

Protezione dei patrimoni e novità fiscali: trust, società semplici, polizze e altri strumenti di pianificazione

Milano, giovedì 13 e venerdì 14 febbraio 2020

Le strutture per il no profit : aspetti civilistici

Slide I

- Tra gli strumenti di pianificazione del patrimonio rientra anche il vincolo di destinazione su beni immobili o mobili iscritti nei pubblici registri, ai sensi dell'art. 2645 ter c.c..
- Si tratta di un istituto poco utilizzato nella pratica, che fu introdotto dal legislatore con l'art. 39 novies della Legge 23 febbraio 2006 n. 51. Al momento della sua entrata in vigore si disse che veniva finalmente riconosciuto e disciplinato il trust italiano.
- Anche la legge detta "Dopo di noi" del 22 giugno 2016 n. 112 sembra considerare affini gli istituti, dichiarando di volere agevolare la costituzione di trust, di vincoli di destinazione di cui all'art. 2645 ter c.c. e di fondi speciali... a favore di persone con gravi disabilità.
- La norma in esame, così come le fondazioni, il fondo patrimoniale, i patrimoni destinati ad uno specifico affare ex art 2447 bis c.c., rappresenta una delle ipotesi derogatorie previste dal capoverso del 2740 c.c. (*Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge*). Il vincolo tuttavia è ritenuto legittimo soltanto se teso a tutelare interessi meritevoli.

Commento

Per un dovere di completezza dell'argomento affrontato e analizzato in queste giornate di lavoro, ritengo necessario fare una breve digressione e esaminare un istituto poco utilizzato nella pratica, che fu introdotto dal legislatore con l'art. 39 novies della Legge 23 febbraio 2006 n. 51: il vincolo di destinazione su beni immobili o mobili iscritti nei pubblici registri, ai sensi dell'art. 2645 ter c.c.. Al momento della sua entrata in vigore si disse che veniva finalmente riconosciuto e disciplinato il trust italiano. Anche la legge detta "Dopo di noi" del 22 giugno 2016 n. 112, sembra considerare affini gli istituti; infatti, volendo agevolare le erogazioni da parte di soggetti privati in favore di persone con disabilità grave, elenca i mezzi giuridici per farlo e indica, tra gli altri, proprio la costituzione di trust o anche di vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del codice civile.

Si tratta certamente di un istituto che costituisce uno strumento di pianificazione del patrimonio e potrebbe anche considerarsi come rientrante nell'area non profit, perché è di norma a titolo gratuito e richiede che il vincolo risponda a criteri di meritevolezza, caratteristiche essenziali di tutto il mondo del non profit.

Slide II

Art. 2645ter: *Gli atti in forma pubblica con cui beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'articolo 1322, secondo comma, possono essere trascritti al fine di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione; per la realizzazione di tali interessi puo' agire, oltre al conferente, qualsiasi interessato anche durante la vita del conferente stesso. I beni conferiti e i loro frutti possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione e possono costituire oggetto di esecuzione, salvo quanto previsto dall'articolo 2915, primo comma, solo per debiti contratti per tale scopo.*

Commento

Il legislatore invece di creare un nuovo istituto giuridico dettandone direttamente la disciplina nel codice civile (come ad es. ha scelto per il patto di famiglia negli artt. 768 bis e ss.), è intervenuto introducendo questo articolo nel libro sesto del codice civile inerente la tutela dei diritti, in particolare nel titolo primo relativo alle trascrizioni, ed ha sancito l'opponibilità ai terzi del vincolo di destinazione, derivante dalla trascrizione di atti in forma pubblica con cui beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un arco temporale definito, *alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'art. 1322 Cod.Civ. secondo comma.*

Slide III

Caratteristiche dell'istituto sono:

- **La fonte in un atto negoziale, di norma a titolo gratuito (potrebbe essere oneroso in rari casi si attribuisca un vantaggio al proprietario in cambio della costituzione del vincolo), che nasce quindi in forza e per effetto dell'autonomia privata, ha natura patrimoniale, in quanto incide sulla titolarità di un bene immobile o di un bene iscritto in pubblici registri**
- **Forma dell'atto: pubblica e da ciò emerge che si affida al notaio la verifica della sussistenza di tutte le condizioni per la valida costituzione del vincolo**
- **Oggetto: beni immobili oppure beni mobili registrati; secondo alcuni commentatori qualsiasi bene a condizione che del vincolo sia possibile effettuare idonea pubblicità;**
- **Durata: massimo per 90 anni o, in alternativa, per la vita della persona fisica beneficiaria del vincolo;**
- **Meritevolezza dell'interesse: deve trattarsi di uno scopo di pubblica utilità nell'ottica di una autonomia privata della solidarietà; il giudizio di meritevolezza deve risolversi in uno strumento di selezione di valori già ritenuti meritevoli dal legislatore. Il vincolo non potrà mai limitarsi a salvaguardare il patrimonio del costituente dalle azioni esecutive dei suoi creditori. Quindi bisogna avere riguardo agli ambiti di rilevanza costituzionale ma anche alle materie che presentano caratteri di contiguità con le ipotesi di destinazione tipizzate quali ad esempio la tutela dei disabili, le crisi familiari o la convivenza more uxorio. Si ritiene che la mancanza di meritevolezza renda l'atto nullo.**
- **Altruità dell'interesse;**
- **Necessità della indicazione di uno o più beneficiari; (possibilità il beneficiario che sia determinabile). Il beneficiario diventa portatore di un diritto di credito e la sua posizione si ritiene non cedibile**

Slide IV

La destinazione del bene ha duplice effetto:

- a) quello di **segregazione patrimoniale** che è rappresentato dalla autonomia del cespite (o dei cespiti) oggetto di destinazione, rispetto al residuo patrimonio del soggetto destinante; un'autonomia cui consegue la necessità di valutare il rapporto tra atto di destinazione e tutela dei creditori del destinante stesso;
- b) quello **della soggezione "funzionale" del bene destinato allo scopo indicato dall'ordinamento e scelto dal soggetto destinante.**

Commento

La novità consiste non solo nella previsione di un vincolo di destinazione opponibile ai terzi, quanto nell'effetto segregativo e quindi nell'ampliamento delle ipotesi di deroga all'art. 2740 c.c. La norma in esame, così come il trust e le fondazioni, rappresenta una delle ipotesi derogatorie previste dal capoverso del 2740 c.c. (*Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge*). Si può osservare che le fattispecie di limitazione alla generale garanzia patrimoniale siano aumentate, tanto da rendere problematica la loro qualificazione in termini di eccezionalità rispetto ad un principio generale che appare, in tal senso, sempre più eroso nella sua portata sistematica.

Il vincolo tuttavia è ritenuto legittimo soltanto se teso a tutelare interessi meritevoli e la norma già individua degli ambiti 'sicuri' di meritevolezza (*persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche...*), prima di tutto negli ambiti di rilevanza costituzionale ma anche nelle materie che presentano caratteri di contiguità con le ipotesi di destinazione tipizzate, quali ad esempio la tutela dei disabili, le crisi familiari o la convivenza more uxorio.

Il vincolo deve necessariamente trovare la sua fonte in un atto negoziale, che nasce quindi in forza e per effetto dell'autonomia privata, avente natura patrimoniale, in quanto incide sulla titolarità di un bene immobile o di un bene iscritto in pubblici registri.

Slide V

L'atto presenta una struttura unilaterale in quanto la funzionalizzazione del bene allo scopo deriva da un atto di volontà del titolare, che prescinde da qualunque consenso di altri soggetti e la proprietà del bene resta in capo al disponente.

L'atto di destinazione può essere arricchito di un ulteriore contenuto negoziale, anche bilaterale, quando (i) il disponente conferisce un mandato di gestione ad un soggetto che diviene attuatore della destinazione; oppure quando (ii) la proprietà del bene viene trasferita ad un terzo oppure allo stesso gestore del patrimonio separato, (si può quindi ricreare la tipica struttura del trust...), realizzando una ipotesi di donazione modale o remuneratoria.

Commento

Nell'atto costitutivo del vincolo può essere quindi nominato un soggetto gestore, quale soggetto autonomo rispetto al disponente o al beneficiario, non necessario nella configurazione dell'atto destinatorio, ma a volte opportuno. L'atto destinatorio dovrà chiarire e modellare i poteri del gestore sulla base della disciplina del mandato (con o senza rappresentanza), attribuendo eventualmente e, in casi eccezionali, anche poteri dispositivi dei beni con obbligo di reimpiego. A fronte della complessità dell'incarico che il gestore può essere chiamato ad assumere, appare opportuna una sua accettazione dello stesso, ben essendo legittimo un rifiuto.

Anche se l'acquisto dei diritti del beneficiario non necessita di una espressa accettazione, tuttavia questa appare opportuna al fine di evitare che venga eseguita una trascrizione di una destinazione che divenga inefficace a seguito del rifiuto del beneficiario, rifiuto generalmente privo della forma idonea per ricevere una adeguata pubblicità immobiliare.

In ogni caso l'acquisto dei diritti del beneficiario può comunque essere sempre manifestato contestualmente o successivamente all'atto di destinazione e da questo consegue la definitiva produzione dell'effetto destinatorio; appare comunque certo che il beneficio possa essere rifiutato nel rispetto del principio generale di intangibilità della singola sfera patrimoniale.

