CIRCOLARE N. 50/2025

Pordenone, 04 Settembre 2025

Ai gentili Clienti

Loro sedi

SPECIALE agosto 2025 - Le novità della c.d. IRES premiale

Il MEF ha pubblicato sul proprio sito internet, in attesa della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, il Decreto di recepimento della c.d. IRES premiale, attuativo di quanto previsto dall'art. 1, commi 436-444, Legge n. 207/2024 (Legge di bilancio 2025) con cui è stata introdotta, in attesa dell'attuazione dei principi previsti dall'art. 6, comma 1, lett. a), Legge n. 111/2023, la riduzione di 4 punti percentuali dell'IRES. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi; successivamente verrà pubblicato un articolo a cura di F. Garrini a commento delle novità introdotte.

Art. 3	**Ambito soggettivo** È stabilito che la riduzione dell'IRES compente a: - S.p.a., S.r.l., cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al Regolamento UE n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al Regolamento UE n. 1435/2003, residenti nel territorio italiano (art. 73, comma 1, lett. a), TUIR); - enti pubblici e privati diversi dalle società nonché trust che sono residenti in Italia e che hanno quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, comma 1, lett. b), TUIR); e - società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia in riferimento alle loro stabili organizzazioni operanti in Italia (art. 73, comma 1, lett. d), TUIR), in riferimento alla sola attività commerciale svolta. Al contrario, non compete la riduzione dell'IRES alle società e agli enti che: - nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024: a) sono in liquidazione ordinaria o assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria *ex* D.Lgs. n. 14/2019; b) determinano il reddito imponibile, anche parzialmente, in misura forfettaria;

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	- nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 applicano il regime di contabilità semplificata.
Art. 4	**Condizioni di accesso** La riduzione IRES compete a condizione che sia congiuntamente rispettate le seguenti condizioni: 1. una quota non inferiore all'80% dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 sia accantonata a un'apposita riserva. L'accantonamento si considera eseguito quando l'utile è destinato a finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di approvazione del bilancio compresa la copertura delle perdite di esercizio. A tal fine viene precisato che si considerano distribuiti ai soci anche gli eventuali acconti di cui all'art. 2433, c.c., relativi allo stesso esercizio; e 2. un ammontate non inferiore al 30% dell'utile accantonato e comunque non inferiore al 24% dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, sia destinato agli investimenti di cui al successivo art. 5. Il comma 3 precisa che in riferimento ai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR, si deve fare riferimento all'utile accantonato relativo all'attività commerciale svolta.
Art. 5	**Condizioni di accesso in riferimento agli investimenti rilevanti** Gli investimenti rilevanti sono: 1. beni di cui agli Allegati A e B di cui alla Legge n. 232/2016 (i beni dei Piani Transizione 4.0 e 5.0). Questi beni devono essere interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. È previsto che l'interconnessione deve sussistere per almeno la metà del tempo di sorveglianza (quinto periodo di realizzazione dell'investimento); 2. beni di cui all'art. 38, comma 4, secondo periodo, e 5, D.L. n. 19/2024, se acquisiti nell'ambito di progetti di innovazione che permettono di conseguire una riduzione dei consumi energetici. In questo caso, oltre ai requisiti di cui al punto 1, è necessario conseguire una riduzione in misura pari almeno al 3% in riferimento ai consumi energetici della struttura produttiva localizzata in Italia. In alternativa, deve essere conseguita una riduzione di almeno il 5% dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento. Le riduzioni devono essere calcolate in riferimento ai consumi del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	Gli investimenti rilevanti sono quelli effettuati a partire dal 1° gennaio 2025 ed entro la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. A prescindere dai principi contabili adottati, ai fini dell'effettuazione rileva quanto previsto dall'art. 109, commi 1 e 2, TUIR; inoltre, il termine per la realizzazione degli investimenti si determina avendo riguardo a un periodo di imposta pari a 12 mesi nel caso in cui l'esercizio ha una durata superiore. L'ammontare minimo degli investimenti rilevanti è pari al maggiore tra: a. 30% dell'utile accantonato; b. 40% dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023; e c. 20.000 euro. Viene previsto che nel caso in cui vi sia necessità nel periodo richiesto per l'investimento di procedere alla sostituzione di uno o più oggetti, e a condizione che ricorrano le altre condizioni richieste ai fini degli investimenti sostitutivi dall'art. 1, comma 35, lett. a) e b), Legge n. 205/2017, rileva il costo dell'investimento sostituito. In riferimento ai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR, nel caso di investimenti che riguardino beni oggetto di utilizzo anche per l'attività istituzionale, ai fini del calcolo dell'importo dell'investimento che rileva, si deve fare un calcolo proporzionale tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi dell'attività commerciale e quelli totali.
Art. 6	**Condizioni di accesso relative alla base occupazionale** La riduzione IRES compete a condizione che: a. nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024: 1. le unità lavorative per anno non è diminuito rispetto alla media dell'ultimo triennio. A tal fine deve essere confrontato il numero dei dipendenti a tempo pieno dell'ultimo mese del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 con quello medio dei 36 mesi precedenti. Nel computo della base occupazionale media non devono considerarsi i lavoratori che nel periodo di riferimento hanno abbandonato il posto di lavoro per dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti di età, riduzione dell'orario di lavoro o licenziamento per giusta causa; 2. siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato che comportino un incremento occupazionale *ex* art. 4, D.Lgs. n. 216/2023, pari all'1% dei

