anche in nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione».

Il meccanismo premiale introdotto dalla legge di Bilancio 2025 riflette in parte le prescrizioni della legge delega per la riforma fiscale, introducendo tuttavia una serie di **condizioni più dettagliate** per usufruire della riduzione di aliquota di 4 punti percentuali. Al di là delle condizioni imposte, il meccanismo che porta alla riduzione dell'aliquota Ires prevista per il 2025 si caratterizza per il fatto di consentire, in presenza dei requisiti, l'assoggettamento ad Ires ridotta dell'**intero reddito prodotto dalla società nel periodo d'imposta 2025** e non di una quota equivalente alle somme impiegate in investimenti qualificati o nuove assunzioni. Tali caratteristiche dell'istituto, come meglio evidenziato di seguito, possono condurre a risultati non sempre coerenti con gli obiettivi della legge.

2

2. L'AMBITO SOGGETTIVO

Sotto il profilo soggettivo l'agevolazione riguarda le **società** e gli **enti** di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), del Tuir – quindi società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni di soggetti non residenti – ad **esclusione**, tuttavia, delle società ed enti che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 si trovano **in liquidazione ordinaria**, sono assoggettati a **procedure concorsuali** di natura liquidatoria o determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di **regimi forfetari**.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali (articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir), gli stessi possono fruire della riduzione dell'aliquota limitatamente all'imposta sui redditi delle società riferibile al reddito di impresa.

3. LE CONDIZIONI PER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE

L'aliquota del 20% si applica al ricorrere di **cinque condizioni**, che vengono di seguito illustrate.

a) ***Una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 dev'essere accantonata ad apposita riserva.***

La norma richiede, quindi, che almeno l'80% degli utili risultanti dal bilancio dell'esercizio 2024 sia accantonato in "apposita" riserva in sede di assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2024. Si ritiene, pertanto, che non sia sufficiente destinare a riserva gli utili 2024 (per almeno l'80%), ma sia necessario alimentare una specifica riserva che faccia riferimento alla disciplina agevolativa (ad esempio riserva ex comma 436, legge 207/2024), che troverà evidenza nel bilancio 2025.

Conseguentemente, **l'obbligo di accantonamento si cumula con eventuali ulteriori obblighi** imposti dalla legge, ad esempio con la quota del 5% degli utili da destinare a riserva legale.

Poiché la disciplina fa riferimento esclusivamente agli utili dell'esercizio 2024, ma non richiede un incremento patrimoniale rispetto all'ammontare di patrimonio netto al 31 dicembre 2023, **nessun vincolo** sembra porsi con riferimento agli **utili degli esercizi precedenti accantonati a riserva**, che potranno, quindi, essere liberamente distribuiti senza impatti sulla fruizione dell'agevolazione.

Resta inteso che il requisito di bilancio in utile **non** si accompagna ad una **condizione di importo minimo**. Conseguentemente, se il bilancio 2024 evidenzierà un utile anche modesto, l'accesso all'Ires premiale sull'intero reddito conseguito nel 2025 – sussistendo le ulteriori condizioni – sarà garantito accantonando l'80% di tale importo.

b) ***Un ammontare non inferiore al 30% degli utili accantonati all'apposita riserva e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 dev'essere destinato a investimenti "qualificati" in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.***

La norma richiede, pertanto, che il maggiore tra:

- › il 30% degli utili 2024 accantonati all'apposita riserva (ovvero, non inferiore al 24% degli utili realizzati nel 2024, tenuto conto che almeno l'80% di tali utili dev'essere accantonato a riserva) e
- › il 24% degli utili 2023

sia destinato ad investimenti "qualificati".

Gli investimenti qualificati devono essere effettuati in **beni Industria 4.0 e 5.0** e devono essere **realizzati**, anche mediante contratti di locazione finanziaria, a decorrere **dal 1° gennaio 2025** 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 dicembre 2024 (quindi, entro il 31 ottobre 2026 per i soggetti "solari").

Gli investimenti **non** devono, in ogni caso, essere **inferiori a 20.000 euro**.

