

Ai gentili clienti
Loro sedi

La conversione in legge del decreto crescita e sviluppo sostenibile

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che il **DL n. 83/2012** (c.d. decreto sviluppo e crescita sostenibile) è stato convertito dalla **legge n. 134 del 07.08.2012**, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 187 del 11.08.2012. Oltre alla **conferma delle maggiori novità previste dal DL sviluppo e crescita sostenibile**, in occasione della conversione in legge il legislatore ha introdotto alcune **nuove disposizioni**, tra cui ricordiamo il **contributo per l'acquisto di veicoli a basse emissioni e l'estensione del regime IVA per cassa per i soggetti passivi con volume d'affari superiore a 2.000.000 euro** (il precedente limite, invece, era di 200.000 euro). Altra importante novità introdotta con la legge di conversione del DL n. 83/2012 riguarda la **deducibilità delle perdite sui crediti: attraverso una modifica all'articolo 101 comma 5 del TUIR le perdite dei crediti sono deducibili in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o se le stesse risultano da elementi certi e precisi** (ritenuti esistenti se il credito è di modesta entità e se il diritto alla riscossione è prescritto). Con la presente trattazione analizziamo nel dettaglio le disposizioni della legge di conversione che hanno modificato le disposizioni contenute nel DL n. 83/2012.

Premessa

Con il **DL n. 83/2012** il legislatore ha introdotto **numerose novità**, al fine di **rilanciare l'economia e semplificare ulteriormente la disciplina fiscale**, concedendo alcune agevolazioni ai contribuenti. Con la legge di conversione (n. 134 del 07.08.2012), il legislatore ha apportato alcuni correttivi alle disposizioni contenute nel DL n. 83/2012, oltre ad introdurre **nuove agevolazioni e semplificazioni fiscali**.

Evidenziamo, inoltre, che nella legge di conversione del DL crescita e sviluppo hanno trovato posto i **primi correttivi apportati alla riforma del lavoro (legge n. 92/2012), tra cui**, in particolare, **la riqualificazione delle partite IVA fittizie in contratti di collaborazione**: la disciplina originaria della riforma del lavoro, eccessivamente rigida nei presupposti di applicazione della presunzione, è stata rimodellata, introducendo la **verifica del periodo di monocommittenza** (durata del rapporto di almeno 8 mesi all'anno e reddito percepito da un solo committente almeno pari all'80%) **su due anni**.

Le disposizioni confermate e introdotte con la legge di conversione al DL 83/2012

Contributo per l'acquisto di veicoli a basse emissioni

Con la conversione in legge del decreto 83/2012 sono state introdotte disposizioni *"per favorire lo sviluppo della mobilità mediante veicoli a basse emissioni complessive"*. Le nuove disposizioni introdotte con gli articoli da 17 bis a 17 terdecies hanno la funzione di **favorire la realizzazione di reti per la ricarica di veicoli alimentati a energia elettrica e la diffusione di veicoli a bassa emissione, nonché di veicoli "ibridi"**.

Secondo le disposizioni contenute nelle citate disposizioni sono considerati veicoli a basse emissioni complessive i seguenti:

VEICOLI A BASSE EMISSIONI	
I veicoli a basse emissioni:	Trazione elettrica
	Trazione ibrida
	GPL
	Metano
	Biometano
	Biocombustibile
	Idrogeno

Tali veicoli non devono produrre emissioni di anidride carbonica **superiori a 120 g/km** e devono avere **ridotte emissioni di ulteriori sostanze inquinanti**.

L'art. 17-decies riconosce uno specifico **contributo** ai soggetti che acquistano, **dal 2013 al 2015** anche tramite leasing un veicolo nuovo a

basse emissioni e consegnano, per la rottamazione, un veicolo di cui sono proprietari o utilizzatori (in caso di leasing) da almeno 12 mesi.