Slide VI

Utilizzazione del vincolo:

- a) Tutela persone disabili o incapaci a gestire i beni oggetto del vincolo;**
- b) Crea un vincolo simile a quello del fondo patrimoniale per le famiglie di fatto che non possono accedere a questo istituto;**
- c) Si presta ad essere utilizzato come fondazione di famiglia;**
- d) Può sostituire la donazione/lascito a enti non profit di beni con destinazione e scopo diverso da quello dell'ente (art. 32 c.c.)**
- e) Funziona da garanzia con riguardo ad interventi di sostegno della impresa in crisi, posti in essere da soggetti terzi con beni propri;**
- f) Creazione di vincoli urbanistici (applicazione tuttavia di difficile perché la materia di governo del territorio è imposta dalla PA e i vincoli riguardano soltanto singoli aspetti dei poteri del proprietari);**

Commento

Una valutazione a parte merita **l'utilizzazione nell'attività di impresa o di garanzia con riguardo ad interventi di sostegno della impresa in crisi, posti in essere da soggetti terzi con beni propri;** l'attività di impresa appare costituzionalmente garantita; non è egoistica, ma ha riflessi di interesse generale. La legislazione di questi ultimi anni ha disciplinato varie deroghe ad una par condicio assoluta dei creditori dell'imprenditore (cartolizzazione, accordi di ristrutturazione) purché ci siano degli interessi da soddisfare o vi sia un fine di salvataggio della impresa in crisi. Sarà necessario operare con la massima prudenza qualora il vincolo di destinazione abbia ad oggetto beni dell'imprenditore a rischio di insolvenza.

Slide VII

I creditori o anche i legittimari che lamentino un pregiudizio derivante dall'atto di destinazione possono agire con l'azione revocatoria che costituisce la forma di tutela giurisdizionale che troverà più frequente applicazione; tuttavia i terzi potranno agire anche al fine di far accertare la natura simulata dell'atto di destinazione oppure farne dichiarare l'inopponibilità nei loro confronti per mancanza di meritevolezza. Qualora l'atto presenti dei vizi tali da comportarne la nullità, potrà essere esperita la relativa azione da chiunque vi abbia interesse, secondo i principi e le regole generali.

Qualora infine il terzo pregiudicato sia un legittimario del disponente potranno essere anche esperite le azioni a tutela del quota di riserva, ove ne ricorrano le condizioni.

Commento

Uno studio del CNN ha ritenuto che **in caso di fallimento del disponente, i beni** oggetto dell'atto di destinazione **possano costituire una massa separata**, anche se parte della massa attiva, ai fini del soddisfacimento dei creditori il cui credito è collegato alla realizzazione della funzione destinataria. I beneficiari dovrebbero essere considerati creditori del disponente, sia pure chirografari e postergati, rispetto ai creditori, già menzionati, il cui credito sia collegato alla realizzazione della funzione destinataria, nonché a coloro i quali lamentino di essere stati pregiudicati dall'atto di destinazione.

Enti non profit

Slide VIII

Figure tradizionali del non profit

Sono le associazioni, riconosciute e non riconosciute, le fondazioni e i comitati ai quali sono dedicati pochi articoli del libro primo del codice civile (artt. dal 14 al 42bis).

Tradizionalmente si individuano quali elementi caratterizzanti delle associazioni le persone e lo scopo, e della fondazione il patrimonio e lo scopo.

Per le associazioni lo scopo deve rispondere a principi di mutual benefit; per le fondazioni lo scopo deve essere finalizzato ad un vantaggio sociale (public benefit). Per la fondazione lo scopo è necessariamente rivolto a terzi, in quanto l'erogazione non può avvenire a favore dell'erogante o per suoi fini egoistici.

Secondo una dottrina tradizionale (Galgano), una caratteristica della fondazione, che pure rientra nell'ambito delle organizzazioni collettive, è che in essa l'organizzazione è servente rispetto allo scopo, mentre nelle associazioni è dominante.

Commento

Le figure tradizionalmente considerate non profit sono le associazioni, riconosciute e non riconosciute, le fondazioni e i comitati ai quali sono dedicati pochi articoli del libro primo del codice civile (artt. dal 14 al 42bis).

In considerazione del titolo di questo convegno che si incentra sulle forme di protezione dei patrimoni, esamineremo la struttura giuridica che più di ogni altra realizza la "quasi" perfetta protezione di un patrimonio destinato ad uno scopo: la fondazione.

Tradizionalmente si individuano quali elementi caratterizzanti delle associazioni le persone e lo scopo, e della fondazione il patrimonio e lo scopo, che per quest'ultima deve essere finalizzato ad un vantaggio sociale (public benefit) perché si tratta di una persona giuridica che risponde a finalità sociali superindividuali. Secondo una dottrina tradizionale (Galgano), una caratteristica della fondazione, che pure rientra nell'ambito delle organizzazioni collettive, è che in essa l'organizzazione è servente rispetto allo scopo, mentre nelle associazioni è dominante.

Slide IX

Le fondazioni

La struttura giuridica che più di ogni altra realizza la "quasi" perfetta protezione di un patrimonio destinato ad uno scopo: la fondazione.

Si tratta di:

un ente non profit con personalità giuridica;

dotato di un patrimonio destinato al perseguimento di uno scopo non lucrativo (intendendosi come lucrativo il lucro soggettivo, fatto con l'intento di essere distribuito);

nella fase costitutiva il fondatore determina lo scopo e "dota" l'ente di quanto necessario per raggiungerlo.

Con la dotazione il fondatore si spoglia definitivamente dei beni che ne fanno parte, beni che diventano di proprietà della fondazione che può utilizzarli unicamente per lo scopo assegnato.

Commento

Quando utilizzare la forma della Fondazione? Quando si vuole creare una struttura stabile della quale si definiscono per sempre organizzazione, scopo, modalità di finanziamento e non si vuole che una volontà esterna modifichi lo scopo. Per decenni si è sostenuto che le fondazioni fossero immutabili e solo dopo l'entrata in vigore del DPR 361/2000 è divenuta pacifica la modifica della loro organizzazione; lo scopo invece per essere cambiato richiede la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 28, con intervento diretto dell'autorità governativa.

La dotazione può avere ad oggetto qualsiasi bene suscettibile di valutazione economica; tuttavia sinora l'autorità governativa ne chiedeva sempre una parte liquida e disponibile.

Slide X

Costituzione

La fondazione può costituirsi con atto pubblico oppure con testamento; in questo caso la costituzione può essere diretta o indiretta (onere/esecutore testamentario) o art. 3 disp. att.; rientra tra le disposizioni non patrimoniali che possono essere contenute in un testamento ex art. 587 secondo comma.

In ogni caso di costituzione per testamento il testo deve contenere l'espressa volontà di destinare una parte del patrimonio ad uno specifico scopo e un contenuto minimo: denominazione, sede, scopo, patrimonio, norme su ordinamento e amministrazione.

Ottenuto il riconoscimento il fondatore non può più revocare l'atto di fondazione e con esso la dotazione patrimoniale fatta (art. 15 c.c.).

Si crea un nuovo soggetto con perfetta autonomia pertanto anche nei confronti del fondatore il quale pertanto può riservarsi la qualifica di amministratore, anche per tutta la durata della sua vita, così come nominare altri a vita, ma non riservarsi i rinnovi di carica o lo scioglimento dell'organo amministrativo (Consiglio di stato 1960).

Commento

La fondazione può costituirsi con atto pubblico oppure con testamento; infatti rientra tra le disposizioni non patrimoniali che possono essere contenute in un testamento ex art. 587 secondo comma. La costituzione può essere diretta o indiretta (onere/esecutore testamentario) o art. 3 disp. att. Nella cost. diretta c'è il problema della sorte dei beni nell'attesa del riconoscimento ma è possibile (art.3 disp. att.) nominare un amministratore provvisorio, mentre con l'onere il bene entra subito nella titolarità dell'erede;

In ogni caso di costituzione per testamento il testo deve contenere l'espressa volontà di destinare una parte del patrimonio ad uno specifico scopo e un **contenuto minimo**: denominazione, sede, scopo, patrimonio, norme su ordinamento e amministrazione.

"Ogni negozio istitutivo di fondazione, ai fini della sua validità ed efficacia, deve contenere, ai sensi dell'art. 16 c.c., la determinazione, operata dal fondatore e da costui non demandabile a terzi, dello scopo, non generico ed imprecisato, assegnato all'ente erigendo. Tale principio trova applicazione anche nell'ipotesi di

fondazione disposta con testamento, mentre non è causa di invalidità della volontà testamentaria la mancanza di una normazione inerente al governo dell'ente, poiché le disposizioni al riguardo possono essere dettate dalla autorità amministrativa ai sensi dell'art. 2, comma 2, disp. att. c.c., oppure da persona all'uopo designata dal testatore. Inoltre, quanto al requisito relativo allo scopo, devono riconoscersi sufficienti connotati di specificità alla attribuzione alla istituenda fondazione di "fini religiosi", quando sia inequivocabilmente individuata la natura della religione e del culto che il "de cuius" abbia inteso onorare (come nel caso di specie, in cui è stata demandata ad un ecclesiastico cattolico la strutturazione dell'erigenda persona giuridica, il legato a favore della quale è stato onerato della "cura spirituale" delle anime del testatore, della moglie e dei genitori e della manutenzione delle loro tombe). Cassazione civile, sez. II, 27 febbraio 1997, n. 1806

L'art. 3 disp. att. obbliga il notaio a denunciare in prefettura entro 30 giorni dalla pubblicazione del testamento, la volontà di costituzione

Ottenuto il riconoscimento il fondatore non può più revocare l'atto di fondazione e con esso la dotazione patrimoniale fatta (art. 15 c.c.). Pertanto la prima osservazione da fare è quella inerente la definitiva uscita dal patrimonio del fondatore della dotazione da lui fatta all'ente.