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	lavoratori a tempo indeterminato mediamente impiegati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, e, comunque, non inferiore a 1 dipendente a tempo indeterminato. Ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale si devono seguire le regole di cui all'art. 4, commi 1-6, D.I. 25 giugno 2024, avuto riguardo al numero dei lavoratori dipendenti al termine del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024e al numero dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo di imposta precedente; b. non si sia azionata la cassa integrazione guadagni nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 o in quello successivo, con l'eccezione dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta nelle ipotesi di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 148/2015. È previsto che venga considerata esclusivamente l'utilizzo della cassa integrazione guadagni ordinaria di cui agli artt. 9-16, D.Lgs. n. 148/2015, a eccezione dell'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 148/2015.
Art. 7	**Cause di decadenza e recupero dell'agevolazione** Le cause di decadenza dall'agevolazione con conseguente recupero sono: 1. distribuzione, entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, della quota di utile accantonato, al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura delle perdite. A tal fine: a. l'ammontare complessivo delle riserve costituite o incrementate con l'utile accantonato, l'utile utilizzato a copertura perdite e le eventuali variazioni sono indicati un prospetto della dichiarazione dei redditi; b. si considerano prioritariamente utilizzate a copertura perdite le riserve diverse da quelle costituite o incrementate con l'utile accantonato; c. per le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, la riduzione del fondo di dotazione, determinato *ex* art. 152, comma 2, TUIR, si considera distribuzione di utili se: - dovuta all'attribuzione di somme alla casa madre; - 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; 2. se i beni relativi agli investimenti rilevanti sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o destinati stabilmente a strutture produttive localizzate

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	all'estero, anche se appartenenti al medesimo soggetto, entro il quinto periodo di imposta successivo a quello in cui è stato realizzato l'investimento. A tal fine: a. per gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili le regole di cui all'art. 1, comma 35, Legge n. 205/2017; b. i beni di cui agli Allegati A e B di cui alla Legge n. 232/2016 e all'art. 38, comma 4, secondo periodo, e 5, D.L. n. 19/2024, localizzati al di fuori dell'Italia per la maggior parte di ciascun periodo di imposta a decorrere da quello di acquisizione degli stessi, si intendono stabilmente destinati a strutture produttive estere. Tale periodo deve essere ragguagliato negli esercizi di acquisizione e di estromissione del bene. Nei casi di cui ai punti 1 e 2, si deve versare la differenza dell'imposta dovuta per effetto dell'applicazione dell'aliquota ordinaria IRES, entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le cause di decadenza.
Art. 8	**Consolidato fiscale** Nel caso di partecipazione al consolidato fiscale di cui agli artt. 117-129, TUIR, l'importo su cui compete la riduzione dell'aliquota IRES, 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, fermo restando che, se il reddito complessivo globale è, in tutto o in parte, da assoggettare all'IRES ridotta, la società o ente controllante ha la facoltà di computare in diminuzione, fino a concorrenza della quota di reddito su cui compente la riduzione dell'IRES, fermo restano quanto previsto dall'art. 84, comma 1, TUIR, le perdite fiscali relative ai periodi di imposta precedenti. Il reddito complessivo globale, dato dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti, è computato imputando prioritariamente gli eventuali redditi complessivi negativi in diminuzione dei redditi complessivi netti positivi per i quali non compete la riduzione IRES. Alle eventuali somme percepite in contropartita della riduzione dell'IES, ricevute o attribuite, si applica l'art. 118, comma 4, TUIR. Se, in capo a una o più società o enti del consolidato, si manifesta una delle cause di decadenza, la controllante deve versare la differenza dell'imposta dovuta entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le cause di decadenza. Le regole di cui sopra si rendono applicabili anche per le società che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale disciplinato dagli artt. 130-142, TUIR.
Art. 9	**Trasparenza fiscale** In caso di opzione per la trasparenza fiscale *ex* art. 115, TUIR, l'importo su cui spetta la riduzione IRES, determinato dalla società, è attribuito ai singoli soci in misura proporzionale

