



Decreto Rilancio record: i commi sono oltre mille

Le anomalie. Quasi un terzo dei 266 articoli vincolato a 103 provvedimenti attuativi. In 110.912 parole abrogate norme di Dl in vigore e non chiare attribuzioni di deleghe

ROMA

C'è uno spettro che aleggia sullo sfondo degli Stati generali per l'economia e del prossimo decreto semplificazioni annunciati dal premier Giuseppe Conte. È quello dello stesso decreto Rilancio in versione omnibus, che è stato varato dal Governo nel segno del "Rilancio" dopo la fase acuta dell'emergenza Coronavirus e che ha faticosamente cominciato la sua navigazione alla Camera, carico di migliaia di emendamenti. Il suo "corpaccione" ha già fatto sobbalzare più di un giurista e numerosi esperti delle tecniche legislative e, soprattutto, della velocizzazione delle procedure burocratiche. Tra le 110.912 parole che si rincorrono, quasi all'infinito, insinuandosi nei 1.051 commi del maxi-Dl si può trovare di tutto: abrogazioni di norme di decreti legge del filone Covid ancora in vigore, anomalie "forme di intreccio" con le disposizioni di altri provvedimenti urgenti all'esame del Parlamento e quindi senza il sigillo della Camera, la mancanza della certezza dei tempi per molti procedimenti evocati. E, soprattutto, il frequente, se non quasi sistematico, collegamento vincolante a ulteriori testi attuativi. Che riguarda addirittura un terzo, o poco meno, dei 266 articoli della manovra-anticrisi. Dalla relazione del Comitato per la legislazione emerge infatti che sono ben 75 gli articoli che prevedono provvedimenti d'attuazione, esplicitati tra le pieghe di 100 commi. Una lista lun-

Gli esperti della Camera parlano di testo «anomalo». Alcune procedure senza tempi certi e lunga serie di pareri

ghissima, fatta, sempre secondo il Comitato, di 103 testi perdare attuazione alle norme del decreto: 1 Dpr, 5 Dpcm, 71 decreti ministeriali e 26 atti di altra natura. A questa interminabile "coda" si aggiungono 18 "forme di coinvolgimento", sotto forma di intese, pareri e accordi del sistema delle Conferenze (Conferenza Stato-regioni, Conferenza Stato-Città, Conferenza Unificata), 5 pareri del Garante per la Privacy e altri 2 della Conferenza nazionale dei rettori. Ma vincoli e adempimenti non si esauriscono qui: in 12 casi è prevista l'autorizzazione, o la dichiarazione di compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato, della Commissione europea. E la valutazione di molti esperti, così come quella del Comitato per la legislazione, suona come una sentenza: oltre che per le dimensioni, il decreto «appare anomalo», anche perché l'intera massa di tutti i decreti-legge convertiti precedentemente allo scoppio dell'epidemia prevedeva complessivamente, secondo i dati aggiornati al 7 febbraio 2020, non più di 299 provvedimenti attuativi.

Lo stesso decreto Rilancio si presenta, come rilevato da Stefano Ceccanti (Pd) nella sua parere al Comitato, con «dimensioni inedite». Le oltre 110 mila parole del testo doppiano abbondantemente le 44.532 del decreto Marzo (il cosiddetto Cura Italia), con cui il Governo aveva già conseguito un record superando le 35.198 parole del Dl n.1/2012 (decreto concorrenza). E in termini di numero di articoli neanche le vecchie e

complesse leggi di bilancio riescono a competere con la manovra anti-crisi del Governo: la più pesante, Finanziaria del 2007, si fermava a 217 articoli.

A dispetto degli obiettivi professati dal Governo, che con la manovra anti-crisi punta, come si legge negli atti parlamentari, ad accelerare e semplificare alcuni procedimenti amministrativi anche attraverso l'ampliamento della possibilità di presentare dichiarazioni sostitutive, la struttura del decreto appare complicata. Almeno quanto le procedure per l'erogazione degli aiuti alle imprese e dei sussidi ai lavoratori, che nel caso dei precedenti decreti Covid, primo fra tutti il Dl marzo, sono finite nel mirino di, tecnici e associazioni di categoria. Anche per questo motivo alla commissione Bilancio della Camera è arrivato l'invito del Comitato per la legislazione a evitare, o a bocciare, e emendamenti parlamentari che complichino ulteriormente anziché semplificare, a risolvere conflitti tra norme cronologicamente vicine e contraddittorie. E anche a perfezionare procedure un po' nebulose come quella riguardante la possibilità offerta al Commissario straordinario per l'emergenza Covid di delegare sue funzioni ai presidenti delle Regioni che agiscono come subcommissari: per gli esperti di Montecitorio i casi in cui si dovrà procedere a questa delega non sono specificati in modo chiaro.