Nell'atto costitutivo il costituente può riservarsi la qualifica di amministratore, anche per tutta la durata della sua vita, così come nominare altri a vita, ma non riservarsi i rinnovi di carica o lo scioglimento dell'organo amministrativo (Consiglio di Stato 1960)

Slide XI

Riconoscimento

Il riconoscimento è disciplinato dal D.P.R. 361/2000; si acquista con l'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche ed è affidato alla Prefettura nel caso in cui l'attività rientri tra i settori di esclusiva competenza statale (l'art. 117 Costituzione attribuisce allo Stato la legislazione esclusiva in determinate materie) e la fondazione operi oltre i confini regionali, o in alternativa alla Regione, ove l'ente fondazione eserciti un'attività che non rientri tra quelle di esclusiva competenza dello Stato e operi nell'ambito locale.

In sede di costituzione l'autorità governativa è demandata a verificare:

che siano soddisfatte le condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente,

che lo scopo sia possibile o lecito,

che il patrimonio sia adeguato allo scopo.

L'art. 2 dello stesso decreto stabilisce che qualunque modificazione dell'atto costitutivo o dello statuto debba essere approvata dall'autorità amministrativa competente.

Commento

La personalità giuridica deriva da un riconoscimento formale e rende la fondazione un autonomo centro soggettivo di imputazione di rapporti giuridici, con perfetta autonomia patrimoniale. Ottenuto il riconoscimento il fondatore non può più revocare l'atto di fondazione e con esso la dotazione patrimoniale fatta (art. 15 c.c.).

A norma dell'art.16 del codice civile l'atto costitutivo e lo statuto (dell'associazione riconosciuta o) della fondazione devono contenere l'indicazione, oltre che dello scopo, anche del patrimonio, non prevedendo, tuttavia, nulla in merito alla consistenza dello stesso; ai fini dell'ottenimento del riconoscimento, lo scopo

deve essere "possibile e lecito" e il patrimonio deve risultare "adeguato alla realizzazione dello scopo". Il comma 4 del DPR 361/2000 stabilisce che "la consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda".

E' evidente un collegamento funzionale tra quanto destinato dal fondatore (o dai fondatori) mediante il c.d. negozio di dotazione (consistente in un atto di liberalità) ed il perseguimento dello scopo di pubblica utilità: intanto il legislatore permette che determinati beni siano assoggettati ad un vincolo di destinazione (contrario, ai principi generali del nostro ordinamento che esigono la libera circolazione e sfruttamento delle risorse economiche), in quanto uno scopo socialmente utile possa essere effettivamente perseguito.

Slide XII

Struttura

Nelle fondazioni tradizionali:

manca generalmente la presenza di un organo assembleare;

è invece sempre presente un organo amministrativo, responsabile secondo le norme del mandato (art. 18 c.c.);

l'organo amministrativo è vincolato al solo ed esclusivo conseguimento dello scopo prefissato: si parla di "organo servente allo scopo...";

è pregnante il controllo e la vigilanza dell'autorità amministrativa (Prefettura e Regioni) che può: (i) provvedere alla nomina degli amministratori qualora le regole previste dal fondatore non possano essere più applicate; (ii) annullare le delibere dell'organo amministrativo contrarie all'atto di fondazione (fatti salvi "i diritti acquistati da terzi in buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione medesima"), (iii) sciogliere l'amministrazione e di nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello scopo, dello statuto o della legge (art. 25 c.c.);

non è obbligatoria la nomina di un organo di controllo né di un revisore legale dei conti.

Commento

Nelle fondazioni tradizionali manca generalmente la presenza di un organo assembleare; ciò è giustificato dal fatto che è il solo fondatore a poter determinare - originariamente - i caratteri dell'attività.

È invece sempre presente un organo amministrativo, il quale, tuttavia è vincolato al solo ed esclusivo conseguimento dello scopo prefissato in origine dal fondatore stesso; per queste sue caratteristiche si parla di "organo servente allo scopo...". Le fondazioni, proprio per la loro caratteristica di mancanza di una base associativa che possa in qualche modo vigilare sull'operato dei gestori, sono soggette al controllo ed alla vigilanza dell'autorità amministrativa (Prefettura e Regioni) che provvede anche alla nomina degli amministratori qualora le regole previste dal fondatore non possano essere più applicate. La competenza riconosciuta all'autorità è così importante che l'art. 25 c.c. vi ricomprende: (i) il potere di annullare le delibere dell'organo amministrativo contrarie all'atto di fondazione (fatti salvi "i diritti acquistati da terzi in buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione medesima"), (ii) il potere di sciogliere l'amministrazione e di nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello scopo, dello statuto o della legge.

L'art. 28 c.c. dispone inoltre che, allorché in una fondazione lo scopo sia esaurito o divenuto di scarsa utilità, oppure il patrimonio sia "divenuto insufficiente", l'autorità governativa, anziché dichiarare estinta la fondazione, può provvedere alla sua trasformazione allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore", eccettuato il caso in cui lo stesso fondatore, nell'atto costitutivo, non abbia imposto al verificarsi

di siffatta ipotesi l'estinzione e la devoluzione dei beni residui a terzi. Non si tratta dell'istituto regolato dall'art. 42 bis del c.c. ma piuttosto di un ridimensionamento dello scopo oppure di un suo cambiamento che riporti quell'equilibrio iniziale tra il patrimonio e la finalità dell'ente.

SLIDE XIII

La Fondazione di partecipazione

Negli ultimi decenni ha assunto importanza e si è notevolmente diffusa la figura della Fondazione di partecipazione che prevede, all'interno della stessa fondazione e oltre l'organo amministrativo, l'esistenza di altri organi a base associativa formati da soggetti che partecipano alla fondazione o mediante apporti economici o mediante prestazione di servizi. Tale nuova figura, non prevista dal codice civile ma presente in normative di settore (Fondazioni liriche (Scala); Fondazioni del Ministero beni culturali; IPAB), è stata definitivamente riconosciuta e disciplinata anche dal nuovo Codice del terzo settore (D. Lgs. n. 117/2017). La previsione, accanto all'organo amministrativo, di uno assembleare, realizza quindi una contaminazione cospicua – ancorché ormai legittimata dalla prassi – tra fondazione e associazione.

Si parla al riguardo di "forme miste" tra associazioni e fondazioni la cui differenza risulta ridotta alla sola indisponibilità dello scopo da parte dell'assemblea.

Commento

Negli ultimi decenni ha assunto importanza e si è notevolmente diffusa la figura della Fondazione di partecipazione che prevede, all'interno della stessa fondazione e oltre l'organo amministrativo, l'esistenza di altri organi a base associativa formati da soggetti che partecipano alla fondazione o mediante apporti economici o mediante prestazione di servizi. Tale nuova figura, non prevista dal codice civile ma presente in normative di settore (Fondazioni liriche (Scala); Fondazioni del Ministero beni culturali; IPAB), è stata definitivamente riconosciuta e disciplinata anche dal nuovo Codice del terzo settore (d. Lgs. n. 117/2017).

FUSARO: la previsione, accanto all'organo amministrativo, di uno assembleare, realizza quindi una contaminazione cospicua – ancorché ormai legittimata dalla prassi – tra fondazione e associazione. All'inversione di rotta non sembra estranea la riscoperta di questa forma da parte del legislatore in sede di disciplina delle operazioni di ristrutturazione degli enti creditizi (d. l. vo 356/1990). Le c.d. fondazioni bancarie (del d. l. vo 153/1999) non solo hanno testimoniato un recupero dell'istituto, ma ne hanno proposto una fisionomia innovata sotto molti profili, tra cui appunto la 'governance', prevedendo distinti organi per le funzioni di indirizzo, amministrazione e controllo. Al primo, investito della determinazione dei programmi, sono attribuite le competenze negli enti associativi demandate all'assemblea (modifica dello statuto e dei regolamenti, nomina dei titolari delle cariche sociali; approvazione del bilancio). La prassi ha colto questa apertura e l'ha ampiamente utilizzata, tanto che ormai la previsione di organi assembleari negli statuti delle fondazioni è divenuta consuetudine, con il benessere della dottrina, che parla al riguardo di "forme miste" tra associazioni e fondazioni e rimarca soltanto l'indisponibilità dello scopo da parte dell'assemblea, quale connotato essenziale del tipo. Talora lo statuto prevede l'assemblea quale organo composto dei soli fondatori, e non le attribuisce espressamente alcuna competenza cosicché, al netto di quelle demandate al consiglio di amministrazione, dovrebbe residuarle la nomina dei consiglieri.

A ciò si aggiunge un'ulteriore ratio giustificatrice da individuarsi nell'altra funzione svolta dal patrimonio della fondazione: quella di assicurare il soddisfacimento delle ragioni dei terzi creditori.

Ai sensi dell'art. 30 c.c., dichiarata l'estinzione della fondazione "si procede alla liquidazione del patrimonio secondo le norme di attuazione del codice civile", in forza delle quali è necessaria la nomina di liquidatori al fine di porre in essere le procedure atte a soddisfare i creditori dell'ente (artt. 14 e 15 disp. att.); solo una volta "soddisfatti i creditori, i liquidatori formano l'inventario dei beni residuati e rendono conto della gestione al presidente del Tribunale" (art. 15, comma 3 disp. att.), per poi procedere alla distribuzione degli stessi beni residuati a norma dell'art. 31 c.c., "provocando, quando è necessario, le disposizioni dell'autorità governativa" (art. 15, ult. comma, disp. att.).

Slide XIV

Patrimonio

L'ammontare del patrimonio iniziale, che la legge chiede «adeguato allo scopo», ai fini del riconoscimento della personalità giuridica è fissato dalle Prefetture, dalle Regioni e dalle Province autonome, in misura differente tra le stesse e senza alcuna omogeneità di comportamento.

