

La tassazione agevolata degli utili reinvestiti: cd. Mini-IRES

Paolo Nagar – Pirola Pennuto Zei & Associati

Salerno 22 marzo 2019

**Novità introdotta dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145
(c.d. «Legge di bilancio 2019»)**

**Abolizione del
Super-
ammortamento**

**Proroga e
rimodulazione
iper-
ammortamento**

**Abrogazione
ACE**

**Introduzione
Mini-IRES**

Art. 1 commi 28-34 della Legge di Bilancio 2019

Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione



Al fine di stimolare gli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi** e **l'incremento dell'occupazione**, la Legge di Bilancio 2019 ha introdotto un regime agevolativo volto a **ridurre l'IRES di nove punti percentuali (dal 24% al 15%)**, al verificarsi di determinate condizioni, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello chiuso il 31 dicembre 2018 (**2019** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).



Il reddito imponibile IRES assoggettato ad aliquota ridotta del 15% è pari agli **utili netti del periodo d'imposta precedente accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili**, nei limiti dell'importo corrispondente alla **somma**:

- degli **investimenti** effettuati in **beni strumentali materiali nuovi** («Investimenti Agevolati»);
- del **costo del personale dipendente assunto** con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato («Costo dei Dipendenti Neoassunti»).

Benché l'agevolazione sia stata presentata e diffusa con il nome «Mini-IRES» la stessa si rende applicabile a:

- 1) Società di capitali**
- 2) Società di persone**
- 3) Imprese individuali**

Per le società di persone e le imprese individuali, l'agevolazione si sostanzia nella riduzione di nove punti percentuali dell'aliquota IRPEF a partire da quella più elevata.

I 3 PARAMETRI che rilevano ai fini dell'agevolazione sono:



**Il reddito imponibile ai
fini IRES**



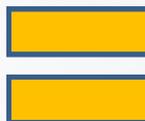
**L'utile netto d'esercizio
accantonato a riserve
diverse da quelle degli
utili non disponibili**



**L'ammontare degli
investimenti agevolabili
ovvero il costo del
personale dipendente
assunto**

In sintesi:

**AGEVOLAZIONE (reddito
IRES ad aliquota ridotta):**



**CONFRONTO TRA:
Utile accantonato e
Investimenti + Costo del personale**

L'accantonamento a riserve diverse da quelle di utili non disponibili



Rilevano gli utili realizzati **a decorrere dal periodo d'imposta chiuso il 31 dicembre 2018** e accantonati a riserva disponibile, **al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.**

Si considerano **riserve di utili non disponibili** (non rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione): le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433 del Codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione (restano quindi esclusi gli accantonamenti a riserva legale, a copertura utili su cambi non realizzati, a riserve di *fair value*, ecc.).

Rilevano, invece, gli utili dell'esercizio destinati a riserva legale e quelli accantonati a riserva straordinaria ovvero gli «**utili di precedenti esercizi**».

Gli investimenti in beni strumentali nuovi



Per **investimento agevolato** si intende:

- la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti (attività che si sostanziano in aumenti della potenzialità e produttività degli impianti, adeguamenti tecnologici, ecc.);
- l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.), anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato, con **esclusione degli immobili e delle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti.**

Secondo parametro: «investimenti in beni strumentali nuovi» (2/2)

Per ciascun periodo d'imposta, l'ammontare degli **Investimenti Agevolati** è determinato in misura pari al **minore** dei seguenti due parametri:



PARAMETRO AMMORTAMENTO DEI BENI AGEVOLATI:

Pari all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali nuovi acquistati a decorrere dal 2019. Gli ammortamenti sono assunti nella misura **ex art. 102 del TUIR**.

Per i beni acquistati mediante contratti di *leasing*, in assenza di un criterio *ad hoc*, dovrebbe assumere rilevanza la quota capitale del canone.



PARAMETRO DELL'INCREMENTO DEL RESIDUO AMMORTIZZABILE:

Pari alla differenza tra il costo netto fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali materiali alla fine di ciascun esercizio (**parametro mobile**) e il costo netto fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali materiali al 31 dicembre 2018 (**parametro fisso**).