—M.Rog.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La più pesante tra le manovre anti crisi: la Finanziaria del 2007 si fermava a 217 articoli



L'articolo 28 D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) amplia il perimetro di applicazione del bonus legato ai canoni di locazione pagati in relazione alle attività commerciali, industriali e professionali oltreché ricettive; occorre però osservare che **più che un'estensione del precedente bonus** (ossia quello previsto dall'articolo 65 D.L. 18/2020), quello introdotto dal Decreto Rilancio si configura come un **diverso bonus**, con **peculiarità che lo distinguono significativamente dal precedente**.

Tale bonus ha formato oggetto della recentissima Circolare della Agenzia delle Entrate n. 14/E del 2020 (**Allegato 1**), pubblicata sabato 6 Giugno 2020, che ne ha sostanzialmente sbloccato la fruizione con la approvazione anche del Codice Tributo necessario alla compensazione.

Rispetto al bonus precedente, anche in questo caso il canone deve essere **pagato** per poter conferire il diritto a fruire del corrispondente credito d'imposta, pari al 60% (utilizzabile in compensazione con il **codice tributo 6920** approvato con la **risoluzione 32/E (Allegato 2)**, pubblicata anch'essa sabato 6 giugno scorso); mentre nel precedente bonus è stata l'Agenzia a richiedere il previo pagamento del canone, il Decreto Rilancio ha invece richiamato nella norma tale requisito che è indispensabile per la fruibilità dello stesso.

La prima differenza riguarda la **tipologia di immobili agevolabili**; il nuovo bonus riguarda infatti qualunque tipo di immobile strumentale (cioè utilizzato in locazione per lo svolgimento dell'attività), quindi **non solo i fabbricati di categoria C/1**.

Anche sotto il profilo soggettivo la platea dei soggetti beneficiari è decisamente più ampia, posto che il credito d'imposta spetta ai **soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione**, così come gli **enti non commerciali** anche per gli immobili impiegati nell'ambito dell'attività istituzionale.

Per **enti non commerciali** beneficiari, viene chiarito che l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale non pregiudica la fruizione del credito d'imposta anche in relazione a quest'ultima attività.

Rientrano quindi nei soggetti potenzialmente beneficiari

- imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- enti e società di capitali e cooperative;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, devono ritenersi inclusi nell'ambito soggettivo anche i:



- soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014;
- imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

Per la fruizione del nuovo bonus vengono richiesti una serie di requisiti che devono essere tutti verificati ed in mancanza di anche uno solo dei quali il bonus non spetta:

- è richiesto che il locatario presenti **ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Rilancio; questo vale ad eccezione delle **strutture ricettive**, che possono beneficiare del credito d'imposta indipendentemente dal monte ricavi dichiarato nello scorso periodo d'imposta (nella **circolare AdE 14/E/2020** vengono individuati tali soggetti tramite il riferimento ai corrispondenti codici Ateco, rientranti nella sezione 55);
- il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di **marzo, aprile e maggio** e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta **resta sospesa fino al momento del pagamento**.
- Il credito d'imposta spetta a condizione che l'utilizzatore abbia subito una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi** nel mese di riferimento di **almeno il 50%** rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (per la definizione di fatturato, nella **circolare AdE 14/E/2020** l'Agenzia rinvia alla precedente **circolare AdE 9/E/2020**, facendo riferimento alle operazioni effettuate – vedasi schema seguente tratto da nostra precedente circolare). Sul punto l'Agenzia osserva che, poiché la contrazione di fatturato va **valutata singolarmente per ciascuna delle 3 mensilità**, è possibile che il credito d'imposta spetti anche solo per taluno dei mesi agevolabili. Dato che si richiede un confronto con il fatturato dei corrispondenti mesi del 2019, il credito di imposta in oggetto non spetta a chi **ha iniziato l'attività a partire dal 1.06.2019**, che proprio in virtù della "*giovinanza*" dell'attività paradossalmente ne avrebbe più bisogno; ciò è confermato dal fatto che non è espressamente prevista la spettanza incondizionata a chi ha iniziato l'attività nel 2019, a differenza di quanto stabilito dalla disciplina del contributo a fondo perduto per calo di fatturato di cui all'art. 25 del "*Decreto Rilancio*".



