



ASSOLOMBARDA

La tassazione agevolata degli utili reinvestiti

c.d. MINI - IRES

Domenico Miscioscia

Assolombarda

4 marzo 2019



Premessa

La L. 145/2018 ha introdotto un regime di tassazione agevolata (IRES al 15% e IRPEF ridotta di 9 punti percentuali) degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali nuovi e/o per l'incremento dell'occupazione

► Decorrenza

La nuova disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (vale a dire dal 2019 per i soggetti "solari")



A chi si applica?

Possono fruire dell'agevolazione i soggetti IRES e i soggetti IRPEF

Il beneficio non è, tuttavia, utilizzabile dai soggetti che determinano il reddito secondo un regime forfetario

SOGGETTI IRES

SOGGETTI IRPEF



A chi si applica?

SOGGETTI IRES

- società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata
- società cooperative e di mutua assicurazione
- enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale
- società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia



A chi si applica?

SOGGETTI IRPEF

- imprenditori individuali
- società in nome collettivo
- società in accomandita semplice

► **Imprese in contabilità semplificata**

L'agevolazione riguarda anche i soggetti in regime di contabilità semplificata, a condizione che le scritture contabili siano integrate con apposito prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile di esercizio



A chi si applica?

L'agevolazione non si applica ai soggetti che determinano il reddito secondo i regimi forfettari

SOGGETTI ESCLUSI

- il regime forfetario previsto dalla L. 190/2014
- il regime di Tonnage tax
- il regime di determinazione del reddito su base catastale per le imprese agricole, ai sensi dell'art. 32 del TUIR



Calcolo dell'agevolazione

L'agevolazione consente di assoggettare ad aliquota IRES ridotta la parte di reddito complessivo corrispondente al minore tra:

UTILI

accantonati a riserve disponibili

la somma degli:

INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

e

INCREMENTO OCCUPAZIONALE



Esempio

- utile 2018 destinato a riserve disponibili: 45.000 euro
 - somma di investimenti e costo del personale rilevanti per il 2019: 20.000 euro
 - reddito imponibile del 2019: 50.000 euro
- ▶ Il reddito soggetto all'IRES ridotta al 15% è quindi pari a **20.000 euro**

Imposta senza agevolazione
$50.000 \text{ euro} \times 24\% = 12.000$
Totale 12.000

Imposta con l'agevolazione
$30.000 \text{ euro} \times 24\% = 7.200$
$20.000 \times 15\% = 3.000$
Totale 10.200

IRES ridotta

L'aliquota IRES applicabile al reddito complessivo netto è pari al 24% che ridotta di 9 punti diventa del 15%

IRES

IRES dal 24% → 15%

IRPEF ridotta

Ai fini dell'imputazione del reddito ai vari scaglioni, il reddito d'impresa si considera quale l'ultimo prodotto, assoggettato alle aliquote più elevate; queste ultime, tuttavia, sono ridotte di 9 punti percentuali con riferimento alla parte di reddito agevolata

IRPEF

IRPEF → riduzione di 9 punti percentuali a partire dalla più elevata



UTILE ACCANTONATO A RISERVA DISPONIBILE



INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI



INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE



Utile accantonati a riserve



- del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione
- al netto delle riduzione di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti
- accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili

► **Imprese neo costituite**

La necessaria presenza di utili accantonati a riserva e di investimenti impedisce alle imprese costituite nel 2019 di beneficiare della norma agevolativa



Utili accantonati a riserve

Sono riserve indisponibili (quindi non rilevanti ai fini del beneficio) le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione

ESEMPI DI RISERVE INDISPONIBILI

- la riserva costituita a fronte della valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.
- la riserva per utili su cambi non realizzati di cui all'art. 2426 co. 1 n. 8-bis c.c.
- le riserve derivanti da rivalutazioni volontarie
- le riserve di cui all'art. 6 del DLgs. 38/2005



UTILE ACCANTONATO A RISERVA DISPONIBILE



INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI



INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE



Investimenti in beni strumentali nuovi

Ai fini dell'agevolazione in esame rilevano gli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi di cui all'art. 102 del TUIR

ARTICOLO 102 TUIR

Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili:

- a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene
- secondo i coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88
- in misura ridotta alla metà per il primo esercizio



Investimenti in beni strumentali nuovi

DEFINIZIONE DI INVESTIMENTO

realizzazione di nuovi impianti

completamento di opere sospese

ampliamento, riattivazione e ammodernamento di impianti esistenti

acquisto di beni strumentali materiali nuovi

► Territorialità

I beni strumentali acquistati devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato



Investimenti in beni strumentali nuovi

MODALITA' DI EFFETTUAZIONE

- acquisto da terzi soggetti
- acquisizione del bene mediante leasing
- costruzione in appalto
- costruzione in economia da parte del soggetto utilizzatore

► Beni nuovi

Il requisito della novità sussiste nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore o da un soggetto diverso purché non sia mai stato utilizzato (circolare AE 90/2001). Per i beni complessi vale il criterio di prevalenza del bene nuovo sul bene usato (circolare AE n. 4/2017)



Investimenti in beni strumentali nuovi



► Altri veicoli

Sono inclusi nell'agevolazione, invece, i veicoli totalmente strumentali all'attività d'impresa (lett. a) e i veicoli a deducibilità parziale (lett. b). Questi ultimi dovrebbero rilevare nella misura del 20% su un costo massimo di 18.076 euro



Investimenti in beni strumentali nuovi

Ai fini della quantificazione dei predetti investimenti, rileva il minor importo tra:

- le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali materiali acquisiti a partire dal periodo d'imposta 2019, deducibili ai sensi dell'articolo 102 del TUIR
- l'incremento del costo fiscale complessivo di tutti i beni strumentali materiali, assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo complessivo di tutti i beni strumentali materiali esistenti al 31 dicembre 2018, assunto al netto delle relative quote di ammortamento



Investimenti in beni strumentali nuovi

Ammontare degli investimenti rilevanti

MINORE TRA:

**AMMORTAMENTI DEDUCIBILI
NUOVI INVESTIMENTI DAL 2019**

**INCREMENTO DEL COSTO
COMPLESSIVO NON AMMORTIZZATO**



Esempio

1. Occorre in primo luogo individuare gli investimenti in beni materiali rilevanti ai fini dell'agevolazione effettuati nel 2019 e le relative quote di ammortamento

Investimenti effettuati nel 2019 (es. beni con coefficiente ammortamento 20%)	2.200
Ammortamento 2019 su beni nuovi (A) $2.200 \times 20\% / 2$ *	220

* le quote di ammortamento con riferimento ai beni acquistati nel 2019 saranno deducibili in misura pari alla metà, trattandosi dell'esercizio di entrata in funzione del bene (art. 102 co. 2 del TUIR)



Esempio

2. Occorre poi confrontare l'ammontare storico del costo fiscale – vale a dire il costo non ammortizzato - dei beni al 31 dicembre 2018, assunto al netto delle relative quote di ammortamento, con quello dei beni materiali esistenti alla fine di ciascun periodo d'imposta, al lordo delle quote di ammortamento dedotte nel periodo d'imposta

Costo fiscale rilevante al 31.12.2018

Costo beni ammortizzabili al 31.12.2018	10.000
Ammortamenti dedotti	5.500
Costo non ammortizzato al 31.12.2018 (B)	4.500

Costo fiscale rilevante al 31.12.2019

Ammortamenti 2019 su beni preesistenti (10.000 coefficiente ammortamento 15%)	1.500
Costo non ammortizzato al 31.12.2019 (C) (4.500 + 2.200 – 1.500)	5.200

Incremento costo fiscale 2019 sul 2018 (D) C – B (5.200 – 4.500)	700
--	------------



Esempio

3. Il valore degli investimenti in beni strumentali nuovi da prendere in considerazione è il minore tra:
 - l'incremento del costo fiscale dei beni alla fine del periodo d'imposta 2019 rispetto al valore al 31 dicembre 2018 (**700**)
 - le quote di ammortamento dei beni strumentali materiali acquisiti a partire dal periodo d'imposta 2019, deducibili ai sensi dell'articolo 102 del Tuir (**220**)

4. Tale valore minimo (**220**) va poi sommato al parametro relativo all'incremento della base occupazionale e, da ultimo, va confrontato con l'utile accantonato a riserva, prendendo in considerazione il minore tra i due



Investimenti in beni strumentali nuovi

AMMONTARE DEGLI INVESTIMENTI RILEVANTI

- il costo ammortizzabile deve essere determinato in base all'art. 110 TUIR e comprende gli oneri accessori di diretta imputazione (OIC 16: costi di progettazione, spese di trasporto, dazi doganali, costi di installazione, oneri per perizie o collaudi..)
- il costo del bene agevolabile dovrebbe essere assunto al lordo di contributi in conto impianti, in base a quanto previsto dalla circolare AE e MISE n. 4/2017
- gli ammortamenti sui beni nuovi devono essere quantificati senza tener conto dei super o iper ammortamenti, fermo restando la cumulabilità tra le agevolazioni



Investimenti in beni strumentali nuovi

E PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2020?