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	alla quota di partecipazione agli utili. Il reddito complessivo netto dei soci da assoggettare alla riduzione IRES è determinato computando prioritariamente in diminuzione dal reddito complessivo per il quale non spetta la riduzione, fermo restando le regole di cui all'art. 84, comma 1, primo periodo, TUIR e al successivo art. 13, le eventuali perdite fiscali relative ai periodi di imposta precedenti. In caso di verificarsi di cause di decadenza, i soci devono versare la differenza dovuta entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le cause di decadenza.
Art. 10	**Coordinamento con la disciplina CFC e con quella degli utili provenienti da regimi fiscali agevolati** Si assume sempre l'aliquota ordinaria IRES ai fini: a. del confronto tra l'aliquota di imposizione nominale estera e quella italiana *ex* art. 47, comma 4, lett. a), TUIR; b. del confronto tra la tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti e quella a cui gli stessi sarebbero stati assoggettati se residenti in Italia, ai sensi dell'art. 167, comma 4, lett. a), TUIR.
Art. 11	**Operazioni di riorganizzazione aziendale** Per le fusioni e scissioni, nonché ove compatibili conferimenti e scissioni con scorporo, operate nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, la società risultate dalla fusione o l'incorporante nonché la beneficiaria, dalla data in cui ha effetto, subentra negli obblighi e diritti connessi alla riduzione dell'IRES, nei limiti previsti per il dante causa e nei termini che sarebbero stati stabili in assenza dell'operazione. Il soggetto che non ha rispettato il requisito dell'ammontare minimo dell'investimento, alla data antecedente quella da cui hanno effetto le operazioni di riorganizzazione, anche se effettuate entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, può fruire della riduzione dell'IRES nel caso in cui l'avente causa realizzi gli ulteriori investimenti rilevanti ai fini del rispetto dei limiti richiesti. In caso di operazione di riorganizzazione nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, tra uno o più soggetti di cui almeno uno ha accantonato una quota non inferiore all'80% dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, la riduzione dell'IRES compete in misura proporzionale alla somma dei valori contabili delle attività risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 dei soggetti per i quali è soddisfatta la condizione e la somma dei valori contabili delle attività risultanti dal bilancio, relativo al medesimo esercizio, di tutti i soggetti che partecipano all'operazione.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	Ai fini del rispetto del non utilizzo della Cassa integrazione, non rilevano le operazioni di riorganizzazione realizzate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 o nel successivo. Si rendono applicabili le disposizioni di cui sopra nel caso in cui almeno uno dei soggetti non rispetta il mancato utilizzo della Cassa integrazione, con riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024. Per la decadenza in ragione della distribuzione, entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, della quota di utile accantonato, al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura delle perdite, le operazioni di riorganizzazione realizzate entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, dal dante causa che ha fruito della riduzione IRES, non determina il verificarsi della medesima causa di decadenza nel caso in cui la quota di utile accantonato iscritta nel prospetto dei soggetti coinvolti nell'operazione, è ricostituita nella dichiarazione dei redditi dell'avente causa, alle condizioni e nei limiti di cui agli artt. 172, commi 5 e 6 e 173, comma 3, TUIR, in proporzione al costo dei beni, assunto al lordo degli ammortamenti dedotti, oggetto degli investimenti rilevanti, acquisiti quali elementi patrimoniali di quest'ultimo. Limitatamente alle operazioni di scissione con scorporo e conferimento rimane valida la causa di decadenza, per il rimanente periodo di sorveglianza, in capo al dante causa anche se, per effetto di tali operazioni, sono trasferiti o assegnati i beni oggetto degli investimenti rilevanti. Per la decadenza in ragione della dismissione, cessione a terzi, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o destinazione stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti al medesimo soggetto, entro il quinto periodo di imposta successivo a quello in cui è stato realizzato l'investimento dei beni, le operazion di riorganizzazione operate entro il quinto periodi di imposta successivo a quello di realizzazione dell'investimento, da soggetti che hanno fruito della riduzione IRES, non determinano il verificarsi della causa di decadenza a condizione che i beni non siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa o destinate stabilmente a strutture produttive all'estero, anche se appartenenti al medesimo soggetto, dalla società avente causa, entro il residuo periodo di sorveglianza.
Art. 12	**Cumulo con altre agevolazioni** Fermo restando la cumulabilità con altre agevolazioni che hanno a oggetto i medesimi costi, la minore imposta dovuta per effetto della riduzione dell'IRES, compente nel limite del costo sostenuto rimasto a carico dell'impresa. Ai fini del monitoraggio saranno istituiti appositi codici tributo per il versamento dell'IRES ridotta.
Art. 13	**Altre disposizioni** Se il periodo di imposta dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 è superiore a 12 mesi, l'importo su cui spetta la riduzione dell'IRES è ragguagliato ad anno. È

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	data possibilità di computare, in deroga a quanto previsto dall'art. 84, TUIR, in diminuzione dal reddito complessivo da assoggettare ad IRES ridotta, le perdite fiscali relative ai periodi di imposta precedenti. La rideterminazione dell'utile e, conseguentemente del reddito relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in sedi di controllo, non determina effetti sull'utile accantonato e sulle soglie degli investimenti rilevanti. La riduzione dell'IRES non compente sul maggior reddito imponibile determinato, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, in sede di dichiarazioni integrative o in sede di attività di controllo.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***