Esempio: la Regione Lombardia, con deliberazione di Giunta Regionale (n. 7295 dell'11.12.2001) ha individuato quale limite minimo ai fini del riconoscimento, la soglia di Euro 52.000,00 a comporre la voce "fondo permanente di dotazione"; altre Regioni hanno stabilito che sia congruo un patrimonio di diverso importo; la Prefettura di Milano richiede un patrimonio complessivo di euro 100.000 di cui 55.000 da vincolare a "fondo indisponibile". Tali limiti sono puramente indicativi e potrebbero essere svincolati dalle reali esigenze dell'ente.

Nella prassi applicativa, senza alcuna base normativa che disponga in merito, si suole suddividere quanto conferito in dotazione in distinte voci:

a) **fondo permanente di dotazione, o fondo indisponibile;**

b) **fondo di gestione, costituito dalle risorse utili alla gestione economica dell'ente.**

Il fondo detto "indisponibile" o "patrimoniale di garanzia" è generalmente - indicato nell'atto costitutivo dell'ente Fondazione (nonché nello stato patrimoniale del bilancio con specifica menzione).

Commento

Legislazione locale e la prassi prima della riforma: l'ammontare del patrimonio iniziale, ai fini del riconoscimento della personalità giuridica (e quindi per soddisfare la doppia funzione di: **perseguimento dello scopo e tutela dei creditori**), è fissato dalle Prefetture, dalle Regioni e dalle Province autonome, autorità cui è attribuita la tenuta del Registro delle Persone Giuridiche, in misura differente tra le stesse e senza alcuna omogeneità di comportamento.

Alle norme statali, quindi, si affiancano altre previsioni che spesso condizionano l'iscrizione alla sussistenza di determinati requisiti e che sono diverse per ciascuna autorità.

Esemplificando, la Regione Lombardia, con deliberazione di Giunta Regionale (n. 7295 dell'11.12.2001) ha individuato quale limite minimo ai fini del riconoscimento, la soglia di Euro 52.000,00 a comporre la voce "fondo permanente di dotazione"; altre Regioni hanno stabilito che sia congruo un patrimonio di diverso importo; la Prefettura di Milano richiede un patrimonio complessivo di euro 100.000 di cui 30.000 da vincolare a "fondo indisponibile". Tali limiti sono puramente indicativi e potrebbero essere svincolati dalle reali esigenze dell'ente.

Nella prassi applicativa, senza alcuna base normativa che disponga in merito, si suole suddividere quanto conferito in dotazione in distinte voci:

a) fondo permanente di dotazione, che - come visto nell'esempio - nel caso della Regione Lombardia risulta essere indicato nella soglia minima di Euro 52.000; a volte chiamato "Fondo patrimoniale di garanzia" indisponibile e vincolato, affinché sia assicurata la necessaria garanzia patrimoniale verso i terzi e

b) fondo di gestione, costituito dalle risorse utili alla gestione economica dell'ente.

Il fondo detto "indisponibile" o "patrimoniale di garanzia" è generalmente - indicato nell'atto costitutivo dell'ente Fondazione (nonché nello stato patrimoniale del bilancio con specifica menzione).

Si può alienare il patrimonio? A) se il bene è conferito con la destinazione corrispondente allo scopo della fondazione ed è direttamente strumentale alla sua realizzazione, la cessione del bene è preclusa senza autorizzazione dell'autorità governativa a vendere ed a modificare lo scopo; b) se il bene è conferito per il suo valore economico e la finalità della fondazione non è strettamente correlata all'identità del patrimonio,

la fondazione deve necessariamente attingere a questo per operare ove la rendita non fosse sufficiente; ad es la fondazione di erogazione è rivolta a consumare il patrimonio per realizzare il suo scopo altruistico

SLIDE XV

Ammissibilità e limiti della fondazione di famiglia

- **L'art. 28 terzo comma del Codice Civile cita la fondazione di famiglia per sottrarla all'applicazione della normativa sulla trasformazione di cui al comma primo del medesimo articolo e della normativa sul coordinamento di attività e unificazione di amministrazione di cui all'art. 26 Codice Civile.**
- **A fronte dello scarno testo normativo, i termini di ammissibilità della fattispecie sono stati molto discussi in dottrina e in giurisprudenza, permanendo un certo contrasto. E' prevalsa la tesi che l'atto costitutivo sarà valido solo se preordinato al perseguimento di uno scopo di pubblica utilità ovvero la conservazione del patrimonio familiare non potrà essere il fine ma dovrà essere il mezzo per il raggiungimento di un ulteriore scopo di rilevanza sociale.**
- **E' opportuno rilevare un'evoluzione in senso opposto:**
 - **la famiglia è un'istituzione con rilevanza collettiva costituzionalmente riconosciuta;**
 - **la giurisprudenza si è pronunciata sul fedecommesso e non direttamente sulla fondazione familiare: sono due istituti diversi, che non possono essere sovrapposti;**

È ritenuto ammissibile il trust, a cui la fondazione di famiglia è assimilabile per il conflitto che genera con le norme sul fedecommesso

Commento

La fondazione di famiglia risponde all'esigenza di previdenza ed assistenza a favore di una famiglia, eventualmente organizzando il passaggio generazionale dei patrimoni.

Opinione di Rescigno: l'applicazione degli art. 28.1 e 26 è esclusa alle fondazioni di famiglia in quanto dette disposizioni sono incompatibili con enti il cui unico scopo è il vantaggio del gruppo familiare; questo riferimento accidentale garantisce l'ammissibilità dell'istituto e suggerisce che gli interessi non socialmente rilevanti possano essere realizzati nella forma della fondazione.

Contrariamente si è sostenuto che un ente con il solo fine della conservazione della ricchezza familiare eluderebbe il divieto di sostituzione fedecommissaria ex artt. 692 e ss. del Codice Civile (erede è l'incapace con "obbligo di conservare e restituire alla sua morte i beni a favore di chi ne ha avuto cura"). Ciò in quanto ammettendo che le fondazioni di famiglia possano realizzarsi con il solo vantaggio del gruppo familiare, si otterrebbe un effetto di conservazione patrimoniale simile a quello conseguito con la sostituzione fedecommissaria. Argomentando che l'ordinamento consente la sostituzione fedecommissaria solo quando vi è un interesse socialmente rilevante a motivare la limitazione alla circolazione dei beni, la dottrina maggioritaria ha ricondotto l'ammissibilità della fondazione in oggetto solo se preordinata al conseguimento di uno scopo di utilità sociale; **la conservazione del patrimonio familiare non potrà essere il fine ma dovrà essere il mezzo per il raggiungimento di un ulteriore scopo di rilevanza sociale.**

In concreto, non si potrà determinare i beneficiari indicando soltanto il grado di parentela con il fondatore, ma sarà necessario che lo scopo per cui si vuole beneficiare il soggetto da determinarsi sia di rilevanza sociale; es. i beneficiari saranno tutti i miei discendenti che si trovino in stato di indigenza, per il loro sostentamento primario; tutti i miei parenti entro il terzo grado che si iscrivano alla facoltà di giurisprudenza, per il sostentamento agli studi.

Negli ultimi anni l'esigenza di trovare mezzi adeguati a garantire la continuità e la non disgregazione del patrimonio familiare ha portato ad una rivalutazione della fondazione di famiglia. In particolare si sono fatte in dottrina le seguenti considerazioni:

- in merito allo scopo di rilevanza sociale da conseguirsi con la fondazione, si deve ricordare che la famiglia è un'istituzione con rilevanza collettiva costituzionalmente riconosciuta quindi la tutela del benessere della stessa dovrebbe rientrare tra i fini idonei;
- non essendoci stata una grande applicazione pratica dell'istituto, la giurisprudenza è scarsa e si è pronunciata in Cassazione solo sul fedecommesso e non direttamente sulla fondazione familiare. Si possono ritenere due istituti diversi, che non possono essere sovrapposti poiché la ratio del divieto di sostituzione è essenzialmente quello di garantire la circolazione del bene, che non viene impedita dall'apporto nel patrimonio della fondazione, il quale determina solo la strumentalità del bene allo scopo;
- l'istituto del trust è pacificamente ammesso e non viene equiparato alla sostituzione fedecommissaria nonostante l'apporto del bene nel trust realizzi il medesimo "vincolo strumentale" che si consegue con la dotazione del bene alla fondazione di famiglia.

Queste istanze di riforma sono state supportate anche dal Notariato (Roma, giugno 2014) nelle *PROPOSTE PER UNA RIFORMA DEL TERZO SETTORE* con riferimento ai punti delle Linee guida diffuse dal Governo ai fini della consultazione pubblica ("parimenti deve essere colta l'occasione per prendere posizione nei confronti delle fondazioni di famiglia, ammettendole ...")

La scarsa diffusione delle fondazioni di famiglia è da attribuirsi all'incertezza della sua legalità; una volta ammessa dovrebbe comunque avere una gestione dinamica con rotazione dei cespiti

SLIDE XVI

fondazione di famiglia nel diritto comparato

All'estero:

- **vi sono Paesi che ammettono la fondazione di famiglia solo se preposta a fini di pubblica utilità in senso generico (Francia/Germania – con evoluzione liberale) oppure specifico mediante l'elencazione dei fini stessi (Spagna);**
- **in altri Paesi l'ammissibilità è subordinata a specifiche caratteristiche, che possono essere lo stato di bisogno dei beneficiari (Olanda), il rapporto di parentela stretto (Danimarca), la durata determinata (Danimarca di nuovo e Irlanda);**
- **Liechtenstein, Paesi Offshore (Saint Kitts, Bahamas, Nevis ma anche Malta, Jersey, Anguilla) in cui l'istituto in oggetto è ammesso e si affianca alla disciplina dettata per il trust, con il vantaggio di essere maggiormente schematico, di più facile comprensione e meno esposto al rischio di abusi.**

Di recente pubblicazione la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 473/2019, riguardante il trattamento fiscale delle distribuzioni effettuate da una Fondazione di famiglia del Liechtenstein a beneficiari residenti in Italia. L'Agenzia afferma che, ove si riconoscesse natura di interposizione fittizia all'atto costitutivo di fondazione, il trasferimento dei beni ai beneficiari creerebbe presupposto di imposta, eventualmente anche per quanto concerne l'imposta di successione ove ne ricorrano i presupposti.

