

Mercoledì 22 aprile 2026

**Webinar**

***La nuova fiscalità del Terzo settore  
Dialogo con l'Agenzia delle Entrate***

*Trascrizione*

***Giancarlo Moretti – Portavoce Forum Nazionale del Terzo Settore***

Buongiorno a tutti. Diamo il benvenuto a Vincenzo Carbone, direttore dell'Agenzia delle Entrate, ad Andrea Fatarella, Capo Ufficio Controlli degli Enti non commerciali e del Terzo settore dell'Agenzia delle Entrate, e a tutti i partecipanti a questo Webinar.

Come portavoce del Forum Nazionale del Terzo Settore, sono particolarmente onorato di avere questa possibilità, perché la riforma del Terzo Settore sta arrivando al suo completamento con la questione fiscale e la circolare interpretativa è un atto importante e cruciale sotto questo aspetto.

La riforma del Terzo settore è importantissima. Poter dialogare qui con il direttore dell'Agenzia delle entrate sostanzia quindi un'occasione di estrema rilevanza e siamo onorati di poter averlo con noi.

Gli lascio subito la parola.

***Vincenzo Carbone – Direttore dell'Agenzia delle Entrate***

Saluto tutti i partecipanti a questo Webinar e tutti coloro che ci seguono da remoto.

Rivolgo un sentito ringraziamento agli organizzatori per l'invito a prendere parte a questo evento, che io considero molto importante. Per noi è importante poter partecipare a un evento così rilevante, perché questi incontri ci consentono di approfondire i nuovi regimi fiscali previsti per gli enti del Terzo settore e anche di rispondere a quei quesiti e a quei dubbi interpretativi che sicuramente esistono, soprattutto in una materia così articolata come quella che stiamo per trattare.

Per noi confrontarci significa apprendere, acquisire informazioni tali da consentirci poi di semplificare anche le istruzioni che diamo ai nostri Uffici e le interpretazioni che proponiamo, che sono sicuramente utili per svolgere al meglio l'attività.

Dopo di me interverrà Andrea Fatarella, che risponderà ai quesiti che verranno posti; in merito a quelli che richiedono ulteriori approfondimenti, ci riserviamo di svilupparli in un'altra sede e quindi di fornirvi tutti i riscontri necessari.

Come tutti sapete, lo scorso febbraio è stata pubblicata la circolare n. 1/2026 dedicata proprio agli enti del Terzo settore. È una circolare che cerca di fornire una chiave di lettura organica e sistemica del Codice del Terzo settore e delle novità apportate. Si tratta di uno strumento operativo per gli uffici dell'Agenzia delle Entrate e può risultare sicuramente utile anche per gli enti e per gli operatori, vista la rilevanza dell'aspetto fiscale, che influisce in modo diretto sulla sostenibilità e sulla programmazione delle attività. La Circolare nelle nostre intenzioni ha anche una finalità di supporto agli enti del Terzo settore per quanto attiene l'attuazione delle nuove disposizioni, in modo da assicurare una transizione che sia il più possibile graduale e ordinata verso questo nuovo quadro normativo.

Sicuramente non vi lasceremo soli per quanto riguarda l'interpretazione di queste disposizioni: siamo a vostra disposizione per fornire tutto il supporto necessario. La Circolare è solo il primo passaggio: è un documento che probabilmente, come avviene per tutti i documenti di prassi, richiederà ulteriori interventi, aggiornamenti e, se necessario, aggiustamenti. Se si rendesse necessario, noi siamo pronti a intervenire nuovamente per fornire tutte le indicazioni del caso.

Riteniamo doveroso assicurare questo supporto, anche per valorizzare l'impegno delle realtà del Terzo settore a rendere sempre più inclusiva la nostra società.

Io – vi prego di credermi e ci tengo a dirlo anche pubblicamente – considero quello svolto dagli enti del Terzo settore come un ruolo spesso di supplenza, anche in determinati ambiti dove magari l'intervento pubblico può risultare non sempre soddisfacente. Il Terzo settore storicamente svolge nel nostro Paese

un ruolo importantissimo e determinante; ha una tale rilevanza che può sicuramente configurarsi come un sistema imprescindibile per lo sviluppo del nostro sistema economico.

Prima di entrare nel merito dei quesiti e delle domande che ci verranno poste, ci tengo a portare una riflessione di carattere più generale che, a mio avviso, è importante per comprendere il contesto nel quale tutti noi ci muoviamo con la riforma.

Il legislatore non si è limitato a intervenire su singole norme, ma ha delineato un sistema coerente e integrato, con l'obiettivo di definire con chiarezza i criteri e le regole di funzionamento, anche al fine di offrire un quadro giuridico trasparente, certo e omogeneo nella sua declinazione.

Con l'adozione del Codice del Terzo settore per le realtà non profit è venuto a determinarsi un profondo riassetto del quadro normativo, a cominciare dalla nuova qualificazione giuridica degli enti del Terzo settore, che è conseguente all'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

Qual è il tratto distintivo che deve caratterizzare un'organizzazione affinché possa essere qualificata come ente del Terzo settore? Lo svolgimento in via esclusiva o prevalente di un'attività di interesse generale, ovvero attività attraverso le quali l'ente realizza le proprie finalità istituzionali – siano esse civiche, solidaristiche o di utilità sociale – e di effettuarle senza finalità di lucro.

Le tipologie di attività – 26 in tutto – sono puntualmente elencate nell'art. 5 del Codice.

Sviluppando questo ragionamento, viene da chiedersi: in quali casi un'attività di interesse generale può essere definita come non commerciale?

Sul punto ci sovviene l'art. 79 Codice: l'attività deve essere svolta in forma gratuita oppure i corrispettivi richiesti non devono superare i costi sostenuti.

Fatte queste premesse, che sicuramente tutti voi conoscete in modo approfondito, credo sia utile chiederci quale sia la novità rispetto alla precedente disciplina.

I vecchi principi fiscali si fondavano soprattutto sui criteri qualitativi del Testo Unico delle Imposte sui Redditi: questi principi sono stati oggi sostituiti da parametri contabili.

