

ENTI NON COMMERCIALI

La nuova società sportiva lucrativa – I° parte

di Guido Martinelli

La legge di Bilancio 2018, pubblicata nella G.U. di ieri (L. 205/2017), ha introdotto nel nostro ordinamento sportivo la **società sportiva “lucrativa”**.

. Anzi, più precisamente, ha previsto che *“le attività sportive dilettantistiche possono essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del codice civile”*.

Ciò comporta, come conseguenza, che alle categorie di enti collettivi indicati dall'**articolo 90, comma 17, L. 289/2002**, (associazioni riconosciute e non, società di capitali e cooperative) alle quali possono fare riferimento le associazioni e società sportive dilettantistiche “senza scopo di lucro”, ora si debbano aggiungere tutti i tipi societari previsti dal quinto libro del codice civile, ivi comprese **le società di persone** per le quali non sussisterà il limite del divieto di scopo di lucro e/o della distribuzione di utili ai soci.

La novità segue quanto già accaduto nel **professionismo sportivo**, disciplinato dalla L. 91/1981, laddove, con la novella del 1996, fu eliminato il limite dell'assenza di scopo di lucro così aprendo, ad esempio per il calcio, all'ingresso delle sportive anche in Borsa.

Ma **analoga apertura** è avvenuta anche recentemente con la riforma del terzo settore laddove l'**articolo 3, comma 3, D.Lgs. 112/2017** prevede che: *“l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti alla distribuzione ... di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato ...”*.

La disciplina dovrà ora essere “omologata” da parte dell'ordinamento sportivo.

Si ritiene, infatti, che ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 7, D.L. 136/2004** (convertito nella L. 186/2004) e dall'articolo 29, comma 4-bis, dello statuto del CONI, **anche le “sportive lucrative” dovranno e potranno essere riconosciute ai fini sportivi dal CONI** (*“... il CONI è l'unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche ...”*) **mediante l'iscrizione nell'apposito Registro**.

Infatti il primo comma del citato articolo 29 prevede che le società e associazioni sportive non abbiano scopo di lucro *“... fatti salvi i casi previsti dall'ordinamento ...”*.

Registro che, sulla base di quanto disposto dall'**articolo 5, comma 2, lett. c), D.Lgs. 242/1999** e dall'articolo 1 del *“Regolamento di funzionamento del registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche”* (approvato con delibera CN CONI n. 1574 del 18.07.2017), *“è istituito dal CONI per il riconoscimento ai fini sportivi delle associazioni e società sportive dilettantistiche”*.

Viene previsto che, *“a pena di nullità”* (conseguenza non prevista, invece, dall'articolo 90, comma 18, L. 289/2002 laddove indica i contenuti minimi degli statuti dei sodalizi sportivi non lucrativi), lo statuto debba contenere nella denominazione sociale la **dicitura società sportiva dilettantistica lucrativa**; **l'oggetto sociale** preveda **lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche** (anche qui si noti che l'attività sportiva non viene prevista in esclusiva o in prevalenza. Pertanto, la nostra “impresa”

potrebbe condurre direttamente altre attività economiche – posto di ristoro, vendita materiale sportivo, ecc. – godendo anche per tali attività della riduzione al 50% dell'aliquota Ires? Probabilmente, per come è formulata la norma e salvo interpretazioni divergenti da parte della Agenzia delle Entrate la risposta è affermativa); il **divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altri sodalizi affiliati alla medesima federazione** (norma sostanzialmente analoga a quella prevista dall'**articolo 90, comma 18-bis, L.289/2002** per le non lucrative); ***“l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo la presenza di un direttore tecnico che sia in possesso del diploma Isef”*** .

Come già evidenziato nei primi commenti tale ultimo obbligo impone alcuni chiarimenti.

Non si comprende, infatti, quali siano le funzioni e compiti di questa figura e se sia richiesta o meno la sua presenza costante all'interno dell'impianto. Infine quali siano i limiti (ad esempio, per come è formulata la norma potrebbe anche essere richiesta la sua presenza in occasione di incontri con ingresso a pagamento per gli spettatori).

La società lucrativa è ente commerciale a tutti gli effetti sottoposto al **regime del reddito di impresa**. Non potranno, pertanto, trovare applicazione le agevolazioni di cui all'**articolo 148 Tuir** o quelle previste dalla L. 398/1991.

Il comma 355 della legge di Bilancio prevede per le lucrative ***“l'imposta sul reddito delle società ridotta alla metà”***, con l'ovvia avvertenza della compatibilità con le previsioni comunitarie sugli aiuti *de minimis*.

Tale previsione di fatto limiterà l'accesso alle lucrative solo ai soggetti Ires.

Pertanto, si ritiene che non vi siano spazi per società sportive lucrative costituite in forma di società di persone.

ENTI NON COMMERCIALI

La prima circolare sul Codice del Terzo settore

di **Guido Martinelli**

La Direzione Generale competente del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con propria **circolare prot. 34/0012604 del 29/12/2017** ha diramato le prime opportune indicazioni sulle modalità applicative del **Codice del Terzo settore** in questo periodo nel quale non è ancora a regime il **RUTS**, il **Registro Unico del Terzo Settore**.

Il Ministero ribadisce, sulla base di quanto previsto dall'**articolo 101, comma 2, D.Lgs. 117/2017** (c.d. "Codice del Terzo settore"), che fino all'operatività del Registro Unico **continuino: "a trovare applicazione le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione nei registri Onlus, nei registri del volontariato e della promozione sociale"** e che fino a tale momento il requisito dell'iscrizione al Registro Unico nazionale si intende soddisfatto attraverso l'iscrizione degli enti ad uno dei **registri attualmente previsti** dalla normativa di settore.

Pertanto i singoli casi applicativi dovranno trovare soluzione sulla base di detti principi.

