

*EMERGENZA COVID-19
LE MISURE E LE NOVITA' PER GLI ENTI NON PROFIT
E PER IL TERZO SETTORE*

WEBINAR – 22 APRILE 2020

**Rinvio degli adeguamenti statutari e dei bilanci ETS,
altre disposizioni sulle riunioni di organi collegiali degli enti non profit**

Gianni Massimo ZITO

Vice Presidente Commissione Terzo Settore e Non profit

Gli adeguamenti statutari al Codice del Terzo Settore

Gli adeguamenti statutari sono necessari per le tipologie di enti per i quali il Codice del Terzo Settore , in forza dell'art.102 co.1-2 ha **abrogato** le disposizioni di legge vigenti, in particolare:

Per le Organizzazioni di Volontariato (ODV) la L. n.266/1991, per le Associazioni di Promozione Sociale (APS) la L. n.383/2000, con effetto dal 3 agosto 2017 data di entrata in vigore del CTS.

Per ODV e APS è comunque prevista la «trasmigrazione» dei dati esistenti dagli attuali pubblici registri al RUNTS.

A tale fine il Min. Lavoro e Pol. Sociali ha precisato che le norme del CTS - escluse quelle strettamente collegate alla istituzione e alla operatività del RUNTS ovvero “all'adozione di successivi provvedimenti attuativi” - sono già applicabili alle ODV e APS .

Per le Organizzazione Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) le disposizioni del Dlgs n.460/1997 artt.10-29; ed ai fini amministrativi e tributari gli art.20-bis del DPR n.600/1973, e l'art.150 del TUIR a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS (l'interpretazione autentica articolo 104, commi 1 e 2 del CTS ad opera dell'articolo 5-sexies del D.L. n. 148/2017).

Nelle more dell'operatività del RUNTS si applicano le norme previgenti, senza soluzione di continuità, per le ONLUS, ODV, APS che si adeguano statutariamente al CTS entro il 30/06/2020 - Art.101 co.2-3

In ogni caso, già dall' 1/1/2018 in via transitoria, si applicano alle ONLUS, ODV e APS alcune norme agevolative, anche di carattere tributario, degli ETS (artt.77, 78, 81, 82, 83, 84 co.2, 85 co.7, 102 co.1 lett.e), f) g))

Gli adeguamenti statutari al Codice del Terzo Settore

- Entro il termine del 30 giugno 2020 (*postposto dall'art. 43 co.4-bis DL n.34/2019*) le associazioni, fondazioni ed enti non commerciali che intendono accedere all'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore possono apportare le modifiche utili ad uniformare le disposizioni statutarie vigenti alle disposizioni che il D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) dispone come inderogabili e/o derogabili per previsione statutaria e/o facoltative.
- L'adeguamento può essere eseguito, entro detto termine, con le maggioranze previste per le assemblee ordinarie (c.d. modalità «*alleggerita*» o «*semplificata*»), ma solo per adeguamento alle norme inderogabili o per introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.
- E' confermata la necessità dell'atto pubblico per assemblea straordinaria per gli enti con personalità giuridica (associazioni e fondazioni). (*Circ. MiLPS n.20 del 27.12.2018*)

Le disposizioni del Codice del Terzo Settore

Gli enti che intendono accedere alla qualifica di ETS ed all'iscrizione al RUNTS devono adeguare lo statuto vigente in relazione alle norme del CTS. Distinguiamo, per determinare la possibilità di esperimento delle modalità assembleari semplificate o alleggerite, tra :

Inderogabili (*obbligatorie*):

- Art.5 – attività di interesse generale e relative finalità perseguite
- Art.8 – assenza del fine di lucro
- Art.9 – devoluzione del patrimonio dell'ente
- Art.12 – denominazione sociale
- Art.13 e 14– scritture contabili e bilancio, bilancio sociale ove previsto
- Art.15 – libri sociali obbligatori
- Art.25 – competenze inderogabili assemblea (derogabili con condizioni per “grandi enti” c.2,c.3)
- Art.26 – nomina organo di amministrazione
- Art.30 e 31 – organo di controllo e revisore (ove previsti)

Derogabili, nel CTS «se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente»:

- Art.23 – procedura ammissione soci
- Art.24 – assemblea (voto associati, delega, modalità svolgimento, assemblee separate)

Facoltative, all'autonomia statutaria «l'atto costitutivo o lo statuto possono/lo consentono...»:

- Art.6 – attività diverse (solo se già previste dallo statuto vigente)
- Art.7 – raccolta fondi
- Art.10 – patrimoni destinati ad uno specifico affare
- Art.17 e 18 – attività dei volontari, assicurazione obbligatoria

Proroga termine adeguamenti statutari ETS

Il primo comma dell'art.35 del D.L. 18/2020, «c.d. Cura Italia», ha disposto, in ordine all'intervenuta emergenza sanitaria Covid19, il differimento dei termini di adeguamento statutario come originariamente stabiliti dall'art.101 c.2 del CTS, poi prorogati da successivi interventi normativi al 30 giugno 2020, al **31 ottobre 2020**.

Ai fini dell'armonizzazione dei termini di adeguamento il successivo comma 2 del decreto ha disposto uguale differimento al **31 ottobre 2020** per l'adeguamento statutario previsto dall'art.17 c.3 del D.Lgs 112/2017 per le imprese sociali.

Schemi di bilancio per ETS

Adempiendo al disposto dell'art. 13 c.3 del CTS il Ministero del Lavoro ha emanato, con decreto del 5 marzo 2020 pubblicato sulla G.U. s.o. n.102 del 18 aprile 2020, i modelli di redazione del bilancio degli ETS.

In particolare in allegato al decreto sono pubblicati i modelli di stato patrimoniale (Mod. A) , di rendiconto gestionale (Mod. B) e relazione di missione (Mod. C) , di cui al citato art. 13, comma 1, nonché il modello di rendiconto per cassa (Mod. D) , di cui all'art. 13, comma 2, per gli enti di minore dimensione.

Quanto alla decorrenza dell'utilizzo dei modelli l'ultimo periodo dell'art.3 del decreto dispone che *«Le disposizioni da esso recate si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione.»* stabilendo pertanto, per gli enti con periodo

Proroga termine approvazione bilancio

Il terzo comma dell'art.35 del D.L. 18/2020, «c.d. Cura Italia», dispone a favore delle Organizzazioni di Volontariato (OdV) e delle Associazioni di Promozione Sociali (APS) iscritte nei relativi pubblici registri, nonché per le ONLUS iscritte alla relativa Anagrafe, per le quali *«la scadenza del termine di approvazione dei bilanci ricade all'interno del periodo emergenziale, come stabilito dalla delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020»*, la facoltà di approvare il bilancio entro il **31 ottobre 2020** *«anche in deroga alle previsioni di legge, regolamenti o statuto»*.

Il periodo emergenziale disposto dal DPCM del 31 gennaio 2020 è stabilito dal 31 gennaio al 31 luglio 2020 (ovvero per sei mesi).

Questioni aperte sul differimento dei termini

Se sul differimento dei termini relativo agli adeguamenti statutari degli ETS il Governo fa un semplice riferimento alle relative disposizioni del Codice e del decreto delle Imprese Sociali, il terzo comma dell'art.35 del D.L. 18/2020, dispone la proroga di approvazione dei bilanci a favore delle ODV, delle APS e delle ONLUS, non considerando invece la pletora delle altre tipologie di enti non commerciali per le quali, sembrerebbe, la proroga non possa operare.

Neanche il primo comma dell'art. 106 del medesimo decreto, che dispone in deroga agli art.2364 e 2748-bis del codice civile (per SpA e Srl) il differimento del termine di convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio al 30 giugno 2020, può supplire e colmare tale lacuna riferendosi, evidentemente, alle sole società commerciali.

Adottando una interpretazione estensiva si potrebbe far riferimento alla sospensione emergenziale di sei mesi del DPCM del 31 gennaio 2020 decorrente dal 31 gennaio 2020.

Emendamenti in sede di conversione sul differimento dei termini

Nel corso dei procedimenti di conversione del D.L. 18/2020 con atto AS 1766 il Senato della Repubblica ha accolto emendamenti sul testo vigente.