OSSERVA

Il veicolo consegnato **deve essere della stessa categoria del veicolo acquistato e deve risultare immatricolato da almeno 10 anni prima della data d'acquisto del nuovo veicolo.**

CONTRIBUTO ACQUISTO VEICOLI A BASSE EMISSIONI COMPLESSIVE			
Anno acquisto veicolo	che producono emissioni di anidride carbonica non superiori a		
	50 g/km	95 g/km	120 g/km
2013	20%	20%	20%
2014	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 5.000	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 4.000	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 2.000
2015	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 3.500	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 3.000	prezzo d'acquisto fino ad un massimo di € 1.800

Recupero edilizio e risparmio energetico

In riferimento alle detrazioni spettanti ai contribuenti che effettuano **lavori di recupero edilizio e risparmio energetico sugli edifici, la legge di conversione ha modificato, ma solo parzialmente, le disposizioni contenute nel DL n. 83/2012.** Secondo le nuove disposizioni, infatti, **la detrazione spettante a coloro che effettuano lavori di recupero edilizio viene innalzata dal 36% al 50% per tutte le spese sostenute a partire dal 26.06.2012 fino al prossimo 30.06.2013.** Viene previsto, sempre in riferimento ai lavori di recupero edilizio, **l'aumento del tetto massimo di spesa, che viene innalzato da 48.000 euro a 96.000 euro.**

La legge di conversione del DL n. 83/2012 ha **modificato le disposizioni concernenti i lavori agevolati di risparmio energetico**, prevedendo che a questi **non si applica l'aliquota del 50% ma quella già riconosciuta del 55%**: viene quindi concessa una **proroga alle disposizioni concernenti al risparmio energetico, che altrimenti sarebbero assorbite dalla disciplina delle agevolazioni per il recupero edilizio** (con la conseguente riduzione dell'ammontare della detrazione).

Bisogna, inoltre, ricordare che **la proroga ha effetto fino al prossimo 30.06.2013, dopodiché anche per i lavori di risparmio energetico si applicherà l'aliquota di detrazione del 36%**.

IMPORTO DELLE DETRAZIONI		
Periodo di sostenimento delle spese	Detrazione degli interventi di recupero edilizio	Detrazione degli interventi di risparmio energetico
Dal 01.01.2012 al 25.06.2012	36% con limite di 48.000 euro	55% con limite variabile a seconda dell'intervento di risparmio energetico
Dal 26.06.2012 al 30.06.2013	50% con limite di 96.000 euro	
Dal 01.07.2012	36% con limite di 48.000 euro	36% con limite di 48.000 euro

Cessione di immobili

In riferimento alla **cessione di abitazioni**:

- viene **confermato il regime di esenzione IVA**;
- **l'imponibilità IVA è prevista per l'impresa costruttrice/di ristrutturazione per le cessioni effettuate entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione/ristrutturazione** (come in precedenza) e **per opzione**, da esprimere nell'atto, per le **cessioni effettuate trascorsi 5 anni dalla costruzione/ristrutturazione**.

IMMOBILI ABITATIVI

Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice o di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice o di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori		Esente ovvero Imponibile per opzione

Per quanto riguarda le **cessioni di fabbricati strumentali**, l'imponibilità è ora prevista per le **cessioni poste in essere entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione/ristrutturazione** (in precedenza l'imponibilità era prevista per le cessioni effettuate nei primi 4 anni) mentre è confermato, in generale, il regime di esenzione IVA, al quale il cedente (impresa costruttrice/di ristrutturazione o "altra impresa") può **sempre "derogare" esercitando l'opzione per l'imponibilità nell'atto** (come già in precedenza).

OSSERVA

Rispetto al passato non è più prevista l'imponibilità "per norma" delle cessioni effettuate a soggetti IVA con **diritto alla detrazione (pro-rata) non superiore al 25% ovvero a soggetti "privati"**.

IMMOBILI STRUMENTALI

Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice/di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque	Imponibile
Impresa costruttrice/di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori		Esente o Imponibile per opzione

In sede di conversione **l'opzione per l'imponibilità è stata estesa anche alle cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali.**

Conseguentemente è stata modificata **la lett. a-bis) dell'art. 17, comma**

**Regime IVA
locazione di
abitazioni**

6, DPR n. 633/72 che ora prevede l'applicazione del reverse charge alle cessioni di fabbricati o relative porzioni per le quali, a seguito delle novità, il cedente manifesta nell'atto l'opzione per l'imponibilità.

In riferimento all'ipotesi di **locazione di abitazioni** viene confermato in via del tutto generale il regime di esenzione IVA. **Il DL sviluppo e crescita, convertito in legge, ammette l'opzione per l'imposizione IVA nelle seguenti ipotesi:**

- da parte delle **imprese costruttrici o che hanno eseguito**, anche tramite appalto, **interventi di recupero** ex art. 3, comma 1, lett. c), d) ed f), DPR n. 380/2001 (Testo unico sull'edilizia);
- per i **contratti aventi ad oggetto fabbricati destinati ad alloggi sociali ex DM 22.4.2008.**

IMMOBILI ABITATIVI		
Locatore	Locatario	Regime IVA
Impresa costruttrice / di ristrutturazione	Chiunque	Esente / imponibile per opzione (10%)
Altra impresa	Destinatario di alloggi sociali	
Altra impresa	Chiunque, fatta eccezione destinatari di alloggi sociali	Esente

OSSERVA

Rispetto alla precedente disciplina è stata **eliminata l'esenzione IVA per le locazioni poste in essere dalle imprese costruttrici/di ristrutturazione:** secondo la nuova norma, infatti, tali imprese possono sempre optare per l'imponibilità IVA.

Viene eliminata, inoltre, l'imponibilità (per opzione) subordinata alla stipula di contratti di durata non inferiore a 4 anni e in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata. Per le "altre imprese" l'opzione per l'imponibilità è ora prevista per gli immobili destinati ad alloggi sociali.

Per le **locazioni di fabbricati strumentali**, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni **trova applicazione**, in generale, **l'esenzione IVA, salva l'opzione per l'imponibilità da parte del locatore nell'atto.**

Deducibilità delle perdite su crediti

Secondo quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 33 del DL n. 83/2012, **le perdite sui crediti sono deducibili in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o se le stesse risultano da elementi certi e precisi.**

Dalla nuova formulazione legislativa emerge che gli elementi certi e precisi sussistono qualora:

- **il credito è di modesta entità e sono decorsi almeno 6 mesi dalla scadenza del pagamento dello stesso;**
- **il diritto alla riscossione del credito è prescritto.**

In riferimento ai **crediti di modesta entità**, **si considerano tali i crediti di importo massimo di 5.000 euro qualora l'impresa sia di dimensioni rilevanti** (volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro), **mentre in tutti gli altri casi vengono considerati crediti di modesta entità i crediti di importo massimo di 2.500 euro.**

Credito per l'assunzione di personale altamente qualificato

Con la legge di conversione del DL n. 83/2012 il legislatore ha **confermato** (salvo per alcune marginali modifiche) le disposizioni contenute nell'articolo 24, in materia di **credito di imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato.**

Al fine di agevolare l'occupazione con forme contrattuali stabili di personale altamente qualificato, **l'art. 24 del D.L. 83/2012 ha istituito un contributo** (sotto forma di credito d'imposta) **riservato a tutte le imprese che effettuano nuove assunzioni, a tempo indeterminato, di profili altamente qualificati.**

Possono fruire del credito d'imposta tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta,

dalle dimensioni aziendali, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato.

Al fine di individuare l'**ambito applicativo** del beneficio fiscale in commento, si osserva che **il comma 1 del suddetto articolo fa riferimento alle assunzioni a tempo indeterminato di:**

- **personale in possesso di un dottorato di ricerca universitario conseguito presso una università italiana o estera se riconosciuta equipollente in base alla legislazione vigente in materia;**
- **personale in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico.**

Con esclusivo riferimento a quest'ultimi soggetti, la norma individua **un'ulteriore condizione che deve essere soddisfatta per poter beneficiare del credito d'imposta ovvero, l'impiego esclusivo in attività di ricerca e sviluppo. Il credito d'imposta riconosciuto alle imprese che assumono personale altamente qualificato è pari al 35% del costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato, con un limite massimo pari ad Euro 200.000 annuo per impresa.**

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta nei quali lo stesso è utilizzato (non è previsto un limite massimo di tempo decorso il quale detto credito viene perso).

Con la legge di conversione, viene introdotta una **modifica all'articolo 24 del DL n. 83/2012, che prevede la decadenza dal beneficio fiscale qualora l'impresa venga delocalizzata all'estero al di fuori dell'UE, con contestuale riduzione dell'attività all'interno del territorio nazionale nei tre anni successivi all'assunzione agevolata.**

Da ciò deriva che le imprese mantengono il diritto all'agevolazione qualora **la delocalizzazione all'estero dell'attività non comporti pregiudizio agli stabilimenti e all'attività produttiva effettuata nel**

territorio nazionale (per esempio, apertura all'estero di nuovi stabilimenti senza contestuale chiusura di quelli attivi sul territorio italiano).

Sisma Emilia Romagna

Viene concesso un **credito d'imposta a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi colpiti dal sisma del 20.05.2012 e del 29.05.2012.**

Il credito d'imposta è pari al costo sostenuto entro il 30.06.2014 per la ricostruzione o il ripristino, nonché per la sostituzione dei beni d'impresa o di lavoro autonomo danneggiati o distrutti dal sisma per i quali è stata effettuata denuncia.

Finanziamento delle imprese di minori dimensioni

Con l'articolo 32 e 32 bis, il DL Sviluppo e Crescita sostenibile (DL n. 83/2012) ha fornito alcuni strumenti per le imprese di minori dimensioni al fine, da una parte, di **facilitare il finanziamento delle operazioni economiche da queste svolte**, e dall'altra di **semplificare il calcolo dell'IVA attraverso l'introduzione del principio per cassa a favore di tutti i soggetti con volume d'affari complessivo non superiore a 2 milioni di euro.**

Secondo quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 32 del DL n. 83/2012 le **disposizioni concernenti l'emissione di cambiali finanziarie e obbligazioni interessano le società non emittenti strumenti finanziari quotati su mercati regolamentati o su sistemi multilaterali di negoziazione, diverse:**

- dalle **banche**;
- dalle **micro imprese**.

OSSERVA

Sul punto ricordiamo che, **nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione europea del 06.05.2003**, la categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR. Nella categoria delle PMI

si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di EUR. Nella categoria delle PMI **si definisce micro impresa un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di EUR.**

RACCOMANDAZIONE 2003/361/CE			
	Medie imprese	Piccole imprese	Micro imprese
Dipendenti	meno di 250	meno di 50	meno di 10
Fatturato annuo	meno di 50 mln	meno di 10 mln	meno di 2 mln
Totale di bilancio	meno di 43 mln	meno di 10 mln	meno di 2 mln

Tali soggetti sono **ammessi all'emissione di cambiali finanziarie e obbligazioni a condizione che:**

- l'emissione sia assistita da uno **sponsor**;
- **l'ultimo bilancio** dell'emittente sia **assoggettato a revisione contabile** da parte di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione;
- i titoli siano:
 - ↳ **collocati esclusivamente presso investitori qualificati che non siano, direttamente o indirettamente, soci della società emittente;**
 - ↳ **destinati alla circolazione esclusivamente tra tali investitori.**

La legge di conversione del DL n. 83/2012 prevede una deroga alle disposizioni concernenti la **certificazione di bilancio**: per un **periodo di diciotto mesi dalla data di entrata in vigore di tali disposizioni**, infatti, si può **derogare l'obbligo di certificazione del bilancio qualora l'emissione sia assistita in misura non inferiore al 50% del valore di emissione delle cambiali** da garanzie prestate da una banca o da un'impresa di investimento, ovvero prestate da un consorzio di garanzia collettiva fidi per le cambiali emesse da società aderenti al consorzio. In tal

caso, però la durata delle cambiali deve essere al massimo di 18 mesi.

Con particolare riguardo alle cambiali finanziarie, tali titoli a seguito della **pubblicazione del DL n. 83/2012** devono avere **scadenza non inferiore ad un mese e non superiore a 18 mesi** (i termini precedenti erano da tre a dodici mesi), un **limite massimo** di emissione parametrato **sull'attivo corrente** e possono essere emesse anche in **forma dematerializzata**. Con la conversione in legge del DL n. 83/2012 viene modificato il periodo precedentemente previsto dal DL n. 83/2012 (ovvero da un mese a 18): la legge di conversione prevede, infatti, l'innalzamento della soglia massima di 18 a 36.

IVA per cassa

Secondo quanto previsto dall'art. 32-bis, inserito in sede di conversione dell' DL n. 83/2012, viene **ampliata la portata del regime "IVA per cassa"**, prevedendo l'**"esigibilità differita" dell'IVA**, ex art. 6, comma 5, secondo periodo, DPR n. 633/72, con riferimento alle cessioni / prestazioni eseguite da **soggetti passivi con un volume d'affari non superiore a € 2.000.000 nei confronti di soggetti passivi d'imposta**. In riferimento a tale regime bisogna ricordare che precedentemente il limite di cessioni/prestazioni era limitato a 200.000 euro.

La disposizione, ricordiamo, non si applica nei seguenti casi:

- il **cedente/prestatore** si avvale di **"regimi speciali IVA"**;
- l'**acquirente/committente** assolve l'imposta mediante l'applicazione dell'**inversione contabile**;
- l'**acquirente/committente** è un **soggetto privato**.

Rispetto alla disciplina vigente, il citato art. 32-bis prevede che, in ogni caso, l'acquirente / committente può detrarre l'IVA a credito al **momento di effettuazione dell'operazione**, a prescindere dal fatto che **il pagamento della fattura non sia stato ancora eseguito**.

Evidenziamo, inoltre, che:

- **dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione**, l'imposta diviene **comunque esigibile**. Questa **eccezione al principio di**

differimento non esplica, tuttavia, i propri effetti se, prima del superamento di tale orizzonte temporale annuale, il cessionario o committente è assoggettato ad una procedura concorsuale: al ricorrere di tale ipotesi, l'esigibilità dell'imposta è sospesa a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con IVA ad esigibilità differita, fino all'effettivo incasso del corrispettivo e limitatamente all'ammontare dello stesso;

- per beneficiare dell'esigibilità differita oltre a dover esercitare un'opzione, il soggetto interessato dovrà riportare in fattura un'**apposita annotazione**, in mancanza della quale l'imposta è considerata esigibile al momento di effettuazione dell'operazione (esigibilità immediata);
- l'operatività delle nuove disposizioni è comunque subordinata all'emanazione di un apposito DM, da emanare entro l'11.10.2012.

SRL a capitale ridotto

Viene confermato il **nuovo modello societario che prevede la possibilità per chiunque di costituire una SRL con un capitale sociale minimo di 1 euro**. Tale facoltà è stata concessa anche ai soggetti con **età superiore a 35 anni**, che **tuttavia non potranno beneficiare di tutte le agevolazioni a cui i giovani hanno diritto con la costituzione di una SRL semplificata** (credito agevolato, spese notarili gratuite ecc..).

Bisogna precisare che le **SRL a capitale ridotto** hanno le seguenti **caratteristiche**:

- possono essere **costituite unilateralmente**;
- **l'atto costitutivo va redatto per atto pubblico**;
- gli **amministratori possono essere persone fisiche differenti dai soci**;
- la **denominazione SRL a capitale ridotto**, il **capitale sociale sottoscritto e versato**, la **sede della società** e il **registro imprese** presso cui è istituita devono essere **indicati nella corrispondenza** e nello **spazio elettronico** destinato alla comunicazione collegato con la rete telematica ad accesso pubblico.

Partite IVA fittizie e

Come abbiamo accennato in premessa, **le disposizioni della riforma del**

riforma del lavoro

lavoro (legge n. 92/2012) sono state parzialmente modificate tramite l'introduzione ad opera della legge di conversione, di nuove disposizioni nel DL n. 83/2012.

Tra queste modifiche, in particolare, **sono stati revisionati i presupposti sulla base dei quali una prestazione di lavoro autonomo può essere riqualificata come prestazione effettuata nell'ambito di una collaborazione a progetto**. Ritenendo i requisiti introdotti con la riforma del lavoro troppo stringenti, infatti, **due dei tre presupposti** – riguardanti in particolare la monocommittenza del lavoro autonomo – **sono stati modificati in modo tale da prendere in considerazione la condizione del lavoratore per due anni consecutivi**.

Nel dettaglio, **i requisiti che fanno scattare la presunzione che comporta la riqualificazione del rapporto con la "partita IVA fittizia" sono i seguenti:**

- la **collaborazione con il medesimo committente deve durare almeno otto mesi per due anni consecutivi** (secondo quanto previsto originariamente dalla riforma, era sufficiente il rispetto di tale condizione solo per un anno);
- **i compensi derivanti da rapporti intrattenuti con lo stesso soggetto o con lo stesso capo d'imputazione di interessi deve superare per due anni consecutivi l'80% totale dei compensi del lavoratore autonomo** (come nel caso precedente, la riforma del lavoro considerava sussistente tale presupposto in riferimento ai compensi percepiti in un anno);
- il collaboratore dispone di una **postazione di lavoro fissa presso il committente**.

Alla luce di quanto sopra, lo Studio resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento. Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO

13

*STUDIO DOTTORESSA
ANNA FAVERO*