Si chiarisce che gli effetti della circolare in esame ricadono solo sulle **organizzazioni di volontariato** o di **promozione sociale** in quanto, per le **onlus**, arriverà un approfondimento da parte della Agenzia delle Entrate che ne cura la tenuta dell'apposito registro.

Ne deriva che, al momento, non potranno diventare enti del terzo settore le associazioni o le fondazioni che non siano o vogliano diventare **ODV (Organizzazioni di Volontariato)** o **APS (Associazioni di Promozione Sociale)**.

Per quanto riguarda le **nuove iscrizioni ai vigenti registri** che verranno effettuate sulla base delle norme procedurali in essere, la circolare prevede un doppio binario **distinguendo tra quelli che si sono costituiti prima dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore e quelli, invece, nati successivamente**.

Nel primo caso *"la verifica dovrà essere condotta sulla base della **normativa vigente al momento della costituzione** della organizzazione; qualora dovesse essere riscontrata una corrispondenza solo parziale delle disposizioni statutarie con le norme del codice, tale disallineamento non potrà ex se costituire motivo di rigetto della domanda di iscrizione dovendosi tenere presente che gli enti hanno a disposizione il **termine di 18 mesi** per apportare le conseguenti **modifiche al proprio statuto**".* Potrà essere il caso di quelle associazioni che stavano, ad esempio, attendendo l'anno di attività dalla costituzione per potersi iscrivere, giusto quanto previsto da numerose discipline regionali.

Gli enti, invece, costituiti dopo il 3 agosto 2018 dovranno, da subito, conformarsi alla disciplina del Codice del Terzo settore, per loro immediatamente applicabile, almeno per la parte di disciplina che non presenti *"un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione e alla operatività del **registro unico nazionale**, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi"*.

Viene chiarito che **non potrà ancora trovare applicazione la nuova disciplina per l'acquisizione della personalità giuridica** prevista dall'**articolo 22 D.Lgs. 117/2017** (c.d. "Codice del Terzo settore").

Viene però fatta quella che riteniamo debba essere intesa come una raccomandazione alle Regioni: ossia che i limiti patrimoniali ivi indicati (euro 15.000 per le associazioni e il doppio per le fondazioni) siano utilizzati come riferimento anche per le valutazioni di adeguatezza patrimoniale prevista dalle vigenti disposizioni per l'acquisizione della personalità giuridica.

Viene previsto, invece, che fino all'emanazione delle linee guida non sia obbligatoria la presentazione, nei casi previsti, del **bilancio sociale** mentre sono **immediatamente applicabili**, per le nuove associazioni, **i criteri numerici (almeno sette soci)** e le forme giuridiche tassativamente previste per le ODV e le APS.

Indipendentemente dal relativo deposito presso il Registro Unico nazionale **tutti gli enti sono da subito tenuti alla redazione del bilancio di esercizio** secondo i criteri legati al volume d'affari posseduto ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 13, commi 1 e 2, D.Lgs. 117/2017** (c.d. "Codice del Terzo settore"): non ne può, ad avviso del Ministero, essere condizione esimente la mancanza della modulistica che dovrà essere definita con apposito decreto.

Analogamente viene previsto che **dovrà essere regolarmente effettuata**, a partire dal primo gennaio 2019, (e così di seguito) **la pubblicazione degli emolumenti corrisposti nel 2018** sulla base di quanto previsto dall'**articolo 14, comma 2, D.Lgs. 117/2017**.

Da subito dovranno essere anche utilizzati gli acronimi **ODV** e **APS** mentre l'acronimo ETS solo dal momento dell'attivazione del Registro Unico del Terzo Settore.

La circolare conclude poi con indicazioni in riferimento alla *governance* dei centri di servizio per il volontariato e degli organismi territoriali di controllo.

ENTI NON COMMERCIALI

La nuova società sportiva lucrative – II° parte

di Guido Martinelli

L'articolo 1, comma 357, L. 205/2017 (legge di Bilancio 2018) prevede, per le nuove **società sportive lucrative**, la possibilità di assoggettare ad **IVA al 10%** i **“i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tale società”**.

L'agevolazione è scattata con l'**entrata in vigore** della disposizione in esame (è venuto meno un emendamento che ne differiva l'applicazione al primo gennaio 2019) ed è applicabile unicamente per i ricavi derivanti dalle **attività sportivo dilettantistiche**.

Si ritiene che per l'individuazione di tali ricavi sia necessario far riferimento ai proventi connessi a quelle che sono le **attività istituzionali** dell'ente così come individuate per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro.

Ogni altro ricavo dovrà essere assoggettato **ad aliquota ordinaria**.

Resta da intendersi quale significato dare all'inciso: **“in impianti gestiti da tale società”**.

Pensare che si sia, ad esempio, voluto fare dei distinguo, ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra attività svolta **all'interno di un impianto** o **all'aperto** (ad esempio tra un corso di ginnastica svolto in palestra e un corso di vela svolto all'aperto) credo vada contro la logica e la *ratio* della disposizione.

Analogamente, ove si volesse discutere sul concetto di **“impianto gestito”**, differenziando le sportive che in convenzione con l'ente proprietario ne curano la **gestione** da quelle che si limitano ad **affittare spazi** all'interno di impianti gestiti da terzi, si perderebbe di vista la **finalità** della norma.

Sicuramente, quindi, **tutte le prestazioni di servizi sportivi** dietro pagamento di corrispettivo, **indipendentemente** dal *“nomen iuris”* utilizzato e **dalle modalità di erogazione del servizio** (in sintesi tutte quelle che, per le **non lucrative**, rientrerebbero nel campo di applicazione dell'**articolo 148, comma 3, Tuir**) sono da assoggettare **all'aliquota ridotta da parte delle società lucrative**.