In particolare all'art.35, dopo il comma 3, è stato inserito il comma seguente:

«3-ter. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche agli enti disciplinati dai capi II e III, del titolo II del libro primo del codice civile, nonché agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917.»

Ove tale estensione fosse confermata la legge di conversione vedrebbe dunque estendere il differimento dei termini di approvazione del bilancio al 31 ottobre 2020 anche a tutti gli enti associativi.

Emendamenti in sede di conversione per altri termini

Con il medesimo atto AS 1766 il Senato accoglie emendamenti all'art.35 riguardanti termini relativi al 5 per mille e alla rendicontazione di progettazione interna.

Al comma 3 è stato inserito il periodo:

«Le medesime organizzazioni e associazioni sono autorizzate a svolgere le attività correlate ai fondi del cinque per mille per l'anno 2017 entro la data del 31 ottobre 2020. Sono altresì prorogati alla data del 31 ottobre 2020 i termini di rendicontazione di eventuali progetti assegnati sulla base di leggi nazionali e regionali»

Viene inoltre introdotto ai fini della rendicontazione dei fondi del 5 per mille:

«3-bis. Per il solo anno 2020, il termine di un anno di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n.111, che impone ai beneficiari del riparto del contributo di redigere un apposito rendiconto dal quale risulti l'utilizzo delle somme percepite, è fissato in diciotto mesi dalla data di ricezione delle somme»

Svolgimento delle assemblee degli ETS ed Enti non commerciali

Per gli enti ETS e per le fattispecie di enti quali OdV, APS «in transito» al nuovo regime il comma 4 dell'art.24 del CTS prevede che le disposizioni statutarie *«possono prevedere l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica, purché sia possibile verificare l'identità dell'associato che partecipa e vota»*.

L'art. 73, c.4 del D.L.18/2020 estende, limitatamente alla situazione emergenziale: *«le associazioni private anche non riconosciute e le fondazioni che non abbiano regolamentato modalità di svolgimento delle sedute in videoconferenza, possono riunirsi secondo tali modalità, nel rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità individuate da ciascun ente»*

Nulla viene previsto, ad oggi a regime, invece per gli Enti diversi dagli ETS o per le OdV, APS ed Onlus che non abbiano adottato statutariamente quanto previsto del c.4 dell'art.24 CTS.

Emendamenti sulle modalità di svolgimento delle assemblee degli Enti non commerciali

L'atto AS 1766 del Senato, accogliendo emendamenti all'art.106 del D.L. 18/2020, prevede l'introduzione del seguente comma:

«8-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alle associazioni e alle fondazioni diverse dagli enti di cui all'articolo 104, comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n.117».

Di fatto trattasi delle medesime modalità di intervento ed espressione di voto (videocomunicazione, telecomunicazione, voto per corrispondenza anche a mezzo PEC o email) previste, in via emergenziale, dall'art. 106 c.2 e c.3 rispettivamente per le SpA, SApA, Srl, Cooperative e Mutue Assicuratrici.

.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

EMERGENZA COVID-19:
LE MISURE E LE NOVITÀ PER GLI ENTI NON PROFIT E PER IL TERZO
SETTORE



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari degli enti non profit

Pasquale Della Corte

(Componente della Commissione Terzo Settore e Non Profit)

22 aprile 2020



Indice

1. Provvedimenti legislativi, atti amministrativi e di prassi
2. Soggetti coinvolti
3. Sospensione generale versamenti
4. Sospensione versamenti enti non commerciali
5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori
6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale
7. Adempimenti tributari enti non commerciali
8. Ritenute non operate



1. Provvedimenti legislativi, atti amministrativi e di prassi

- D.M. 24.02.2020
- D.L. n. 9/2020 (02.03.2020)
- D.L. n. 18/2020 (17.03.2020) [A.S. n. 1766; A.C. n. 2463]
- Ris. n. 12/E 2020 (18.03.2020)
- Ris. n. 14/E 2020 (21.03.2020)
- Circ. n. 8/E 2020 (03.04.2020)
- D.L. n. 23/2020 (08.04.2020) [A.C. n. 2461]
- Circ. n. 9/E 2020 (13.04.2020)



2. Soggetti coinvolti

Enti non profit (art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986)

1. Enti non profit che hanno per oggetto esclusivo l'esercizio di attività non commerciale [lett. c)]
2. Enti non profit che hanno per oggetto prevalente l'esercizio di attività non commerciale [lett. c)]
3. Enti non profit che hanno per oggetto esclusivo o prevalente l'esercizio di attività commerciale [lett. b)]

N.B.

- nei provvedimenti si parla di attività d'impresa
- menzione per la rinuncia alle sospensioni dei versamenti (art. 71 D.L. n. 18/2020)



3. Sospensione generale versamenti

Normativa

- art. 60 D.L. n. 18/2020 (remissione in termini per i versamenti)
- art. 21 D.L. n. 23/2020 (remissione in termini per i versamenti)

Prassi

- Ris. n. 12/E
- Circ. n. 8, §1.1
- Circ. n. 9, §1.14 e §5

Soggetti

- tutti i contribuenti



3. Sospensione generale versamenti

Oggetto

- tutti i tributi («versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni») in scadenza il 16 marzo

Adempimento

- 16 aprile 2020 («proroga» originaria al 20 marzo 2020)

Considerazioni

- la sospensione riguarda anche l'Imposta sugli Intrattenimenti (ISI)

Spunti di riflessione

- nonostante il testo dell'art. 60, si tratta di una remissione in termini visto che la «proroga» è stata disposta dopo la scadenza del termine
- ciò incide sui termini relativi alle sospensioni di seguito analizzate



4. Sospensione versamenti enti non profit

Normativa

- art. 18, commi 1, 2, 3, 4 e 5 secondo periodo, D.L. n. 23/2020

Prassi

- Circ. n. 9/E, §2.1, §2.2.3 (Quesito n. 3) e §2.2.4 (Quesito n. 4)

Oggetto

- sospensione versamenti «in scadenza» ad aprile e a maggio 2020
- ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)
- trattenute addizionali regionali e comunali
- contributi previdenziali e assistenziali
- premi per l'assicurazione obbligatoria



4. Sospensione versamenti enti non profit

Soggetti

- norma: «gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa»
- prassi: «tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime d'impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 del TUIR» (inclusi ONLUS, APS ed ODV con attività di interesse generale art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017)
- prassi: in caso di attività commerciale, non esclusiva e non prevalente, la norma si applica limitatamente all'attività non commerciale

Versamento

- 30 giugno 2020 oppure 5 rate a partire da giugno 2020 (non si fa luogo a rimborso)



4. Sospensione versamenti enti non profit

Considerazioni

- non è prevista una condizione territoriale (come disposto da altre norme: domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato)
- non tutti gli enti non profit possono beneficiarne
- occorre suddividere attività non commerciale e commerciale (ed i relativi costi e versamenti)
- Circ. n. 9/E, § 2.2.4, fa rinvio unicamente all'art. 18, commi 1 e 3, per l'attività commerciale

Spunti di riflessione

- attività esclusiva o prevalente: a quale esercizio occorre fare riferimento?
- costi promiscui: come comportarsi?
- non dovrebbero rientrare nella sospensione i versamenti riferiti alla «remissione» (art. 18)
- per le scadenze di marzo occorre fare riferimento alle altre disposizioni (anche D.L. n. 18/2020?)
- per l'attività commerciale si può far riferimento, in generale, anche agli artt. 61 e 62 D.L. n. 18/2020?