Il riferimento agli utili 2023, introdotto nel corso dell'esame parlamentare, serve ad evitare che, in presenza di utili modesti nel bilancio 2024 le società possano accedere al regime di Ires premiale – assoggettando ad aliquota ridotta l'intero reddito 2025 – con un investimento minimo (in linea di principio sarebbe sufficiente l'importo minimo di 20.000 euro).

Come già anticipato, la legge di Bilancio 2025, infatti, **non** prevede un **meccanismo di aliquota "duale"** (in cui parte del reddito è assoggettato ad aliquota ordinaria e parte ad aliquota agevolata), in quanto non parametrizza l'aliquota agevolata del 20% ad un importo pari agli utili accantonati e/o agli investimenti effettuati.

Sussistendo le condizioni previste dalla norma, infatti, l'intero reddito 2025 è assoggettabile ad aliquota ridotta, a prescindere dell'importo accantonato a riserva e destinato ad investimenti qualificati, che sono legati a parametri diversi dal reddito imponibile 2025 (nel primo caso all'utile di bilancio 2024, nel secondo caso al maggiore tra utile 2023 e utile 2024).

In tale ottica, **per limitare i possibili effetti distorsivi**, è stato previsto che l'investimento in beni Industria 4.0 o 5.0 debba riguardare il maggiore tra il 30% degli utili 2024 accantonati all'apposita riserva (quindi, il 24% degli utili 2024, tenuto conto che gli utili da accantonare nell'apposita riserva sono pari all'80% degli utili complessivi) e il 24% degli utili 2023.

Le **società con perdite fiscali pregresse** potranno beneficiare dell'aliquota ridotta **solo sulla quota parte di reddito** che (eventualmente) eccede le perdite utilizzabili ad abbattimento del reddito imponibile 2025.

c) Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 il numero di unità lavorative per anno non dev'essere diminuito rispetto alla media del triennio precedente.

Il riferimento alle «unità lavorative per anno» (Ula) riguarda uno dei parametri utilizzati per determinare le dimensioni aziendali.

La procedura di calcolo delle Ula tiene conto della durata in giorni di calendario del rapporto di lavoro, oltre alle caratteristiche proprie delle singole tipologie contrattuali (tempo pieno, part time, ecc.). Il riferimento alle Ula dovrebbe ricomprendere **soltanto** i lavoratori con **rapporto di lavoro subordinato** (sia a tempo determinato che a tempo indeterminato), mentre non dovrebbero rientrare nel computo altre figure quali i soci lavoratori d'impresa, i familiari dell'imprenditore, i lavoratori parasubordinati, i lavoratori autonomi.

d) Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 devono essere effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale 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.

Per determinare la sussistenza del requisito delle nuove assunzioni, la norma fa riferimento all'articolo 4 del Dlgs 30 dicembre 2023, n. 216 (cd. **super-deduzione del 120%**, prorogata fino al 2027 dalla stessa legge di Bilancio 2025).

Il richiamo al Dlgs 216/2023 comporta che occorre confrontare il numero dei dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta 2025 con la media del periodo d'imposta 2024, considerando anche i decrementi registrati presso altre società italiane del gruppo (articolo 4 del Dm 25 giugno 2024).

Se dal confronto risulta un incremento almeno pari al 1% dei dipendenti medi del 2024 (e, comunque, almeno pari a 1 lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato), il requisito è rispettato.

In proposito, va evidenziato che la norma **non** pone alcuna **incompatibilità** tra le due agevolazioni e, pertanto, in presenza dei requisiti, il beneficio dell'Ires ridotta sarà cumulabile con la super-deduzione del costo del lavoro in presenza di incrementi occupazionali registrati nel 2025.

e) L'impresa non deve aver fatto ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo, ad eccezione dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), del Dlgs 14 settembre 2015, n. 148 (situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti incluse le intemperie stagionali).

4. I MECCANISMI DI RECAPTURE

La legge di Bilancio 2025 ha previsto delle **specifiche cause di decadenza** del beneficio. In particolare, è stabilito che le imprese beneficiarie decadono dall'agevolazione, con conseguente recupero della stessa, in presenza di due fattispecie.

a) Nel caso in cui la quota di utile accantonata (almeno l'80% dell'utile 2024) sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024.