Aliquota ordinaria, invece, per le **sponsorizzazioni** e l'eventuale **vendita di biglietti** in occasione di **manifestazioni con ingresso a pagamento**.

Prudenzialmente ritengo debba essere assoggettata ad **aliquota ordinaria** anche la prestazione di servizi sportivi, da parte delle lucrative, verso **attività non più riconosciute come sportive dal CONI**.

Non vi è dubbio che emerga una criticità. Ossia le **non lucrative** che per scelta non volessero o potessero applicare la **decommercializzazione** di cui al citato **articolo 148 Tuir**, per le medesime prestazioni si troverebbero, invece, a dover applicare l'**aliquota ordinaria del 22%**.

I rapporti di collaborazione nelle nuove SSD lucrative

L'articolo 1, comma 356, L.205/2017 (legge di Bilancio 2018) prevede inoltre che alle **società sportive lucrative** non si applichi, come già previsto per le non lucrative, la previsione di cui all'articolo 2, comma 2, lett. d), D.Lgs. 81/2015 (*“si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.”*).

Le prestazioni alle quali poter applicare detta disposizione **dovranno essere individuate dal Coni** ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 5, comma 2, lettera a), D.Lgs. 242/1999 – il c.d. decreto Melandri – (*“2. Il consiglio nazionale svolge i seguenti compiti: a) adotta lo statuto e gli altri atti normativi di competenza, nonché i relativi atti di indirizzo interpretativo ed applicativo ...”*).

Ciò produce, ovviamente, la conseguenza che, per le eventuali collaborazioni instaurate per **attività diverse da quelle che saranno indicate dal Coni**, la presunzione della applicazione delle norme del rapporto di lavoro subordinato in presenza di rapporti eterocoordinati con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro scatterà regolarmente.

I compensi qualificati ex lege quali collaborazioni coordinate e continuative riconosciuti dal Coni per le società sportive lucrative (quindi con conseguente applicazione degli obblighi di iscrizione nel libro unico e di comunicazione al centro per l'impiego) **sono catalogati quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** ai sensi di quanto previsto dall'articolo 50 Tuir.

È ovvio che rientreranno in tale inquadramento solo quei rapporti che non costituiscono **rapporto di lavoro subordinato o esercizio di arti e professioni**.

A decorrere dal primo gennaio per detti lavoratori scatterà l'obbligo di iscrizione, ai fini dell'assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, al fondo pensioni lavoratori dello spettacolo istituito presso l'Inps.

Per i primi cinque anni dal 2018 (quindi detta agevolazione andrà progressivamente a scomparire con il decorso del termine) **la contribuzione è dovuta nella misura del 50%** del compenso spettante al collaboratore, con conseguente analoga riduzione dell'imponibile pensionistico.

La norma prevede, poi, che: *“nei confronti dei collaboratori di cui al presente comma non operano forme di assicurazione diverse da quella per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti”*. Si dovrebbe avere, **come conseguenza, la non deducibilità dei contributi minori e dell'assicurazione all'Inail**.

Ci si augura su quest'ultimo punto di avere presto un chiarimento ufficiale .

ENTI NON COMMERCIALI

Le “nuove” collaborazioni sportive – I° parte

di Guido Martinelli

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre 2017 della legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) sono entrate in vigore le **modifiche alla disciplina dei compensi per attività sportiva** dilettantistica di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. m, Tuir**.

Il legislatore ha operato sia sotto il profilo dell'inquadramento "lavoristico" dell'istituto, sia modificandone l'aspetto economico.

Come era già stato evidenziato dalla Suprema Corte di Cassazione, (*"...va aggiunto che la figura del lavoratore sportivo dilettante non forma oggetto di una disciplina giuridica compiuta, né nell'ordinamento sportivo, né in quello nazionale. Manca, infatti, uno specifico inquadramento sotto il profilo del diritto del lavoro mentre si rinviene la regolazione di taluni aspetti specifici, soprattutto nel settore del diritto tributario"* Cassazione, sentenza 602/2014) le due fattispecie di compensi erogati dalle società e associazioni sportive non lucrative delineate ai fini fiscali dal citato **articolo 67 Tuir** quali "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" e di "collaborazione coordinata e continuativa di natura amministrativa – gestionale" erano prive di qualificazione sotto il profilo lavoristico.

Tant'è che l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, nella nota **circolare 1/2016** così scrive: *"... la volontà del legislatore ... è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo – dilettantistici una normativa speciale volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico rimarcando la specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro....."*, collocandosi in un filone giurisprudenziale che era stato inaugurato dalla **sentenza della Corte d'Appello di Firenze n. 683/14** teso a legittimare l'esistenza di una fattispecie di **lavoro sportivo dilettantistico privo di tutele previdenziali e assicurative** (*"...la finalità perseguita dal legislatore è quella di realizzare un regime di favore a vantaggio delle associazioni sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell'imposta (e della contribuzione) quanto queste corrispondano in forme di rimborsi forfettari o di compensi non solo agli atleti ma anche a tutti coloro che collaborino con mansioni tecniche o anche gestionali, al funzionamento della struttura riconosciuta dal Coni. Vi sottende, ovviamente, la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione, sul presupposto della oggettiva valenza della funzione, anche educativa che consegue all'esercizio di attività sportive non professionistiche"*).