4. Sospensione versamenti enti non profit

Zona rossa [allegato n. 1) al D.P.C.M. 23 febbraio 2020]

Normativa

- art. 1, comma 2, D.M. 24 febbraio 2020
- art. 62, comma 4, D.L. n. 18/2020

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.1
- Circ. n. 9/E, §2.1

Soggetti

- aventi sede legale o sede operativa nel territorio dei comuni individuati (condizione territoriale)
- diversi dalle persone fisiche



4. Sospensione versamenti enti non profit

Zona rossa [allegato n. 1) al D.P.C.M. 23 febbraio 2020]

Oggetto

- sospensione di tutti i versamenti (comprese cartelle di pagamento; anche adempimenti tributari)
- scadenti tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020

Versamento

- 31 maggio 2020 oppure 5 rate a partire da maggio 2020 (originariamente entro aprile 2020; non si fa luogo a rimborso)

Considerazioni

- le norme prevedono quale unica condizione la localizzazione
- l'art. 60, comma 4, D.L. n. 18/2020 fa rinvio anche al domicilio fiscale

Spunti di riflessione

- la sospensione si dovrebbe applicare anche agli enti non commerciali, a prescindere dalla commercialità o meno dell'attività svolta



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Normativa

- art. 8, comma 1, D.L. n. 9/2020
- art. 61, commi 2, 3, 4 e 5, D.L. n. 18/2020
- art. 18, comma 8, D.L. n. 23/2020 («restano ferme» le disposizioni dei precedenti articoli)

Prassi

- Ris. n. 12/E
- Ris. n. 14/E
- Circ. n. 8/E, §1.2 e §1.3
- Circ. n. 9/E, §2.2.3 (Quesito n. 3) e §2.2.8 (Quesito n. 8)



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Soggetti

- domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato
- «settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica in atto»
- «numerose categorie di soggetti operanti, tra gli altri, nei settori dello sport, dell'arte e della cultura, del trasporto e della ristorazione, dell'educazione e dell'assistenza e della gestione di fiere ed eventi»
- soggetti riportati nel comma 2 dalla lett. a) alla lett. r) [A.C.: dalla lett. b) alla lett. t)], tra cui figurano
 - a) federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, fitness e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori
 - d) soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso
 - f) soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali
 - h) soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili
 - r) alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano di cui all'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n.117.



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Attività (settori)

- elenco indicativo e non esaustivo di codici ATECO delle attività economiche
- anche attività economiche non espressamente riconducibili ai codici ATECO indicati, purché siano riconducibili nella sostanza a una delle categorie economiche indicate
- in caso di svolgimento di più attività è necessario che le attività rientranti tra quelle oggetto di sospensione siano svolte in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate (dalla stessa impresa), intendendosi per tali quelle da cui deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi.

Oggetto

- sospensione versamenti dal «2 marzo al 30 aprile 2020»
 - ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)
 - contributi previdenziali e assistenziali (anche adempimenti)
 - premi per l'assicurazione obbligatoria (anche adempimenti)
- sospensione versamento IVA in scadenza nel mese di marzo 2020

Versamento:

- 31 maggio 2020 oppure 5 rate a partire da maggio 2020 (non si fa luogo a rimborso)



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Considerazioni

- la norma cita i soggetti e nulla dispone con riferimento alla commercialità o meno delle attività svolte
- gli atti parlamentari citano le categorie di soggetti operanti in determinati settori
- la prassi, in generale, fa rinvio ai soggetti operanti nei settori elencati e alle attività economiche
- la Circ. n. 8/E, §1.2, affronta il tema dello svolgimento di più attività (il quesito riguarda più attività d'impresa) e fa rinvio, in sostanza, agli importi (ricavi o compensi) riportati nell'ultima dichiarazione (dei redditi) presentata
- la Circ. n. 9/E, §2.2.3 (Quesito n. 3) sembra far rinvio unicamente all'attività di impresa nel richiamare l'art. 61 in argomento
- gli atti parlamentari evidenziano l'esclusione dalla sospensione delle trattenute relative alle addizionali regionali e comunali
- la Circ. n. 9/E ha evidenziato, anche se con riferimento all'art. 18, la possibilità di beneficiare della sospensione per le rate successive alla prima del saldo IVA
- l'art. 18, comma 8, nel confermare il disposto degli articoli in commento non abbia anche fatto rinvio all'IVA scadente a marzo (comma 3)



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Spunti di riflessione

- occorre tener presente che la sospensione trae origine dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 9/2020, il quale si riferiva evidentemente ad attività (esclusivamente) commerciali
- la sospensione si applica a tutti gli enti non profit a prescindere dalla commercialità o meno dell'attività svolta e la prevalenza o meno dell'attività commerciale?
- i dati riportati nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata potrebbero rappresentare una realtà ormai superata?
- occorre adottare (per analogia) i chiarimenti della Circ. n. 8/E nei casi in cui un ente non profit si trovi a svolgere più attività? (importante per le scadenze di marzo)
- nel DDL di conversione al Senato non sono state aggiunte le trattenute relative alle addizionali regionali e comunali
- probabilmente l'art. 18 non ha fatto rinvio anche all'IVA in scadenza a marzo, in quanto tale adempimento non riguarda il periodo di riferimento dello stesso art. 18
- la proroga riguarda unicamente l'IVA in scadenza a marzo: per le scadenze di aprile e maggio occorre fare riferimento alle sospensioni disposte da altre



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Soggetti operanti nel mondo dello sport

Soggetti

- federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche

Oggetto

- sospensione versamenti dal 2 marzo al 31 maggio 2020
 - ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)
 - contributi previdenziali e assistenziali (anche adempimenti)
 - premi per l'assicurazione obbligatoria (anche adempimenti)

Versamento

- 30 giugno 2020 oppure 5 rate a partire da giugno 2020 (non si fa luogo a rimborso)



5. Sospensione versamenti enti non commerciali che operano in particolari settori

Soggetti operanti nel mondo dello sport

Spunti di riflessione

- l'ulteriore proroga non riguarda tutti i soggetti di cui al comma 2, lett. a) («nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, fitness e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori»)
- la proroga non riguarda quei soggetti che, pur operando nel mondo sportivo, svolgano attività ricadono in altre lettere del comma 2
- la proroga in commento non riguarda l'IVA in scadenza a marzo, per la quale persiste il termine di versamento del 31 maggio 2020 (il DDL di conversione approvato al Senato ha esteso anche a tale versamento la proroga a giugno 2020)
- nonostante il nuovo testo dell'art. 61, l'estensione della proroga riguarda unicamente l'IVA in scadenza a marzo: per le scadenze di aprile e maggio occorre fare riferimento alle sospensioni disposte da altre norme



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Normativa

- art. 18, commi da 1 a 7, D.L. n. 23/2020

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.15
- Circ. n. 9/E, § 2.1, §2.2.1 (Quesito n. 1), §2.2.4 (Quesito n. 4), §2.2.5 (Quesito n. 5), §2.2.6 (Quesito n. 6)

Soggetti

- domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato
- esercenti attività d'impresa



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Limiti quantitativi

- a) ricavi o compensi periodo d'imposta precedente a quello in corso al 9 aprile 2020 \leq € 50 MLN
- b) ricavi o compensi periodo d'imposta precedente a quello in corso al 9 aprile 2020 $>$ € 50 MLN
- c) nessun limite per chi ha avviato l'attività d'impresa in data successiva al 31 marzo 2019

Condizioni per singolo mese (marzo e aprile)

- a) riduzione fatturato o corrispettivi mese \geq 33% fatturato o corrispettivi mese periodo d'imposta precedente
- b) riduzione fatturato o corrispettivi mese \geq 50% fatturato o corrispettivi mese periodo d'imposta precedente
- c) nessuna condizione



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Oggetto

- sospensione «rispettivamente» versamenti «in scadenza» ad aprile e a maggio 2020
- ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)
- trattenute addizionali regionali e comunali
- contributi previdenziali e assistenziali
- premi per l'assicurazione obbligatoria
- IVA

Versamento

- 30 giugno 2020 oppure 5 rate a partire da giugno 2020 (non si fa luogo a rimborso)



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Prassi

- in sostanza, la sospensione è indipendente per i versamenti riferiti ai mesi di marzo ed aprile
- si può verificare il caso in cui si possa beneficiare della sospensione per i versamenti riferiti ad un unico mese
- rileva la somma delle operazioni eseguite e fatturate o certificate e dei corrispettivi nei mesi di riferimento (rileva la liquidazione IVA)
- in caso di liquidazione IVA trimestrale occorre confrontare unicamente i dati relativi ai mesi di riferimento
- nei casi in cui non sussista l'obbligo dell'emissione della fattura o dei corrispettivi (es. art. 74 D.P.R. n. 633/1972), il parametro di riferimento può essere esteso ai ricavi e compensi