La prima causa di decadenza riguarda, pertanto, la distribuzione della "apposita riserva" formata con gli utili 2024 (80%) entro il 31 dicembre 2026 (per i soggetti solari).

A tal fine, come già evidenziato, non sono previsti vincoli riguardanti la distribuzione di riserve di utili diversi da quelli oggetto di accantonamento obbligatorio e tantomeno presunzioni di priorità nella distribuzione delle riserve. Pertanto, la società beneficiaria dovrebbe essere libera di distribuire le riserve pregresse nel corso del 2025 o del 2026, nonché l'utile dell'esercizio 2025 (oltre, evidentemente, alla quota del 20% dell'utile 2024, a meno di vincoli derivanti da disposizioni civilistiche).

Inoltre, poiché il vincolo riguarda solo la distribuzione dell'utile e non altre forme di utilizzo della riserva, dovrebbe essere **consentito** l'utilizzo della riserva stessa per la **copertura delle eventuali perdite** realizzate nel 2025, anche in presenza di altre riserve disponibili.

b) Nel caso in cui 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.

Il vincolo sugli investimenti 4.0 o 5.0 appare decisamente più stringente rispetto a quello sulla riserva, anche sotto il profilo temporale, imponendo il mantenimento in azienda e nel territorio dello Stato – escludendo, quindi, la destinazione dei beni a stabili organizzazioni all'estero della società beneficiaria – dei beni oggetto di investimento fino al termine del quinto anno successivo (2030 o 2031 a seconda che l'investimento sia realizzato nel 2025 o 2026).

La norma, inoltre, **non** prevede la possibilità di evitare la decadenza effettuando **investimenti sostitutivi**, secondo un meccanismo ormai consolidato nell'ambito delle agevolazioni 4.0 (e replicato per le agevolazioni 5.0).

Ciò rende la condizione sugli investimenti particolarmente problematica, tenuto conto che i beni Industria 4.0 e 5.0 possono essere soggetti ad una rapida obsolescenza tecnologica, circostanza che potrebbe renderne necessaria la sostituzione con beni più evoluti in un arco temporale inferiore a cinque anni. Si tratta di un punto, peraltro, che potrebbe essere oggetto di integrazione in sede di disposizioni attuative.

La norma non prevede **come effettuare il recupero** della minore imposta versata, in particolare se il riversamento della maggiore imposta vada maggiorato di interessi o meno, demandando ad un decreto ministeriale l'individuazione delle regole attuative.

5. LE REGOLE PER IL CONSOLIDATO FISCALE E LA TRASPARENZA

Regole specifiche sono previste per le società che aderiscono al **consolidato fiscale** o alla **trasparenza**.

In particolare, per le società che partecipano al consolidato nazionale, l'imponibile che può essere assoggettato ad aliquota ridotta da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla società controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, **fino a concorrenza del reddito complessivo del consolidato eccedente le perdite computate in diminuzione**.

In sostanza, fino a capienza del reddito complessivo del consolidato, eventuali perdite apportate da società appartenenti al gruppo non intaccano il reddito soggetto ad aliquota ridotta, in quanto si assume che le perdite abbattano prioritariamente la quota parte del reddito consolidato soggetto ad aliquota ordinaria del 24%.

In caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del Tuir, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società trasparente (ovvero il reddito 2025) è attribuito **a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione** agli utili.

6. L'ENTRATA IN VIGORE E LE DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Come anticipato, la disciplina agevolativa è applicabile per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (**2025** per i soggetti solari).

Coerentemente con la natura *una tantum* della misura, è previsto che, nella determinazione dell'**acconto** dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, si assuma, quale imposta del periodo precedente (ovvero del periodo d'imposta agevolato), quella che si sarebbe determinata **non applicando le disposizioni relative all'Ires premiale**.

8

La legge di Bilancio 2025 prevede, infine, che con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze saranno adottate le disposizioni di attuazione della disciplina, anche al fine di introdurre disposizioni di coordinamento con altre norme dell'ordinamento tributario nonché al fine di disciplinare le modalità di recupero dell'agevolazione nei casi di decadenza dal beneficio.

- * -

Rimango a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Con i migliori saluti.

Dott. Carlo Orseniga