Commento

Sono davvero pochi gli Stati membri che non prevedono alcun tipo di restrizione alle fondazioni che perseguono uno scopo prettamente privato (quasi tutti accettano, però, fondazioni che detengono la maggioranza delle azioni in una società).

All'estero i Paesi che richiedono il perseguimento di uno scopo di pubblico interesse, generalmente non permettono ad una fondazione di promuovere l'interesse di un membro della famiglia del fondatore. In particolare Francia e Germania indicano genericamente che l'interesse non possa essere di tipo privatistico, mentre la Spagna ha un vero e proprio elenco dei fini che possono essere perseguiti con la fondazione.

In altri Paesi l'ammissibilità è subordinata a specifiche caratteristiche, che possono essere lo stato di bisogno dei beneficiari (Olanda), il rapporto di parentela stretto (Danimarca), la durata determinata (Danimarca di nuovo e Irlanda).

Ci sono diversi Paesi Offshore (Saint Kitts, Bahamas, Nevis ma anche Malta, Jersey, Anguilla) in cui l'istituto in oggetto è ammesso e si affianca alla disciplina dettata per il trust, con il vantaggio di essere maggiormente schematico, di più facile comprensione e meno esposto al rischio di abusi.

La normativa più compiuta è presente in Liechtenstein la prima disciplina legale della fondazione di famiglia apparve in Liechtenstein negli anni venti del secolo scorso; la disposizione è stata riformata con il provvedimento entrato in vigore il primo aprile 2009. Esso prevede, in particolare, che per le fondazioni a scopo privato il controllo governativo sia facoltativo e neppure sia necessaria la registrazione laddove non venga esercitata attività commerciale. E', inoltre, contemplata la fondazione discrezionale, definita indirettamente attraverso i poteri assegnati all'organo amministrativo in ordine all'individuazione dei beneficiari³⁷. Il fondatore può revocare la fondazione e indicare sé stesso come beneficiario finale

Di recente pubblicazione la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 473/2019, riguardante il trattamento fiscale delle distribuzioni effettuate da una Fondazione di famiglia del Liechtenstein a beneficiari residenti in Italia. L'Agenzia afferma che, ove si riconoscesse natura di interposizione fittizia all'atto costitutivo di fondazione, il trasferimento dei beni ai beneficiari creerebbe presupposto di imposta, eventualmente anche per quanto concerne l'imposta di successione ove ne ricorrano i presupposti.

Nei paesi off shore ci sono fondazioni con protector ; il fondatore conserva il controllo della fondazione

Il trust resta comunque meno formale: si dovrebbe ammettere la fondazione di famiglia almeno per gli scopi già considerati meritevoli dal legislatori quali quelli ammessi per l'applicazione dell'art. 2645ter c.c.

SLIDE XVII

E' fondazione holding quella la cui attività esclusiva o principale consiste nella detenzione di partecipazioni di altri enti, di norma società lucrative.

La sua attività può limitarsi alla gestione delle quote di partecipazione da lei possedute o anche alla erogazione di servizi a favore delle proprie partecipate (holding dinamica).

La costituzione di una fondazione holding risponde di norma alla volontà del fondatore di assicurare che nel tempo le società (spesso riferibili alla famiglia) partecipate dalla fondazione continuino ad essere gestite in conformità ai principi fissati dallo stesso fondatore.

Il fondatore può riservarsi l'amministrazione della fondazione holding e attraverso questa esercitare il diritto di voto nelle sue partecipate.

La fondazione può esercitare attività di direzione e coordinamento ai sensi degli art. 2497 del Codice Civile.

Commento

La dottrina (non ci sono espressi riferimenti normativi) ha definito fondazione holding quella la cui attività esclusiva o principale consiste nella detenzione di partecipazioni di altri enti, di norma società lucrative.

La sua attività può limitarsi alla gestione delle quote di partecipazione da lei possedute o anche alla erogazione di servizi a favore delle proprie partecipate (quali servizi di sponsorizzazione, concessione del marchio della fondazione in licenza d'uso, servizi di natura commerciale sulla base delle specifiche esigenze delle partecipate o anche la concessione in locazione della sede della fondazione alle stesse). In questa ultima ipotesi la fondazione realizzerà anche un'attività supplementare, avente natura commerciale (con le conseguenze, anche fiscali, di cui si dirà meglio infra); trattasi di **holding dinamica**, poiché dotata di struttura che non si limita all'attività di direzione e coordinamento ma anche eroga servizi.

La costituzione di una fondazione holding risponde di norma alla volontà del fondatore di assicurare che nel tempo le società (spesso riferibili ad un gruppo familiare) partecipate dalla fondazione continuino ad essere gestite in conformità a dei principi fissati dallo stesso fondatore; infatti il fondatore può riservarsi l'amministrazione della fondazione holding e attraverso questa esercitare il diritto di voto nelle sue partecipate. La fondazione può esercitare attività di direzione e coordinamento ai sensi dell'art. 2497 del Codice Civile, il quale espressamente prevede: "Le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono ...".

SLIDE XVIII

Commento

Rappresentazione grafica del funzionamento tipico della fondazione holding. Le frecce indicano i flussi dei proventi generati dalle società partecipate e trasfusi nella fondazione holding, la quale poi si occuperà di erogarli a favore di altri enti, di categorie di persone svantaggiate o per il sostegno di attività di interesse generale.

SLIDE XIX

L'attività di direzione e coordinamento è un'attività apparentemente estranea agli scopi tipici della fondazione.

Tuttavia il Consiglio di Stato, con provvedimento in data 12-12-61 n. 2186 ammetteva che potesse essere riconosciuto come fondazione anche l'ente che «abbia il compito di amministrare un patrimonio le cui rendite siano assegnate ad altre fondazioni per compensare iniziative meritorie nel campo umanitario, scientifico, artistico e sociale».

Pertanto la fondazione holding dovrà devolvere gli utili delle sue partecipate e le rendite del patrimonio a una o più fondazioni o enti no profit, le quali utilizzeranno le rendite o gli utili ricevuti per la diretta realizzazione dei loro scopi statuari di pubblica utilità.

L'attività della fondazione holding può limitarsi ad avere funzioni di mero finanziamento (fondazione finanziaria), o anche ad avere funzioni direttive sulle fondazioni finanziate. Il rapporto tra la fondazione holding e le finanziate può formalizzarsi attraverso:

- lo statuto delle finanziate;
- accordi scritti con le destinatarie dei contributi.

Spesso le fondazioni operanti hanno obbligo di rendicontazione nei confronti delle holding che le finanzia.

Pertanto lo scopo di pubblica utilità è qui perseguito in via mediata e deve essere enunciato nello stesso statuto della fondazione holding.

Con l'entrata in vigore della riforma del terzo settore si apre per le fondazioni holding la possibilità di assumere la qualifica di ente filantropico.

Commento

L'attività di direzione e coordinamento è un'attività apparentemente estranea ai fini tipici della fondazione: la fondazione agisce per ricavare rendite da un patrimonio mobiliare attraverso la distribuzione degli utili. Tuttavia il Consiglio di Stato, con provvedimento in data 12-12-61 n. 2186 ammetteva che potesse essere riconosciuta fondazione anche l'ente che «abbia il compito di amministrare un patrimonio le cui rendite siano assegnate ad altre fondazioni per compensare iniziative meritorie nel campo umanitario, scientifico, artistico e sociale». Pertanto la fondazione holding dovrà devolvere gli utili delle sue partecipate e le rendite del patrimonio a una o più fondazioni o enti no profit, le quali utilizzano le rendite o gli utili ricevuti per la diretta realizzazione dei loro scopi statutari di pubblica utilità.

Qualora l'attività della fondazione holding si limiti ad avere funzioni di mero finanziamento, viene normalmente definita fondazione finanziaria. Più spesso la fondazione ha funzioni direttive sulle fondazioni finanziate e in tal caso lo statuto di queste conterrà le clausole necessarie per imporre loro di seguire le direttive della fondazione holding o in alternativa potranno essere formalizzati degli accordi scritti con le destinatarie dei contributi finalizzati ad identificare i progetti finanziati dalla fondazione holding. Spesso le fondazioni operanti hanno obbligo di rendicontazione nei confronti delle holding che le finanzia.

Pertanto lo scopo di pubblica utilità è qui perseguito in via mediata e deve essere enunciato nello stesso statuto della fondazione holding. La differenza, in questo caso, sta nel fatto che la sua attuazione è rimessa ad altre fondazioni. Più raramente si verifica l'ipotesi in cui la fondazione holding non si limita ad amministrare il patrimonio ma lo utilizza per esercitare un'impresa commerciale. In tal caso si tratterà di un ente con oggetto principale l'esercizio di impresa soggetto allo statuto dell'imprenditore commerciale in analogia a quanto disposto per gli enti pubblici.

SLIDE XX

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, in risposta all'interpello n. 187 del 12 giugno 2019, ha chiarito alcuni profili fiscali riguardanti le fondazioni holding.

La vicenda riguardava in particolare due contribuenti, partecipanti al capitale sociale di una S.R.L. avente ad oggetto attività di holding di partecipazioni e di gestione di un patrimonio immobiliare, società che detiene l'intero capitale di un S.p.A.

I due contribuenti e la S.R.L. costituiscono una Fondazione di diritto italiano (istante), ottenendone il riconoscimento in Prefettura.

