

IRES PREMIALE 2025

A cura di Gianfranco Costa – Federico Camani
Aggiornata 20/9/2025

PREAMBOLO

- *Il MEF con DM 8/8/2025 (G.U. 18.8.2025, n. 190) ha emanato le disposizioni attuative della c.d. "Mini IRES" o «IRES premiale» introdotta dalla Finanziaria 2025 (Art. 1, co. 436-444, L. 207/2024), che*
 - **limitatamente al 2025,**
 - *consiste nell'applicazione **dell'IRES nella misura del 20%** anziché in quella ordinaria del 24%.*
- *La fruizione di tale beneficio è subordinata al rispetto di specifiche condizioni in termini di:*
 - **patrimonializzazione** della società tramite accantonamento dell'utile 2024;
 - **realizzo di investimenti** rilevanti;
 - **presenza di incremento occupazionale.**

AMBITO SOGGETTIVO

- Art. 3 del Decreto: la riduzione dell'aliquota IRES interessa:
 - **spa, sapa , srl, società cooperative** e società di mutua assicurazione, nonché società europee di cui al Regolamento UE n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al Regolamento UE n. 1435/2003 residenti in Italia;
 - **enti pubblici e privati** diversi dalle società, nonché trust, residenti in Italia, che hanno per **oggetto esclusivo / principale l'esercizio di attività commerciali**;
 - **stabile organizzazione** in Italia di società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, **non residenti in Italia**.
- Relazione Illustrativa al Decreto: possono beneficiare dell'agevolazione anche gli **intermediari finanziari** che applicano l'aliquota IRES con un'addizionale di 3,5 punti percentuali ai sensi dell'art. 1, co. 65, L. 208/2015.
- Gli **enti non commerciali** possono fruire dell'agevolazione
 - **limitatamente al reddito d'impresa** derivante dall'(eventuale) **attività commerciale**.

AMBITO SOGGETTIVO

Soggetti esclusi

- **L'agevolazione non spetta** alle società che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (in generale, **nel 2025**):
 - sono in **liquidazione ordinaria / assoggettate a procedure concorsuali di natura liquidatoria**.

Relazione Illustrativa: sono **escluse** dal beneficio le società o enti sottoposti a:

- liquidazione coatta amministrativa;
- amministrazione straordinaria delle grandi imprese;
- concordato preventivo, concordato minore o semplificato per la liquidazione del patrimonio.

L'esclusione opera inoltre per i predetti soggetti che **hanno sottoscritto**, nello stesso periodo d'imposta, **accordi o piani di ristrutturazione** dei debiti **soggetti ad omologazione da cui deriva l'estinzione dell'impresa /** cessazione dell'attività.

Possono, invece, fruire della riduzione IRES i soggetti "**che si trovano in una procedura che abbia finalità di risanamento**",

- **considerato che l'effettuazione di nuovi investimenti** richiesta per il riconoscimento del beneficio «**presuppone la piena operatività** delle imprese»;

AMBITO SOGGETTIVO

... segue ... **soggetti esclusi**

- **determinano il reddito**, anche parzialmente, **in base a regimi forfetari**, ad esempio:
 - **società agricole** che hanno optato per la determinazione del reddito in base alla rendita catastale,
 - **società non operative**;
- **applicano il regime di contabilità semplificata** che nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (in generale, **nel 2025**)
- Con riferimento ai **soggetti che hanno aderito al CPB**,
 - considerato che la modalità di determinazione del relativo reddito **non è assimilabile** ad un regime forfetario,
 - **possono fruire della riduzione IRES** applicabile al reddito concordato.
 - In caso di **opzione per l'imposta sostitutiva** ex art. 20-bis, D.Lgs. n. 13/2024 (c.d. "**Flat tax incrementale**"),
 - **la riduzione è applicabile esclusivamente alla quota di imponibile da assoggettare ad IRES**;
 - **La riduzione non si applica all'imposta sostitutiva.**

CONDIZIONI DI ACCESSO

Requisiti

- L'agevolazione spetta qualora **sussistano entrambe** le seguenti condizioni:
 1. accantonamento in apposita **riserva** di almeno **l'80%** dell'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (in generale, **2024**);
 2. destinazione alla **realizzazione di investimenti rilevanti** di un **ammontare**
 - **non inferiore al 30% dell'utile accantonato** nella predetta riserva

e comunque,

 - **non inferiore al 24% dell'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2023** (in generale, **2023**).