I commi 358 e 359 della L. 205/17 colmano tale lacuna istituzionalizzando (con buona pace del secondo comma dell'articolo 38 Cost.) la figura del **lavoratore sportivo** di società non lucrative e **configurando la fattispecie quale collaborazione coordinata e continuativa, collocandola tra i redditi diversi** (quindi senza versamento di **contributi Inps e Inail**) di cui all'**articolo 67, comma 1, lett. M, Tuir**. Il richiamo all'**articolo 2 D.Lgs. 81/15** porta a ritenere tali, però, solo i *"... rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.."*

Questo significa, in perfetta sintonia con l'incipit della citata norma fiscale, che **la disciplina in esame non è comunque applicabile a quelle attività dalle quali potrebbe derivare un reddito di lavoro subordinato o di esercizio di arti o professioni.**

Ne deriva che **le sportive non lucrative non godranno di una “presunzione” di qualificazione del rapporto** quale **collaborazione coordinata o continuativa** ma potrà essere ritenuta tale solo quella che non possa ricadere nella fattispecie del lavoro subordinato o nell’attività professionale a tutti gli effetti.

Sicuramente, invece, (e questa è notizia che dovrebbe “sminare” i numerosi contenziosi ancora in essere) **potranno essere riconosciuti i compensi sportivi** non solo a chi effettua le prestazioni nel quadro di un rapporto di solidarietà con le finalità dell’ente (ossia una prestazione a carattere associativo) ma **anche per i soggetti che la effettuano in un quadro di rapporto sinallagmatico di lavoro.**

La scelta operata dal legislatore ha, però, un rovescio della medaglia.

Infatti, il riferimento all’**articolo 2, comma 2, lett. d), D.Lgs. 81/15** operato dal comma 358 per definire tali collaborazioni (*“rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I., come individuati e disciplinati dall’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”*) comporta **l’obbligo, nei confronti di tutti i soggetti a cui saranno corrisposti i c.d. compensi sportivi, ivi compresi gli atleti, di provvedere all’iscrizione nel libro unico del lavoro, alla comunicazione al centro per l’impiego e al rilascio del cedolino paga** (vedi la numerosa prassi amministrativa sul punto: la **circolare n. 4746 del 14 febbraio 2007** del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale ha affermato che devono ritenersi incluse nell’obbligo di comunicazione sopra richiamato la *“prestazione sportiva, di cui all’articolo 3 della L. n. 89/1981, se svolta in forma di collaborazione coordinata e continuativa e le collaborazioni individuate e disciplinate dall’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”*. Concetto ribadito con Interpello 22/2010 *“le associazioni e società sportive dilettantistiche che stipulano contratti di collaborazione di cui all’articolo 90 della L. n. 289/2002 sono comunque tenute all’obbligo di comunicazione preventiva al competente Centro per l’impiego”*.)

ENTI NON COMMERCIALI

Le “nuove” collaborazioni sportive – II° parte

di **Guido Martinelli**

L'aspetto “economico” delle novità in materia di compensi sportivi è contenuto nel comma 367 dell'unico articolo della legge di Bilancio 2018, laddove viene previsto l'**aggiornamento a euro 10.000** (dalle precedenti 7.500 euro) dell'importo indicato al secondo comma dell'**articolo 79 Tuir**.

Pertanto, **dal periodo di imposta 2018, i compensi sportivi saranno assoggettati a ritenuta solo al superamento del citato nuovo limite.**

Si ricorda che per il calcolo si dovrà fare riferimento necessariamente al periodo di imposta del percettore e pertanto l'effetto sarà ad anno solare indipendentemente da quale sia l'esercizio sociale della sportiva che eroga l'importo.

Viene **mantenuto l'obbligo dell'invio in formato telematico della certificazione unica** indipendentemente dall'ammontare del corrispettivo effettivamente riconosciuto.

Si ricorda che i compensi erogati dalle **sportive non lucrative** a titolo di **collaborazione coordinata e continuativa** mantengono la loro natura di **reddito diverso** qualsiasi sia l'importo corrisposto e, pertanto, non saranno mai assoggettate a contribuzione previdenziale e assicurativa anche per la parte fiscalmente rilevante.

Tale modifica comporta, a partire dal 2018, ai fini della tassazione, quanto segue:

- **fino ad euro 10.000 nessuna imposta**
- **oltre euro 10.000 e fino ad euro 30.658,28 si applica la ritenuta a titolo di imposta** nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'**articolo 11 Tuir**, oltre ad addizionali comunali e regionali
- **oltre euro 30.658,28 si applica la ritenuta di cui sopra a titolo di acconto**

L'Agenzia delle Entrate, dopo avere assunto atteggiamenti diversi in precedenza, ha definitivamente ritenuto che **tra le “addizionali di partecipazione”** previste, da applicare in aggiunta a quelle del primo scaglione Irpef, ci siano **anche le comunali**.

Con la **risoluzione AdE 106/E/2012** ha infatti precisato che *“sulla parte dei compensi in esame, eccedente l'importo di 7.500 euro (oggi 10.000), deve essere applicata l'aliquota IRPEF del 23 per cento (vigente per il periodo di imposta 2012), l'aliquota dell'addizionale comunale di compartecipazione all'IRPEF e l'aliquota dell'addizionale regionale di compartecipazione all'IRPEF. ... Le società e gli enti eroganti compensi relativi allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, in sede di effettuazione della ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione, dovranno individuare l'aliquota deliberata dalla regione nella quale il **beneficiario** dell'emolumento ha il **domicilio fiscale**”*.

Inoltre, in relazione all'addizionale comunale, nella stessa risoluzione è stato evidenziato che il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale ha precisato che *“... **la mancata emanazione dei decreti interministeriali, previsti dal comma 2, dell'articolo 1, del D. Lgs. 28 settembre 1998, n. 360, con i quali si sarebbe dovuta stabilire l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale irpef non impedisce in alcun modo l'applicazione del tributo in questione**”*.

La medesima **disciplina** prevista per i **compensi** corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche trova applicazione per i **premi** corrisposti in occasioni di **manifestazioni sportive**.

Questo produce sicuramente delle enormi difficoltà in riferimento all'inquadramento di detti compensi quali collaborazioni coordinate e continuative operato dalla legge di Bilancio 2018 con conseguente obbligo di **comunicazione preventiva al Centro per l'impiego**.