Il valore netto contabile dei beni strumentali alla fine di ciascun anno è assunto al lordo degli ammortamenti sui beni agevolabili dell'esercizio.

Esempio: «investimenti in beni strumentali nuovi» (1/2)

Gli investimenti in beni strumentali nuovi – ESEMPIO



1

Esercizio 2018

A) Costo beni ammortizzabili al 31.12.2018 (solo beni rilevanti)	10.000
B) Fondo ammortamento dedotto 31.12.2018	5.500
C) Valore netto contabile al 31.12.2018 (10.000 – 5.500) - FISSO	4.500

2

Esercizio 2019

D) Utile 2018 accantonato a riserve disponibili	350
E) Investimenti agevolabili 2019	2.200
F) Coefficiente ammortamento	15% vecchi; 20% nuovi
G) Ammortamento su beni pre-esistenti (10.000 x 15%)	1.500

Esempio: «investimenti in beni strumentali nuovi» (1/2)

Gli investimenti in beni strumentali nuovi – ESEMPIO (segue)



3

Esercizio 2019: calcolo mini-IRES

G) Costo non ammortizzato rilevante al 31/12/2019 (C + E – G) (4.500 + 2.200 – 1.500) – Non rilevano gli ammortamenti sui beni agevolabili 2019	5.200
H) Incremento rilevante 2019-2018 Parametro incremento residuo ammortizzabile - (G – C) (5.200 – 4.500)	700
I) Ammortamento 2019 su beni agevolabili – Parametro ammortamento beni agevolabili (2.200 x 20%/2)	220
L) Investimento agevolato 2019 (minore tra H e I)	220
M) Reddito Mini-IRES (minore tra L e D) (minore tra 350 e 220)	220
N) Risparmio fiscale derivante dalla Mini-IRES (220 x 9%)	19,8

Il costo del personale dipendente



Il **costo del personale dipendente** rileva in ciascun periodo d'imposta, a condizione che tale personale sia **destinato per la maggior parte del periodo d'imposta** a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato.

IMPORTO: costo dei nuovi dipendenti assunti con contratto a tempo determinato o indeterminato.

CONDIZIONE: è necessario che si verifichi **l'incremento del numero complessivo medio** dei lavoratori dipendenti impiegati **rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30.09.2018**. L'incremento è considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

LIMITE: incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci di cui all'art. 2425, comma 1, lettera B), numeri 9) e 14), c.c. rispetto a quello del periodo d'imposta 2018.

Il costo del personale dipendente (segue)



Per i soggetti che assumono la qualifica di **datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.**

I datori di lavoro possono usufruire dell'aliquota ridotta **solo se rispettano**, anche con riferimento alle unità lavorative che non danno diritto all'agevolazione, le prescrizioni dei **contratti collettivi nazionali di lavoro** e delle **norme in materia di salute e sicurezza** dei lavoratori previste dalle vigenti disposizioni.

I lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale sono computati nella base occupazionale in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale.

Secondo parametro: «costo del personale dipendente» (3/3)

Il costo del personale dipendente (segue)

PRE CONDIZIONE: Incremento del numero medio dei dipendenti rispetto al 30/09/2018

Il parametro «nuovi assunti» agevolabile è uguale al **minore** tra:

Costo del personale neoassunto dell'esercizio

Incremento del costo del personale (voci B9 e B14 del Conto Economico) rispetto al 31.12.2018

Esempio: «costo del personale dipendente» (1/2)

Il costo del personale dipendente: ESEMPIO (segue)



1

Incremento occupazionale

Numero dipendenti al 30/09/2018 – Parametro fisso	50
Numero medio dei dipendenti del 2019 (al netto delle diminuzioni in società controllate e collegate) – Pre-condizione soddisfatta	55
Costo del personale (in B9 e B14) nel bilancio al 31.12.2018	2.250.000
Costo del personale (in B9 e B14) nel bilancio al 31.12.2019	2.400.000
Neoassunti post 30 settembre 2018	7