CONDIZIONI DI ACCESSO

1. accantonamento utile D'ESERCIZIO

- Art. 4, co. 2, del DM: l'**utile 2024** si considera accantonato "ad apposita riserva" **se destinato a finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di approvazione del bilancio**, compresa la copertura delle perdite di esercizio
 - **si considerano distribuiti ai soci anche gli eventuali acconti su dividendi** di cui all'art. 2433. C.c.
- Relazione al DM:
 - considerato che per fruire dell'agevolazione è richiesto l'accantonamento dell'utile, **l'agevolazione non spetta alle imprese che chiudono il bilancio 2024 in perdita;**
 - **costituisce utile accantonato**, l'utile 2024
 - accantonato a **qualsiasi riserva**,
 - Sia obbligatoria che facoltativa
 - **destinato alla copertura di perdite** di esercizi precedenti e/o portato a nuovo;

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... 1. accantonamento utile D'ESERCIZIO

- Relazione al DM:
 - il vincolo (di natura meramente fiscale) è apposto:
 - alle **riserve costituite o incrementate** mediante **destinazione dell'utile 2024** (al netto della quota destinata a copertura di perdite di esercizi precedenti),
 - a prescindere dalla "disponibilità" delle stesse
 - e **senza distinguere la quota di utile**
 - » accantonata "spontaneamente"
 - » dalla quota la cui destinazione a riserva deriva da una **disposizione di legge (es. riserve previste da Banca d'Italia; riserve da modifica criteri di valutazione, ecc.) o statutaria;**
 - **all'utile**
 - **destinato ad aumento di capitale,**
 - quello portato a nuovo.Esempio: rileva la quota dell'utile 2024 destinata a riserva legale / statutaria nonché, per le società cooperative, a riserva indivisibile ex art. 12, L. 601/73;
 - la delibera di **distribuzione ai soci di una quota superiore al 20% dell'utile 2024**
 - rappresenta **l'unica ipotesi in cui viene a mancare la condizione** di accesso alla riduzione IRES.

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... 1. accantonamento utile D'ESERCIZIO

- ***Esempio della Relazione***

- Società che realizza nel 2024 un utile di 3.000.000
- Tale utile viene destinato:
 - Per il 50% a copertura di perdite pregresse
 - Per il 50% a: riserva legale, riserva statutaria, riserva straordinaria
- In tal caso, l'utile accantonato a riserva risulta pari a 3.000.000
- La società dovrà fare investimenti per 900.000, pari al 30% di 3.000.000

CONDIZIONI DI ACCESSO

2. investimenti rilevanti

- Ai fini della riduzione IRES, è richiesto che sia destinato alla realizzazione di **investimenti rilevanti un ammontare**
 - **non inferiore al 30% dell'utile accantonato** nella predetta riserva
 - e comunque,**
 - **non inferiore al 24% dell'utile** dell'esercizio in corso al **31.12.2023** (in generale, **2023**).
- La Relazione precisa che:
 - **l'utile 2023 può essere considerato**, ai fini dell'agevolazione, **anche se già distribuito**;
 - **non è richiesto che nel 2023 sia conseguito un utile.**
 - **Con 2023 in perdita si può accedere all'agevolazione**
 - **ok all'IRES 20% con acquisto di beni per almeno il 30% dell'utile 2024 accantonato.**

CONDIZIONI DI ACCESSO

1° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - utile 2024 pari a 1.000, distribuito per 200 ai soci;
 - utile 2023 pari a 1.500, assorbito in parte dalla perdita 2022 di 600.
- L'investimento minimo per fruire della riduzione IRES è pari a:
 - 2024: $(1.000 - 200) \times 30\% = 240$
 - 2023: $1.500 \times 24\% = 360$
- **L'investimento minimo richiesto è pari a 360** (maggiore tra 240 e 360).