Schema di operazioni da considerare ai fini del raffronto omogeneo rispetto al corrispondente mese del 2019

- a) fatture di vendita (beni e servizi) assoggettate ad IVA
- b) corrispettivi per vendite al dettaglio scorporati dall'IVA
- c) fatture di vendita (beni e servizi) per operazioni non imponibili (a soggetti non UE, a soggetti UE o sammarinesi e a esportatori abituali o servizi non imponibili art. 9, regime beni usati)
- d) fatture di vendita per operazioni esenti ai sensi art. 10
- e) fatture di vendita per operazioni non soggette ai sensi degli artt. Da 7 a 7 septies del DPR 633/72
- f) fatture per operazioni a regime monofase ex art. 74 (cessioni di rottami e altri materiali di recupero, cessioni di oro, altre operazioni)
- g) fatture per operazioni di vendita (cessioni o servizi) in reverse charge (prestazioni in subappalto edile, manutenzioni settore edile, cessioni di fabbricati, cessioni di prodotti elettronici e telefoni cellulari)

NON VANNO CONTEGGIATI, invece gli importi, registrati nella parte "vendite o IVA dovuta" della liquidazione periodica relativa alla registrazione delle autofatture in acquisto e alle integrazioni fatture per acquisti intracomunitari.

La data da prendere a riferimento per l'inserimento nel mese di riferimento **è quella di effettuazione dell'operazione** che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, **mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>)**

Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019.

Per esplicita previsione normativa, **il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 60 % dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing operativo (non finanziario) o di concessione** di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo; in caso di **contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda,**



comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, spetta nella misura del **30 % dei relativi canoni**.

L'aspetto centrale della **circolare AdE 14/E/2020** è però l'interpretazione che viene offerta circa la possibilità di applicare il bonus ai contratti di **leasing**; secondo l'Agenzia, il Legislatore ha inteso riferirsi ai **solli contratti di leasing cd. operativo** (o di godimento) poiché, a differenza dei **leasing cd. finanziari (o traslativi)**, questo tipo di contratto ha la **medesima funzione economica del contratto locazione "tipico"**.

Diversamente, **non rientrano** nell'ambito di applicazione del credito d'imposta i canoni relativi a **contratti di leasing finanziario** (traslativo) rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai **contratti di compravendita con annesso finanziamento**.

Quanto alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa o in alternativa può essere ceduto. È quindi necessario che il canone risulti pagato nel 2020.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione nel **modello F24**, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni. A tal fine nel modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, occorre indicare il codice tributo "**6920**".

Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi vanno indicati nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite modello F24. L'eventuale residuo sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi e non potrà essere richiesto a rimborso.

Il credito di imposta costituisce componente positivo rilevato fruitore del credito e non concorre:

- alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi;
- al valore della produzione ai fini Irap;
- ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 1 del TUIR;
- ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi, di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

La circolare precisa che, in alternativa, il credito d'imposta può essere **ceduto al locatore/concedente** "a titolo di pagamento del canone".

Con la cessione al locatore si paga solo la differenza

L'Agenzia chiarisce che in tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini,



considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito in esame attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il **pagamento della differenza** tra il canone dovuto ed il credito di imposta (40% del canone considerando che il credito è del 60%, 70% del canone in caso di affitto d'azienda)

Il credito d'imposta può essere ceduto anche **ad altri soggetti**, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito. Le modalità attuative della cessione dei crediti d'imposta saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ([art. 122](#) del DL 34/2020).

La circolare evidenzia che per il **cessionario**, qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, emerge una sopravvenienza attiva tassabile.

Viene inoltre chiarito che qualora non sia stato utilizzato il credito d'imposta per **botteghe e negozi** ex [art. 65](#) del DL 18/2020 (es. per mancato pagamento del canone di marzo o per assenza dei requisiti), è possibile optare per il credito d'imposta di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 ove siano soddisfatti i requisiti richiesti. I due crediti di imposta **non sono cumulabili**.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani