

Circolare n. 02 - fiscale
del 09.01.2025

Sommario

- 1. la finanziaria 2025 - la nuova Ires premiale per il 2025**
- 2. la finanziaria 2025 – prorogato di tre anni il nuovo bonus assunzioni**

- 1 -

Premessa

I soggetti IRES che rispettano alcune condizioni, tra cui l'accantonamento a riserva di almeno l'80% degli utili e il reinvestimento di una quota degli stessi in beni strumentali nuovi, potranno fruire, nel periodo d'imposta 2025, di una tassazione con aliquota IRES ridotta al 20%.

La novità arriva con la legge di Bilancio 2025, per agevolare gli investimenti societari, in attesa di una vera e propria riforma dell'IRES.

Il beneficio sarà applicabile a tutto il reddito 2025.

A chi spetta

La riduzione di quattro punti percentuali dell'aliquota Ires 2025 spetta alle società di capitali, cooperative, enti commerciali e società estere che producono reddito d'impresa in Italia.

Sono escluse le società in liquidazione, in procedura concorsuale liquidatoria e quelle che determinano il reddito con regimi forfettari.

Il primo requisito

La prima condizione riguarda l'utile d'esercizio 2024, che deve essere accantonato almeno per l'80% del suo importo, a una apposita riserva, che sarà opportunamente intestata alla norma agevolativa in esame.

La legge non esclude espressamente dal bonus le società che chiuderanno il bilancio 2024 in perdita, limitandosi ad imporre l'accantonamento dell'utile (se realizzato).

Ciò nonostante, la lettura della relazione tecnica all'emendamento che ha introdotto la disposizione (che ha stimato i dati partendo dalle società con bilanci in utile) induce a ritenere che sussista l'ulteriore prerequisite di aver ottenuto nel 2024 un risultato positivo, di qualunque ammontare (anche irrisorio), e che esso venga destinato alla riserva in misura non inferiore all'80 per cento.

Non è precisato, se nel calcolo dell'80% si possa considerare anche la quota del 5% destinata alla riserva legale oppure se l'importo debba essere aggiuntivo.

Il fatto che si richieda una destinazione ad una riserva "apposita" fa ritenere corretta la seconda tesi.

Ad esempio, se l'utile del 2024 ammonta ad € 100.000, con accantonamento a riserva di € 5.000, la destinazione alla riserva "premiale" dovrà essere pari ad € 80.000 (e non ad € 75.000).

In tal modo la quota di utile distribuibile sarà limitata al 15%.

Il secondo requisito

La seconda condizione riguarda gli investimenti effettuati, presso strutture ubicate in Italia, in beni materiali ed immateriali con caratteristiche 4.0 e 5.0, tra il 1° gennaio 2025 e il 31 ottobre 2026

(termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si applicherà l'Ires ridotta al 20%).

Il costo di tali investimenti (comunque almeno pari ad € 20.000) deve essere non inferiore al maggiore tra il 30% dell'utile destinato a riserva (e dunque il 24% dell'utile 2024) e il 24% dell'utile del bilancio dell'esercizio 2023.

La disposizione non prevede cosa accade se l'esercizio 2023 si è chiuso in perdita e dunque, se in tale caso, gli investimenti minimi siano effettivamente pari al 24% dell'utile 2024 oppure se, mancando un parametro obbligatorio, l'agevolazione non spetti.

Tre ulteriori requisiti riguardano il personale dipendente

Occorre in primo luogo che nell'esercizio 2025 il numero di unità lavorative per anno non sia diminuito rispetto alla media 2022-2024.

In secondo luogo, è poi necessario che nel 2025 siano effettuate nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale, ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo 216/2023, almeno pari all'1% dei lavoratori a tempo indeterminato in media nel 2024 e comunque pari ad almeno un'unità.

Il richiamo al concetto di incremento occupazionale previsto dal decreto legislativo 216/2023 (super deduzione al 120% che la legge di bilancio proroga fino al 2027) fa ritenere che occorra confrontare il numero dei dipendenti a tempo indeterminato a fine 2025 con la media del 2024 e che il calcolo va fatto considerando anche i decrementi alle altre società del gruppo.

La terza e ultima condizione è che la società non abbia utilizzato CIG nel biennio 2024-2025, tranne per la causale prevista dall'art. 11, lett. A). del decreto legislativo 148/2015, cioè in presenza di situazioni dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali.

Una considerazione generale

Le società che realizzeranno forti incrementi di utile (e conseguentemente di reddito) tra il 2024 e il 2025 saranno particolarmente avvantaggiate dalla nuova Ires premiale.

La disposizione a differenza di agevolazioni precedenti (come, ad esempio, la Dual income tax (disciplinata dal d.lgs 466/1997) non collega infatti il reddito assoggettato ad aliquota agevolata del 20% all'importo dei parametri previsti come condizioni di ingresso: utile 2024 accantonato a riserva e investimenti in beni strumentali 4.0.

