

La versione definitiva della Mini IRES/IRPEF calcolata sugli utili accantonati



L'**articolo 2**, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 , conv., con mod., dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, sostituisce la previgente l'agevolazione prevista dai commi da 28 a 34 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio per il 2019) – con un **nuovo incentivo**, volto ad individuare una modalità di tassazione agevolata ai fini IRES “relativamente semplice e pur sempre con la finalità di agevolare gli utili non distribuiti”. (Così, la relazione illustrativa – in www.pianetafiscale.it – **Area riservata agli abbonati**). Un diverso incentivo, che prevede una **progressiva riduzione dell'aliquota IRES sul reddito di impresa** correlata al solo reimpiego degli utili.

Più in dettaglio il **comma 1** prevede una progressiva **riduzione dell'IRES** per i soggetti passivi d'imposta (individuati dall'articolo 73, comma 1, del testo unico

delle imposte sui redditi – TUIR), solo con riferimento agli **utili di esercizio accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto**. Al riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che il “beneficio spetta per un importo pari agli **utili di esercizio accantonati a riserve, diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell' «incremento di patrimonio netto»** registrato al termine dell'esercizio di riferimento rispetto al patrimonio netto esistente al termine dell'esercizio precedente a quello di avvio dell'incentivo (*id est*, il 2018 nella generalità dei casi). Ovviamente, l'eventuale eccedenza di utili rispetto al limite di patrimonio netto potrà divenire potenzialmente “agevolabile” negli esercizi successivi se e nella misura in cui si registrerà un sufficiente incremento di patrimonio netto”.

La norma risultante **dalla modifiche introdotte dalla Camera** prevede che l'aliquota ordinaria (24 per cento) sia ridotta gradualmente seguendo 4 diversi step temporali: per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e per i tre successivi, rispettivamente, è ridotta di 1,5 punti percentuali, di 2,5 punti percentuali, di 3 e **di 3,5 punti percentuali**.

In particolare, per i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si dispone l'applicazione dell'aliquota IRES agevolata (in luogo dell'ordinaria 24 per cento) pari al **22,5** per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (**per i “solari”, 2019**), al **21,5** per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (**per i “solari”, 2020**), al **21** per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (**per i “solari”, 2021**), al **20,5** per i periodi d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**per i**

“solari”, 2022) e al 20 per i periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022 (per i “solari”, a partire dal 2023).

In sintesi, **l’aliquota agevolata** viene così **rimodulata**

- al 22,5 per cento per l’anno di imposta 2019;
- al 21,5 per cento per il 2020;
- al 21 per cento per il 2021;
- al 20,5 per cento per il 2022;
- **al 20 per cento a decorrere dal 2023, a regime.**

Alla quota di reddito assoggettata all’aliquota ridotta, **l’addizionale IRES** del 3,5 per cento (di cui all’articolo 1, comma 65, della legge 28 dicembre 2015), prevista per le **banche e gli intermediari finanziari, n. 208, si applica in misura corrispondentemente aumentata**, al fine di lasciare invariato il livello di imposizione per il settore.

Il **comma 2** reca la puntuale **definizione di riserve di utili non disponibili (lettera a))**, e cioè le riserve formate con **utili diversi da quelli realmente conseguiti** ai sensi dell’articolo 2433 del codice civile (che disciplina la relativa distribuzione ai soci), in quanto derivanti da processi di valutazione. Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Ai sensi del comma 2, **(lettera b))** l’«*incremento di patrimonio netto*» è **dato dalla differenza** tra i seguenti elementi:

– il patrimonio netto risultante dal bilancio d’esercizio del periodo d’imposta di riferimento, senza considerare il risultato netto (positivo o negativo che sia) del conto economico del medesimo esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva agevolati nei periodi di imposta precedenti e

– il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato netto (positivo o negativo che sia) del conto economico del medesimo esercizio.

La relazione illustrativa al riguardo chiarisce che “si tratta di un meccanismo di tipo forfetario (e semplificatorio) che lavora sostanzialmente ‘*per masse*’ e che consente la computabilità degli utili accantonati soltanto nella misura in cui, rispetto al dato del 2018, si sia verificato un incremento patrimoniale, prescindendo completamente dalle cause che hanno determinato la movimentazione del patrimonio netto (che, dunque, possono essere legate tanto a fenomeni di relazioni coi soci – ad esempio apporti o distribuzioni – quanto a fenomeni contabili, quali ad esempio la correzione di errori materiali rilevati direttamente a patrimonio netto, la valutazione di derivati di copertura di *cash flow* eccetera).

Facendo affidamento al bagaglio interpretativo formato in merito alla disciplina dell'ACE ed in particolare alla [relazione illustrativa \(in “Finanza & Fisco” n. 5/2012, pag. 377\)](#) delle previsioni del comma 5 dell'art. 5 del Decreto Mef 14 marzo 2012, secondo il quale costituiscono riserve di utili non disponibili – che non rilevano, quindi, come elemento positivo della variazione ACE – *le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione* “**restano escluse dall'agevolazione, in primis**, tutte quelle riserve formate con utili non effettivamente realizzati *in quanto derivanti da operazioni di valutazione*.”