Come potrà essere fatta per i **premi** corrisposti ai **vincitori** di manifestazioni sportive, in assenza di doti divinatorie, non è dato da sapere.

Questo con riferimento anche ai **premi corrisposti dalle lucrative** (a meno che, nei loro confronti, non si ritenga applicabile, come appare auspicabile, l'**articolo 30 D.P.R. 600/1973**).

Urgono **chiarimenti** in merito.

Per quanto attiene i **premi in natura** il valore da assoggettare a tassazione dovrà essere determinato sulla base del **valore normale** ai sensi dell'**articolo 13, comma 2, lett. c, D.P.R. 633/72**.

Si porrà il problema dell'inquadramento **dell'istruttore che svolga attività sia in favore di società lucrative che in favore di non lucrative**.

Si ritiene che in presenza di tale situazione prevalga l'**esercizio di arti e professioni** e, pertanto, sarà comunque necessario che l'istruttore provveda a **richiedere la propria partita Iva** e a **emettere fattura** sulla base del regime prescelto.

Così come nel caso in cui abbia comunque richiesto la **partita Iva**, questo assume valore di attestazione di svolgere tale attività in **modo professionale** e pertanto, a prescindere dal soggetto erogante e dalle mansioni svolte, il compenso sarà sempre riconducibile tra i **redditi di lavoro autonomo**.

ENTI NON COMMERCIALI

Legge di Bilancio 2018 e nuovo “sport bonus”

di Guido Martinelli

La **legge 27 dicembre 2017 n. 205** (in G.U. n. 302 del 29.12.2017), meglio nota come **legge di Bilancio 2018**, vede numerosi commi del suo unico articolo dedicati al mondo dello **sport**.

Se la scena, fino ad oggi, è stata occupata dalla disciplina della nuova **società sportiva lucrativa** e dall'**aumento** del tetto della **quota esente** da ritenuta dei compensi per le non lucrative a **diecimila euro**, altre, non meno importanti, sono le novità contenute nel provvedimento in esame in favore dello sport italiano.

L'**articolo 1, comma 352, L. 205/2017** prevede una profonda **rivisitazione dei criteri di ripartizione delle risorse** derivanti dalla **cessione dei diritti televisivi** del campionato di calcio di cui al **D.Lgs. 9/2008** in materia di *“disciplina della titolarità e della commercializzazione dei diritti audiovisivi sportive e relativa ripartizione delle risorse”*. In particolare viene ridisegnato il concetto di mutualità nella distribuzione dei proventi derivanti dalla cessione dei diritti audiovisivi sportivi del campionato professionistico di Serie “A” di calcio.

Viene, inoltre, introdotto, al fine di incentivare l'ammodernamento degli impianti gestiti da società di serie B, di Lega pro e di Lega nazionale dilettanti, un **credito di imposta** nella misura del **12%** dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli stadi, sino ad un massimo di euro 25.000,00.

Dopo aver, poi, nei commi successivi, introdotto la disciplina della sportiva lucrativa e la nuova disciplina sui compensi per le attività sportive, il comma 361 novella gli ultimi tre commi dell'**articolo 90 L. 289/2002** prevedendo gli incisi per i quali, in caso di assegnazioni di **impianti sportivi pubblici** o di palestre scolastiche, queste **dovranno essere concesse “in via preferenziale”** alle società e le associazioni sportive **“non lucrative”** rispetto alle neocostituende sportive con scopo di lucro.

Il comma successiva istituzionalizza la creazione del **fondo “sport e periferie”** dotato di dieci milioni di euro annui.

Entro 120 giorni dal primo di gennaio 2018, dovrà essere emanato un decreto che individui i criteri e le modalità di **gestione delle risorse**.

Il **comma 363** introduce quello che è già stato definito **“sport bonus”** in analogia con precedente norma prevista per l'**arte**. Viene infatti riconosciuto alle imprese un **credito di imposta**, nei limiti del tre per mille dei ricavi annui, pari al **50% delle erogazioni in denaro**, fino a 40.000 euro, effettuate nel corso del 2018 per **interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici**, anche se gestiti da concessionari privati, sia di carattere sportivo, si ritiene, che non.

Detto **credito**, utilizzabile nel limite complessivo di spesa pari a 10 milioni di euro, è utilizzabile esclusivamente in compensazione in **tre quote annuali di pari importo** e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

I gestori di impianti **destinatari** dei contributi dovranno **comunicare** tempestivamente all'ufficio sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri l'ammontare delle **somme**

ricevute e la loro destinazione e ne dovranno dare comunicazione anche sul proprio **sito internet**.

Entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di ricevimento del contributo e fino all'ultimazione dei lavori nell'impianto, i soggetti gestori dovranno relazionare lo **stato di avanzamento dei lavori** *“anche mediante una rendicontazione delle modalità di utilizzo delle somme erogate”*.

Il **comma 368** introduce (o meglio reintroduce), solo a beneficio degli **steward** degli stadi di calcio di serie “A”, la possibilità di **prestazioni occasionali fino a 5.000 euro**.

Il **comma 369** crea, sempre presso l'ufficio sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri, un ulteriore fondo denominato **“Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano”**, dotato di dodici milioni di euro per il 2018, poi con importi a scalare per gli anni successivi per stabilizzarsi, a partire dal 2021, in dieci milioni e mezzo di euro.

Il fondo dovrà essere destinato a finanziare progetto per l'avviamento dei **disabili** allo sport, la realizzazione di eventi calcistici o di altri sport di rilevanza **internazionale**, sostenere la **maternità** delle atlete non professioniste, garantire il diritto alla pratica sportiva e a sostenere la realizzazione di **eventi sportivi femminili** nazionali e internazionali.