- i beni acquisiti nel 2019 rilevino anche, ai fini dell'agevolazione, nel 2020 e negli anni successivi
- per ciascuno dei periodi agevolati, tuttavia, il beneficio concretamente spettante è legato agli ammortamenti dedotti in quel determinato periodo

► **Pertanto, per il 2020 il parametro dovrebbe essere costituito dalla somma:**

- dell'intera quota di ammortamento dedotta sugli acquisti 2019 (essendo il secondo periodo)
- dalla quota di ammortamento dimezzata relativa agli investimenti rilevanti effettuati nel 2020



UTILE ACCANTONATO A RISERVA DISPONIBILE



INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI



INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE



Parametro del costo del personale

Pre-condizione

Ai fini del computo dell'incremento della base occupazionale rilevano i costi del personale dipendente, assunto con contratto a tempo determinato e indeterminato, a condizione che:

Il numero medio dei dipendenti impiegati nell'esercizio sia superiore al numero dei lavoratori dipendenti assunti al **30 settembre 2018**

Il personale sia impiegato per la maggior parte del periodo d'imposta in strutture produttive situate in
nel territorio dello Stato



Parametro del costo del personale

► Incremento del numero medio di lavoratori

Riprendendo i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate – circolare n. 5/2001 relativa al credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione ex art. 7 della L. 388/2000 - ai fini della determinazione del numero complessivo medio dei lavoratori impiegati si può applicare la seguente formula:

sommatoria numero dipendenti in forza ogni giorno lavorativo nel periodo di osservazione

numero giorni lavorativi nel periodo di osservazione



Parametro del costo del personale

Quantificazione del costo del personale

Verificata la sussistenza delle due condizioni precedenti, il valore agevolabile è pari al minore tra:

il costo del personale 2019 relativo ai nuovi dipendenti assunti dopo il 30 settembre 2018

l'incremento del costo complessivo del personale del 2019 rispetto a quello che risulta dal bilancio riferito al periodo d'imposta 2018



Parametro del costo del personale

► **Incremento complessivo del costo del personale**

Ai fini del calcolo dell'incremento complessivo del costo del personale occorre considerare le voci B.9 e B.14 di conto economico rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018

In sostanza, con riferimento al 2019, rileva la differenza tra:

- il costo del personale iscritto nelle voci B.9 e B.14 relativo al 2019
- il costo del personale iscritto nelle voci B.9 e B.14 relativo al 2018

L'incremento deve però considerarsi al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto



Esempio

1. Per calcolare il costo del personale agevolabile, è necessario, in primo luogo, verificare l'incremento del numero medio dei dipendenti dell'esercizio 2019 rispetto al numero medio dei dipendenti al 30 settembre 2018, al netto di eventuali riduzioni occupazionali in altre società del gruppo

Numero medio dipendenti al 30 settembre 2018	50
Numero medio dipendenti 2019	55





Esempio

2. Superata la prima verifica, si procede a quantificare il costo del lavoro sostenuto nell'esercizio relativamente ai dipendenti assunti dopo il 30 settembre 2019, confrontando tale valore con l'incremento del costo complessivo del personale iscritto nel bilancio 2019 rispetto all'esercizio 2018

Costo personale 2019 dei neo assunti

Costo del personale 2019 relativo ai dipendenti assunti dopo il 30 settembre 2018 (A)	280.000
--	----------------

Incremento costo personale bilancio 2019 rispetto al bilancio 2018

Costo complessivo del personale bilancio 2018	2.250.000
Costo complessivo del personale bilancio 2019	2.400.000
Differenza (B)	150.000

Il costo del personale rilevante ai fini dell'agevolazione è quindi il minore tra A (280.000) e B (150.000)



Esempio

3. Il costo del personale così calcolato (150.000) va poi sommato al parametro relativo agli investimenti in beni strumentali nuovi e, da ultimo, va confrontato con l'utile accantonato a riserva, prendendo in considerazione il minore tra i due



Non è chiaro se, nel sommare i due parametri (investimenti e costo del personale) si debba procedere algebricamente e conteggiare solo i valori positivi o anche le eccedenze negative..



Parametro del costo del personale

COSTO DEL PERSONALE RILEVANTE

- per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro dal 1° ottobre 2018 ogni lavoratore assunto costituisce incremento della base occupazionale
- l'agevolazione spetta solo ai datori di lavoro che rispettano le prescrizioni dei CCNL e le norme in materia di sicurezza e salute dei lavoratori
- i lavoratori assunti a tempo parziale sono computati nella base occupazionale in proporzione alle ore impiegate
- i soci di società di cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti



Riporto delle eccedenze

L'art. 1 co. 30 della L. 145/2018 disciplina il riporto delle eccedenze dei parametri di riferimento dell'agevolazione

