

## Reddito d'impresa

Ires premiale, DATASTAMPA6901

utile accantonato  
senza obbligo  
di destinazione

Reich e Vernassa

— a pag. 31

# Ires premiale, utile accantonato senza obbligo di destinazione

## Reddito d'impresa

Ammesse le finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di bilancio

Rientrano nel vincolo fiscale anche gli importi destinati ad aumento di capitale

**Emanuele Reich**  
**Franco Vernassa**

Ires premiale con focus sul patrimonio netto civilistico, al fine di garantire il rispetto del vincolo fiscale di non distribuibilità in relazione all'utile 2024, organizzando il monitoraggio contabile e fiscale della sua movimentazione nel biennio 2025-2026 di sorveglianza, per poter poi procedere alla compilazione di un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi 2025 di cui non si conosce ancora la struttura (si veda «Il Sole 24 Ore» del 17 settembre 2025). Rilevante ricordare che le imprese beneficiarie decadono dall'intera agevolazione nel caso in cui la quota dell'80% di utile accantonata sia distribuita nel periodo di sorveglianza, ossia entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (entro il 2026 per i soggetti solari).

Concentriamoci sul primo effetto e cioè, in sede di approvazione del bilancio, la gestione del vincolo fiscale sull'accantonamento dell'utile di esercizio 2024 (soggetti solari) ad apposita riserva (articolo 4, comma

1, lettera a del Dm 8 agosto 2025), che molte imprese hanno già individuato come «riserva da Ires premiale» o dizioni similari. Altre invece non hanno utilizzato dizioni particolari limitandosi ad accantonare l'utile 2024 secondo le usuali modalità.

L'articolo 4, comma 2, del Dm 8 agosto 2025, e la relazione illustrativa hanno semplificato in modo condivisibile questo accantonamento, sottolineando che l'utile 2024 si considera accantonato («utile accantonato aggregato» come lo definisce la relazione illustrativa al Dm 8 agosto 2025) «ad apposita riserva» se destinato a finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di approvazione del bilancio, e quindi:

- destinato a qualsiasi riserva (ad esempio: riserva legale, riserva da *equity method* in virtù dell'articolo 2426, comma 1, n. 4 del Codice civile; riserva positiva netta da differenza cambio in virtù dell'articolo 2426 n. n. 8-bis, riserve Ias/Ifrs in virtù dell'articolo 56 del Dlgs 38/2005);
- destinato a copertura perdite pregresse;
- portato a nuovo.

Rientra nel vincolo fiscale anche l'utile 2024 destinato ad aumento di capitale sociale.

Non ha quindi importanza, dice la relazione illustrativa, il vincolo civilistico (indisponibilità o non distribuibilità delle riserve) oppure l'obbligatorietà o spontaneità dell'accantonamento, per cui rileva anche la destinazione a riserva derivante da una disposizione di legge (riserva legale, per *equity method*, riserva per accantonamento utile net-

to su cambi) o statutaria.

Questo effetto «vincolo fiscale» riguarda solo l'utile 2024, per cui, relativamente al beneficio riferibile all'esercizio 2024, i soggetti Ires possono distribuire altre riserve del patrimonio netto nel biennio 2025-2026.

Infatti, la stessa agenzia delle Entrate, durante Speciale Telefisco del 18 settembre 2025, ha esaminato un caso piuttosto generale che vedeva la distribuzione di riserve straordinarie, in parte alimentate dall'utile 2024, affermando che nel caso di distribuzione di riserve nel periodo di sorveglianza, operi una presunzione «fiscale» di preventivo utilizzo di riserve diverse da quelle alimentate dall'utile 2024 accantonato a riserva, il che evita l'avverarsi della causa di decadenza (articolo 7, comma 2, del Dm 8 agosto 2025), essendo che l'importo distribuito dovrà essere imputato preventivamente alla parte di riserva pregressa e non soggetta a vincolo fiscale.

Da rimarcare che l'utile accantonato aggregato determina la soglia minima degli investimenti rilevanti, anche per la parte eccedente l'80%, mentre il vincolo alla distribuzione riguarda solo l'80% dell'utile accantonato. Per fare un semplice esempio:

- utile esercizio 2024: 1 milione di euro
- utile accantonato: 900.000 euro
- soglia minima degli investimenti:  $900.000 * 30\% = 270.000$  euro
- utile vincolato: 800.000 euro

© RIPRODUZIONE RISERVATA



# La verifica dell'incremento occupazionale è da effettuare sulla singola impresa

## L'accesso

Il verificarsi della condizione prescinde da un aumento nell'ambito di un gruppo

**Alessandro Saini**

Per l'Ires premiale la verifica dell'incremento occupazionale va effettuata sulla singola impresa, a prescindere dal realizzarsi di un incremento occupazionale di gruppo. Si tratta di una semplificazione importante che accresce l'appeal dell'agevolazione.