Entro il **28 febbraio** di ciascun anno verrà emanato un decreto per l'utilizzo del fondo.

Per garantire il pieno diritto di avviamento allo sport anche dei **minori** di Paesi terzi **non in regola con le norme relative all'ingresso e al soggiorno nel nostro Paese**, laddove siano iscritti da almeno un anno in una qualsiasi classe dell'ordinamento scolastico italiano questi **potranno “essere tesserati presso società e associazioni affiliate” riconosciute dal Coni “senza alcun aggravio rispetto a quanto previsto per i cittadini italiani”**.

Il **comma 370** prevede la possibilità di erogare ulteriori contributi alle **società di calcio professionistiche** da destinare alle attività giovanili e ai preparatori atletici.

Vengono, poi, stabiliti **fondi per l'agenzia mondiale antidoping (comma 371)** e l'**attività paraolimpica (comma 372)**; rivisti i **parametri pensionistici** per gli sportivi professionisti (**comma 374**); prevista la nomina di un commissario per le **Universiadi di Napoli** del 2019 (**commi 375** e seguenti).

Viene infine istituito presso il Coni (**comma 373**) il **Registro Nazionale degli agenti sportivi** al quale dovranno iscriversi coloro i quali: *“in forza di un incarico redatto in forma scritta”* provvedono a mettere *“in relazione due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal Coni ai fini della conclusione di un contratto di prestazione sportiva di natura professionistica, del trasferimento di tale prestazione o del tesseramento presso una Federazione sportiva professionistica”*. Vengono poi stabiliti i **criteri di accesso al registro** e le **modalità di gestione**.

Agli sportivi professionisti e alle società affiliate ad una Federazione sportiva professionistica è **vietato** avvalersi di **soggetti non iscritti al registro**, pena la nullità dei contratti.

ENTI NON COMMERCIALI

Le co.co.co sportive: ulteriori riflessioni

di Guido Martinelli

L'inquadramento operato dai commi **358 – 360 dell'articolo 1 L. 205/2017** delle **collaborazioni sportive** svolte attraverso "*prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro* (articolo 2 D.Lgs. 81/2015)" quali collaborazioni **coordinate e continuative** ha suscitato forti reazioni nel mondo dello sport.

Cerchiamo, per quanto ad oggi possibile, in assenza di chiarimenti di prassi amministrativa, di mettere alcuni punti fermi.

Innanzitutto il **comma 358 classifica come tali le prestazioni "individuate dal Coni"**. Pertanto, **fino all'approvazione di detta delibera da parte del CN del Coni, la presunzione legislativa non può operare** e, pertanto, appare ultroneo porsi il problema se si debba dare comunicazione o meno al Centro per l'Impiego dei rapporti attualmente in essere.

Va detto che questa interpretazione produce però una **conseguenza negativa**.

Non fa immediatamente considerare tali i pregressi rapporti e, pertanto, appare avere un effetto limitato sui **contenziosi in essere**, legati ad accertamenti per annualità trascorse.

Sicuramente **diventa superata** la posizione assunta dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro con la sua **circolare 1/16** laddove prevedeva che l'applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita solo nel caso in cui il soggetto erogatore sia iscritto al registro Coni e "*il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo – dilettantistiche così come **regolamentate dalle singole Federazioni***".

Questa interpretazione aveva scatenato moltissime delibere, del più vario contenuto, adottate dalle Federazioni e dagli enti di promozione sportiva, i cui effetti decadranno, per i fini in esame, dal momento in cui il **Coni** adotterà la delibera prevista dalla **legge di Bilancio 2018**.

La **delibera Coni** potrebbe cominciare a dare una risposta anche ad un ulteriore interrogativo che si pone dalla lettura del **comma 359**.

L'inquadramento come **co.co.co.** delle prestazioni in esame viene indicato solo in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche (in quest'ultimo caso sia lucrative che non). **Possiamo ritenere che analoga classificazione sia applicabile anche alle stesse prestazioni svolte in favore del Coni, delle FSN, DSA ed EPS?**

La **risposta** non può che essere **positiva**. Infatti in forza del principio della **indisponibilità degli inquadramenti** sotto il profilo lavoristico, da anni affermato dalla giurisprudenza, ad **analoghe prestazioni e mansioni** non può che conseguire **analogo inquadramento**.

Pertanto, sia pure in attesa di un auspicabile **chiarimento**, anche solo sotto il **profilo amministrativo**, sicuramente l'applicazione ampia della norma appare convincente.

A detto inquadramento, oltre agli adempimenti conseguenti già noti (**comunicazione al centro per l'impiego** prima dell'inizio del rapporto, predisposizione e rilascio della **busta paga**, tenuta del **libro unico del lavoro**) si affiancherà, a far data dal **primo luglio 2018**, l'applicabilità di quanto contenuto nei **commi 910 – 912** sempre della **legge di Bilancio 2018**. Ossia l'**obbligo** anche per *“ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa”* di **corrispondere i compensi “attraverso una banca o un ufficio postale”**: **attraverso modalità, pertanto, rigorosamente tracciabili**.

La sommatoria di questi **adempimenti** (della cui onerosità a carico delle sportive non ci nascondiamo il peso) porta necessariamente ad una ulteriore riflessione, ossia il **campo di applicazione** della presunzione relativa di rapporto di **collaborazione coordinata e continuativa**.

Il problema maggiore è legato alle **prestazioni svolte con continuità**, a **carattere oneroso**, da parte degli **atleti dilettanti**.

La circostanza che i medesimi non appaiono tra i soggetti tenuti al pagamento dei **contributi previdenziali** alla gestione spettacolo **ex Enpals** (in quanto non ricompresi tra i soggetti elencati nel noto decreto ministero del lavoro 15.03.2005 che ha riscritto le categorie di soggetti tenuti a quest'obbligo) non sembra motivazione sufficiente per ritenerli esclusi, a meno che non si voglia sostenere che diversa sia la causa del loro rapporto (ad esempio ludica).