La qualifica fiscale dell'ente, in conseguenza di questa modifica, non viene più attribuita in base all'oggetto sociale e alla finalità perseguita dall'ente, bensì si fonda su una verifica concreta dei risultati economici dell'ente. Si tratta quindi di un cambio di paradigma rispetto alla precedente disciplina, dato che si passa da una valutazione meramente formale, basata sulla qualificazione giuridica dell'attività svolta, a una misurazione sostanziale e contabile.

Quindi la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali viene determinata sulla base di criteri misurabili e soprattutto trasparenti e, se mi è consentito, anche di buon senso, come dimostra la previsione di una soglia di tolleranza del 6%, che consentirà di mantenere la natura di attività non commerciale anche in presenza di lievi scostamenti tra costi e ricavi.

Accanto alle attività di interesse generale, un ente può svolgere attività diverse (art. 6 del Codice). Si tratta di ulteriori attività, finalizzate a reperire risorse oppure a sviluppare servizi complementari coerenti con le finalità istituzionali dell'ente. Queste attività però devono essere secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale. E, soprattutto, devono essere previste nello statuto.

A seguire, l'art. 7 concerne le attività di raccolta fondi, attività finalizzate a finanziare le attività di interesse generale. Possono essere svolte in forma occasionale o continuativa, ma anch'esse devono essere improntate a criteri di trasparenza, correttezza e soprattutto rendicontazione, in modo da consentire ai donatori di conoscere l'effettiva destinazione delle somme raccolte.

Per le attività previste dagli artt. 6 e 7 continua a trovare applicazione la disciplina fiscale ordinaria.

Per le attività diverse rimangono applicabili, ai fini della qualificazione fiscale, le disposizioni vigenti in materia di reddito d'impresa, quindi l'art. 55 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Le attività di raccolta fondi, invece, sono imponibili quando sono continuative ed effettuate in presenza di una controprestazione; ovviamente non sono imponibili quando, anche se continuative, vi è assenza di controprestazione o se la raccolta fondi è effettuata attraverso la cessione di beni o la prestazione di servizi è occasionale.

Piccola parentesi sul tema IVA. Il Codice del Terzo settore disciplina esclusivamente le imposte sui redditi. Quindi, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, continuano a trovare applicazione le ordinarie disposizioni previste dal DPR n. 633/1972 e pertanto devono ricorrere i requisiti della soggettività, dell'oggettività e della territorialità.

Come si vede, una corretta classificazione è determinante per qualificare l'attività svolta dall'ente. Errori di classificazione possono incidere sul regime fiscale applicabile all'ente e potrebbero portare anche a contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria. Quindi è importante tenere presenti questi passaggi, proprio per individuare con puntualità qual è l'effettiva attività che è chiamato a svolgere l'ente. Ma quali sono i criteri necessari per stabilire se un ente del Terzo settore ha natura commerciale?

Quali sono gli elementi che caratterizzano questa qualificazione?

Dipende se prevalgono o meno i proventi derivanti da attività commerciali. Ossia, un ente del Terzo settore ha natura commerciale se, nello stesso periodo d'imposta, i proventi derivanti dall'attività di interesse generale e dalle attività diverse svolte in forma d'impresa superano le entrate derivanti dalle attività non commerciali. Quando vi è questa prevalenza, si entra nella commercialità.

Qual è la *ratio* di questa previsione?

Assicurare che la qualifica di ente del Terzo settore non commerciale sia effettivamente riservata a quegli enti che svolgono in misura predominante un'attività istituzionale con entrate non commerciali.

Avviandomi alla conclusione, vorrei condividere con voi alcune riflessioni di carattere generale sulle implicazioni che la riforma reca con sé.

A mio avviso, non si deve guardare a questa riforma come un moltiplicarsi di adempimenti. Credo piuttosto che vada vista come un'opportunità finalizzata a rafforzare la credibilità, la sostenibilità e anche l'efficacia degli enti non profit, a migliorare la qualità dei servizi e, se mi è consentito, anche a consolidare la fiducia della collettività.

È un modo per discernere chi opera con correttezza. È un aspetto importante che credo stia a cuore a tutti voi: espellere quei soggetti che tendono soltanto a utilizzare in modo improprio le disposizioni previste per determinate attività e finalità.

Io credo che la nuova fiscalità del Terzo settore debba essere letta come una svolta culturale, non solo meramente normativa. Come accennavo, non si tratta quindi di un mero elenco di ulteriori obblighi, bensì di un'occasione per ripensare al ruolo degli enti non profit nella nostra società.

Non si tratta soltanto di applicare nuove norme, bensì di costruire una cultura improntata alla legalità e alla collaborazione, in cui l'aspetto fiscale deve rappresentare un elemento di garanzia per tutti gli attori che operano correttamente.

L'Agenzia delle entrate è pronta e disponibile a svolgere il proprio ruolo di supporto e pertanto non va vista come un antagonista, né tantomeno come un soggetto da temere.

Dobbiamo lavorare tutti insieme, affinché questo settore si sviluppi sempre di più e lo faccia in un'ottica di reciproca collaborazione. Grazie.

### ***Giancarlo Moretti – Portavoce Forum Nazionale del Terzo Settore***

Grazie al direttore Carbone per la relazione e per la considerazione finale sulla costruzione di una cultura diversa che per noi è fondamentale. Il Paese ha bisogno dell'apporto di un Terzo settore con una cultura molto più consapevole del proprio ruolo, perché effettivamente stiamo vivendo tempi difficili e il Terzo settore potrà sicuramente dare il proprio contributo.

\*\*\*

*Qui di seguito sono riportati i quesiti posti dal Tavolo Tecnico Legislativo del Forum Nazionale del Terzo Settore ad Andrea Fatarella (Ufficio Controlli enti non commerciali e del Terzo settore dell'Agenzia delle Entrate), quesiti che, nel dialogo con l'Agenzia delle Entrate, sono stati ritenuti adeguati al contesto del Webinar. Gli stessi quesiti sostanziano peraltro solo una parte di un insieme più vasto di questioni elaborate dal Tavolo e su cui sarà opportunamente avviata una stagione di consulenze giuridiche e di dialoghi con l'Agenzia delle entrate.*

#### ***Domanda n. 1***

L'art. 79, comma 2 CTS stabilisce che le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti pubblici. Il secondo periodo del

comma 2 dell'art. 79 precisa che *“I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari”*.