CONDIZIONI DI ACCESSO

2° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - utile 2024 pari a 1.000, distribuito per 200 ai soci;
 - perdita 2023 di 300.
- L'investimento minimo per fruire della riduzione IRES è pari a:
 - 2024: $(1.000 - 200) \times 30\% = 240$

CONDIZIONI DI ACCESSO

- Art. 5, co. 2, DM 8/8/2025: costituiscono **investimenti rilevanti** quelli aventi ad oggetto:
 - **beni strumentali materiali e immateriali nuovi** destinati a strutture produttive in Italia, di cui alle Tabelle A e B, L. 232/2016 ("**Industria 4.0**") **interconnessi al sistema aziendale** di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
 - L'interconnessione deve essere mantenuta per un periodo superiore 2,5 anni (superiore alla metà del "periodo di sorveglianza" che è di 5 anni);
 - beni di cui all'art. 38, co. 4, 2° periodo, e 5, DL n. 19/2024 ("**Transizione 5.0**") se acquisiti nell'ambito dei progetti di innovazione che conseguono una **riduzione dei consumi energetici**.

CONDIZIONI DI ACCESSO

- Trattasi in particolare di:
 - software / sistemi / piattaforme / applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscono il monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici e dell'energia autoprodotta e autoconsumata, o introducono meccanismi di efficienza energetica, attraverso la raccolta e l'elaborazione dei dati anche provenienti dalla sensoristica IoT di campo (Energy Dashboarding);
 - software relativi alla gestione di impresa se acquistati unitamente a software / sistemi / piattaforme di cui al punto precedente;
 - investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio dell'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, ad eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta.
- **Non rientrano** tra gli investimenti rilevanti le **spese di formazione** del personale di cui all'art. 38, co. 5, DL 19/2024, ***poiché non rappresentano "beni"***.

CONDIZIONI DI ACCESSO

- In aggiunta al rispetto del requisito dell'interconnessione, **è richiesto il conseguimento nel periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene,** rispetto al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024, di:
 - una **riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva,** cui si riferisce il progetto di innovazione, **non inferiore al 3%**
 - o, in alternativa**
 - una riduzione dei consumi energetici **dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%.**

CONDIZIONI DI ACCESSO

- Art. 5, co. 4: gli investimenti rilevanti **devono essere realizzati**
 - **dall'1.1.2025**
 - ed entro il **termine di presentazione del mod. REDDITI** relativo al periodo d'imposta **successivo a quello in corso al 31.12.2024** (per i solari, **entro il 31.10.2026**, termine di presentazione del mod. REDDITI 2026, relativo al 2025).
- La Relazione precisa che:
 - il **termine per la realizzazione degli investimenti** rilevanti **si determina avendo riguardo a un periodo d'imposta pari a 12 mesi se l'esercizio ha durata superiore;**
 - gli investimenti **si considerano realizzati in base al principio di competenza** di cui all'art. 109, co. 1 e 2, TUIR **a prescindere dai Principi contabili adottati;**
 - per i **beni in leasing**, il momento di effettuazione dell'investimento **è dato dalla data di consegna**, ossia ***quando il bene entra nella disponibilità del locatario;***
 - **il costo**, ai fini del calcolo degli investimenti rilevanti, va determinato secondo i **criteri ordinari** stabiliti per l'individuazione del costo dei beni ai fini fiscali dall'art. **110, co. 1, lett. a) e b)**, TUIR, **includendo**, dunque, anche gli **oneri accessori di diretta imputazione.**

CONDIZIONI DI ACCESSO

Ammontare minimo degli investimenti

- Art. 5, co. 5, DM: **l'ammontare minimo** degli investimenti agevolabili è determinato in misura **pari al maggiore fra i seguenti importi**:
 - 30% della quota di utile 2024 "accantonato a riserva";
 - 24% dell'utile 2023;
 - € 20.000.

CONDIZIONI DI ACCESSO

3° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - nel 2024 ha conseguito un utile di € 100.000, **non** distribuito per l'80% (€ 80.000);
 - nel 2023 ha conseguito un utile di € 90.000.
- L'importo minimo dell'investimento è pari al maggiore fra i seguenti:
 - a) 2024 -> $80.000 \times 30\% = € 24.000$
 - b) 2023 -> $90.000 \times 24\% = € 21.600$
 - c) € 20.000.
- Il **maggiore tra gli importi a), b) e c)** è pari a € 24.000 che costituisce l'importo minimo di investimenti da effettuare per accedere alla riduzione IRES.

CONDIZIONI DI ACCESSO

4° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - nel 2024 ha conseguito un utile di € 80.000, **non** distribuito per l'80% (€ 64.000);
 - nel 2023 ha conseguito un utile di € 90.000.
- L'importo minimo dell'investimento è pari al maggiore fra i seguenti:
 - a) 2024 -> $64.000 \times 30\% = € 19.200$
 - b) 2023 -> $90.000 \times 24\% = € 21.600$
 - c) € 20.000.
- Il **maggiore tra gli importi a), b) e c)** è pari a € 21.600 che costituisce l'importo minimo di investimenti da effettuare per accedere alla riduzione IRES.