La Fondazione veniva costituita, senza intenti di lucro, al fine di realizzare finalità di solidarietà sociale e di pubblica utilità; per realizzare il progetto in questione, l'istante dichiarava che erano stati effettuati degli apporti in denaro ed era intenzione dei fondatori trasferire le partecipazioni della S.p.A. e di eventuali altre società riconducibili alla famiglia dei due contribuenti nonché il complesso immobiliare che sarebbe stato utilizzato come sede della Fondazione.

Commento

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, in risposta all'interpello n. 187 del 12 giugno 2019, ha chiarito alcuni profili fiscali riguardanti le fondazioni holding.

La vicenda riguardava in particolare due contribuenti, partecipanti al capitale sociale di una S.R.L. avente ad oggetto attività di holding di partecipazioni e di gestione di un patrimonio immobiliare, società che detiene l'intero capitale di un S.p.A.

I due contribuenti e la S.R.L. costituiscono una Fondazione di diritto italiano, ottenendo il riconoscimento della Prefettura.

La Fondazione è stata costituita, senza intenti di lucro, al fine di realizzare finalità di solidarietà sociale e di pubblica utilità; per realizzare il progetto in questione, la Fondazione istante dichiara che sono stati effettuati degli apporti in denaro ed è intenzione dei fondatori trasferire le partecipazioni della S.p.A. e di eventuali altre società riconducibili alla famiglia dei due contribuenti nonché il complesso immobiliare che sarà utilizzato come sede della Fondazione.

I temi trattati dall'interpello e le conclusioni a cui è pervenuta l'Agenzia:

- **gli apporti effettuati dai fondatori al fondo di dotazione della Fondazione**, sia in sede di costituzione che successivamente, non assumeranno rilevanza impositiva in capo alla fondazione stessa se necessari per perseguire gli scopi istituzionali della stessa;
- **le erogazioni liberali effettuate dalla Fondazione**, in relazione alle imposte dirette e ai fini della deducibilità dalle stesse, andranno distinte in base alle due modalità di erogazione prospettate dai proponenti:
 - una prima modalità prevede che l'erogazione venga formalizzata con precedenti accordi scritti con i destinatari, consentendo di qualificare l'onere sostenuto come inerente e quindi deducibile interamente;
 - una seconda modalità prevede che l'erogazione venga fatta al di fuori di accordi formalizzati. In questo caso la volontarietà dell'atto e la mancanza di controprestazioni da parte del beneficiario non consentono di collegare il sostenimento dell'onere all'attività d'impresa pertanto, ai fini della deducibilità dello stesso, l'Agenzia delle Entrate ritiene sia applicabile l'art. 100 del T.U.I.R. in materia di "oneri di utilità sociale" (deducibilità con limiti quantitativi).
- **l'IVA** relativa ai beni e ai servizi che la Fondazione acquisterà per lo svolgimento della propria attività, l'Agenzia, ai fini della detrazione, esclude la commercialità dell'attività di holding finanziaria e quindi la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

Ove ci si trovi in presenza di una fondazione dinamica, ovvero che oltre ad esercitare quale attività la detenzione di partecipazioni, la stessa eserciti anche un'interferenza nella gestione delle controllate (attività commerciale), il diritto alla detrazione dell'IVA sussiste. L'anzidetta interferenza si verifica "qualora essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici" nei confronti delle partecipate.

SLIDE XXI

La riforma del Terzo Settore

Con la legge 6 giugno 2016 n.106 è stata conferita al governo una delega per riformare il Terzo settore, l'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile militare.

In attuazione alla delega sono stati emanati (tra gli altri):

il Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n. 117, contenente il c.d. Codice del Terzo Settore (CTS);

il Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n. 112, contenente la disciplina delle imprese sociali.

La riforma è stata fatta con l'intento di dare omogeneità e chiarezza al settore non profit e di assicurarne la più ampia trasparenza.

Due sono le scelte poste a base dell'intero sistema:

- creare un doppio binario di enti: quelli che rientrano nella nuova disciplina e che sono riconosciuti come "Enti Terzo Settore (ETS)" da una parte, e quelli precedenti alla riforma oppure anche di nuova costituzione che tuttavia non intendono ricondursi ad essa;

- non modificare il codice civile (fatta eccezione per il nuovo art. 42 bis che disciplina le operazioni straordinarie tra enti non profit) le cui scarse norme continueranno ad essere applicate agli enti non ETS ed in via residuale anche agli ETS. **Novità normative**

Commento

Con la legge 6 giugno 2016 n.106 è stata conferita al governo una delega per riformare il Terzo settore, l'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile militare.

In attuazione alla delega sono stati emanati diversi Decreti Legislativi, tra i quali, per quanto qui di rilievo, il Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n. 117, contenente il c.d. Codice del Terzo Settore (CTS) e il Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n. 112, contenente la disciplina delle imprese sociali.

Il legislatore aveva l'arduo compito di dettare regole che garantissero trasparenza e rigore in modo da dare fiducia ai terzi che si trovassero ad interagire con questi enti e soprattutto a coloro che, fidandosi dei dati comunicati, volessero beneficiare determinate attività, il tutto senza tuttavia appesantire con norme troppo vincolanti, economicamente onerose e difficilmente sostenibili, organizzazioni spontanee e poco strutturate.

La riforma è stata fatta con l'intento di dare omogeneità e chiarezza al settore non profit e di assicurarne la più ampia trasparenza. Due sono le scelte poste a base dell'intero sistema:

- creare un doppio binario di enti: quelli che rientrano nella nuova disciplina e che sono riconosciuti come "Enti Terzo Settore (ETS)" da una parte, e quelli precedenti alla riforma oppure anche di nuova costituzione che tuttavia non intendono ricondursi ad essa, e che resteranno quindi regolamentati dal codice civile; pertanto tutto quanto già esposto in tema di fondazioni in generale resta valido per tutte le fondazioni che non volessero far parte degli ETS;

- non modificare il codice civile (fatta eccezione per il nuovo art. 42 bis che disciplina le operazioni straordinarie tra enti non profit) le cui scarse norme continueranno ad essere applicate agli enti non ETS ed in via residuale anche agli ETS.

SLIDE XXI

Quali fondazioni possono diventare ETS?

Per essere ETS sono necessarie cinque caratteristiche:

- a) appartenenza ad uno dei tipi indicati nell'art. 4 del CdTS (OdV, APS, , enti filantropici, imprese sociali incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, associazioni riconosciute e non, fondazioni e altri enti privati no profit);
- b) mancanza di scopo di lucro;
- c) finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- d) svolgimento di attività di interesse generale elencate nell'art. 5 del CTS;
- e) iscrizione al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS).

Le fondazioni tuttavia possono assumere soltanto la qualifica di Impresa sociale, di Ente Filantropico oppure restare nella categoria residuale degli atipici "altri enti del terzo settore".

Commento

Quali fondazioni possono diventare ETS? Per essere ETS sono necessarie cinque caratteristiche:

a) appartenenza ad uno dei tipi indicati nell'art. 4 del CdTS (OdV, APS, , enti filantropici, imprese sociali incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, associazioni riconosciute e non, fondazioni e altri enti privati no profit, categorie che corrispondono alle sette sezioni in cui è diviso il RUNTS); le fondazioni tuttavia possono assumere soltanto la qualifica di Impresa sociale, di Ente Filantropico oppure restare nella categoria residuale degli atipici "altri enti del terzo settore";

b) mancanza di scopo di lucro

c) finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

d) svolgimento di attività di interesse generale elencate nell'art. 5 del CTS in forma di: azione volontaria o erogazione gratuita di denaro, beni o servizi; mutualità oppure la produzione o scambio di beni o servizi (con quest'ultima dizione è stato definitivamente legittimata la figura della Fondazione impresa; ora l'unica differenza tra un ente lucrativo e un ente non profit che esercita un'attività imprenditoriale sta nella distribuzione degli utili e nella devoluzione del patrimonio in fase di scioglimento dell'ente)

e) iscrizione al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) che è pubblico e deve essere accessibile a tutti con modalità telematica (art. 45).

Sono considerate di interesse generale le attività elencate nell'art. 5 del CTS; l'elencazione è molto ampia e consente l'assunzione della qualifica di ETS anche a tipologie di fondazioni disciplinate da leggi speciali (come le fondazioni lirico sinfoniche, le fondazioni scolastiche e universitarie, le fondazioni a scopo di culto).

SLIDE XXIII

Non possono essere ETS:

le fondazioni bancarie,

le amministrazioni pubbliche,

le formazioni e le associazioni politiche,

i sindacati,

le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche,

le associazioni di datori di lavoro,

nonche' gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Quindi tutti quelle fondazioni realizzate con la cooperazione e la collaborazione di pubblico e privato difficilmente potranno essere ETS perché molto spesso l'organo amministrativo è espressione dell'ente pubblico.

Sono però escluse da questo limite le fondazioni ex IPAB anche qualora la nomina degli amministratori sia competenza di enti pubblici, perché tale nomina è stata intesa quale mera designazione e non come un mandato fiduciario con rappresentanza.

Commento

Non possono essere ETS le fondazioni bancarie, le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonche' gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti.

Quindi tutti quelle fondazioni realizzate con la cooperazione e la collaborazione di pubblico e privato difficilmente potranno essere ETS perché molto spesso l'organo amministrativo è espressione dell'ente pubblico. Sono però escluse da questo limite le fondazioni ex IPAB anche qualora la nomina degli amministratori sia competenza di enti pubblici, perché tale nomina è stata intesa quale mera designazione e non come un mandato fiduciario con rappresentanza.