Ma se fossero effettivamente compresi nasce una tematica di non facile soluzione. **Il loro rapporto, ai fini della comunicazione al centro per l'impiego, decorre dal momento del tesseramento o da quello della sottoscrizione del relativo contratto economico**. E, in presenza di vincolo sportivo pluriennale, cessa con il termine del “contratto” o con quello del tesseramento?

Problema analogo ma con “aggiunta” per gli atleti tesserati per sportive lucrative. Il contenuto del **comma 360** che prevede, per le **co.co.co** con **società lucrative**, l'iscrizione alla **gestione spettacolo**, per **gli atleti**, può essere letto come integrazione del citato decreto del 2005 che non li comprende?

Un chiarimento, sul punto, appare indispensabile e urgente.

ENTI NON COMMERCIALI

Cooperative sportive tra riforma terzo settore e legge di bilancio

di Guido Martinelli

La **cooperativa** è una fattispecie inserita tra le ipotesi possibili per l'esercizio di una **attività sportiva** solo a partire dalla **L. 128/2004** (legge di conversione del **D.L. 72/2004**), che ha integrato le forme costitutive delle società sportive dilettantistiche di cui all'**articolo 90, comma 17, L. 289/2002**.

La caratteristica che connota le **cooperative sportive dilettantistiche** rispetto alla figura generale tipizzata dal legislatore del codice civile è data essenzialmente dalla **tipologia dell'attività svolta**, ossia l'attività sportiva dilettantistica. Ciò non influisce sugli elementi essenziali della **forma cooperativa**. Questa, infatti, potrà essere sia di servizi che di produzione lavoro.

Su quest'ultimo punto si apre una possibile novità legata alla novella della disciplina dei **compensi sportivi** introdotti dalla **legge di Bilancio 2018**. L'espresso **riconoscimento della prestazione sportiva tra quelle di lavoro** nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, sia pure atipica, **consente di classificarle tra quelle richieste ai fini del computo dei lavoratori delle cooperative di produzione e lavoro**.

In sostanza, l'adeguamento dello **schema cooperativo** ai contenuti prescritti dall'**articolo 90, commi 17 e 18, L. 289/2002**, non contrasta con la realizzazione dello **scopo mutualistico**, né con riferimento alla categoria delle **cooperative a mutualità prevalente**, con i vincoli prescritti dall'**articolo 2514 cod. civ.**

Le cooperative sportive, per la loro natura di soggetti imprenditoriali, di cui al Libro V cod. civ., **"possono"**, ove ne sussistano i presupposti, **entrare nel Terzo settore assumendo lo status d'impresa sociale**, disciplinata dal **D.Lgs. 112/2017**. Ciò in quanto la lettera u) del primo comma dell'articolo 2 della citata disposizione espressamente elenca, tra le attività di interesse generale esercitabili in via stabile e principale dalle **imprese sociali** anche: *"l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche"*.

Questa possibilità sembra produrre, in materia di **ristorno**, una sorta di **doppio regime** per il mondo delle cooperative sportive. **Quelle, infatti, che decidessero di "non entrare" nel terzo settore** dovrebbero necessariamente applicare il regime di cui al comma 18 del citato **articolo 90 L. 289/2002** che espressamente, alla sua lettera d), prevede che gli statuti debbano prevedere che: *"i proventi delle attività non possono in nessun caso essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette"* con conseguente **esclusione di ogni forma di potenziale ristorno**.

Quelle **cooperative sportive che, invece, richiedessero l'iscrizione nei registri delle imprese sociali**, potranno, invece, godere della disciplina di cui all'**articolo 3 D.Lgs. 112/2017** che apre ad una **parziale remuneratività in favore dei soci**, con i limiti ivi indicati.

La circostanza che tale disciplina non sia ritenuta incompatibile con quella sopra descritta deriva da **due circostanze**.

La prima, la autonoma disciplina prevista dai soggetti del terzo settore che **praticano sport** rispetto a quelli che si limitano solo all'iscrizione al registro Coni. L'altra, l'avvenuta

apertura prevista dalla **legge di Bilancio 2018**(L. 205/17) la quale ha introdotto nell'ordinamento, appunto, la **società sportiva lucrativa**. È noto allo scrivente che, facendo riferimento solo alle società di cui al titolo quinto del libro quinto del codice civile, detta ultima disciplina non trova diretta applicazione per il mondo delle cooperative sportive, ma è altrettanto vero che, limitando ulteriormente il principio di assenza di scopo di lucro nello sport dilettantistico, **non** credo possa far ritenere **incompatibile**, per le cooperative sportive imprese sociali l'**istituto del ristorno**.

Si deve però precisare che, in tal caso, ad avviso di chi scrive, **la cooperativa sportiva impresa sociale**, soggetto del Terzo settore, dovrà necessariamente mantenere l'iscrizione al Registro Coni ai fini del riconoscimento sportivo, ma agirà da soggetto del Terzo settore. Pertanto **dovrà rispettare la disciplina (e poter utilizzare le diverse agevolazioni previste) di cui ai D.Lgs. 112/2017 e 117/2017, ma non potrà utilizzare le norme di favore previste per lo sport dilettantistico** che fossero con queste in contrasto.

Va ricordato che a queste ultime, stante la previsione che il titolo decimo del codice del terzo settore non si applica alle imprese sociali, viene mantenuta la **possibilità di godere delle agevolazioni di cui alla L. 398/1991**

Si pone un ulteriore quesito. Possono essere riconosciute nel nostro ordinamento **cooperative sociali che praticano attività sportive?**

La **risposta**, ad oggi, non può che essere **negativa**. Infatti le cooperative sociali rientrano, per il solo fatto di essere tali (ossia senza che sia necessario fare espressa richiesta, come accade per le cooperative non sociali) tra le imprese sociali.