CONDIZIONI DI ACCESSO

5° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - nel 2024 ha conseguito un utile di € 80.000, **non** distribuito per l'80% (€ 64.000);
 - nel 2023 ha conseguito un utile di € 70.000.
- L'importo minimo dell'investimento è pari al maggiore fra i seguenti:
 - a) 2024 -> $64.000 \times 30\% = € 19.200$
 - b) 2023 -> $70.000 \times 24\% = € 16.800$
 - c) € 20.000.
- Il **maggiore tra gli importi a), b) e c) è pari a € 20.000** che costituisce l'importo minimo di investimenti da effettuare per accedere alla riduzione IRES.

CONDIZIONI DI ACCESSO

6° esempio

- Una spa con esercizio coincidente con l'anno solare presenta la seguente situazione:
 - nel 2024 ha conseguito un utile di € 3.000.000, con le seguenti destinazioni:
 - € 1.500.000 a copertura predite pregresse
 - € 150.000 a riserva legale (5% dell'utile)
 - € 1.350.000 a riserva di utili
 - nel 2023 ha conseguito una perdita di 800.000.
- **L'importo minimo dell'investimento è pari a**
 - **€ 900.000** $[(1.500.000+150.000+1.350.000) \times 30\%]$
- L'utile 2024 **utilizzato a copertura della perdita è come se fosse stato accantonato a riserva e la restante parte è stata accantonata in 2 riserve (senza prevedere una distribuzione), il 30% va calcolato sull'intero utile 2024**

CONDIZIONI DI ACCESSO

- La **sostituzione dei beni** oggetto degli investimenti rilevanti:
 - **fermi restando i requisiti** indicati nell'art. 1, co. 35, lett. a) e b), L. 205/2017 (*sostituzione del bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe / superiori* a quelle previste dalla predetta Tabella A / attestazione dell'effettuazione dell'investimento sostitutivo, delle caratteristiche del nuovo bene e del requisito dell'interconnessione)
 - **non comporta la perdita dell'agevolazione.**
- Al **fine di verificare se l'investimento rispetta l'ammontare minimo** richiesto dal co. 5,
 - va considerato il **costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo**

CONDIZIONI DI ACCESSO

Investimenti rilevanti enti non commerciali

- Per gli **enti non commerciali**
 - l'importo degli investimenti rilevanti in beni utilizzati anche per l'attività istituzionale,
 - è determinato in proporzione al seguente rapporto:

ricavi e proventi dell'attività commerciale

ricavi e proventi commerciali + proventi istituzionali

CONDIZIONI DI ACCESSO

INCREMENTO BASE OCCUPAZIONALE

- Art. 6 del DM: oltre ai predetti requisiti, la riduzione IRES spetta a condizione che:
 - nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (in generale, **2025**):
 - 1. L'ULA non sia diminuito** rispetto alla **media del triennio precedente**.
 - Per la verifica va confrontato il **numero di lavoratori dipendenti equivalente a tempo pieno dell'ultimo mese** del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (**dicembre 2025**) **col numero medio dei predetti lavoratori dei 36 mesi precedenti**, **escludendo dalla base occupazionale media** i lavoratori che hanno abbandonato il lavoro per
 - » dimissioni volontarie
 - » Invalidità
 - » pensionamento per raggiunti limiti di età,
 - » riduzione volontaria dell'orario di lavoro
 - » licenziamento per giusta causa
 - **Relazione**: per i soggetti «solari» è necessario confrontare le **ULA determinate in relazione al mese di dicembre 2025** con la **media aritmetica semplice delle ULA determinate in relazione ai dati mensili riferiti al periodo 1.12.2022 - 30.11.2025**;
 - 2. siano effettuate nuove assunzioni** di lavoratori dipendenti con contratto a **tempo indeterminato** che costituiscano
 - un **incremento occupazionale almeno pari all'1% dell'ULA** dei lavoratori a **tempo indeterminato** del periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (2024 per i solari)
 - **e, comunque, non inferiore a 1 lavoratore dipendente** a tempo indeterminato

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... incremento occupazionale

- La Relazione precisa che l'incremento occupazionale va determinato in base a quanto previsto dal DM 25.6.2024 ossia
 - verificando se **l'incremento occupazionale (solo i tempo indeterminato)** e **l'incremento occupazionale complessivo (tempo determinato e indeterminato)** risultano superiori (o pari) all'1%
- e, comunque,
 - **non diano un risultato inferiore a 1** (lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato),
"senza considerare le dinamiche occupazionali del gruppo di cui il soggetto fa parte".