SLIDE XXIV

Disciplina

Sono ETS soltanto gli enti iscritti nel Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) per i quali il codice del Terzo Settore costituisce la principale fonte di diritto, fermo restando che agli stessi enti continueranno ad applicarsi, per quanto non previsto dal decreto in esame ed in quanto compatibili, anche le norme del codice civile in materia e le relative disposizioni di attuazione (art.3).

Come nel codice civile (artt. 16, 18 e 19, 27, 29 c.c.) anche nel CTS la disciplina dell'ordinamento interno è comune alle associazioni ed alle fondazioni.

Anche le indicazioni per la costituzione dell'ente valgono per entrambi le forme (art. 21).

Nel CTS si trovano limiti e condizioni già dettate per le ONLUS quali l'assenza di scopo lucrativo, il divieto di distribuzione degli utili, l'elenco delle ipotesi per le quali si presume una distribuzione indiretta degli utili, devoluzione del patrimonio.

Commento

Sono ETS soltanto gli enti iscritti nel Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) per i quali il codice del Terzo Settore costituisce la principale fonte di diritto, fermo restando che agli stessi enti continueranno ad applicarsi, per quanto non previsto dal decreto in esame ed in quanto compatibili, anche le norme del codice civile in materia e le relative disposizioni di attuazione (art.3).

Nel CTS si trovano limiti e condizioni già dettate per le ONLUS quali l'assenza di scopo lucrativo, il divieto di distribuzione degli utili (con elenco delle ipotesi di distribuzione indiretta); con la precisazione che la categoria delle ONLUS verrà meno a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10 del CTS e comunque, non prima del periodo di imposta successivo quello di operatività del RUNTS).

Come nel codice civile (artt. 16, 18 e 19, 27, 29 etc) anche nel CTS la disciplina dell'ordinamento interno è comune alle associazioni ed alle fondazioni.

Le norme dettate per l'ammissione degli associati, l'assemblea, il diritto di voto e deleghe, le competenze dell'assemblea e l'organo di amministrazione (artt. 23/26 CTS) si applicano anche agli organi assembleari interni alle fondazioni, "in quanto compatibili e ove non derogate dallo statuto".

SLIDE XXV

Amministrazione

Non è stato risolto il nodo, spesso molto delicato, della competenza alla nomina degli amministratori.

L'art. 26 ultimo comma dice solo che:

deve essere nominato un organo di amministrazione,

si possono prevedere determinati requisiti per assumere la carica di amministratore,

la nomina entro 30 gg va comunicata al RUNTS,

eventuali limiti ai poteri di rappresentanza non sono opponibili ai terzi, se non sono iscritti al RUNTS.

Nelle fondazioni di partecipazione lo statuto può prevedere che la nomina: (i) sia demandata agli organi assembleari interni; (ii) sia attribuita ad altri ETS o enti senza scopo di lucro, a utenti o lavoratori “purchè la maggioranza resti di competenza assembleare”, (iii) siano nominati soggetti scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di partecipanti.

Commento

Ma se non previsto nello statuto e negli altri casi di fondazioni tradizionali, si dovrà ricorrere allo cooptazione o alla nomina affidata a soggetti che ricoprono cariche istituzionali, spesso pubbliche. Non è stato risolto il nodo, spesso molto delicato, della competenza alla nomina degli amministratori. L'art. 26 ultimo comma dice solo che deve essere nominato un organo di amministrazione, che si possono prevedere determinati requisiti, che la nomina entro 30 gg va comunicata al RUNTS, che eventuali limiti ai poteri di rappresentanza non sono opponibili ai terzi se non sono iscritti al RUNTS.

Nelle fondazioni di partecipazione lo statuto può prevedere che la nomina: (i) sia demandata agli organi assembleari interni (ed è consentita anche la previsione statutaria “in quanto compatibile”); (ii) sia attribuita ad altri ETS o enti senza scopo di lucro, a utenti o lavoratori “purchè la maggioranza resti di competenza assembleare”, (iii) siano nominati soggetti scelti tra gli appartenenti alle diverse categorie di partecipanti.

Ma se non previsto nello statuto e negli altri casi di fondazioni tradizionali, si dovrà ricorrere allo cooptazione o alla nomina affidata a soggetti che ricoprono cariche istituzionali, spesso pubbliche.

SLIDE XXVI

Principali novità della riforma con riferimento alle fondazioni:

- a) le modalità del riconoscimento: l'art. 22 stabilisce che le fondazioni (e le associazioni) ETS acquistano la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel RUNTS;**
- b) individuazione di un patrimonio minimo consistente in una somma liquida e disponibile non inferiore ad euro 30.000;**
- c) forme di tutela del patrimonio minimo,**
- d) la denominazione, che deve contenere l'acronimo ETS;**
- e) viene espressamente riconosciuta la figura della fondazione di partecipazione (artt. 23, 24 25 e 26 ultimi commi);**
- f) possibilità di avvalersi del volontariato (artt. 17, 18 e 19 del CTS);**
- g) esplicita previsione e disciplina della raccolta fondi (art. 7);**
- h) obbligo della tenuta delle scritture contabili e di redazione del bilancio (art. 13);**
- i) obbligo della pubblicazione annuale nel proprio sito internet degli emolumenti compensi o corrispettivi a favore dei membri del CdA o dell'organo di controllo al superamento di 100.000 euro di ricavi;**
- j) obbligo della redazione del bilancio sociale al superamento di 1.000.000 euro di ricavi;**
- k) Obbligo di nomina dell'organo di controllo e anche di un revisore dei conti al superamento di determinati parametri.**

Commento

Principali novità della riforma con riferimento alle fondazioni:

- a) nel **riconoscimento**: l'art. 22 stabilisce che le fondazioni (e le associazioni) ETS acquistano la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel RUNTS. La riforma ha indicato in notaio come pubblico

- ufficiale competente alla verifica della sussistenza delle condizioni previste dalla legge e dell'esistenza di un patrimonio minimo;
- b) individuazione di un **patrimonio** considerato comunque congruo prescindendo dallo scopo e dall'attività della fondazione e consistente in una somma liquida e disponibile non inferiore ad euro 30.000. Se il patrimonio fosse costituito da beni diversi dal denaro è necessaria una perizia redatta da revisore iscritto nell'apposito registro. Manca il richiamo alla prassi inerente la suddivisione del patrimonio in fondo indisponibile e fondo di gestione e tale omissione rende legittimo ritenere che non sia indispensabile;
 - c) riprendendo quanto stabilito a tutela del capitale per le società per azioni e per le srl dagli artt. 2446, 2447, 2482 bis e 2482 ter del codice civile, a **difesa del patrimonio minimo**, il quinto comma dello stesso articolo 22 stabilisce che "Quando risulta che il patrimonio minimo di cui al comma 4 è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente"; si è creata una disciplina ambigua ibridata alle regole del capitale sociale;
 - d) la **denominazione** deve contenere l'acronimo ETS;
 - e) viene espressamente riconosciuta la figura della **fondazione di partecipazione** (artt. 23, 24 25 e 26 ultimi commi) e la disciplina dettata per le associazioni e inerente l'ammissione degli associati, le assemblee, le competenze dell'assemblea e gli amministratori, si rende applicabile anche agli organi assembleari o di indirizzo contenuti nelle fondazioni "in quanto compatibili e ove non derogate dallo statuto";
 - f) possibilità di avvalersi del **volontariato** (artt. 17, 18 e 19 del CTS);
 - g) esplicita previsione e disciplina della **raccolta fondi** (art. 7);
 - h) obbligo della tenuta delle **scritture contabili** e di redazione del **bilancio** (art. 13);
 - i) obbligo della pubblicazione annuale nel proprio sito internet degli emolumenti compensi o corrispettivi a favore dei membri del CdA o dell'organo di controllo al superamento di 100.000 euro di ricavi;
 - j) obbligo della redazione del **bilancio sociale** al superamento di 1.000.000 euro di ricavi;
 - k) **Obbligo di nomina dell'organo di controllo** e anche di un revisore dei conti al superamento di determinati parametri;
 - l) L'introduzione della categoria degli **enti filantropici** (art. 37 e ss.): sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale...
 - m)

SLIDE XXVII

Altra importante novità del CTS è la nuova categoria degli Enti Filantropici.

Gli Enti Filantropici sono una figura introdotta dal Codice del Terzo Settore (CTS) in risposta all'esigenza di disciplina specifica di alcuni enti puramente erogativi. Interessa tutti gli enti che operano intermediazione filantropica, che promuovono e sviluppano la cultura del dono e della solidarietà per finanziare progetti in collaborazione con il terzo settore o anche per realizzarne in proprio.

Gli Enti Filantropici sono Enti di erogazione: quindi amministrano e erogano, in considerazione dello scopo, un patrimonio costituito sia dalla dotazione iniziale sia dall'incremento successivo.

Il CTS dedica agli Enti Filantropici una disciplina speciale contenuta negli articoli 37, 38 e 39.

L'Ente Filantropico deve recare nella denominazione la locuzione "Ente Filantropico».

Gli Enti Filantropici devono assumere necessariamente la forma di Associazione riconosciuta o di Fondazione; l'obbligo di forma è probabilmente previsto in funzione della specificità degli Enti Filantropici, che si presume debbano amministrare importanti patrimoni.