Procediamo con ordine. Il regime agevolato prevede per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (di seguito, per semplicità, periodo d'imposta 2025) la riduzione dell'aliquota Ires dal 24% al 20 per cento. Tra le condizioni di accesso richieste sul fronte occupazionale, l'impresa non deve aver fatto ricorso alla cassa integrazione nel periodo d'imposta 2024 o in quello successivo e deve verificarsi un incremen-

to occupazionale rilevante.

Con riferimento a quest'ultimo requisito, l'articolo 6, comma 1, lettera a) del decreto attuativo dell'8 agosto 2025 ha previsto il realizzarsi di una duplice condizione:

1 nel periodo d'imposta 2025, non deve verificarsi un decremento del numero di «unità lavorative per anno» (Ula), rispetto alla media del triennio precedente. A tal fine, secondo il comma 2 dell'articolo 6, vanno confrontate le Ula determinate in relazione al mese di dicembre 2025 con le Ula determinate in relazione ai dati mensili riferiti al periodo che decorre dal 1° dicembre 2022 al 30 novembre 2025 (i.e. trentasei mesi precedenti), escludendo dal computo i lavoratori che hanno abbandonato il posto di lavoro a causa di dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti di età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro o licenziamento per giusta causa;

2 nel periodo d'imposta 2025, siano effettuate nuove assunzioni a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale, in base all'articolo 4 del Dlgs 216/2023, in misura pari ad almeno

l'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore a tempo indeterminato.

Con riferimento al requisito delle nuove assunzioni a tempo indeterminato, l'articolo 6, comma 3 del decreto attuativo precisa che l'incremento occupazionale debba essere determinato sulla base delle disposizioni all'articolo 4, commi da 1 a 6, del Dm 25 giugno 2024, attuativo dell'articolo 4 del Dlgs 216/2023 relativo alla maggiorazione della deduzione del costo del lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeter-

minato. È pertanto necessario verificare se l'«incremento occupazionale» (incremento del numero di dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta 2025 rispetto al numero medio del 2024) e l'«incremento occupazionale complessivo» (incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta 2025, rispetto al numero medio del 2024) risultino superiori (o uguali) all'1% e, comunque, non inferiore a un lavoratore dipendente a tempo indeterminato.

La relazione al decreto attuativo chiarisce che, poiché il comma 3 dell'articolo 6 richiama solo i commi da 1 a 6 dell'articolo 4 del Dm 24 giugno 2024, ai fini della condizione in esame, non sono applicabili le regole di determinazione degli incrementi occupazionali nell'ambito di un gruppo di imprese disciplinate nel successivo comma 7. Tale scelta deriva da esigenze di semplificazione. Per le medesime ragioni, chiarisce la relazione, non si dovrà neppure tenere conto dei dati riferibili all'impresa «unica» ai fini del calcolo delle Ula.

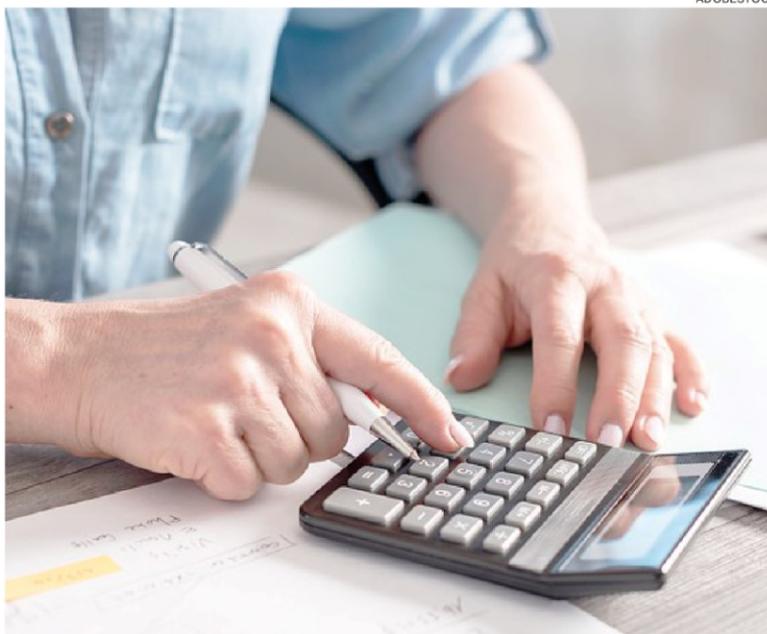
**Nel calcolo delle unità lavorative per anno non si dovrà tenere conto dei dati riferibili all'impresa unica**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## L'ESEMPIO

### Il caso esaminato nello Speciale Telefisco

- Riserva straordinaria al 31 dicembre 2024: 1.000
- Utile di esercizio 2024: 300 di cui 60 distribuito e 240 (80%) accantonato alla riserva Ires premiale
- Distribuzione nel 2026 di riserva straordinaria per 800
- Non vi è decadenza dal beneficio perché la distribuzione di 800 è addossata alla riserva straordinaria e non alla riserva Ires premiale.



### La misura.

L'Ires premiale è prevista attualmente solo per l'anno d'imposta 2025