La Circolare, al paragrafo 2.2.1., nell'illustrare il criterio di non commercialità, chiarisce che:

- nel raffronto vanno considerati i corrispettivi versati dagli utenti e gli apporti economici aventi natura di corrispettivi erogati da enti pubblici;
- non vanno computati gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari) e, implicitamente, le entrate prive di natura corrispettiva (donazioni, liberalità, contributi a fondo perduto non sinallagmatici);
- vanno computati “tutti i costi effettivi” imputabili all'attività di interesse generale, inclusi i costi diretti e indiretti.

Al riguardo, si chiede di confermare se, ai fini dell'applicazione del test di non commercialità di cui all'art. 79, comma 2 CTS, nel computo dei “costi effettivi” devono essere ricompresi tutti i costi sostenuti dall'ETS in relazione all'AIG svolta, indipendentemente dal fatto che essa sia finanziata da proventi di natura corrispettiva o meno.

In altri termini, si chiede conferma della seguente impostazione: se un ETS svolge un'AIG finanziata in parte da corrispettivi degli utenti (€ 50.000) e in parte da liberalità o da altre entrate di natura non corrispettiva destinate a tale attività (€ 30.000), sostenendo costi complessivi di € 80.000, il test di non commercialità si effettua raffrontando i proventi corrispettivi (€ 50.000) a tutti i costi sostenuti in relazione all'attività svolta (€ 80.000), considerando tutti i costi.

### **Risposta**

In merito alla domanda che è stata posta, l'art. 79, comma 2 CTS – che si applica esclusivamente alle attività di interesse generale e non alle altre – introduce un principio innovativo: non si guarda più alle modalità con cui l'attività viene svolta, bensì ai ricavi che da essa derivano.

Il comma 2 è chiaro nello stabilire che le attività di interesse generale assumono natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito oppure dietro il versamento di corrispettivi che devono essere confrontati con i costi effettivi.

Per determinare se un'attività è di natura non commerciale, occorre innanzitutto individuare tutti i costi, sia diretti sia indiretti, necessari per la produzione del bene, per la sua vendita o per la prestazione del servizio.

Una volta definiti tutti i costi da sostenere per il bene o il servizio, questi devono essere confrontati esclusivamente con i corrispettivi percepiti.

Pertanto, tutte le altre entrate eventualmente conseguite, ma prive di un rapporto di corrispettività rispetto all'attività svolta, non devono essere considerate.

Le liberalità, infatti, per loro natura sono tali quando vengono erogate senza alcuna controprestazione; analogamente, le quote associative prive di carattere sinallagmatico non rilevano in questa fase. In questo momento, infatti, l'analisi è finalizzata unicamente a stabilire se l'attività in questione sia o meno di natura non commerciale.

Successivamente si valuterà, nel caso in cui l'attività assuma natura commerciale, se, ai fini della determinazione del reddito complessivo, possano concorrere anche altri proventi destinati al finanziamento di tale attività.

Tuttavia, nella fase attuale, si considerano esclusivamente i corrispettivi, mentre tutte le altre somme vengono tenute distinte.

Pertanto, nell'esempio richiamato, con costi complessivi pari a 80.000 euro, i costi effettivi dovranno essere confrontati unicamente con i 50.000 euro relativi ai corrispettivi.

### **Domanda n. 2**

Il quesito ha a che fare con la determinazione sia dell'imponibile, ma anche della caratura, della qualità di soggetto dell'ente non commerciale che adotta la contabilità per cassa. La circolare ha confermato, sia ai fini dei conteggi in materia di test di non commercialità dell'ente, sia nei termini di individuazione della materia tassabile, che anche per gli enti che accedono al regime per cassa il criterio per determinare la commercialità dell'attività interessata rimane quello cristallizzato dall'art. 79, commi 2 e 2-bis CTS, in

ordine alla comparazione tra importo spettante per il servizio e costi effettivi inerenti (*“si precisa che l’ente può applicare il criterio (di cassa o di competenza) secondo il quale tiene la propria contabilità, a condizione che siano rispettate le regole contabili e di bilancio previste dal CTS e dalle altre norme vigenti ad esso applicabili (comprese quelle di carattere fiscale)”* v. §. 2.2.1, p. 33 Circolare). È stato altresì ivi specificato che *“gli ammortamenti dei beni strumentali possono essere considerati tra i costi effettivi nella misura in cui siano imputati secondo i principi contabili applicabili all’ente e sulla base di criteri stabili nel tempo, coerenti con l’effettivo utilizzo dei beni nelle attività di interesse generale”*.

Sul punto si riportano due riflessioni unitamente alla relativa richiesta di chiarimenti:

- a. gli enti che applicano il principio di cassa non realizzano imputazione contabile degli ammortamenti, ma esclusivamente imputazione degli oneri/costi e dei proventi/ricavi che corrispondono, rispettivamente, a uscite o entrate d’esercizio; l’imputazione tra i costi effettivi degli ammortamenti sembrerebbe dunque non potersi concretamente invocare in base all’applicazione del principio contabile (di cassa) sulla scorta del quale è redatto il rendiconto di cui all’Allegato D) del d.m. 5 marzo 2020, ma potrebbe tuttavia realizzarsi in base a variazioni extracontabili disposte dall’ente in coerenza con il principio di correlazione tra oneri e proventi; si chiede di fornire riscontro circa la correttezza dell’indirizzo applicativo;
- b. l’applicazione del mero principio di derivazione in presenza di contabilità e rendiconto gestiti secondo il principio di cassa, se non calmierata da strumenti di mitigazione, può determinare nell’ambito dei singoli periodi di imposta interessati effetti distorsivi su entrambi gli ambiti richiamati (test-commercialità e reddito rilevato). Si dia il caso, per fornire un esempio, di un piccolo ente con periodo di imposta coincidente con l’anno solare, che riceva a dicembre 2026 l’acconto di un’entrata per contributi-corrispettivo erogati da Pubblica Amministrazione, riferita ad attività da implementare a partire da gennaio 2027, con oneri relativi da sostenere dunque nello stesso anno (2027). Ebbene, ancorché con una previsione di sostanziale pareggio tra proventi e oneri dell’attività, con il metodo della marginalità “per cassa”, l’ente si troverebbe a: (i) rischiare di perdere la natura non commerciale (periodo di imposta 2026); (ii) vedersi tassata nel 2026 materia non effettivamente reddituale. Si chiede, pertanto, di fornire chiarimenti in ordine alla possibilità che gli Ets in regime contabile di cassa possano fornire evidenza, tramite informative di raccordo sulla correlazione esistente tra proventi e oneri, in ossequio ai principi di inerenza e di prevalenza della sostanza sulla forma, del corretto rapporto tra proventi e costi effettivi, ancorché finanziariamente manifestatisi in esercizi diversi, cosicché da una temporanea marginalità delle attività dovuta a mero sfasamento temporale tra entrate e uscite, non discenda una errata qualificazione delle attività interessate come commerciali.