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... incremento occupazionale

- L'incremento occupazionale va calcolato considerando il **numero dei lavoratori dipendenti alla fine** del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025 per i solari) **e il numero di lavoratori dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente;**
- l'impresa **non abbia fatto ricorso alla Cassa integrazione guadagni (CIG) ordinaria** **nell'esercizio in corso al 31.12.2024 e in quello successivo** (in generale, 2024 e 2025),
 - **ad eccezione** dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta in caso di **situazioni aziendali dovute ad eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali.**

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... incremento occupazionale

- La Relazione precisa che, ad esempio, in caso di CIG ordinaria a causa di situazioni diverse dalle precedenti (ad esempio, **situazioni temporanee di mercato**) in uno dei predetti 2 periodi d'imposta (2024 e 2025) **preclude l'applicazione della riduzione IRES.**

– Quindi:

- **preclude** la CIGO per calo delle commesse
- **NON preclude** la COGO per alluvioni, frane, terremoti, ecc.

CONDIZIONI DI ACCESSO

7° esempio

- Una srl presenta la seguente situazione:

– utile 2024	800.000	
– utile 2023	1.000.000	
– media ULA triennio	18	
– Lavoratori a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2024		20
– 1% lavoratori dipendenti a tempo indeterminato 2024		0,2
– Ricorso a CIG	no	
- Al fine di poter beneficiare della "Mini IRES" la società deve:
 - **accantonare** ad un'apposita riserva **almeno € 640.000** ($800.000 \times 80\%$);
 - effettuare **investimenti** Industria 4.0 / Transizione 5.0 **almeno pari a € 240.000** (considerato che il 30% di € 640.000 è pari a € 192.000, l'ammontare minimo degli investimenti deve essere pari al 24% dell'utile 2023);
 - **assumere almeno 1 dipendente** a tempo indeterminato nel 2025 (è così soddisfatta la condizione dell'incremento occupazionale minimo di 1 unità). Con tale assunzione si ipotizzi anche che le ULA 2025 siano superiori alla media del triennio precedente;
 - non fare ricorso alla CIG.

-----O-----

CONDIZIONI DI ACCESSO

... segue ... 7° esempio

- Ipotizzando che nel 2025 la società dichiari un reddito d'impresa pari a € 900.000 il risparmio d'imposta è così determinato.

IRES ordinaria (24%)	€	216.000
Mini IRES (20%)	€	180.000
Risparmio d'imposta	€	36.000

Ulteriori disposizioni

RAGGUAGLIO AD ANNO

- L'importo su cui spetta la riduzione IRES è **ragguagliato ad anno**
 - se la **durata dell'esercizio** successivo a quello in corso al 31.12.2024 (**2025**) è superiore a 12 mesi.

COMPUTO PERDITE

- In **deroga alla disciplina del riporto delle perdite** di cui all'art. 84, TUIR
 - è possibile per i soggetti beneficiari dell'agevolazione
 - di **computare le tutte perdite fiscali**, relative ai periodi d'imposta precedenti, in diminuzione dal reddito complessivo da assoggettare all'IRES ridotta.

Ulteriori disposizioni

RIDETERMINAZIONE UTILE / REDDITO IN SEDE DI CONTROLLO / DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

- Art. 13, co. 3, del DM: la **rettifica del reddito del 2024 a seguito di accertamento non influisce**
 - sull'importo da **accantonare** a riserva
 - sull'ammontare degli **investimenti minimi** da effettuare
- **Per il 2025 il beneficio non è fruibile in relazione al maggior reddito imponibile determinato:**
 - a) a seguito di **un'attività di controllo**
 - b) in sede di **presentazione di una dichiarazione integrativa**, ancorché sussistano i requisiti / condizioni di accesso previsti per l'applicazione dell'agevolazione.