1. ECCEDEZZA DEI PARAMETRI RISPETTO AL REDDITO COMPLESSIVO

2. ECCEDEZZA DI UTILI ACCANTONATI A RISERVA RISPETTO A INVESTIMENTI E OCCUPAZIONE

3. ECCEDEZZA DI INVESTIMENTI E OCCUPAZIONE RISPETTO AGLI UTILI ACCANTONATI A RISERVA



Riporto delle eccedenze

1. ECCEDEZZA DEI PARAMETRI RISPETTO AL REDDITO COMPLESSIVO

Gli utili accantonati a riserva e l'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale che eccede il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento, rispettivamente, degli utili accantonati a riserva e dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale dell'esercizio successivo

Utili accantonati a riserve disponibili	40.000
Somma degli investimenti e costo del personale	30.000
Reddito complessivo netto dichiarato	25.000
Reddito assoggettato ad aliquota ridotta	25.000

Eccedenza riportabile degli utili 40.000 – 25.000	15.000
Eccedenza di investimenti e costo del personale 30.000 – 25.000	5.000



Riporto delle eccedenze

2. ECCEDEZZA DI UTILI ACCANTONATI A RISERVA RISPETTO A INVESTIMENTI E OCCUPAZIONE

La parte degli utili accantonati a riserva che eccede l'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale è computata in aumento degli utili accantonati a riserva dell'esercizio successivo

Utili accantonati a riserve disponibili	40.000
Somma degli investimenti e costo del personale	30.000
Reddito complessivo netto dichiarato	50.000
Reddito assoggettato ad aliquota ridotta	30.000

Eccedenza riportabile degli utili 40.000 – 30.000	10.000
Eccedenza di investimenti e costo del personale	—



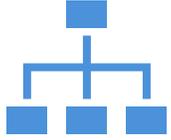
Riporto delle eccedenze

3. ECCEDEZZA DI INVESTIMENTI E OCCUPAZIONE RISPETTO AGLI UTILI ACCANTONATI A RISERVA

L'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale che eccede gli utili accantonati a riserva è computata in aumento dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale dell'esercizio successivo

Utili accantonati a riserve disponibili	12.000
Somma degli investimenti e costo del personale	30.000
Reddito complessivo netto dichiarato	50.000
Reddito assoggettato ad aliquota ridotta	12.000

Eccedenza riportabile degli utili	—
Eccedenza di investimenti e costo del personale 30.000 – 12.000	18.000



Consolidato fiscale

CONSOLIDATO FISCALE

- l'aliquota ridotta è calcolata da ciascun soggetto partecipante al consolidato ed è utilizzato dalla società o ente controllante, la quale potrà beneficiare dell'aliquota ridotta sul reddito complessivo netto del gruppo
- se detti importi eccedono il reddito da assoggettare a tassazione, le eccedenze resteranno in capo alle società che le hanno prodotte e potranno essere riportate all'anno successivo



Trasparenza

TRASPARENZA FISCALE

- l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota ridotta, è determinato dalla società partecipata ed 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



Cumulabilità con altre agevolazioni

CUMULABILITA' E CAUSE DI DECADENZA

- la Mini IRES è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito (slide 6)
- non esistono causa espresse di decadenza dal beneficio, anche nei casi di cessione o delocalizzazione degli investimenti agevolati

► Iper-ammortamenti

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte fornite nel corso del Videoforum, Italia Oggi, del 23 gennaio 2019, ha chiarito che uno stesso investimento può essere oggetto della tassazione agevolata degli utili reinvestiti e dell'iper-ammortamento, fermo restando che l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento (stesso principio anche per il super ammortamento che, in presenza di specifiche condizioni, potrà essere fruito fino al 30 giugno 2019).



L'IMPRESA HA UTILI POST 2018?

SI

GLI UTILI SONO ACCANTONATI A RISERVA DISPONIBILE?

NO



DEFINIZIONE DEL PRIMO PARAMETRO: L'UTILE

SI

NO



INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

CONFRONTO CON LA SOMMA

INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE

MINORE TRA:

AMMORTAMENTI DEDUCIBILI
INVESTIMENTI POST 2019

INCREMENTO DEL COSTO
COMPLESSIVO NON AMMORTIZZATO

E' INCREMENTATO IL NUMERO MEDIO DEI DIPENDENTI
RISPETTO A QUELLI ASSUNTI AL 30.9.2018?

MINORE TRA:

SI

NO

COSTO 2019 DIPENDENTI ASSUNTI POST 30.9.2018

INCREMENTO COMPLESSIVO DEL COSTO
DEL PERSONALE 2019 RISPETTO AL BILANCIO 2018



ASSOLOMBARDA
Confindustria Milano Monza e Brianza

Grazie per l'attenzione!