### **Risposta**

Nella circolare è stato chiarito che, ai fini della determinazione dei costi effettivi, è possibile fare riferimento al regime contabile adottato: nel caso di contabilità per cassa, i costi si determinano secondo il criterio di cassa; nel caso di contabilità per competenza, si determinano secondo il criterio di competenza. Tuttavia, nel regime di cassa, le situazioni in cui i costi effettivi risultino correttamente rappresentativi della realtà possono essere limitate; pertanto, qualora si adotti tale regime, si può, come già evidenziato nella circolare, tenere conto anche dei costi sospesi o rinviati, quali, ad esempio, gli ammortamenti.

Anche nell’esempio considerato, in cui si percepiscono contributi da un ente pubblico nel 2026, mentre la relativa spesa viene sostenuta nel 2027, ne consegue che tali costi devono essere rinviati all’esercizio successivo, nel quale si realizza la correlazione con il corrispondente ricavo.

L’aspetto fondamentale è che, una volta adottato un criterio, questo venga mantenuto nel tempo: non è infatti possibile modificarlo di anno in anno al solo fine di ottenere un equilibrio contabile. Eventuali variazioni devono essere adeguatamente motivate in sede contabile.

Ne consegue che gli ammortamenti possono essere considerati anche nell’ambito della contabilità per cassa e che i costi relativi a proventi incassati in un determinato esercizio possono essere rinviati all’esercizio in cui si realizza la correlazione con il relativo ricavo.

### **Domanda n. 3**

La domanda è relativa al test di commercialità in relazione agli enti che svolgono più attività di interesse generale.

A p. 33 ss. la circolare precisa che, anche per gli ETS con proventi superiori a 300.000 euro, le AIG possono essere considerate globalmente, al fine del test di commercialità, qualora abbiano caratteristiche omogenee tra di loro.

In proposito, non risulta molto chiaro il rapporto tra gli elementi di omogeneità e quelli di disomogeneità. Ad esempio, nel caso in cui due AIG vedano la presenza di costi promiscui e l'utilizzo di locali comuni – elementi di omogeneità – ma appartengano a diverse sezioni ATECO quali Formazione e Assistenza Sociale, ad esempio – elemento di disomogeneità, quale dei due criteri prevale? In questo esempio, le attività potrebbero essere considerate globalmente al fine del test della commercialità?

### **Risposta**

Questo forse è uno dei paragrafi che ha presentato maggiori difficoltà di redazione, in quanto è complesso riuscire a ricomprendere tutte le possibili casistiche. Si è quindi ritenuto opportuno enunciare un principio generale e, successivamente, chiarirne la portata applicativa.

In primo luogo, si è cercato di semplificare l'applicazione prevedendo che, per gli enti di dimensioni ridotte, individuati in quelli con proventi inferiori a 300.000 euro, soglia già prevista dal Codice e quindi oggettivamente determinabile, le attività possano essere considerate unitariamente. Resta ferma, comunque, la possibilità per l'ente di mantenerle distinte.

In linea di principio, pertanto, al di sotto di tale soglia le attività sono considerate complessivamente ai fini del *test* di non commercialità. Per gli enti che superano i 300.000 euro, invece, si è reso necessario precisare i casi in cui tale criterio non è applicabile.

Il principio generale resta quello dell'unitarietà della valutazione; tuttavia, qualora le attività siano effettivamente e oggettivamente diverse, prive di qualsiasi collegamento tra loro, esse devono essere considerate distintamente.

A tal fine, sono stati individuati alcuni indici di riferimento, che devono essere valutati non singolarmente, ma nel loro complesso.

Quindi l'elemento principale è quello funzionale: qualora le attività svolte siano riconducibili a una medesima finalità, esse devono essere considerate unitariamente.

Un ulteriore elemento di valutazione può riguardare, ad esempio, i proventi promiscui: laddove i medesimi utenti corrispondano importi relativi a diverse attività e tali importi risultino riferibili alle prestazioni ricevute dagli stessi utenti, si può ritenere che le attività siano considerabili complessivamente. Anche la classificazione ATECO rappresenta un parametro rilevante. In particolare, si è fatto riferimento alle sezioni, e non ai singoli codici, le quali devono risultare tendenzialmente differenti. Tuttavia, anche in presenza di sezioni ATECO diverse, come nel caso, ad esempio, di attività di formazione e di assistenza sociale, le attività potrebbero, comunque, essere considerate omogenee qualora siano accomunate da un elemento funzionale.

Faccio un esempio: corsi di italiano per stranieri per l'accesso a servizi sociali, in questo caso c'è un punto di contatto e quindi è logico considerare tutto insieme. Se invece faccio corsi di formazione per lingue straniere a soggetti italiani e poi assistenza sociale ad altri soggetti, non c'è alcun punto di contatto e in quel caso le attività vanno tenute distinte.

### **Domanda n. 4**

A proposito del test di commercialità per le APS, nelle associazioni di promozione sociale è frequente il caso di APS che svolgono una medesima attività di interesse generale disposta verso due diverse categorie di beneficiari, la cui qualifica è rilevante dal punto di vista fiscale: soci e non soci. Infatti, ai sensi dell'art. 85 CTS, i corrispettivi pagati dai soci per attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali sono decommercializzati.