Decadenza

CAUSE DI DECADENZA

- In base all'art. 7 del DM 8/8/2025, determina la **decadenza dall'agevolazione**:
 1. la **distribuzione, entro il 2° esercizio successivo** a quello in corso al 31.12.2024 (in generale, **entro il 31.12.2026**) **della quota di utile accantonata** nella predetta riserva;
 2. la **dismissione / cessione a terzi / destinazione a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa dei beni oggetto dell'investimento ovvero la destinazione (stabile) degli stessi a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, **entro il 5° periodo d'imposta successivo** a quello in cui è stato realizzato l'investimento.

Decadenza

DISTRIBUZIONE DELLA QUOTA di utile ACCANTONATA

- Relazione al DM: al fine di semplificare le modalità di fruizione del beneficio, **l'utile accantonato è sottoposto a un vincolo di natura meramente fiscale.**
 - Quest'ultimo è **applicabile solo alla quota minima dell'80%** che deve essere accantonata per poter accedere al beneficio.
- Di conseguenza se l'impresa accantona una percentuale maggiore (ad esempio, 95%),
 - la **distribuzione** (ad esempio, 10%) che riduce la quota dell'utile accantonato **fino alla predetta soglia minima**
 - **non determina la decadenza.**
- In ogni caso **l'ammontare degli investimenti rilevanti**
 - **va determinato considerando l'effettivo accantonamento** (nel caso di specie, 95% x 30%).

Decadenza

- Come previsto dall'art. 7, co. 2 del Decreto:
 - **per monitorare le riserve** costituite / incrementate con gli utili accantonati sottoposti al vincolo fiscale, nonché quelli utilizzati a copertura perdite,
 - **gli importi vincolati e le loro eventuali** variazioni vanno indicati distintamente in un **apposito prospetto della dichiarazione dei redditi** per ogni voce del patrimonio netto;
 - **ai fini fiscali**, si considerano **prioritariamente utilizzate a copertura perdite** le **riserve** (o quote di esse) **diverse da quelle costituite / incrementate con l'utile accantonato**;
 - con riferimento ai **soggetti non residenti** che operano in Italia mediante **stabili organizzazioni** la **riduzione del fondo di dotazione determinato ex art. 152, co. 2, TUIR**, **è considerata distribuzione di utile nel caso in cui:**
 - a. **sia dovuta all'attribuzione di somme alla casa madre**;
 - b. **sia derivante dalla rideterminazione del fondo di dotazione** tenuto conto del grado di capitalizzazione della società nel suo complesso in funzione delle attività esercitate dalla stessa, degli asset materiali e immateriali di cui dispone per le proprie funzioni e dei rischi da essa assunti.

Decadenza

Dismissione / cessione a terzi

- In merito alla **causa di decadenza collegata alla dismissione / cessione** la relazione precisa che:
 - con riferimento agli **investimenti sostitutivi** è applicabile l'art. 1, co. 35, L. 205/2017.
Di conseguenza **se nel periodo di osservazione (5 anni)** si verifica il **realizzo a titolo oneroso** del bene oggetto degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione, **non viene meno la fruizione della stessa se nello stesso periodo d'imposta del realizzo l'impresa:**
 - **sostituisce il bene originario** con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dalla Tabella A, Finanziaria 2017;
 - **attesta che dell'investimento sostitutivo**
 - ha le caratteristiche richieste per l'agevolazione (compresa l'interconnessione)
 - e consegue la riduzione dei consumi energetici;
 - si **considerano destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero** i beni il cui **utilizzo avviene all'estero per la maggior parte di ciascun periodo d'imposta a partire da quello di acquisizione**. Tale periodo va ragguagliato negli esercizi di acquisizione /estromissione del bene.
 - Esempio: macchinario **acquistato l'1.9.2025**, in relazione al primo esercizio di utilizzo del bene all'interno di un progetto di investimento rilevante, **per fruire del beneficio** sarà necessario che, con riferimento al **1° anno di utilizzo** (pari a 4 mesi, dall'1.9 al 31.12.2025), **sia localizzato in Italia per un periodo superiore a 2 mesi**.
 - Tale condizione dovrà essere rispettata in ciascun periodo d'imposta;
 - Per gli **investimenti in leasing**: la **cessione del contratto di leasing durante il periodo di osservazione è assimilata all'estromissione** dei beni dalla struttura produttiva.