L'ente filantropico può fare:

- **una attività di pura intermediazione filantropica raccogliendo fondi e erogandoli a enti che svolgano attività di interesse generale individuate nell'art. 5 del CTS;**
- **attività di beneficenza diretta erogando denaro, beni o servizi; in tal caso è opportuno che lo statuto individui le categorie di persone svantaggiate che si intendono beneficiare.**

Commento

Gli Enti Filantropici sono una figura introdotta dal Codice del Terzo Settore (CTS) in risposta all'esigenza di disciplina specifica di alcuni enti puramente erogativi. Infatti, se da un lato tale categoria è una novità per il nostro ordinamento, dall'altro il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, tramite enti di erogazione privi di scopi di lucro e gestori di ampi patrimoni, è sempre stato presente nel panorama delle iniziative solidaristiche private, assumendo spesso la forma di Fondazioni di Comunità, o anche di Comitati o Associazioni aventi lo scopo di raccogliere e erogare fondi per la ricerca scientifica o la creazione di strutture sanitarie o scolastiche. E' la categoria cui potranno fare riferimento tutti gli enti che operano intermediazione filantropica, che promuovono e sviluppano la cultura del dono e della solidarietà per finanziare progetti in collaborazione con il terzo settore o anche per realizzarne in proprio

Gli Enti Filantropici, quali Enti del Terzo Settore (ETS), sono privi di scopo di lucro e perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale erogando denaro, beni o servizi a favore di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale. Le risorse dell'Ente Filantropico non si limitano al patrimonio di dotazione iniziale dell'Ente, ma provengono anche e soprattutto da elargizioni pubbliche o private, queste ultime sia in forma di lasciti testamentari sia in forma di donazioni, da raccolte di fondi, nonché dalle rendite che derivano dalla gestione del patrimonio stesso; l'art. 37 del CTS fa esplicito riferimento agli investimenti fatti, sottolineando in tal modo l'importanza dell'attività dinamica di gestione del patrimonio che dovrà essere finalizzata a un rendimento sicuro e adeguato per lo svolgimento dello scopo.

Gli Enti Filantropici sono Enti di erogazione: quindi amministrano e erogano, in considerazione dello scopo, un patrimonio costituito sia dalla dotazione iniziale sia dall'incremento successivo.

Disciplina.

Il CTS dedica agli Enti Filantropici una disciplina speciale contenuta negli articoli 37, 38 e 39. Agli Enti Filantropici è comunque applicabile la disciplina generale degli ETS, se non specificamente derogata, nonché, per il richiamo espresso dell'art. 3 CTS, quella degli articoli del Libro Primo, titolo II del Codice Civile in tema di Associazioni riconosciute e Fondazioni, sempre se non derogata dalla normativa speciale degli Enti Filantropici.

Forma

L'art 37 del CTS richiede che gli Enti Filantropici assumano necessariamente la forma di Associazione riconosciuta o di Fondazione; l'obbligo di forma è probabilmente previsto in funzione della specificità degli Enti Filantropici, che si presume debbano amministrare importanti patrimoni. Sono Enti Filantropici unicamente le fondazioni e associazioni riconosciute iscritte al RUNTS nella sezione loro dedicata (art. 46 del CTS); pertanto l'esistenza degli Enti Filantropici è condizionata dalla effettiva operatività del RUNTS e una

volta che questo sarà operativo non potranno esistere Enti Filantropici che non siano ETS iscritti. Trattandosi di enti con personalità giuridica trova piena applicazione la procedura di acquisto della stessa personalità disciplinata dall'art. 22 del CTS.

Denominazione

L'Ente Filantropico deve recare nella denominazione la locuzione "Ente Filantropico"; la norma non prevede acronimi pertanto è bene non utilizzarli. Non è necessario che sia aggiunta la locuzione Ente del Terzo Settore o l'acronimo ETS, in quanto non può esistere un ente filantropico che non sia ETS [Massima n. 2 Commissione Massime Enti del Terzo Settore del Consiglio Notarile di Milano. Enti del Terzo Settore esentati dagli obblighi contenuti nell'art. 12 D.lgs. 117/2017. Milano 16 gennaio 2018]. È vietato l'uso della locuzione Ente Filantropico a soggetti diversi (secondo comma dell'art. 37).

Sede e durata

L'atto costitutivo deve indicare la sede legale, completa dell'indirizzo, via e numero civico.

Il CTS non richiede che sia inserita la durata dell'ente nello Statuto, anche se è sempre possibile prevederla.

Scopo e oggetto

Gli Enti Filantropici, come gli altri ETS, non possono avere scopo di lucro. Essi devono perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, in particolare devono occuparsi principalmente di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi a favore di categorie svantaggiate o a favore di attività di interesse generale e questo deve essere chiaramente espresso nello statuto.

L'ente filantropico può fare:

- una attività di pura intermediazione filantropica raccogliendo fondi e erogandoli a enti che svolgano attività di interesse generale individuate nell'art. 5 del CTS; in questo caso le attività andranno riportate nello statuto, anche senza dare l'esatta indicazione delle categorie di soggetti svantaggiati che andranno beneficiati,
- attività di beneficenza diretta erogando denaro, beni o servizi; in tal caso è opportuno che lo statuto individui le categorie di persone svantaggiate che si intendono beneficiare.

SLIDE XXVIII

La fondazione può anche esercitare un'attività commerciale con conseguente obbligo di iscriversi anche nel Registro delle Imprese (art. 11). Per queste fondazioni si apre la possibilità di assumere la qualifica di Impresa sociale. Questa non è una novità perché era già contenuta nella legge n. 155/2006 che aveva introdotto nel nostro ordinamento la figura dell'impresa sociale, figura che non aveva avuto un grande successo anche perché non supportata da alcuna agevolazione fiscale.

Ad oggi le imprese sociali, che possono ancora assumere la forma di fondazione, sono interamente disciplinate dal D. Lgs, n. 112/2017 il quale prevede una disciplina fiscale con detassazione degli utili portati a riserva per incremento del patrimonio e per lo svolgimento dell'attività statutaria; è stata mantenuta gran parte della disciplina della precedente normativa, ad esempio con riguardo all'obbligo della redazione del bilancio sociale e al coinvolgimento di lavoratori e stakeholders.

Commento

Si avverte una tendenza del legislatore a sollecitare la scelta all'assunzione di questa qualifica da parte di tutti gli enti non profit che esercitano un'attività remunerata che, alla luce dei criteri stabiliti nell'art 79 CTS, risultino "commerciali" ai fini fiscali.

SLIDE XXIX

Periodo transitorio

La riforma ad oggi non è ancora completamente in vigore:

- alcune norme, quali la disciplina delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, sono entrate in vigore il 3 agosto 2017;
- alcune agevolazioni fiscali per ODV, APS e ONLUS sono entrate in vigore il primo gennaio 2018;
- alcune norme dipende dalla piena operativa del RUNTS che ancora non è operativo;
- altre dalla pubblicazione dei decreti attuativi (24 per il CTS e 12 per il decreto che disciplina le imprese sociali);
- altre ancora (quelle fiscali) entreranno in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e comunque, non prima del periodo di imposta successivo quello di operatività del predetto Registro.

Da questo ultimo termine verranno meno anche gli art. dal 10 al 26 del D. Lgs. n. 460/1997 con la conseguente soppressione della categoria delle ONLUS.

SLIDE XXX

Trust ONLUS

Dubbia è la sorte dei trust ONLUS esistenti in Italia.

L'art. 4 del CTS stabilisce che possono essere ETS, tra gli altri, "...gli altri enti di carattere privato diversi dalle società..." termini assai simili a quelli usati nell'art. 10 del D. Lgs. n. 460 che parlava di "altri enti di carattere privato" e questo potrebbe far ritenere possibile l'assunzione della qualifica di ETS anche ai trust ONLUS.

Commento

In realtà ci troviamo di fronte a due norme differenti; la prima è stata dettata dal legislatore fiscale e quindi la considerazione che al trust fosse riconosciuta soggettività tributaria era sufficiente per farlo rientrare in una categoria di enti squisitamente fiscali, come evidenziato dalla circolare n. 38/E del primo agosto 2011, che confermava la iscrivibilità del trust nell'anagrafe delle Onlus ("...a prescindere dalla forma giuridica assunta e dalla qualificazione delle stesse agli effetti civilistici"). Nel caso in oggetto la categoria degli ETS non è fiscale ma civilistica, pertanto si rende necessario verificare la natura o meno di ente da parte del trust, esclusa ogni possibilità di utilizzare delle norme e delle figure soltanto fiscali.

La Corte di Cassazione, in molteplici sentenze, ha sostenuto (confermando precedenti pronunce di merito) in modo inequivoco e costante che il trust non è un soggetto giuridico (da ultima, per tutte, la sentenza n. 2043 del 27 gennaio 2017). Alla luce di queste considerazioni, la sorte dei trust Onlus attualmente esistenti è assai dubbia. Una volta abrogati gli artt. dal 10 al 29 del decreto legislativo n. 460/1997, questi trust potrebbero essere equiparati a tutti gli altri trust, senza potersi più avvalere delle agevolazioni fiscali sinora godute nella loro qualità di Onlus, e senza potersi neanche trasformare in associazione o fondazione mancando i presupposti per tale trasformazione.

Tuttavia non si può non tenere presente che i trust ONLUS siano comunque organizzazioni/programmi costituiti da un patrimonio utilizzato per esercitare un'attività che, essendo stata considerata in linea con quelle attività di utilità sociale di cui all'art. 10 del D Lgs. n. 460/1997, è stata giudicata meritevole di tutela¹.

Pertanto è auspicabile una pronuncia del legislatore che dia certezza al futuro di queste ONLUS.

Maria Nives Iannaccone Notaio



www.iannacconerinaldi.it

¹ Si veda in proposito: “I soggetti “atipici” del Terzo settore ed altre questioni in tema di profili soggettivi: la nozione di controllo e di direzione e coordinamento nel CTS” del notaio Marco Maltoni in Eutekne Terzo settore, non profit e cooperative - Numero 2 - Aprile / Giugno 2019, nel quale l'autore sembra ammettere che il trust sia idoneo, ad essere compreso fra “gli altri enti privati”, “seppur in senso strutturalmente (ma non funzionalmente) lato”.