Si chiede, ai fini della configurazione dei costi effettivi, come debbano essere imputati i costi relativi indistintamente all'attività, dunque non direttamente imputabili al segmento relativo all'una o l'altra tipologia di beneficiari?

### **Risposta**

Occorre partire dalla premessa che ci si trovi nell'ambito di un'associazione di promozione sociale, iscritta nella relativa sezione del RUNTS, e che si debbano coordinare due diverse discipline di non commercialità: quella prevista dall'art. 85 CTS e quella di cui all'art. 79, comma 2 CTS.

L'art. 85 CTS riproduce sostanzialmente l'attuale art. 148, comma 3 TUIR e comporta la de-commercializzazione delle attività svolte dall'Associazione nei confronti degli associati. Nei confronti dei non associati, invece, per le attività di interesse generale, trova applicazione il principio generale di cui all'art. 79, comma 2 CTS con la conseguenza che i corrispettivi devono essere confrontati con i costi effettivi relativi all'attività proposta.

In tale contesto, si rende necessario tenere distinte le due tipologie di attività e procedere a una ripartizione dei costi, trattandosi di regimi diversi. In altri termini, qualora l'associazione svolga attività sia nei confronti dei propri associati sia nei confronti di utenti terzi, si configura, da un lato, un'attività istituzionale non commerciale ai sensi dell'art. 85 CTS e, dall'altro, un'attività da assoggettare al *test* di non commercialità di cui all'art. 79, comma 2 CTS.

Ne consegue che, ai fini della determinazione dell'attività sottoposta al *test* di non commercialità, devono essere imputati esclusivamente i costi riferibili alle prestazioni rese nei confronti degli utenti, e non l'intero complesso dei costi sostenuti dall'ente.

Sintetizzando, occorre innanzitutto determinare i costi effettivi sostenuti per lo svolgimento dell'attività nel suo complesso, secondo i criteri generali. Successivamente, tali costi devono essere ripartiti tra i diversi segmenti di attività svolti rispettivamente nei confronti degli utenti e degli associati.

In tal senso, può essere richiamato il principio generale di cui all'art. 109 TUIR, relativo alla ripartizione dei costi tra componenti imponibili ed esenti.

La ripartizione dovrà avvenire sulla base dei proventi, distinguendo tra corrispettivi percepiti dagli utenti e corrispettivi versati dagli associati. In particolare, il rapporto tra i corrispettivi versati dagli utenti e il totale dei proventi percepiti dall'ente per una data attività consente di individuare la quota di costi effettivi imputabile al segmento "utenti".

Una volta effettuata tale imputazione pro-quota, sarà possibile verificare, con riferimento a tale segmento, la sussistenza o meno della natura commerciale o meno dell'attività svolta nei confronti degli utenti non associati.

### **Domanda n. 5**

In relazione alle AIG, come si evince ad esempio a p. 33 della Circolare, i costi effettivi devono essere imputati nel rispetto dei principi contabili. Si chiede pertanto conferma del fatto che, sempre per le AIG, si ritengono superati i criteri di deducibilità delle spese previste nel TUIR, dovendo gli ETS imputare i costi solo in conformità ai principi contabili.

Pertanto, a titolo di esempio, si chiede conferma delle seguenti affermazioni in relazione alle AIG:

- un ETS non è tenuto, al fine della configurazione del costo effettivo, a contenere gli ammortamenti entro i limiti fiscalmente stabiliti per gli altri enti dai coefficienti contenuti nel decreto 31.12.1988, essendo invece tenuto a calcolare l'ammortamento in base ad una stima circa la vita utile dei beni;
- un ETS non è tenuto, al fine configurazione del costo effettivo, a limiti previsti dal TUIR per la deducibilità delle manutenzioni dei beni (articolo 102, comma 6 TUIR).

### **Risposta**

Ai fini della determinazione dei costi effettivi, occorre considerare anche gli ammortamenti e, più in generale, tutti i costi determinati secondo i principi contabili. Ciò significa che, in questa fase, non è necessario fare riferimento alle norme tributarie.

Tuttavia, ciò non autorizza a imputare i costi in maniera discrezionale: ad esempio, nel caso degli ammortamenti, occorre tener conto della vita utile del bene; analogamente, le spese di manutenzione devono essere imputate limitatamente a quelle che esprimono utilità nell'esercizio. Le spese straordinarie,

invece, possono tradursi, ove ne ricorrano i presupposti, in un incremento del valore del bene, da ammortizzare negli esercizi successivi.

Pertanto, in questa prima fase, la determinazione dei costi effettivi può avvenire sulla base dei principi contabili ordinari. Le norme tributarie intervengono in un momento successivo, ossia nella fase di determinazione del reddito complessivo, quando si procederà alle eventuali variazioni in aumento o in diminuzione, secondo le regole del TUIR, salvo l'applicazione di specifici regimi opzionali.

In questa fase si procede alla verifica della natura commerciale o non commerciale dell'attività. Una volta accertata la natura commerciale dei ricavi percepiti sulla base dei criteri esaminati, ai fini della determinazione del reddito complessivo trovano applicazione le disposizioni del TUIR.

### **Domanda n. 6**

Il quesito è relativo al passaggio dei beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'ente.

Il quesito è il seguente: il comma 1 dell'art. 79-*bis* precisa che un ente del Terzo settore può optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza, a condizione però, e fintantoché, i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

La domanda, in particolare, è la seguente: si chiede se un ente del Terzo settore, i cui immobili siano locati e le cui rendite da locazione siano utilizzate per lo svolgimento di attività di interesse generale, possa godere dell'agevolazione di cui all'art. 79-*bis* CTS in relazione a questi immobili.

### **Risposta**

L'art. 79-*bis* CTS riveste un ruolo particolarmente rilevante in questa fase iniziale della riforma, in quanto è diretto a neutralizzare gli effetti fiscali derivanti dai cambiamenti di qualificazione fiscale dell'attività svolta dall'ente.

In assenza di tale disposizione, infatti, il passaggio da un'attività commerciale a un'attività non commerciale, o, più in generale, la fuoriuscita di beni dal regime d'impresa, avrebbe potuto determinare, ai sensi dell'art. 86 TUIR, l'emersione e la tassazione di plusvalenze, anche se solo latenti.