Decadenza

... segue .. Dismissione – cessione a terzi

- In presenza di una causa di **decadenza**, il soggetto beneficiario
 - è tenuto a **versare la differenza di imposta risparmiata** a seguito dell'applicazione dell'aliquota ridotta.
 - Il calcolo va fatto rideterminando l'imposta dovuta con l'aliquota ordinaria del 24%.
- Il **versamento** va effettuato **entro** il termine previsto per il **saldo relativo al periodo d'imposta in cui si verifica la causa di decadenza**.

Trasparenza fiscale

TRASPARENZA FISCALE

- Art. 9 del DM: in caso di opzione per la trasparenza fiscale ex art. 115, TUIR (applicabile dalle società di capitali i cui sono altre società di capitali),
 - l'importo su cui spetta l'IRES ridotta, determinato dalla società partecipata,
 - *"è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili"*.
- In presenza di un reddito imputato dalla partecipata per il quale spetta la riduzione IRES,
 - **se il socio** (società partecipante) **non ha la possibilità di accedere al regime agevolativo ed ha conseguito perdite fiscali nei periodi d'imposta precedenti:**
 - può **computare tali perdite in diminuzione dal reddito prodotto "in proprio", assoggettato a IRES ordinaria;**
 - **se l'importo di tali perdite eccede il "proprio" reddito,**
 - **può non computare le perdite fiscali pregresse residue in diminuzione del reddito da assoggettare a IRES ridotta.**

Trasparenza fiscale

... segue ... trasparenza

- Di conseguenza il socio dovrà
 - tener distinto il reddito proveniente dalla società partecipata trasparente ex art. 115, TUIR, sul quale può fruire della riduzione IRES
 - rispetto a quello prodotto "in proprio", assoggettato a IRES ordinaria.
- Resta fermo che **le perdite fiscali**
 - sono, comunque, **comutate in diminuzione del reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi** a quello in cui si fruisce della riduzione IRES.
- Nel caso in cui, in capo alla **società partecipata, si verifichi una causa di decadenza**
 - il socio deve rideterminare il reddito attribuito con applicazione dell'IRES ordinaria
 - il versamento va effettuato entro il termine previsto per il saldo relativo al periodo d'imposta in cui si verifica la causa di decadenza nei limiti dell'importo trasferito dalla partecipata.
- **NB:** L'agevolazione **non è fruibile dai soci di srl trasparenti ex art. 116**, TUIR, considerato che gli stessi sono **"persone fisiche"**.

Consolidato nazionale

- Art. 8 del DM: in presenza di **consolidato nazionale**
 - La consolidante tasserà al 20% fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione
 - Il **reddito complessivo globale** (dato dalla somma dei redditi complessivi netti) è **determinato**
 - **computando prioritariamente** gli eventuali redditi complessivamente negativi in diminuzione dei redditi complessivamente positivi per i quali non spetta la riduzione IRES; cioè
 - I redditi negativi abbattono prioritariamente i redditi positivi soggetti al 24%
 - Se il reddito complessivo globale è, in tutto o in parte, da assoggettare a IRES 20%, la controllante può computare in diminuzione (secondo le regole dell'art. 84 – 80% del reddito o illimitato) **fino a concorrenza della quota di reddito al 20%** le perdite pregresse

Consolidato nazionale

... segue .. **consolidato nazionale**

- Se la consolidante versa alle consolidate che attribuiscono un reddito da tassare al 20%, un rimborso della quota di agevolazione
 - Tale quota non è tassata
- Se si verifica la decadenza dall'agevolazione in una società consolidata
 - La consolidante riversa l'IRES risparmiata sulla quota di reddito decaduto dall'agevolazione
- L'agevolazione è applicabile anche all'importo determinato dalle società che partecipano al consolidato mondiale.

Operazioni straordinarie

- Nel caso di **fusione e scissione** effettuate nel 2025, la società risultante dall'operazione straordinaria
 - subentra negli obblighi e diritti relativi alla riduzione IRES
 - **nei limiti previsti per la dante causa e nei termini che sarebbero stati stabiliti in assenza di op. straordinaria**
- Se il dante causa **non ha soddisfatto le condizioni di investimento minimo** in data antecedente all'operazione straordinaria
 - **L'avente causa può effettuare gli investimenti mancanti** e conservare l'agevolazione
- Queste regole **si applicano anche in caso di conferimento**