Ne sono un esempio:

– la riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4, del codice civile (*equity method*);

- la riserva di cui all'art. 2426, n. 8-*bis*), del codice civile derivante da attività e passività in valuta;
- la riserva per rivalutazioni volontarie;
- le riserve di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 38/2005”.

Per salvaguardare l'effettivo reimpiego degli utili accantonati a riserve, il **comma 3** stabilisce un **meccanismo di riporto dell'eventuale eccedenza** di utili: per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo. Ciò in quanto, per la determinazione dell'importo da assoggettare ad aliquota ridotta, la combinazione tra utile e reddito potrebbe non essere pienamente efficiente ove il reddito sia inferiore all'importo dell'utile rilevante, ovvero se il soggetto presenta perdite pregresse atte a compensare il reddito e a ridurne, quindi, l'ammontare. Il riporto, pertanto, dell'eccedenza, a maggior ragione, dà la possibilità di conservare il beneficio nel tempo.

I **commi 4 e 5** recano **norme di coordinamento** per i soggetti che aderiscono al regime del **consolidato nazionale o mondiale** o della **trasparenza fiscale**.

Il **comma 4** in particolare prevede che per le società e per gli enti che partecipano al **consolidato** nazionale (indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere *a*), *b*) e *d*), del TUIR: società ed enti residenti nel territorio dello Stato e società non residenti), l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato, 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. Analoga norma vale per il caso di consolidato

mondiale.

Ai sensi del **comma 5**, in caso di opzione per la **trasparenza fiscale** (articolo 115 TUIR) l'importo su cui spetta l'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, determinato ai sensi del presente comma.

Il **comma 6** estende le norme in commento **agli imprenditori individuali, alle società in nome collettivo e in accomandita semplice**, e, più in generale, ai **soggetti IRPEF in regime d'impresa in contabilità ordinaria**.

Il **comma 7** **permette il cumulo** delle agevolazioni in parola con altri benefici concessi, fatta eccezione di quelli che prevedono un regime di determinazione forfetaria del reddito (ad esempio, i soggetti che beneficiano del regime della *tonnage tax* o coloro che determinano il reddito su base catastale) e degli enti del terzo settore che godono della riduzione a metà dell'IRES ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Il **comma 8** rinvia a un **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze l'adozione di disposizioni di attuazione della disciplina in esame. Compreso, il **meccanismo applicativo dell'agevolazione per le persone fisiche e le società di persone esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria**. Con una modifica introdotta dalla Camera precisato che detto decreto è emanato **entro novanta giorni** dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge in esame.

Il **comma 9**, conseguentemente all'introduzione dell'agevolazione in esame, **abroga le disposizioni della legge di bilancio 2019** (articolo 1, commi 28-34) che avevano

previsto l'applicazione di un'aliquota IRES agevolata al 15 per cento (in luogo dell'ordinaria 24 per cento) a parte del reddito delle imprese che incrementano i livelli occupazionali ed effettuano nuovi investimenti.

**Testo del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 comprendente
le modificazioni apportate dalla Camera dei Deputati**

Articolo 2.

(Revisione mini-IRES)

1. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre **2022**, il reddito d'impresa dichiarato dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, fino a concorrenza dell'importo corrispondente agli utili di esercizio accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto, è assoggettato all'aliquota di cui all'articolo 77 del predetto testo unico ridotta di **4 punti percentuali**; per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e per i **tre** successivi la stessa aliquota è ridotta, rispettivamente, di 1,5 punti percentuali, di 2,5 punti percentuali, di 3 punti percentuali **e di 3,5 punti percentuali**. Alla quota di reddito assoggettata all'aliquota ridotta di cui al periodo precedente, l'addizionale di cui all'articolo 1, comma 65, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applica in misura corrispondentemente aumentata.

2. Ai fini del comma 1:

a) si considerano riserve di utili non disponibili 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. Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;

b) l'incremento di patrimonio netto è dato dalla differenza tra il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di riferimento, senza considerare il risultato del medesimo esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva, agevolati nei periodi di imposta precedenti, e il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato del medesimo esercizio.

3. Per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.

4. Per le società e per gli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, che partecipano al consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 129 del medesimo testo unico, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato ai sensi del comma 1 da ciascun soggetto partecipante al consolidato, 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. Le disposizioni del presente comma si applicano anche all'importo determinato dalle società e dagli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale di cui ai successivi articoli da 130 a 142 del medesimo testo unico.

5. In caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del testo unico delle imposte sui redditi, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata ai sensi del comma 1 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, determinato ai sensi del presente comma.

6. Le disposizioni dei commi 1, 2, 3, 4, 5 sono applicabili anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

7. L'agevolazione di cui ai commi 1, 2, 3, 4, 5, 6 è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito e di quelli di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601.

8. Entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

9. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, i commi da 28 a 34 sono abrogati.