L'art. 79-*bis* CTS stabilisce, invece, che, nel momento in cui un ente assume la qualifica di ETS o passa da una condizione di commercialità a una di non commercialità, non si realizza alcuna plusvalenza, purché i beni restino all'interno del perimetro dell'ente.

Analogo principio opera anche negli esercizi successivi, tenuto conto che il nuovo sistema può determinare fenomeni di alternanza ("effetto canguro") tra natura commerciale e non commerciale delle attività svolte. In tali ipotesi, finché i beni rimangono nel perimetro dell'ente del Terzo settore, la plusvalenza non si considera realizzata.

La tassazione potrà eventualmente emergere solo nel momento in cui i beni sono ceduti oppure escono dal perimetro degli ETS, ad esempio in caso di perdita della qualifica di ETS.

I beni interessati sono tutti quelli relativi all'attività d'impresa, non soltanto quelli strumentali, ma anche i beni patrimoniali riferibili all'attività commerciale o all'ente commerciale.

Pertanto, nell'esempio prospettato, gli immobili se rientrano comunque nell'ambito dell'impresa, come beni strumentali o come beni patrimoniali e, in quanto tali, sono iscritti nell'inventario, non danno luogo ad alcuna plusvalenza tassabile.

### **Domanda n. 7**

In relazione all'applicazione del regime forfetario ex art. 86 CTS, la Circolare al § 3.2, terzo capoverso precisa che "Per poter accedere al regime agevolativo in commento l'ente deve essere iscritto al RUNTS nella sezione speciale prevista per APS e OdV e nel periodo d'imposta precedente deve aver percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 85.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea". La stessa circolare al quinto capoverso precisa poi che "Nel plafond trovano collocazione tutti i proventi costituiti da ricavi derivanti dallo svolgimento di attività generale di cui all'articolo 5 del CTS, svolte non in conformità ai commi 2, 2-bis e 3 dell'articolo 79 del CTS, nonché dalle attività diverse di cui all'articolo 6, se svolte in forma d'impresa".

Da quanto emerge dalla norma e dalla prassi, il limite di applicazione del regime forfetario viene calcolato in base ai proventi commerciali relativamente alle imposte dirette.

Pertanto, si chiede se può essere utilizzato il regime forfetario *ex art. 86 CTS* in presenza di attività rilevanti ai fini IVA ma non commerciali ai sensi dell'articolo 79 commi 2 e 2 bis.

Esempio: Attività (AIG) di prestazione di servizi, non commerciale ai fini IRES *ex art. 79 CTS*, rilevante ai fini IVA. Tali attività sarebbero attratte comunque dal regime forfetario, e dunque non assoggettate a Iva, oppure, in virtù della non commercialità, sconterebbero Iva in modo ordinario?

Inoltre, si chiede se è corretta l'interpretazione ai sensi della quale non rientrano nel "plafond" per l'accesso al regime forfetario (gli attuali 85.000 euro) gli importi relativi alle "AIG non commerciali" ai fini IRES ma comunque rilevanti ai fini IVA, garantendo così la neutralità fiscale di tali attività pur all'interno di un computo semplificato per l'accesso al regime.

### **Risposta**

L'art. 86 CTS rappresenta un regime forfetario che presenta elementi comuni sia alla l. n. 398/1991 sia al regime forfetario previsto per i professionisti e le imprese minori. Analogamente a quanto previsto dalla l. n. 398/1991, per poter accedere al regime in argomento è necessario e rimanere al di sotto di un plafond che nel caso dell'art. 86 CTS è di 85.000 euro.

La Circolare chiarisce che, ai fini della determinazione di tale limite, devono essere considerati tutti i proventi che assumono rilevanza come ricavi ai fini delle imposte dirette.

Rientrano, quindi, nel computo:

- le attività di interesse generale che non rispettano i criteri di non commercialità di cui all'art. 79 commi 2 e 2-bis CTS;
- le attività diverse che assumono natura commerciale ai sensi del TUIR;
- nonché le eventuali attività di raccolta fondi svolte con modalità commerciali sempre ai sensi del TUIR.

In altri termini, rilevano tutti i proventi che, secondo le regole del CTS (attività di interesse generale) e del TUIR (attività diverse e raccolta fondi), sono qualificabili come ricavi.

Restano invece esclusi dal plafond i redditi diversi, i redditi di capitale, nonché i redditi di natura fondiaria, quali, ad esempio, quelli derivanti da locazione di immobili, in quanto non rilevanti ai fini della determinazione dei ricavi. Parimenti, non si considerano le operazioni straordinarie, che non appaiono idonee a rappresentare la dimensione ordinaria dell'attività svolta dall'ente.

Ne consegue che, ai fini del calcolo del plafond di 85.000 euro, devono essere inclusi esclusivamente i componenti positivi rilevanti ai fini delle imposte dirette.

Una volta verificato il rispetto di tale limite, tutte le attività dell'ente rientrano nel regime di cui all'art. 86, il quale prevede, tra l'altro, la non applicazione dell'IVA sulle operazioni effettuate.

Pertanto, in presenza del regime forfetario disciplinato dall'art. 86 CTS, l'IVA non si applica a nessuna delle operazioni poste in essere, neppure a quelle che, ai fini delle imposte dirette, assumono natura non commerciale (ad esempio, ai sensi degli artt. 84 o 79, comma 2).

Resta fermo, inoltre, che le operazioni rilevanti esclusivamente ai fini IVA non concorrono alla formazione del plafond di 85.000 euro.

### **Domanda n. 8**

Il regime forfetario di cui all'art. 86 CTS ha confermato *"l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 e successive modificazioni"* (art. 86, comma 8 CTS).

Si chiede se un ente che adotti il regime forfetario *ex art. 86 CTS* possa continuare ad annotare i corrispettivi interessati dal regime, inclusi quelli soggetti a fatturazione elettronica, e in ogni caso i ricavi rilevanti ai fini dell'applicabilità del medesimo regime, presso il registro cosiddetto "Iva minori" approvato con D.M. 11 febbraio 1997 e con le modalità massivo-aggregate ivi stabilite. In caso di parere negativo, si chiede di fornire indirizzo circa modalità e sede appropriata di annotazione.