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Considerazioni

- la sospensione si applica agli enti non profit che svolgono attività commerciale
- nel caso in cui l'attività commerciale non sia prevalente (o esclusiva), la sospensione si applica unicamente alla parte commerciale

Spunti di riflessione

- attività esclusiva o prevalente: a quale esercizio occorre fare riferimento?
- costi promiscui: come comportarsi?
- la proroga riguarda unicamente l'IVA in scadenza ad aprile e a maggio: per la scadenza di marzo occorre fare riferimento alle sospensioni disposte da altre norme



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Normativa

- art. 62, commi 2 e 5, D.L. n. 18/2020

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.15

Soggetti

- domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato
- esercenti attività d'impresa



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Limiti quantitativi

- ricavi o compensi periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020
≤ € 2 MLN

Oggetto

- sospensione versamenti che scadono tra l'8 marzo e il 31 marzo 2020
- ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)
- trattenute addizionali regionali e comunali
- contributi previdenziali e assistenziali
- premi per l'assicurazione obbligatoria
- IVA

Versamento

- 31 maggio 2020 oppure 5 rate a partire da maggio 2020



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Considerazioni

- la prassi evidenzia la necessità di tener conto delle regole di determinazione del reddito d'impresa del singolo soggetto d'imposta
- non si tiene conto dei componenti positivi di reddito indicati per migliorare il profilo di affidabilità fiscale (ISA)

Spunti di riflessione

- la sospensione si applica a tutti gli enti non profit che svolgono attività commerciale?
- nel caso in cui l'attività commerciale non sia prevalente, la sospensione si applica unicamente alla parte commerciale?
- attività esclusiva o prevalente: a quale esercizio occorre fare riferimento?
- costi promiscui: come comportarsi?



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Province: Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

Normativa

- art. 62, commi 2, 3, e 5, D.L. n. 18/2020
- art. 18, comma 6, D.L. n. 23/2020

Oggetto

- IVA scadenza
 - a) marzo
 - b) aprile
 - c) maggio

Versamento

- a) 31 maggio 2020 oppure 5 rate a partire da maggio 2020
- b) e c) 30 giugno 2020 oppure 5 rate a partire da giugno 2020



6. Sospensione versamenti enti non commerciali con attività commerciale

Province: Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

Soggetti

- domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province
- esercenti attività d'impresa
- nessun limite ricavi o compensi esercizio precedente

Condizioni per singolo mese (marzo e aprile)

- riduzione fatturato o corrispettivi mese \geq 33% fatturato o corrispettivi mese periodo d'imposta precedente



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Sospensione generale

Normativa

- art. 62, commi 1 e 6, D.L. n. 18/2020

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.10, §1.15, §1.16 e §1.21

Oggetto

- sospensione adempimenti tributari, diversi dai versamenti, che scadono tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Sospensione generale

Soggetti

- domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato

Adempimento

- 30 giugno 2020



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Sospensione generale

Principali adempimenti del periodo di riferimento

- mod. EAS
- dichiarazione IVA (la sospensione non riguarda anche gli obblighi connessi alle compensazioni orizzontali oltre il limite di € 5.000)
- mod. INTRASTAT
- mod. LIPE
- Esterometro
- dichiarazione di successione (la sospensione si estende anche alle imposte ipotecarie, catastali e altri tributi indiretti, se non è presentata la dichiarazione)
- registrazione contratti di locazione e di comodato d'uso gratuito (la sospensione si estende al versamento dell'imposta di registro; non si estende, invece, al versamento dell'imposta di registro per le annualità successive)



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Certificazioni uniche

Normativa

- art. 22 D.L. n. 23/2020

Prassi

- Circ. n. 9/E, §6

Oggetto

- Certificazioni uniche redditi lavoro dipendente e assimilati, periodo d'imposta 2019
- Certificazioni uniche redditi lavoro autonomo, periodo d'imposta 2019



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Certificazioni uniche

Adempimento

- consegna al percipiente entro il 30 aprile 2020
- trasmissione all'Agenzia delle Entrate entro il 30 aprile 2020

Considerazioni

- Certificazioni uniche redditi lavoro autonomo, periodo d'imposta 2019: remissione nei termini (proroga originaria al 31 marzo 2020)
- Certificazioni uniche redditi lavoro autonomo, periodo d'imposta 2019: trasmissione all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2020



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Acconti imposte 2020

Normativa

- art. 20 D.L. n. 23/2020

Prassi

- Circ. n. 9/E, §4

Oggetto

- acconti IRES
- acconti IRAP



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Acconti imposte 2020

Adempimento

- metodo previsionale: importo versato non inferiore all'80% della somma che risulta dovuta sulla base della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso

Considerazioni

- si considerano gli acconti complessivamente dovuti (giugno e novembre)



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Ritenute appalti e subappalti

Normativa

- art. 23 D.L. n. 23/2020

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.9
- Circ. n. 9/E, §2.1 e §7

Oggetto

- ritenute negli appalti e subappalti
- certificato di sussistenza dei requisiti di regolarità fiscale (DURF)



7. Adempimenti tributari enti non commerciali

Ritenute appalti e subappalti

DURF

- emessi entro il 29 febbraio 2020 conservano la validità fino al 30 giugno 2020 (in generale ha validità 4 mesi)

Considerazioni

- la prassi ha evidenziato la sospensione dei controlli previsti per il meccanismo in argomento con riferimento alle sospensioni disposte dall'art. 61, commi 2 e 3, e dall'art. 62, commi 2 e 4, D.L. n. 18/2020 nonché dall'art. 18 D.L. n. 23/2020
- i controlli riprenderanno dal versamento od omesso versamento alle scadenze previste dalle citate norme di sospensione



8. Ritenute non operate

Normativa

- art. 19 D.L. n. 23/2020
- art. 62, comma 7, D.L. n. 18/2020 [abrogato A.C.]

Prassi

- Circ. n. 8/E, §1.13
- Circ. n. 9/E, §3

Oggetto

- ricavi o compensi percepiti nel periodo compreso tra il 7 marzo e il 31 maggio 2020, al ricorrere di talune condizioni
- ritenute lavoro autonomo (art. 25 D.P.R. n. 600/1973)
- ritenute provvigioni inerenti ai rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari (artt. 25-bis D.P.R. n. 600/1973)



8. Ritenute non operate

Percipiente

- deve rilasciare apposita dichiarazione

Sostituto d'imposta

- non opera la ritenuta

Adempimento diretto del percipiente

- 31 luglio 2020 oppure 5 rate a partire da luglio 2020



8. Ritenute non operate

Zona rossa [allegato n. 1) al D.P.C.M. 23 febbraio 2020]

Normativa

- art. 61, comma 4, D.L. n. 18/2020 [A.C.]
- art. 1, comma 3, D.M. 24 febbraio 2020

Oggetto

- ritenute lavoro dipendente e assimilati (artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973)

Sostituto d'imposta

- aventi sede legale o sede operativa nel territorio dei comuni individuati



8. Ritenute non operate

Zona rossa [allegato n. 1) al D.P.C.M. 23 febbraio 2020]

Sospensione

- Sostituto d'imposta non opera ritenute per il periodo dal 21 febbraio al 31 marzo 2020

Adempimento

- 31 maggio 2020 oppure 5 rate a partire da maggio 2020
- anche mediante il sostituto d'imposta

Spunti di riflessione

- non sembra essere chiaro l'iter da adottare per il versamento

EMERGENZA COVID-19: LE MISURE E LE NOVITÀ PER GLI ENTI NON PROFIT E PER IL TERZO SETTORE

AGEVOLAZIONI E NUOVE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI EROGAZIONI LIBERALI

Antonio Cuonzo

Componente Commissione Terzo Settore e Non profit ODCEC Roma

22 aprile 2020

Le disposizioni di riferimento

- **Art. 66** del D.L. **18/2000** – fiscalità delle erogazioni liberali «anti COVID-19»;
- **Art. 99** del D.L. **18/2000** – disciplina acquisizione erogazioni liberali «anti COVID-19» per Protezione civile, aziende, agenzie e degli enti del Servizio sanitario nazionale;
- **Art. 27** del D.L. **23/2020** – fiscalità cessione gratuita farmaci ad uso compassionale