L'**articolo 17 D.lgs. 112/2017**, novellando l'**articolo 1, comma 1, lett. a), L. 381/1991**, include, tra le **attività di interesse generale** praticabili dalle **cooperative sociali**, alcune delle ulteriori attività indicate dall'articolo 2 D.Lgs. 112/17 senza ricomprendervi, però, la lettera relativa alla **pratica sportiva** che, pertanto, dovrà intendersi **non ricompresa nel perimetro delle attività praticabili dalle cooperative sociali**.

ENTI NON COMMERCIALI

Erogazioni liberali alle Onlus: comunicazione entro il 28 febbraio

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Il mese di febbraio porta, inaspettato, un nuovo adempimento: la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei **dati relativi alle erogazioni liberali** in denaro deducibili e detraibili eseguite nell'anno precedente dalle persone fisiche.

L'onere, che deriva dalla necessità dell'Agenzia delle Entrate di acquisire il maggior numero di informazioni utili per predisporre la **dichiarazione precompilata**, è stato fissato dal **D.M. 30 gennaio 2018**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 6 febbraio scorso.

Destinatari dell'adempimento sono i soggetti che hanno ricevuto le liberalità e cioè:

- le **Onlus**;
- le **associazioni di promozione sociale**;
- le **fondazioni e associazioni** riconosciute, con scopo statutario la **tutela, promozione e valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico**;
- le **fondazioni e associazioni** riconosciute, con scopo statutario lo svolgimento o la promozione di **ricerca scientifica**, individuate con DPCM.

Attenzione, però: l'adempimento, sia per quest'anno sia – se non cambiano le cose – per il 2018 e il 2019, è **facoltativo** (diventerà obbligatorio verosimilmente solo dal 2020).

Quindi non è prevista alcuna sanzione in caso di inosservanza.

D'altra parte, allo stato attuale risulta alquanto complicato ottemperare alla previsione dal momento che, come si legge nell'**articolo 2** del provvedimento, la comunicazione telematica deve avvenire secondo **modalità tecniche da stabilire con apposito provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (che ad oggi non è stato ancora pubblicato).

E' quindi presumibile che, almeno per quest'anno, sarà **veramente esiguo** il numero di soggetti che, una volta ricevute le debite istruzioni su come effettuare la trasmissione, si attiverà per la segnalazione, considerato anche che una **proroga** della scadenza del 28 febbraio **non sembra compatibile** con le esigenze di predisposizione della **dichiarazione precompilata**.

Se tutto questo è vero, rimane però la perplessità in relazione alle **modalità secondo cui l'adempimento è stato posto**.

Ce n'era veramente bisogno? Era necessario impiegare **tempo e risorse** pubbliche – e mettere in allarme gli amministrativi delle organizzazioni non profit ed i loro consulenti – per costruire un'architettura di cui pochissimi, almeno quest'anno, beneficeranno?

Per completezza, ricordiamo che se è vero che non ci sono sanzioni per chi non trasmette i dati è però anche vero che, analogamente alle altre fattispecie di invio dei dati utili per il modello reddituale, è disposta una **multa in caso di comunicazioni che determinino un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata**. Tanto per invogliare ancora di più alla trasmissione!

I dati da comunicare sono relativi alle **erogazioni liberali effettuate tramite banca o ufficio postale o con altri sistemi di pagamento certificati**, con l'indicazione dei **dati identificativi** dei soggetti eroganti.

Il decreto non specifica di quali **"dati"** si debba trattare ma poiché sono elementi che vanno a finire nella **dichiarazione precompilata** è presumibile che debba essere indicato anche il **codice fiscale** di colui che ha effettuato la **donazione (dato notoriamente non rinvenibile dalla contabile del bonifico!)**. Per non lasciare nulla al caso il decreto si preoccupa di ricordare che vanno poi **comunicate** anche le **liberalità "restituite"**.

E' invece importante la precisazione posta al **comma 2 dell'articolo 1 del provvedimento**, in base alla quale, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2017**, alle erogazioni eseguite nei confronti di Onlus, associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato si applicano **le nuove disposizioni in materia di erogazioni liberali** disposte dall'**articolo 83 D.Lgs. 117/2017**.

A partire da quest'anno si rende quindi applicabile una **detrazione**, in misura pari al **30% dell'IRPEF**, per le **erogazioni liberali in denaro o in natura** a favore dei richiamati soggetti, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a **30.000 euro**.

La detrazione è **elevata al 35%** se l'erogazione liberale in denaro è a favore di **organizzazioni di volontariato**.

Il beneficio è consentito, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite **banche o uffici postali** ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'**articolo 23 D.Lgs. n. 241/1997**.

L'**articolo 83, comma 2, D.lgs.117/2017** (c.d. "**Codice del Terzo Settore**") prevede che le liberalità in denaro o in natura erogate a favore dei soggetti sopra richiamati, da persone fisiche, enti e società sono **deducibili dal reddito complessivo** netto del soggetto erogatore nel limite del **10%** del reddito complessivo dichiarato.

Le nuove agevolazioni sono quindi sicuramente **più favorevoli rispetto alle precedenti** e, in attesa della piena operatività della riforma del Terzo settore, si applicano **in via transitoria** alle richiamate tre categorie di soggetti che, si presume, entreranno nel gruppo degli **Enti di Terzo Settore**.

La precisazione è forse superflua, dal momento che era stata già prevista dall'**articolo 104 del Codice del Terzo Settore** ma è **opportuno ricordarla** qualora ce ne fosse ancora bisogno in questi tempi "di mezzo", quando la riforma è finita ma la sua attuazione non è ancora cominciata.