Sempre in tema della certificazione del corrispettivo e dell'esonero, si chiede se l'esonero dalla certificazione dei corrispettivi vada a prevalere, e quindi ad assorbire, gli obblighi di certificazione previsti da regimi speciali, come per esempio quello in materia di spettacolo.

### **Risposta**

L'art. 86 CTS prevede numerose agevolazioni; tra queste, l'esonero da tutti gli obblighi previsti dal DPR n. 633 del 1972, inclusi sia quelli relativi alla certificazione dei corrispettivi sia quelli concernenti la tenuta dei registri IVA. Permane esclusivamente l'obbligo di conservare la documentazione relativa alle operazioni in entrata e in uscita.

Tuttavia, l'esonero non deve essere interpretato come un divieto. È dunque possibile la tenuta di ulteriore documentazione che possa essere ritenuta utile dagli enti ai fini di una corretta gestione contabile. Anzi, come Agenzia, si auspica che l'ente adotti una contabilità il più possibile chiara e completa.

Risulta pertanto consentita la tenuta del registro cosiddetto "Iva minori" approvato con D.M. 11 febbraio 1997, come nel caso disciplinato dalla l. n. 398/1991, presumibilmente riferito a un ente che applicava tale regime e che è ora transitato nel nuovo regime opzionale.

Per quanto riguarda la certificazione dei corrispettivi relativi alle attività spettacolistiche è opportuno operare un parallelismo con quanto già chiarito nella prassi prodotta dall'Agenzia.

L'esonero dalla certificazione dei corrispettivi è stato infatti introdotto nell'art. 86 CTS con l'ultima modifica normativa; con detta modifica viene richiamato in particolare il DPR n. 696 del 1996, il quale prevedeva un analogo esonero per i soggetti che applicano il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 anche se questi sono tuttavia obbligati alla fatturazione delle sponsorizzazioni.

In tale contesto con la Circolare n. 18/E del 2018, al paragrafo 6.9, è stato precisato che la certificazione delle attività di spettacolo e di intrattenimento è disciplinata da normative specifiche, in particolare dall'art. 6 del DPR n. 640 del 1972 e dall'art. 74-*quater* del DPR n. 633 del 1972.

Tali disposizioni prevedono che le relative operazioni debbano essere certificate mediante titoli di accesso emessi tramite apposite biglietterie automatizzata.

Pur in presenza di detti esoneri dalla certificazione dei corrispettivi, in linea con quanto chiarito con la risoluzione n. 187/E del 2003 e successivamente ribadito con la citata circolare n. 18/E del 2018, nel caso di svolgimento di attività di spettacolo o di intrattenimento anche i soggetti che hanno optato per il regime di cui all'articolo 86 del CTS sono comunque tenuti a procedere alla certificazione mediante titolo di accesso ovvero mediante ricevuta o altri strumenti semplificati previsti dalla specifica normativa di riferimento.

### **Domanda n. 9**

La fiscalità dell'impresa sociale è una "debuttante", ma ha l'abito della "nonna", perché in qualche modo è evidente che la struttura della norma di riferimento si ispira alla fiscalità cooperativa, alla tradizione, diciamo così, tributaria delle società cooperative.

Il primo comma puntualizza, come esenzione degli utili, la destinazione a riserva indivisibile e, su questo, già chiediamo un chiarimento nella prima parte del quesito. Cioè, la destinazione a patrimonio indivisibile: in realtà la norma parla di destinazione ad attività statutarie di incremento del patrimonio, che ovviamente è indivisibile, perché poi c'è la disciplina successiva sull'indivisibilità del patrimonio sempre nell'art. 3. Ebbene, questa destinazione a patrimonio indivisibile puntualizza di per sé la non concorrenza al reddito imponibile, a prescindere dalla fonte di quegli utili: l'importante è destinarli a patrimonio indivisibile. Chiediamo questo chiarimento perché, ovviamente, ogni tanto è venuta fuori qualche interpretazione che ha messo in discussione le varie fonti di determinazione dell'utile. Secondo noi la norma dice chiaramente, così come la sua matrice, che quella della legge Pandolfi, dell'art. 12 l. n. 904/1977, è la semplice destinazione a riserva indivisibile che determina l'esenzione.

Il secondo comma, sempre per quanto riguarda la fiscalità dell'impresa sociale, disciplina invece il cosiddetto effetto di prevenzione dell'effetto dell'imposta su imposta. Anche questa ha una matrice specifica nella fiscalità cooperativa. Su questo chiediamo un semplice chiarimento, nel senso che nella circolare, a un certo punto, c'è un passaggio al paragrafo 6.2, che è la chiusura dell'intera circolare, e si

dice che, come per le società cooperative, anche per le imprese sociali è stato previsto che non concorrono a formare il reddito imponibile le variazioni fiscali nette in aumento ai sensi dell'art. 18.

Questo inciso, poi fortunatamente spiegato analiticamente nel prosieguo, ha però aperto un dibattito: fino a che punto si potesse estendere quella norma e abbracciare tutte le variazioni fiscali. In realtà, secondo noi, e chiediamo conferma, si tratta soltanto di neutralizzare l'imponibile IRES riferibile all'effetto imposta su imposta e quindi soltanto, sostanzialmente, come viene poi spiegato analiticamente, si opera una variazione in diminuzione pari a una determinata percentuale dell'IRES, determinata in proporzione all'utile detassato, e non deve essere operata invece la variazione con riferimento alla quota di IRES riferibile ai dividendi eventualmente distribuiti.

Quindi queste due precisazioni ci servono anche per individuare un criterio ermeneutico generale.

### ***Risposta***

In merito alla prima precisazione la risposta è a titolo personale e non a nome dell'Agenzia.

In linea generale non si deve porre attenzione alla provenienza dei proventi, quanto piuttosto al risultato economico raggiunto dall'impresa sociale; tuttavia, eventuali ulteriori chiarimenti potranno essere oggetto di un apposito documento ufficiale.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, quel passaggio aveva probabilmente una funzione introduttiva al resto del ragionamento. L'impresa sociale, infatti, riprende in linea generale la normativa relativa alle cooperative sociali e alle cooperative in genere; pertanto, sarebbe stato sufficiente fare riferimento alla circolare n. 53/E del 2002. In altri termini, tutte le indicazioni e gli orientamenti già espressi dall'Agenzia, a voi ben noti, risultano applicabili anche all'impresa sociale.