Art. 99 - Erogazioni liberali a sostegno del contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19

Dipartimento
della **protezione
civile**

**Autorizzazione all'apertura di conti
correnti bancari** dedicati in via
esclusiva alla raccolta ed utilizzo delle
donazioni liberali di somme finalizzate
a far fronte all'emergenza
epidemiologica del virus COVID-19

Art. 27, commi 7 e 8 D.Lgs. 2 gennaio 2018, n. 1

- fino alla cessazione degli effetti delle ordinanze di protezione civile, resta **sospesa ogni azione esecutiva** e sono **privi di effetto i pignoramenti** comunque notificati;
- quanto al punto precedente, si applica alle risorse comunque dirette a finanziare le contabilità speciali istituite con ordinanze di protezione civile; **tali risorse sono insuscettibili di pignoramento o sequestro fino alla definitiva chiusura delle pertinenti contabilità speciali.**

Art. 99 - Erogazioni liberali a sostegno del contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19

Aziende, agenzie e degli enti del **Servizio sanitario nazionale**

Acquisizione di forniture e servizi da utilizzare nelle attività di contrasto dell'emergenza COVID-19, qualora sia **finanziata in via esclusiva tramite donazioni** di persone fisiche o giuridiche private, **ai sensi dell'art. 793 c.c.**

avviene **mediante affidamento diretto**, senza previa consultazione di due o più operatori economici, per importi non superiori alle soglie di cui all'articolo 35 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 , a condizione che l'affidamento sia conforme al motivo delle liberalità.

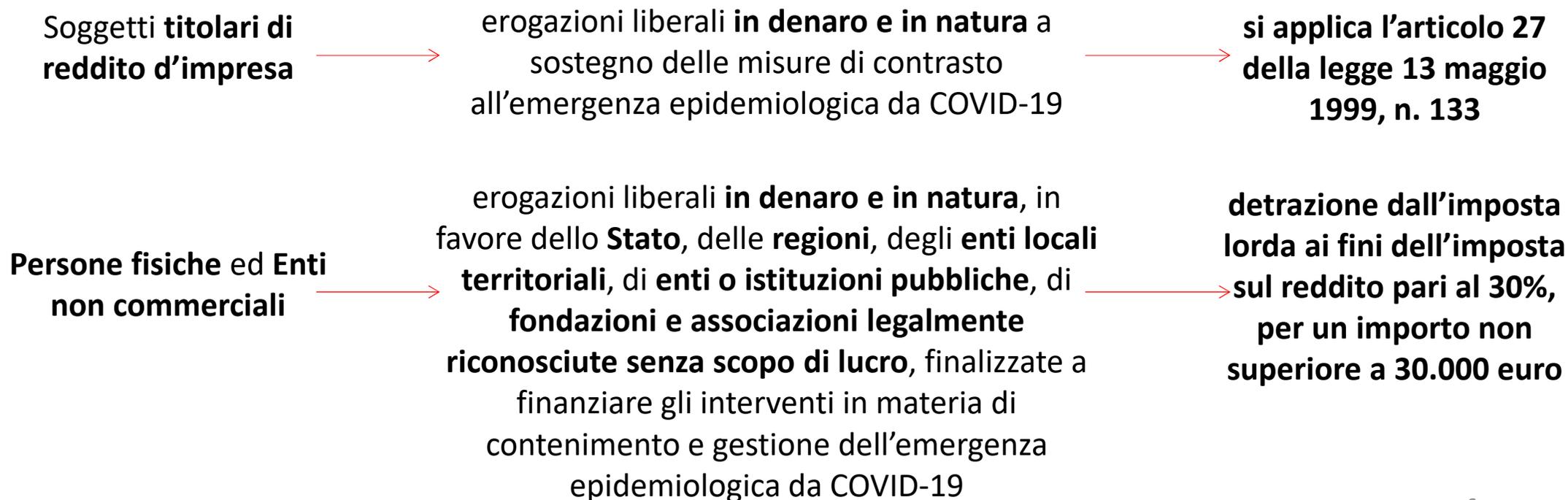
Art. 99 - Erogazioni liberali a sostegno del contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19

Aziende, agenzie e degli enti del **Servizio sanitario nazionale**

→ **pubblica amministrazione beneficiaria**
attua **apposita rendicontazione separata**, per la quale è autorizzata l'apertura di un conto corrente dedicato presso il proprio tesoriere, assicurandone la completa tracciabilità.

← **Al termine dello stato di emergenza nazionale da COVID-19, dovrà essere pubblicata da ciascuna pubblica amministrazione beneficiaria sul proprio sito internet o, in assenza, su altro idoneo sito internet, al fine di garantire la trasparenza della fonte e dell'impiego delle suddette liberalità.**

Art. 66 - Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19



Art. 27 della L. n. 133/1999 - Disposizioni in favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche

- **deducibili dal reddito d'impresa** ai fini delle relative imposte le **erogazioni liberali in denaro** effettuate **in favore delle** popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, **per il tramite** di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti;
- **non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** ai sensi degli articoli 53 *[ndr, 85]*, comma 2, e 54, comma 1, lettera d) *[ndr, 58, comma 3 e 86, comma 1, lett.c]*, del TUIR, i beni ceduti gratuitamente ai sensi del comma 1;
- **i trasferimenti** dei beni di cui ai commi 1 e 2, effettuati per le finalità di cui al comma 1, **non sono soggetti all'imposta sulle donazioni**;
- **le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti** di cui al comma 1 sono identificati ai sensi del **decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 20 giugno 2000**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 155 del 5 luglio 2000.

DPCM 20 giugno 2000

Le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti di cui all'art. 27, comma 3, della legge 13 maggio 1999, n. 133, **per il cui tramite** sono effettuate le erogazioni liberali in denaro a favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari avvenuti in Stati diversi da quello italiano, deducibili dal reddito d'impresa, a norma del comma 1 del predetto art. 27, **sono così individuati:**

- a) Onlus;
- b) organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro;
- c) altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti che, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, **tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari;**
- d) amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici;
- e) associazioni sindacali e di categoria.

Art. 66 - Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (segue)

- ai fini della **valorizzazione** delle erogazioni in natura ..., si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli **articoli 3 e 4 del decreto** del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del **28 novembre 2019**.

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019

1. L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del **valore normale del bene oggetto di donazione**, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR.
2. **Nel caso** di erogazione liberale avente ad oggetto **un bene strumentale**, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al residuo **valore fiscale all'atto del trasferimento**.
3. **Nel caso** di erogazione liberale avente ad oggetto **i beni di cui all'art. 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR**, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al **minore tra il valore determinato ai sensi del comma 1 del presente articolo e quello determinato applicando le disposizioni dell'art. 92 del TUIR**.

Agenzia delle Entrate - Risoluzione 17/07/2002 n. 234/E

*È opportuno osservare che, nelle erogazioni liberali in denaro, sussiste sempre la coincidenza di valori tra liberalità in capo al donante e liberalità ricevuta dal soggetto beneficiario. Tale coincidenza deve essere garantita, per coerenza sistematica, anche nell'ipotesi di erogazione liberale in natura, in cui si può verificare una differenza, positiva o negativa, tra il valore contabile del bene donato ed il suo **valore effettivo**. ...*

*... Pertanto, ai fini della determinazione dell'ammontare delle erogazioni liberali deducibili dal reddito d'impresa, **si deve tener conto di quest'ultimo valore** che risulta essere fiscalmente rilevante ai sensi degli articoli 53, comma 2, e 54, comma 1, del TUIR. ...*

Quando, al contrario, la legge fiscale deroga a questo principio generale, la liberalità deve essere assunta al valore di carico. ...

Applicabilità del D.M. 28/11/2019

Art. 66 del D.L. 18/2020



Erogazione in natura
non considerata
destinazione a finalità
estranea



Non tassa
valore
normale



Applicazione del D.M.
**senza effetti fiscali
distorsivi**



Consente
deduzione
valore di
carico

Art. 83 del D.Lgs. 117/2017



Erogazione in natura
considerata
destinazione a finalità
estranea



Tassa
valore
normale



Applicazione del D.M.
**crea effetti fiscali
distorsivi**



Consente
deduzione
valore di
carico

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019 (segue)

4. Qualora, **al di fuori delle ipotesi di cui ai commi 2 e 3**, il valore della cessione, singolarmente considerata, determinato in base al comma 1, **sia superiore a 30.000 euro, ovvero**, nel caso in cui, per la natura dei beni, **non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi**, il donatore dovrà acquisire **una perizia giurata** che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene.

