



## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Le cause di decadenza dall'IRES premiale***

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

### **Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche**

[Scopri di più](#)

La **disciplina dell'IRES** premiale, introdotta in via transitoria per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (generalmente il 2025 per i soggetti "solari"), prevede una **riduzione di 4 punti percentuali dell'aliquota IRES**. Tale agevolazione, attuata dal D.M. 8 agosto 2025, è subordinata al rispetto di **precise condizioni di accesso** relative all'accantonamento dell'utile, agli investimenti rilevanti e all'incremento occupazionale. Inoltre, il mantenimento del beneficio è vincolato al **rispetto di alcune cause di decadenza** (c.d. recapture rule), le quali, se verificate, comportano **la perdita integrale dell'agevolazione**. L'[art. 7, D.M. 8 agosto 2025](#), stabilisce le regole di attuazione delle **2 principali ipotesi di decadenza** e le modalità di **recupero del beneficio fruito**.

La **prima causa di decadenza** è legata alla **gestione dell'utile vincolato**. Infatti, i soggetti beneficiari decadono dall'agevolazione qualora **la quota di utile accantonata** (pari almeno all'80% dell'utile del 2024), al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura perdite, **sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** (entro il 31 dicembre 2026 per i soggetti solari). Al fine di monitorare l'ammontare complessivo delle riserve costituite o incrementate con gli utili accantonati sottoposti al vincolo fiscale, **taли importi e le loro variazioni** devono essere distintamente indicati in un **apposito prospetto della dichiarazione dei redditi** per ciascuna voce del patrimonio netto.

Un aspetto importante riguarda l'ordine di utilizzo delle riserve nel caso di copertura perdite o distribuzione di riserve in presenza del vincolo fiscale. L'[art. 7, comma 2, lett. b\), D.M. 8 agosto 2025](#), stabilisce che **si considerano prioritariamente utilizzate a copertura perdite le riserve** (o quote di esse) **diverse da quelle costituite o incrementate con l'utile accantonato**, ai sensi dell'[art. 4, comma 2](#). Anche nel caso di distribuzione di riserve, l'Agenzia delle Entrate, in una risposta fornita in videoconferenza, ha ritenuto che **operi una presunzione "fiscale"** di **preventivo utilizzo** delle **riserve diverse da quelle alimentate dall'utile 2024** accantonato a riserva. Pertanto, l'importo distribuito è imputato preventivamente alla **parte di riserva pregressa e non soggetta a vincolo fiscale**. Ad esempio, se nel 2026 viene **distribuita una riserva straordinaria** formata in parte dall'utile 2024 accantonato (vincolato) e in parte da utili pregressi (non vincolati), **l'importo distribuito viene imputato prima alla parte pregressa**.



La **seconda causa di decadenza** riguarda la “**dismissione**” dei beni strumentali agevolati, che si verifica qualora i **beni oggetto degli investimenti rilevanti** (di cui all'[art. 5 del Decreto](#)) siano **dismessi, ceduti a terzi**, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, o siano destinati stabilmente a **strutture produttive localizzate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto. Queste fattispecie causano decadenza se si verificano **entro il quinto periodo d'imposta successivo** a quello nel quale è stato realizzato l'investimento. Questo periodo è definito come il “**periodo di sorveglianza**”. Ad esempio, per gli **investimenti realizzati nel 2025**, il periodo di sorveglianza **termina entro il 2030**; per quelli **realizzati nel 2026, entro il 2031**.

La **decadenza è disattivata** se, in caso di realizzo a titolo oneroso del bene agevolato, l'impresa provvede alla **sostituzione del bene originario nello stesso periodo d'imposta**. Il bene sostitutivo deve avere **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste**, e l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del **nuovo bene e l'interconnessione** (e la riduzione dei consumi energetici, se applicabile) devono **essere attestate**.

Il verificarsi di una delle **cause di decadenza** (distribuzione di utile accantonato oltre soglia o estromissione/delocalizzazione dei beni) comporta la **perdita integrale del beneficio**. Il soggetto beneficiario è tenuto a **versare la differenza dell'imposta dovuta** a seguito della rideterminazione della stessa **con l'applicazione dell'aliquota ordinaria**. Tale versamento deve essere effettuato **entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi** dovuta per il periodo d'imposta **in cui si verificano le cause di decadenza**.