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- **Se 1 o più soggetti** interessati dall'operazione straordinaria fatta nel 2025 **non ha accantonato a riserva almeno l'80%** dell'utile del 2024
 - La **riduzione dell'IRES spetta in proporzione ai valori contabili** delle attività risultanti dal bilancio del 2024 dei soggetti che hanno accantonato l'80% e la somma dei valori contabili delle attività risultanti dal bilancio di tutti i soggetti partecipanti all'operazione straordinaria
- **Ai fini della condizione di non utilizzo della CIGO**
 - **non assumono rilievo le riorganizzazioni aziendali fatte nel 2024 o nel 2025**
 - **Se solo alcuni soggetti hanno fruito della CIGO l'agevolazione si calcola con le proporzioni del 1° punto** di questa slide

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- **Relazione**: in caso di **fusione per incorporazione** se la società incorporata **avesse effettuato investimenti prima dell'efficacia** della stessa **per ammontare superiore al 50%** dell'utile accantonato
 - **L'incorporante**, per poter beneficiare dell'IRES ridotta, **dovrà fare gli investimenti minimi di importo calcolato sulla propria riserva di utili accantonata**
 - **NON potrà sfruttare l'eccedenza di investimenti fatta dall'incorporata.**

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- **proporzionalità**: in presenza di fusione tra Alfa (incorporante) e Beta (incorporata) che non ha fatto investimenti minimi con decorrenza 1/4/2025
 - Il reddito di Alfa da assoggettare ad aliquota 20% dovrà considerare:
 1. La proporzione tra i valori patrimoniali del 2024 di Beta e la somma dei valori di Alfa + Beta
 2. Alfa godrà dell'IRES 20% sul reddito calcolato con tale proporzione ed ulteriormente ridotto a 3/12 (gennaio-marzo: periodo di durata di Beta)

Al contrario, il reddito di Beta del periodo gennaio-marzo sarà interamente tassato al 20%

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- Le riorganizzazioni aziendali realizzate entro il 2° periodo d'imposta successivo al 2024
 - non generano decadenza relativamente all'accantonamento dell'80% dell'utile 2024 a riserva
 - se l'avente causa ricostituisce la riserva nel proprio patrimonio netto
- Se l'operazione straordinaria comporta il trasferimento di parte dei beni investiti
 - La riserva va ricostruita dall'avente causa in proporzione ai beni trasferiti
 - Il calcolo va fatto sul costo di acquisto (senza, cioè considerare gli ammortamenti)

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- Relazione: esempio: scissione con cui si attribuisce il ramo d'azienda contenente il 60% dei beni oggetto di investimento ad una newco nel 2026
 - La newco dovrà ricostituire una riserva vincolata fiscalmente pari al 60% del vincolo fiscale

Operazioni straordinarie

... segue ... operazioni straordinarie

- Relazione: altra precisazione: la norma stabilisce che tra l'utile accantonato debba essere considerato anche quello destinato a copertura di perdite pregresse, che, tuttavia, non concorre all'importo oggetto di vincolo fiscale.
- esempio: società con utile 2024 di 1.000 destinato: per 700 a copertura perdita; per 200 a riserva; per 100 distrib. Dividendi
 - Ai fini dell'IRES premiale l'utile accantonato è 900 (700+200)
 - La soglia dell'investimento minimo è 270 (900 x 30%)
 - La riserva vincolata è 200, in quanto la quota utilizzata a copertura perdita non è considerata riserva vincolata

Nel 2026 la società è coinvolta in una scissione con attribuzione di 1/3 dei beni pari a 90 (270 * 1/3)

- La newco dovrà ricostituire la riserva vincolata per 66,66 (pari a 1/3 di 200)

Cumulo

CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

- Art. 12 del DM: **è possibile il cumulo con altre agevolazioni** riconosciute sui medesimi costi, analogamente a quanto previsto per i crediti d'imposta "Industria 4.0" / "Transizione 5.0", **ma**
 - **il beneficio della riduzione IRES** (valore assunto dal decremento del debito IRES "teorico")
 - **non può superare il costo dell'investimento** rimasto effettivamente a carico dell'impresa.
- Relazione illustrativa: le **regole di "cumulo"** definite dalle singole discipline agevolative, **richiedono di tener conto** anche della *"non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive"*. Quindi si dovrà considerare:
 - Risparmio IRES
 - Risparmio IRAP
 - Credito d'imposta 4.0 – 5.0

Tale somma non può superare il costo del bene