Esempio: «costo del personale dipendente» (2/2)

Il costo del personale dipendente: ESEMPIO (segue)



2

Calcolo del reddito ad aliquota agevolata

A) Utile 2018 accantonato a riserve disponibili	210.000
B) Costo del personale 2019 dei neoassunti post 30/09/2018 – Beneficio potenziale	280.000
C) Incremento costo del personale complessivo (2.400.000 – 2.250.000)	150.000
D) Costo del personale rilevante (minore tra A e B)	150.000
E) Reddito mini-IRES (minore tra A e D)	150.000
F) Risparmio fiscale IRES (150.000 x 9%)	13.500

Il meccanismo del riporto

1° caso

Il reddito
imponibile IRES

INFERIORE A

Utile accantonato a riserva
e somma investimenti +
costo del personale

L'eccedenza dell'utile accantonato a riserva e l'eccedenza degli investimenti + costo del personale sono riportati a nuovo.

La regola vale anche se il reddito imponibile IRES è parzialmente o integralmente azzerato da perdite fiscali pregresse

Il meccanismo del riporto

2° caso

Premessa: il reddito imponibile IRES risulta capiente

Utile accantonato a
riserva disponibile

SUPERIORE A

Somma
investimenti +
costo del personale

L'eccedenza dell'utile accantonato a riserva è riportato a nuovo

Il meccanismo del riporto

3° caso

Premessa: il reddito imponibile IRES risulta capiente

Utile accantonato a
riserva disponibile

INFERIORE A

Somma
investimenti +
costo del personale

L'eccedenza degli investimenti e del costo del personale sono riportati a
nuovo

Ulteriori disposizioni applicative rilevanti



Per le società che partecipano al **consolidato fiscale nazionale**, l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota ridotta, da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla **società consolidante**, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione. L'eccedenza non viene trasferita alla *fiscal unit* ma resta nella disponibilità delle partecipanti.



In caso di opzione per la **trasparenza fiscale** 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**. La quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo su cui spetta l'aliquota ridotta dell'esercizio successivo.



La Mini-IRES è **cumulabile** con altri incentivi fiscali (es. iper e super ammortamento), ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito (es. *tonnage tax*, regime catastale per società agricole, ecc.)

Esempio congiunto

Situazione dell'anno 2018 (di partenza)

Costo residuo non ammortizzato dei beni agevolabili al 31.12.2018	3.500
Numero dei dipendenti al 30.09.2018	50
Costo del personale (voci B9 e B14) al 31.12.2018	2.250

Esercizio 2019 – Quantificazione dei Parametri

Utile 2018 destinato a riserve disponibili – Parametro A	450
Investimenti agevolabili	2.000
Ammortamento su beni agevolabili (A)	200
Ammortamento su beni preesistenti	1.500
Costo residuo non ammortizzato dei beni agevolabili al 31.12.2019	4.000
Incremento del costo residuo non ammortizzato (confronto 2018/2019) (B)	500
Minore tra (A) e (B) – Parametro B1	200
Costo del personale neoassunto post 30.9.2018 (C)	180
Numero medio dei dipendenti 2019	55
Costo del personale (voci B9 e B14) al 31.12.2019	2.400
Incremento del costo del personale (confronto 2018/2019) (D)	150
Minore tra (C) e (D) – Parametro B2	150
Sommatoria parametri investimenti agevolati e neoassunti – Parametro B	350

Determinazione dell'agevolazione per il 2019

Reddito imponibile IRES 2019	800
Agevolazione "Mini-Ires" (minore tra Parametro A e Parametro B)	350
Reddito imponibile IRES ad aliquota agevolata (15%)	350
Reddito imponibile IRES ad aliquota ordinaria (24%) (800 – 350)	450
Risparmio fiscale IRES (350 * 9%)	31,50

**Vi ringrazio per
l'attenzione!!**

Per info:

paolo.nagar@studiopirola.com