La perdita del beneficio

Per non perdere il beneficio ex post, la società deve rispettare due ulteriori condizioni.

a) Gli investimenti minimi effettuati nel 2025 o nel 2026 entro il 31 ottobre non devono essere ceduti, dismessi o delocalizzati all'estero fino al termine del quinto esercizio successivo (e dunque al 20230 o 2031 a seconda dei casi).

b) La seconda condizione ex post è costituita dal mantenimento nel patrimonio netto della quota minima (80%) dell'utile 2024 accantonato ad un'apposita riserva.

Il periodo di sorveglianza è in questo caso dato dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (termine 31 dicembre 2026).

Non sono previsti ulteriori vincoli riguardanti la distribuzione di riserve diverse da quella prevista dalla legge, anche se già esistenti in bilancio, o dell'utile che emergerà nel 2025.

Poiché la condizione riguarda solo l'utile 2024 (e la riserva generata), e non l'intero patrimonio 2024 (come avveniva, invece, in qualche modo con l'Ace), una riduzione complessiva del patrimonio netto (per assegnazioni di riserve ai soci) non pare costituire ipotesi di revoca del beneficio.

Esempio di calcolo

- una SRL ha prodotto nel 2023 utili per € 100.000
- utile da bilancio 2024 € 80.000
- dovrà destinare a riserva € 64.000 (80% di € 80.000)
- dovrà effettuare investimenti per almeno € 24.000 (maggiore tra il 24% di € 100.000 e il 24% di € 80.000)
- rispettando i limiti sul personale
- utile 2025 € 1.000.000
- avrà un risparmio fiscale di € 40.000 (pari al 4% di € 1.000.000).

- 2 -

Maxi deduzione del 120% per le nuove assunzioni stabili

Beneficiari dell'agevolazione sono i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Si conferma una super deduzione 120% per il costo dei neoassunti a tempo indeterminato anche per il triennio 2025-2027, ma servirà un incremento occupazionale progressivo da un anno all'altro. La legge di Bilancio 2025 estende fino al 2027 l'agevolazione che era stata introdotta limitatamente all'esercizio 2024.

Il Dlgs 216/2023 aveva introdotto, solo per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (e in presenza di numerose condizioni di accesso), una deduzione extracontabile (che si aggiunge a quella del costo imputato al conto economico) dal reddito di impresa o di lavoro autonomo professionale (valida per l'Ires o l'Irpef, ma non per l'Irap) per chi assume nuovi dipendenti a tempo indeterminato.

L'agevolazione è pari al 20% del minore importo realizzato con riferimento ai due seguenti elementi:

- 1) costo sostenuto nell'esercizio 2024 per i neoassunti a tempo indeterminato;
- 2) incremento del costo complessivo del personale iscritto a conto economico (voce B.9) (ovvero pagato per i professionisti) nell'esercizio 2024 rispetto all'esercizio 2023.

Se i nuovi dipendenti appartengono a particolari categorie meritevoli (disabili, mamme con almeno due figli, donne vittime di violenza ecc.) la maggiorazione cresce al 30% e il calcolo si effettua con le modalità stabilite dal Dm 25 giugno 2024.

L'agevolazione richiede che:

- il contribuente sia stato in attività nei 365 giorni precedenti il 1° gennaio 2024;
- a condizione che il numero di dipendenti a tempo indeterminato al 31 dicembre 2024 sia superiore al numero medio dei dipendenti a tempo indeterminato dell'esercizio 2023;
- è inoltre necessario che il numero di dipendenti complessivo (compresi quelli a tempo determinato) a fine 2024 sia superiore al numero medio complessivo dei dipendenti del 2023.

I requisiti di incremento occupazionale vanno considerati al netto dei decrementi avvenuti in società controllate, controllanti o collegate (le regole applicative di questa condizione sono indicate nel Dm 25 giugno 2024).

La legge di Bilancio 2025 proroga l'agevolazione per il periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (in pratica, si tratta degli anni 2025, 2026 e 2027), con riguardo agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascun dei tre esercizi agevolati rispetto al periodo di imposta precedente.

Pertanto, in ogni anno di proroga, la super deduzione si applicherà applicando le regole del Dlgs 216/2023 con riferimento, non già all'esercizio base (2023) ma, di volta in volta, all'esercizio precedente a quello agevolato.

Ad esempio, per il 2025, l'agevolazione avrà come condizione il doppio incremento occupazionale al 31 dicembre 2025 (a tempo indeterminato e complessivo) rispetto alla media del 2024 e così pure il calcolo della super deduzione (120% o 130%) si applicherà sul minore tra costo dei neoassunti a tempo indeterminato del 2025 e incremento del costo complessivo del personale iscritto a conto economico 2025 rispetto al 2024.

Nel 2026, le condizioni e i calcoli riguarderanno l'incremento sul 2025 ed infine nel 2027 il parametro di raffronto sarà l'anno 2026.

Ciò significa che per ottenere l'agevolazione in ciascuno dei tre anni oggetto della proroga occorrerà un progressivo incremento del numero degli occupati e del costo del lavoro nell'intero triennio (2025 su 2024; poi 2026 su 2025 e infine 2027 su 2026), condizione evidentemente assai difficoltosa.

Laddove, però, in un anno intermedio vi sia una riduzione dei parametri (nessuna super deduzione), l'incentivo dell'anno seguente sarà molto più agevole da ottenere.

Cordiali saluti.
Gianluca Broglia