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019 (segue)

L'erogazione liberale in natura deve **risultare da atto scritto contenente:**

1. la **dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori;**
2. la **dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.**

Nel caso di cui all'art. 3, comma 4, il donatore deve **consegnare al soggetto destinatario dell'erogazione copia della perizia giurata di stima.**

Art. 66 - Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (segue)

Persone fisiche ed Enti non commerciali

erogazioni liberali **in denaro e in natura**, in favore dello **Stato**, delle **regioni**, degli **enti locali territoriali**, di **enti o istituzioni pubbliche**, di **fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro**, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19

detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a **30.000 euro**

?? Relazione illustrativa: «...La detrazione non può essere di importo superiore a 30.000 euro. ...»??
È più realistico pensare che la ratio normativa sia quella di richiamare il trattamento tributario delle erogazioni delle persone fisiche per i casi di calamità pubbliche e riferire il **tetto massimo dei 30.000 euro all'importo dell'erogazione**

Agenzia delle Entrate - Circolare 03/04/2020 n. 8/E - Risposte a quesiti

QUESITO: Si chiede di chiarire se le erogazioni liberali ... che l'articolo 66 del Decreto, incentiva, per l'anno 2020, ... possano essere dedotte dal reddito d'impresa anche qualora **l'impresa erogante si trovi in perdita fiscale**.

RISPOSTA: L'articolo 27 della legge n. 133 del 1999 - espressamente richiamato - prevede, tra l'altro, che "sono deducibili dal reddito d'impresa ... [...]".

In tale contesto, occorre evidenziare che la **deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata** e, pertanto, **prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa** conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.

In altri termini, **non essendo parametrata al reddito realizzato**, la deduzione prevista dalla norma in esame **spetta anche in presenza di una perdita fiscale** realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale in esame.

Agenzia delle Entrate - Circolare 03/04/2020 n. 8/E - Risposte a quesiti (segue)

QUESITO: Si chiede di chiarire se alle donazioni in natura di cui all'articolo 66, comma 2, del Decreto **possa essere applicato il trattamento di cui all'articolo 6, comma 15, della legge 13 maggio 1999, n. 133**, indipendentemente dalla natura dei beni donati.

RISPOSTA: L'articolo 6, comma 15, della legge 13 maggio 1999, n. 133 assimila le cessioni gratuite dei beni da esso previste alla **distruzione ai fini dell'IVA**. In questo modo la cessione gratuita non è gravata da IVA e il **donante mantiene** il diritto alla **detrazione**.

Tanto premesso, **il regime previsto dall'articolo 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999 non è applicabile a tutte le donazioni previste dall'articolo 66 del Decreto**.

....

Agenzia delle Entrate - Circolare 03/04/2020 n. 8/E -

Risposte a quesiti (segue)

QUESITO: Le donazioni effettuate in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro e **finalizzate a misure urgenti di solidarietà alimentare, rientrano nell'ambito di applicazione** degli incentivi previsti **dall'articolo 66** del decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18?

RISPOSTA: ... poiché la finalità dell'intera disciplina agevolativa di cui all'art. 66 è quella di incentivare le erogazioni liberali volte a finanziarie gli interventi per la gestione dell'emergenza epidemiologia, si ritiene che, nell'ambito oggettivo di tale disposizione, **rientrano** anche le donazioni ... aventi ad oggetto **misure di solidarietà alimentare, purché i beneficiari** di tali donazioni siano uno dei **soggetti indicati dal primo comma dell'art. 66, ovvero** le stesse avvengano **per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133, ovvero direttamente** in favore delle **strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.**

Agenzia delle Entrate - Circolare 03/04/2020 n. 8/E -

Risposte a quesiti (segue)

QUESITO: È possibile ricomprendere nelle previsioni agevolative di cui all'art. 66 del Decreto anche le donazioni effettuate direttamente alle **strutture ospedaliere sul territorio?**

RISPOSTA: Pertanto, coerentemente con la finalità perseguita..., **si ritiene che rientrino** nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi della predetta disposizione:

- ...;

- **donazioni eseguite** dai soggetti indicati nei commi 1 e 2 dello stesso articolo 66 (...), non necessariamente per il tramite e/o favore degli enti espressamente indicati dalla norma, ma **direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.**

Tale conclusione risulta coerente, sotto il profilo sistematico, anche con la previsione extra-fiscale dell'articolo 4 del Decreto ...

Art. 27 – Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole

1. **La presunzione di cessione** di cui all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, **non opera** per le cessioni gratuite di **farmaci** nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, **individuati dal decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 2 novembre 2017, n. 256, **autorizzate dal competente Comitato Etico, effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'articolo 3 dello stesso decreto.**
2. I farmaci di cui al comma 1 **non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del TUIR.

Decreto Min. Salute 7 settembre 2017

1. Ai fini del presente decreto **si intende** per:

a) uso terapeutico di medicinale sottoposto a sperimentazione clinica (**uso c.d. compassionevole**): **la fornitura a titolo gratuito da parte dell'Azienda farmaceutica di:**

1) **medicinali non ancora autorizzati, sottoposti a sperimentazione clinica** e prodotti in stabilimenti farmaceutici o importati secondo le modalità autorizzative e i requisiti previsti dalla normativa vigente;

2) **medicinali provvisti dell'autorizzazione all'immissione in commercio**, ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 2, del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219 **per indicazioni diverse da quelle autorizzate;**

3) **medicinali autorizzati ma non ancora disponibili sul territorio nazionale;**



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Altre novità del settore no profit e per gli enti sportivi dilettantistici

WEBINAIR 22 APRILE 2020

**Laura Costanzo Componente Commissione terzo settore e No
profit**

Le misure di sostegno per i datori di lavoro (art.22 Cura Italia e 41 Liquidità) CIG in deroga

Ai datori di lavoro del settore privato, ivi inclusi quelli del terzo settore compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti, le Regioni possono riconoscere trattamenti di cassa integrazione salariale in deroga (cd. CIGD COVID-19). I datori di lavoro che possono accedere alle prestazioni di integrazione salariale ordinaria CIGO o che sono iscritti ai Fondi di integrazione salariale (FIS) non possono accedere alla CIGD.

L'art.22 del D.L.n.18/2020, prevede la CIGD per la durata della sospensione o riduzione delle attività per un massimo di 9 settimane, da fruire entro il 31 agosto anche in modo non continuativo. Il trattamento è riconosciuto a decorrere dal 23 febbraio 2020 e limitatamente ai dipendenti già in forza alla medesima data, a prescindere dalla mancata fruizione di ferie e congedi. Il decreto liquidità ha esteso la CIGD ai lavoratori assunti tra il 24 febbraio e il 17 marzo 2020.



Segue CIGD

Le agevolazioni della CIGD consistono in riduzione di tempi e formalità. Per i datori di lavoro che occupano più di 5 dipendenti, l'accesso a tale ammortizzatore è subordinato alla conclusione di un accordo, anche in via telematica, con le organizzazioni sindacali ai quali viene preventivamente comunicato l'invito via pec.

L'accordo si considera raggiunto anche in mancanza di risposta nei tre giorni dall'invio della informativa o di dissenso da parte delle organizzazioni.

Nel caso di datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti i trattamenti possono essere concessi senza alcun accordo. In tal caso è sufficiente l'informativa ai dipendenti e ai sindacati ma non sono necessarie le procedure di consultazione e di esame congiunto.

Segue CI GD

La domanda di integrazione salariale viene inoltrata alla Regione:

- Se il codice statistico contributivo dell'azienda inizia per 70, che identifica il terziario e il codice di autorizzazione è 0J, dovrà essere rivolta al Fondi Integrazione Salariale presso l'INPS (solo nel caso di datori di lavoro con un numero dipendenti compreso tra 6 e 50 unità).
- Se il codice di autorizzazione è diverso da 0J dovrà essere rivolta alla Regione.
- Se la struttura ha unità produttive in più di 5 Regioni la CI GD è riconosciuta dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali per conto delle Regioni interessate



Segue CIGD

- Non si applicano le disposizioni relative al requisito dell'anzianità di effettivo lavoro, previsto dall'art. 1, comma 2, del D.Lg. 148/2015, pari a 90 giorni, né è dovuto il contributo addizionale, di cui all'art. 5 del medesimo Decreto legislativo.
- I trattamenti in Deroga sono concessi con Decreto delle Regioni e delle Province Autonome interessate, da trasmettere all'INPS con modalità telematica, che eroga l'80% del massimale ai fini della cassa integrazione, in funzione della retribuzione lorda di riferimento e nel rispetto dei limiti di spesa stabiliti dal decreto legge 18/2020.
- E' vietata l'anticipazione da parte del datore di lavoro.
- Esiste un accordo Governo- Parti sociali (Confindustria, ABI e sindacati e Min Lav.) per l'anticipazione della CIGD da parte degli istituti di Credito. La convenzione sottoscritta consente di anticipare fino ad un massimo di €1.400 per la Cig a zero ore , di nove settimane (con assegno proporzionato se per periodi inferiori o se part time.) L'operazione ha costo zero per il lavoratore poiché le banche anticipano le somme che vengono poi rimborsate dall'INPS. Se l'importo supera i 1.400€ la banca ha 7 mesi di tempo per versare la differenza al lavoratore.



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

La Commissione europea ha approvato un regime di aiuti dell'Italia a sostegno dell'economia nel periodo di emergenza del coronavirus. Il regime è stato approvato nel contesto di un [quadro temporaneo](#) per gli aiuti di Stato adottato dalla Commissione il 19 marzo 2020 e [modificato il 3 aprile 2020](#).

Il decreto liquidità ha previsto che la statale SACE, conceda garanzie agli istituti di credito per finanziamenti alle imprese colpite dall'impatto economico del coronavirus, al fine di garantire il proseguimento della loro attività da concedere entro il 31.12.2020. Il bilancio totale della misura comunicata dalle autorità italiane ammonta a 200 miliardi di euro. Di questi 200 miliardi, gli impegni assunti da SACE per 30 miliardi, devono essere diretti a supporto delle PMI come definite dalla raccomandazione della Commissione Europea n.2003/361/CE. Le PMI, tuttavia possano avvalersi delle garanzie di SACE spa solo dopo che abbiano pienamente utilizzato la loro capacità di accesso al Fondo centrale di garanzia per le PMI (5 mil €) finanziato per l'occasione con una dotazione di 7 miliardi per le PMI.



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

La raccomandazione è stata recepita in Italia dal Decreto 18 aprile 2005 che distingue nell'ambito delle PMI tre categorie di imprese: la micro, la piccola e la media impresa.

Micro impresa :

- meno di 10 occupati;
- fatturato annuo oppure totale di bilancio non superiore a € 2 milioni.

Piccola impresa:

- meno di 50 occupati;
- fatturato annuo oppure un totale di bilancio non superiore a €10 milioni.

Media impresa:

meno di 250 occupati;

fatturato annuo non superiore a €50 milioni, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a €43 milioni.



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

Anche gli **enti no profit** che rispettano i limiti dimensionali possono essere inclusi nel novero delle PMI in quanto la raccomandazione definisce le PMI come, «**ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica**». Possono essere considerati imprese i lavoratori autonomi, le imprese familiari, le partnership e le associazioni che esercitano regolarmente un'attività economica.

Il fattore determinante è l'attività economica, non la forma giuridica.

Per comprendere quali attività debbano essere considerate economiche, occorre fare riferimento alla prassi decisionale della Commissione UE e alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE (Corte).



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

L'importanza di una corretta interpretazione di questi elementi è tale da aver indotto la Commissione a emanare una comunicazione interpretativa volta proprio ad illustrarli dettagliatamente, ossia la "Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

In particolare, la Comunicazione Aiuti muovendo dal teorema di definizione di PMI, come ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica enuncia tre corollari:

1. "In primo luogo, lo stato giuridico dell'ente in questione ai sensi del diritto nazionale è ininfluenza. Per esempio, un ente che in base alla normativa nazionale sia qualificato come associazione o società sportiva può tuttavia essere considerato un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato. Le stesse considerazioni valgono per gli enti facenti formalmente parte della pubblica amministrazione. L'unico criterio pertinente è l'esercizio di un'attività economica".



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

2. "In secondo luogo, l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato non dipende dal fatto che l'ente venga costituito per conseguire degli utili. **Anche gli enti senza scopo di lucro possono offrire beni e servizi su un mercato.** Qualora ciò non avvenga, essi non sono soggetti al controllo sugli aiuti di Stato".

3. "In terzo luogo, un ente viene qualificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un ente che svolga sia attività economiche sia attività non economiche **è considerato come un'impresa solo per quanto riguarda le prime**".

Dunque la classificazione di un ente no profit come impresa va verificata attività per attività: solo ove l'attività possa avere un potenziale sbocco concorrenziale, l'ente si qualifica come impresa, ma in prima battuta, occorre verificare se l'attività da finanziare abbia natura economica e, quindi, si sostanzi nell'offerta di beni o servizi sul mercato.

L'esistenza di un mercato presuppone che tali beni e servizi siano offerti **dietro corrispettivo, normalmente pagato dagli stessi utenti.**



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

Il settore no profit è caratterizzato dalla coesistenza di situazioni in cui le attività di interesse generale possono essere svolte sia a condizioni di mercato – ossia dietro corrispettivo e in concorrenza –, sia a condizioni diverse, ovvero con corrispettivi che solo in parte coprono i costi, ovvero gratuitamente come prevede anche il D.lgs 117/2016.

Esistono settori ed enti che possono atteggiarsi diversamente secondo le modalità organizzative. Es. assistenza socio sanitaria, istruzione e formazione, ricerca e cultura.

Sulle attività degli organismi di ricerca, ulteriori approfondimenti sono svolti nel documento "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" (2014/C 198/01).

In definitiva perché un soggetto no profit acceda agli aiuti di Stato riservati alle PMI, bisogna che sia esclusa :

- la natura pubblica, ossia riservata al settore pubblico,
- l'organizzazione su base solidaristica, ossia la mancanza di remunerazione.



Applicabilità delle misure per la liquidità nel settore no profit del D.L. 23

La mancanza di remunerazione escluderebbe dalla possibilità di accedere alle agevolazioni del decreto 23 tutte le realtà *non profit che* avrebbero bisogno di sostegno anche dal punto di vista finanziario. Tali attività, seppure produttive, non rientrerebbero nel concetto di “attività economica”, per cui non potrebbero beneficiare delle misure agevolative ivi previste. Sarebbe auspicabile, quindi, in fase di conversione un ampliamento della definizione contenuta all’art. 1 del DL “liquidità”, includendo anche gli enti non commerciali che svolgono attività di interesse generale non in regime di impresa.

Le misure per lo sport dilettantistico

Art. 95 (Sospensione versamenti canoni per il settore sportivo)

1. Per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, **le società e associazioni sportive, professionistiche e dilettantistiche**, sono sospesi, dal 17 marzo e fino al 31 maggio 2020, i termini per il pagamento dei canoni di locazione e concessori relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali.
2. I versamenti dei predetti canoni sono effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020 fino al 31 ottobre.



Segue misure per lo sport del «Cura Italia»

Art. 96 Curaltalia (Indennità collaboratori sportivi)

- L'articolo prevede che l'indennità di 600 euro **per il mese di marzo**, di cui all'articolo 27, è riconosciuta da Sport e Salute S.p.A., che ha visto incrementare a tal fine le proprie risorse per 50 milioni di euro per l'anno 2020, in relazione a:
- rapporti **contrattualizzati** con federazioni sportive nazionali, EPS, ASD/SSD **alla data del 23 febbraio 2020** in relazione ai compensi di cui 67, c. 1, lettera m) DPR 917. Sono incluse le cd. collaborazioni gestionali.
- Il decreto prevede che **l'indennità non concorre alla formazione del reddito** del percipiente e che le domande degli interessati, unitamente all'**autocertificazione della preesistenza del rapporto di collaborazione** e della mancata percezione di **altro reddito da lavoro**, sono presentate alla società Sport e Salute s.p.a. che, sulla base del registro del CONI, le istruisce secondo l'ordine cronologico di presentazione.



Segue misure per lo sport del «Cura Italia»

Art. 96 Cura Italia (Indennità collaboratori sportivi)

- L'articolo prevede che l'indennità di 600 euro **per il mese di marzo**, di cui all'articolo 27, è riconosciuta da Sport e Salute S.p.A., che ha visto incrementare a tal fine le proprie risorse per 50 milioni di euro per l'anno 2020, in relazione a:
- rapporti **contrattualizzati** con federazioni sportive nazionali, EPS, ASD/SSD **alla data del 23 febbraio 2020** in relazione ai compensi di cui 67, c. 1, lettera m) DPR 917. Sono incluse le cd. collaborazioni gestionali.
- Il decreto prevede che **l'indennità non concorre alla formazione del reddito** del percipiente e che le domande degli interessati, unitamente all'**autocertificazione della preesistenza del rapporto di collaborazione** e della mancata percezione di **altro reddito da lavoro**, sono presentate alla società Sport e Salute s.p.a. che, sulla base del registro del CONI, le istruisce secondo l'ordine cronologico di presentazione.



Segue misure per lo sport del «Cura Italia»

Il sei aprile è stato emanato il decreto di attuazione del MEF di concerto con il Ministro per le Politiche Giovanili e lo Sport che ha integrato le previsioni dell'art.96, stabilendo, *in primis*, la incompatibilità dell'indennità con quella prevista dall'art.27 per gli iscritti alla gestione separata INPS e la destinazione in via prioritaria delle risorse ai richiedenti che nell'anno 2019 hanno percepito **compensi per attività sportiva dilettantistica inferiori a 10.000** (solo in via residuale le risorse vengono destinate ai richiedenti che hanno superato detto importo).

Altra incompatibilità stabilita dal decreto di attuazione, oltre a quella prevista dal Cura Italia riguardante la percezione di altri redditi di lavoro, è quella relativa alla **percezione del reddito di cittadinanza, e di pensioni e assegni equiparati, e prestazioni a sostegno del reddito**, di cui agli artt. 19,20,21,22,27,28,29,30,38 e 44 del Cura Italia.



Segue misure per lo sport del «Cura Italia»

Altre precisazioni del decreto di attuazione:

- Pendenza del rapporto al 18 marzo 2020

MODALITA' DI PRESENTAZIONE

Le domande sono presentate su appuntamento (via sms) dall'interessato **entro il 30 aprile 2020**, attraverso la piattaforma informatica resa operativa da Sport e Salute spa, previa registrazione e allegando autocertificazione, documento di riconoscimento, contratto se esistente o in mancanza, ricevuta relativa al pagamento del mese di febbraio 2020.

Successivamente all'inoltro della domanda, l'ente sportivo indicato nel contratto, riceve via mail una **richiesta di convalida tramite link**, dalla cui conferma dipende il perfezionamento della domanda. Eventuali errori commessi dallo sportivo nella autocertificazione possono dallo stesso essere corretti inviando una mail all'indirizzo di posta elettronica collaboratorisportivi@sportesalute.eu con indicazione



Segue misure per lo sport del «Cura Italia»

Il decreto di attuazione prevede verifiche a campione anche in loco presso gli enti sportivi. L'erogazione dovrebbe avvenire entro 30 giorni dalla domanda.

Note critiche :

- il decreto liquidità **non ha previsto ulteriori indennità per i mesi successivi a marzo** a differenza di quanto avviene annunciato dal ministro Gualtieri per l'indennità di aprile , che dovrebbero essere corrisposte in modo automatico a chi ha già presentato la domanda per il mese di marzo.

I 50 milioni di euro saranno sufficienti ad evadere solo 83.333 domande. Per stessa ammissione del Ministro Spadafora la politica non aveva idea al momento dello stanziamento dei fondi di quanti fossero i lavoratori dello sport e sicuramente da questo click day emergeranno dati interessanti per capire l'entità del fenomeno sport in Italia. L'indennità andrà a beneficio di quelle figure che arrotondano con lo sport cioè studenti ,pensionati, ma non di chi vive di sport. Questi eventi creano malcontento nel settore e Rendono sempre di più evidente la urgente necessità di contemperare le esigenze di tutela previdenziale dei lavoratori e l'equilibrio dei sodalizi sportivi.

Dubbi non risolti dal decreto :

- eventuali compensi percepiti successivamente alla presentazione della



Altre misure per lo sport nel decreto «liquidità» n.23 dell'8 aprile

Per le esigenze di liquidità di FSN, EPS, DSA , SSDe ASD iscritte al registro CONI, l'art.14 ha previsto una dotazione di 30 mil. di euro per l'anno 2020 che vanno ad integrare il fondo di garanzia ex art.90 c.12 L.289/2002 sui finanziamenti erogati dall'istituto per il Credito Sportivo (ICS) o altri istituti bancari.

La garanzia prevista dall'articolo 90 agisce in via sussidiaria rispetto a quella ipotecaria per acquisto e ampliamento di impianti sportivi. Ad oggi non sono ancora stati emananti i criteri ed il regolamento per rendere accessibile la misura dell'art.14,

Altri 5 mil. sono destinati alla concessione di contributi in conto interessi a valere su un Fondo Speciale esistente presso l' ICS per le esigenze di liquidità degli enti di cui sopra.



Misure per la cultura art.38 e 88 Cura Italia

L'articolo 38 riconosce un'indennità di 600 euro per il mese di marzo ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello Spettacolo con almeno 30 giornate contributive versate al Fondo nel 2019, risultanti dalle denunce mensili Uniemens presentate dai committenti. Se le denunce non indicano il numero di giornate lavorate si deve dividere il corrispettivo per il minimale giornaliero di euro 48,74 nel limite dei giorni del mese.

Anche per questa indennità è prevista l'incompatibilità con redditi di lavoro dipendente alla data del 18 marzo 2020 e con la percezione delle altre indennità di cui agli artt. 27,28, 29, 30 , nonché del reddito di cittadinanza.

L'indennità è erogata dall'INPS nel limite di 48,6 mil. di euro. Nel decreto di aprile l'indennità dovrebbe essere portata ad 800 euro.



Enti culturali, risoluzione dei contratti di acquisto biglietti

A seguito delle restrizioni e sospensioni delle attività recate dal DPCM 8 marzo che hanno imposto la chiusura dei teatri, dei musei e degli altri luoghi della cultura, si configura la **sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta** in relazione ai contratti di acquisto e ai biglietti di ingresso per spettacoli di qualsiasi natura, ex art. 1463 codice civile.

L'articolo 88 prevede che gli enti culturali dietro richiesta dell'acquirente che allega il titolo di acquisto, rilascino entro 30 giorni un voucher di pari importo utilizzabile entro un anno dalla emissione.

La domanda di conversione del titolo deve essere inoltrata al gestore dell'attività cultural entro il 18 aprile.



Credito di imposta per canoni di locazione negozi (art.65 Cura Italia)

Tra le misure che possono impattare sul settore no profit rileva il **credito di imposta** relativo ai **canoni di locazione** per locali accatastati in categoria C/1. Il credito da spendere in compensazione con il codice tributo 6914 con decorrenza 25 marzo, in misura pari al 60% del canone contrattuale per il mese di marzo è riconosciuto esclusivamente a favore **degli esercenti delle attività di impresa sospese** per effetto del D.P.C.M.11 marzo 2020. Anche le associazioni culturali e le sportive che conducono un locale accatastato come C/1, se dotate di partita IVA, possono avvalersi del credito di imposta. La circolare 8/E ha fornito un'interpretazione proficua della norma, circa la necessità che il canone debba essere effettivamente corrisposto in quanto il credito di imposta avrebbe lo scopo di ristorare solo coloro che hanno onorato il contratto pur in assenza di attività. Dalla misura sono esclusi i contratti di affitto di azienda o ramo di azienda.