Ne consegue che ai fini della determinazione del reddito imponibile occorrerà fare riferimento all'imposta sui redditi relativa alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, che sarà parametrata in proporzione agli accantonamenti a riserva indivisibile: nel caso di accantonamento integrale, nella misura del 100%; qualora, invece, vi sia distribuzione di utili, si dovrà procedere a una parametrizzazione in base alla quota accantonata e a quanto distribuito.

### ***Domanda n. 10***

In forza del d.lgs. n. 186/2025 e della circolare 1 del 2026, si chiede un chiarimento in tema del nuovo art. 27-ter e quindi dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972, quindi della nuova formulazione che sostanzialmente lascia invariato quello che era il regime integrale delle prestazioni sociali per le cooperative sociali.

### ***Risposta***

Il d.lgs. n. 112/2017, in materia di impresa sociale, stabilisce che, nell'ambito della gerarchia delle fonti, alle cooperative sociali si applica la normativa speciale di riferimento.

Ne consegue che, per tali soggetti, continua a trovare applicazione la disciplina specifica loro dedicata e, pertanto, anche sotto il profilo dell'IIVA non si registrano modifiche.

### ***Domanda n. 11***

L'art. 84 CTS è rivolto prettamente alle organizzazioni di volontariato, soggetti che portano con sé una delle modalità stringenti del modo col quale agisce il Terzo settore, di fatto, cioè la gratuità e la solidarietà. Rilevano le modalità con cui l'art. 33 stesso pone determinati vincoli da questo punto di vista, quindi porta una serie di condizioni, un portato del modo con il quale agisce l'interesse generale.

Da questo punto di vista l'art. 84 definisce le attività che sono comprese, soprattutto nel comma 1, che sono state indicate anche qui in continuità rispetto a un'esperienza precedente che comunque era già stata realizzata e svolta dentro un altro contesto normativo, che per certi aspetti è stato ripreso, riportato e anche ricontestualizzato all'interno del Codice. Ovviamente si va a determinare la non commercialità di queste attività ai fini del reddito.

Occorre precisare la qualificazione della non commercialità, così come prevista dall'art. 84, comma 1, e con particolare riferimento ad alcune tipologie di attività, soprattutto la prima, quella della lettera a), che fa riferimento alla c.d. vendita di beni donati, cioè la dismissione di beni che comunque l'ente non utilizzerebbe, e quella della lettera b), che fa riferimento invece a un'attività di sostegno e anche di

produzione, una produzione però legata all'attività, che viene raccolta e poi utilizzata, il tutto posto a determinate e precise condizioni, giustamente come previsto dallo stesso art. 84, comma 1, cioè che tale vendita sia svolta senza mezzi organizzati professionalmente e per fini di concorrenzialità, quindi siamo fuori da un contesto di mercato.

L'art. 84 non fa riferimento all'IVA da questo punto di vista.

Dunque ci si chiede come un'organizzazione di volontariato possa gestire questo disallineamento tra entrate ex art. 84, considerate non commerciali ai fini delle imposte dirette, e il fatto che tale non commercialità non trovi un analogo riconoscimento ai fini IVA, e a quali condizioni tali attività possano essere considerate non rilevanti ai fini IVA.

### ***Risposta***

L'art. 84 CTS è una disposizione che qualifica come non commerciali determinate attività, richiamando nella sostanza le precedenti attività commerciali e produttive marginali previste dal decreto del 25 maggio 1995. La norma è stata in parte riformulata e individua due condizioni principali: le attività devono essere svolte direttamente, senza l'impiego di mezzi organizzati e in assenza di finalità concorrenziali sul mercato.

Per quanto concerne l'IVA su queste attività, è necessario procedere a una valutazione caso per caso, applicando i principi generali dell'imposta. In base a tali principi, l'organizzazione e la professionalità non costituiscono elementi imprescindibili, in quanto l'art. 4 DPR n. 633 del 1972 dispone che sono svolte nell'esercizio d'impresa le attività di cui all'art. 2195 codice civile, se svolte in modo abituale, ancorché non organizzate in forma d'impresa.

La presente costituisce, pertanto, una risposta di carattere generale; tuttavia, è possibile svolgere una riflessione ulteriore, in quanto alcune attività potrebbero rientrare nel campo di applicazione dell'IVA, mentre altre potrebbero esserne escluse in virtù di specifiche disposizioni normative.

Come già evidenziato con riferimento all'art. 86 CTS, qualora si applichi il relativo regime opzionale e le operazioni, pur qualificandosi come non commerciali ai fini delle imposte dirette, risultino invece commerciali ai fini IVA, l'imposta non si applica in base alle regole di detto regime; conseguentemente, la questione non si pone.

### ***Domanda n. 12***

Nell'ambito della Circolare, per quanto riguarda l'imposta di bollo e l'imposta di registro all'art. 82 CTS, è necessario capire indicativamente quali siano i riferimenti per l'applicazione di queste due disposizioni contenute nel comma 3 e comma 5, sapendo che comunque in passato l'Agenzia delle entrate si è già espressa, peraltro in relazione alle ONLUS, con la circolare 38 del 2011.

### ***Risposta***

Il Ministero del Lavoro, con nota n. 4314 del 18 maggio 2020, sentita l'Agenzia delle Entrate, ha confermato che la Circolare n. 38/E del 2011 continua a ritenersi applicabile nella parte in cui prevede che, al momento della registrazione dell'atto costitutivo o dello statuto, nei casi sopra prospettati, non sia dovuto il relativo tributo in attesa dell'iscrizione nel RUNTS. Sarà onere dell'ente informare l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta iscrizione nel più breve tempo possibile.

Ciò in quanto, analogamente a quanto avveniva in passato, quando per acquisire la qualifica di ODV era necessario registrare l'atto costitutivo e successivamente richiedere il riconoscimento alla Regione competente, anche nel sistema attuale è necessario richiedere il codice fiscale, procedere alla registrazione dello statuto e, infine, presentare istanza di iscrizione presso il Ministero del Lavoro.