



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DOCUMENTO

Le Fondazioni pubbliche

GENNAIO 2025



A cura dell'Osservatorio Enti pubblici e Società partecipate

Presidente CNDCEC

Elbano De Nuccio

Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Coordinatore scientifico

Davide Di Russo

Componenti Osservatorio

Giancarlo Astegiano

Filippo Barbagallo

Salvatore Bilardo

Harald Bonura

Marco Castellani

Antonio Colaianni

Giordano Colarullo

Luigi Di Marco

Andrea Ferri

Roberto Garofoli

Stefano Glinianski

Rocco Guglielmo

Bernardo Giorgio Mattarella

Tommaso Miele

Veronica Nicotra

Luciano Panzani

Francesca Palisi

Alessandro Pettinato

Riccardo Ranalli

Cinzia Simeone

Rosa Valentino

Ricercatori

Antonio Miele - *Ufficio Legislativo CNDCEC*

Pasquale Saggese - *Coordinatore area Fiscalità FNC*

Anna De Toni - *Ricercatore area ricerca Enti Pubblici FNC*

Presentazione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel venire incontro alle numerose sollecitazioni degli operatori, approfondisce – avvalendosi ancora una volta dell'Osservatorio Enti Pubblici e Società partecipate (Ufficio di diretta collaborazione della Presidenza) – un tema tra i meno battuti: le fondazioni che, a vario titolo e con varia intensità, entrano nell'orbita pubblica.

Proprio perché si tratta di un argomento poco arato, l'interesse è particolarmente diffuso e non pochi sono i profili di incertezza.

Le fondazioni di cui si discute sono enti di diritto privato, ai quali pertanto si applica la disciplina comune e quindi il codice civile; ma, nel contempo, in ragione di un contatto qualificato con un'amministrazione pubblica, si espongono all'applicazione di segmenti di normativa pubblicistica.

Il quadro - lasciando in disparte le fondazioni legali o di diritto singolare, per le quali è il legislatore a preoccuparsi di dettare direttamente una disciplina di dettaglio, e che pertanto esulano dal perimetro di approfondimento che l'Osservatorio si è assegnato - è simile a quello che caratterizzava le società a partecipazione pubblica prima del Tusp: trattandosi di organismi ibridi (la forma privata è contaminata da elementi sostanzialmente pubblici) occorre di volta in volta verificare se il contatto qualificato con l'amministrazione pubblica implichi, ai sensi e per gli effetti di una determinata disciplina, che la fondazione debba essere considerata (e regolata) alla stregua di un'amministrazione pubblica, pur rimanendo ente privato sotto altre prospettive e ad altri fini.

Il problema però è che l'interprete, nel ricostruire la regolazione della fattispecie concreta, non può contare, come invece oggi avviene per le società, su un testo legislativo di riordino e sul relativo apparato definitorio.

La finalità del documento, quindi, è quella di fornire le coordinate per ricomporre il puzzle e superare gli interrogativi che possono sorgere nella pratica: quali sono i limiti alla costituzione e partecipazione di fondazioni da parte delle amministrazioni pubbliche? Quali attività possono essere svolte per il tramite di tali fondazioni? È configurabile l'affidamento *in house*? Quali norme pubblicistiche possono trovare applicazione e a quali condizioni? È ammissibile il soccorso finanziario da parte dell'amministrazione pubblica? Possono sussistere profili di responsabilità erariale? La fase di liquidazione ed estinzione, e la regolazione della crisi e dell'insolvenza registrano profili di specialità? Infine, sul piano tributario e fiscale (argomento inevitabilmente sentito dai Colleghi) quali sono gli elementi che meritano attenzione?

Il tema è particolarmente frastagliato e insidioso: un grazie quindi ai componenti dell'Osservatorio che, una volta di più, hanno messo a disposizione la loro competenza e la loro autorevolezza, fornendo un contributo quanto mai prezioso.

Il Presidente
Elbano de Nuccio



Sommario

PREMESSA	4
I. NATURA PRIVATA DELLA FONDAZIONE PUBBLICA	7
II. IL VINCOLO DI SCOPO QUALE UNICO LIMITE ALLA CAPACITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE PUBBLICA DI ISTITUIRE E PARTECIPARE A FONDAZIONI	7
III. LA TENDENZIALE PRECLUSIONE ALLO SVOLGIMENTO DI ATTIVITÀ (O SERVIZI) A RILEVANZA ECONOMICA NON FUNZIONALI O NON CORRELATE ALLE FINALITÀ DI UTILITÀ SOCIALE PERSEGUITE DALLA FONDAZIONE	9
IV. LA CONFIGURABILITÀ DI AFFIDAMENTI IN <i>HOUSE</i>	10
V. GLI ACCORDI DI CO-PROGETTAZIONE E CO-PROGRAMMAZIONE NELL'AMBITO DELLA NORMATIVA SUL TERZO SETTORE	15
VI. I SEGMENTI DI NORMATIVA PUBBLICISTICA POTENZIALMENTE APPLICABILI ALLE FONDAZIONI PUBBLICHE	17
VI.1. <i>Quanto alle disposizioni in materia di finanza pubblica e, in generale, alle disposizioni destinate alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009</i>	18
VI.2. <i>Quanto al d.lgs. 165/2001 (c.d. Testo unico in materia di pubblico impiego)</i>	19
VI.3. <i>Quanto al d.l. 112/2008 (conv., con mod., dalla L. 133/2008)</i>	20
VI.4. <i>Quanto al d.lgs. 175/2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica)</i>	21
VI.5. <i>Quanto all'art. 1, co. 550/562 della L. 147/2013</i>	22
VI.6. <i>Quanto al d.lgs. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici)</i>	22
VI.7. <i>Quanto alla L. 190/2012 (obblighi in materia di anticorruzione), nonché al d.lgs. 33/2013 e all'art. 1, co. 125, L. 124/2017 (obblighi in materia di trasparenza)</i>	23
VI.8. <i>Quanto al d.lgs. 39/2013 (inconferibilità e incompatibilità)</i>	26
VI.9. <i>Quanto al d.l. 293/1994 (prorogatio)</i>	28
VI.10. <i>Quanto all'art. 5, co. 9, d.l. 95/2012 (divieto conferimento incarichi a soggetti in quiescenza)</i>	29
VI.11. <i>Quanto all'art. 6 del d.l. 78/2010</i>	30
VI.12. <i>Quanto al d.lgs. 118/2011</i>	31
VII. LIMITI AL SOSTEGNO FINANZIARIO PUBBLICO	32
VIII. LO SPAZIO DELLA GIURISDIZIONE CONTABILE – CENNI	34
IX. TRASFORMAZIONE DA SOCIETÀ PARTECIPATA A FP	37
X. ESTINZIONE E LIQUIDAZIONE	38
XI. (<i>SEGUE</i>). IN CASO DI CRISI O INSOLVENZA DELLA FP DI PARTECIPAZIONE	41
XII. PROFILI TRIBUTARI E FISCALI	44

Premessa

In risposta alle sollecitazioni pervenute da diversi operatori, il CNDCEC – per il tramite dell’Osservatorio “Enti pubblici e Società partecipate” – intende esaminare alcuni profili relativi alla “partecipazione” di amministrazioni pubbliche alla costituzione ovvero alla gestione di fondazioni, di cui agli articoli 14 e seguenti del codice civile.

Come è noto, la fondazione è un ente personificato che si avvale di un patrimonio destinato a fini di utilità sociale. Sebbene non sia richiesto esplicitamente dal codice civile quale elemento essenziale della fondazione, si ritiene pacificamente che solo lo scopo di utilità sociale riesca a giustificare l’assoggettamento di determinati beni a un vincolo di destinazione, immutabile e tendenzialmente perpetuo, non eliminabile né per volontà del fondatore né per deliberazione degli amministratori, né fin tanto che lo scopo sia attuabile, per provvedimento dell’autorità governativa¹.

Nella disciplina codicistica, quindi, secondo l’impostazione tradizionale, la “partecipazione” del fondatore tendenzialmente si esaurisce nella determinazione dello scopo (necessariamente non lucrativo) e delle regole statutarie, nonché nell’apporto del patrimonio destinato allo scopo. In conseguenza, le caratteristiche “strutturali” del modello codicistico/tradizionale di fondazione sono costituite, appunto, dal distacco dell’ente dal fondatore; dalla necessità di una dotazione patrimoniale iniziale che sia congrua rispetto allo scopo di utilità sociale perseguito per il tramite dell’ente; dalla natura “servente” e non “dominante” dell’organo amministrativo, nel senso che quest’ultimo è vincolato, nel disporre dei beni della fondazione, al perseguimento dello scopo assegnato dal fondatore tant’è che solo l’autorità governativa può modificare la destinazione del patrimonio.

Il fondatore, dunque, non partecipa, in quanto tale, all’esecuzione dell’atto di fondazione; egli, sempre secondo l’impostazione tradizionale, si spoglia, in modo definitivo, della disponibilità dei beni vincolati allo scopo² e ne lascia la gestione all’organo amministrativo, che tendenzialmente risponde non al fondatore bensì alle indicazioni e ai limiti da questo fissati in atto costitutivo³.

In questo contesto, l’eventuale “partecipazione pubblica” – al netto della funzione di vigilanza attribuita all’autorità governativa – sarebbe limitata a tre possibili casi (che possono verificarsi anche cumulativamente):

- a) quello in cui il fondatore sia una pubblica amministrazione (salvo il successivo “distacco”, nei termini accennati);

¹ GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, I, Padova 2004, 264-265. Al pari di tutte le strutture non immediatamente rivolte alla produzione di un profitto individuale, la fondazione produce risvolti economici negativi, e quindi il ricorso a tale modulo è consentito solo ove ad esso si riconnetta una immediata finalità sociale, e negli stretti limiti in cui sia funzionale alla realizzazione di un interesse collettivo. Pertanto, il fenomeno fondazionale può essere riconosciuto e protetto dall’ordinamento solo nella misura in cui realizzi non l’interesse del fondatore (che, non essendo rivolto al profitto, non è meritevole di considerazione), bensì direttamente un interesse pubblico (cfr. TASSONE, *Le fondazioni di diritto amministrativo: un nuovo modello*, in *Fondazioni e attività amministrativa, Atti del Convegno – Palermo, 13 maggio 2005* (a cura di Raimondi-Ursi), Torino 2006, 36).

² GALGANO, *Persone giuridiche*, in SCIALOJA-BRANCA (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, II ed., 2006, Bologna, 84.

³ Non sono peraltro infrequenti i casi in cui il fondatore riserva a sé il ruolo di amministratore.

- b) quello in cui una pubblica amministrazione sia chiamata, per volontà del fondatore, a nominare, in parte o per l'intero, l'organo amministrativo (il cui operato, come detto, è servente lo "scopo" individuato dal fondatore, e non la volontà di quest'ultimo);
- c) quello in cui una pubblica amministrazione concorra, con apporti di varia natura, alle attività della fondazione, funzionali al perseguimento del relativo scopo.

Nel corso degli anni, peraltro, si sono verificati alcuni fenomeni di grande interesse:

- a) da un lato, nella pratica si è andata affermando una nuova tipologia di fondazione – la c.d. "fondazione di partecipazione" –, destinata a combinare alcuni elementi tipici delle figure fondazionali e di quelle associative – i cui tratti caratterizzanti sono stati così sintetizzati:
 - esistenza di una pluralità di fondatori o comunque partecipanti all'iniziativa mediante un apporto di qualsiasi natura purché utile al raggiungimento degli scopi;
 - principio di partecipazione attiva alla gestione dell'ente da parte di tutti i fondatori o partecipanti allo stesso;
 - formazione progressiva del patrimonio, per cui la dotazione patrimoniale iniziale non è autosufficiente e definitiva, ma aperta a incrementi per effetto di adesioni successive da parte di soggetti ulteriori rispetto ai fondatori⁴.
- b) dall'altro, il legislatore ha individuato, in diversi settori, la fondazione quale modello ideale per l'assolvimento di alcune missioni di interesse generale, direttamente o indirettamente imputabili alla sfera pubblicistica (ad es., v. la L. n. 218/1990 e il d.lgs. n. 153/1999, per le "fondazioni bancarie"; la L. n. 59/1997 e il d.lgs. n. 134/1998 per le "fondazioni lirico-sinfoniche"; la L. n. 537/1993 e il d.lgs. n. 509/1994, per gli enti previdenziali privatizzati in forma di associazione o di fondazione);
- c) da ultimo, le amministrazioni pubbliche, specie locali, sia sulla scorta degli indicati "modelli legali" e di quelli emersi nella pratica, che dell'esercizio della propria capacità generale di diritto privato (v. art. 1, co. 1-*bis* della L. n. 241/1990) e della propria autonomia negoziale (oggi espressamente formalizzata dal co. 1 dell'art. 8 del d.lgs. n. 36/2023, recante "Codice dei contratti pubblici"; a seguire, anche solo "CCP"), hanno fatto crescente ricorso alle fondazioni per il soddisfacimento di propri bisogni. Esistono, così, fondazioni per la valorizzazione o la gestione di beni culturali ovvero di eventi culturali; per l'erogazione di servizi sociali; per la gestione di impianti sportivi; per la gestione di fondi europei; per lo sviluppo di progetti d'impresa e per numerose altre attività⁵.

⁴ MALTONI, *La fondazione di partecipazione: natura giuridica e legittimità*, in Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato, <https://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=06/0603>.

⁵ Dai dati resi disponibili dal Mef, le fondazioni costituite da amministrazioni pubbliche a partire dal 2016 risultano essere circa 130 e svolgono attività che, sulla base del settore ATECO comunicato al Mef, sono prevalentemente riconducibili a:

- istruzione e corsi di formazione;
- attività associative (professionali, culturali, ricreative, altro);
- attività creative e artistiche; biblioteche, archivi, musei e altre attività culturali;
- ricerca e sviluppo, pubblicità, pubbliche relazioni.

Risultano inoltre alcune fondazioni universitarie, costituite ai sensi dell'art. 59, co. 3, L. 388/2000, nonché Istituti tecnici superiori costituiti come fondazioni di partecipazione ai sensi della L. 99/2022 (che però, come si preciserà a breve nel testo, non rientrano nell'oggetto della presente trattazione).



La combinazione di questi processi ha determinato una diversa e crescente attenzione al rapporto tra le amministrazioni pubbliche e le fondazioni, specie “di partecipazione”. Ci si è chiesti, tra l’altro, se la “partecipazione pubblica” possa anche assumere le forme del “controllo pubblico” (per analogia a quanto si verifica nelle società di capitali) o, addirittura, del “controllo analogo” ossia di quella particolare e penetrante forma di controllo pubblico che costituisce uno dei presupposti per i c.d. “affidamenti *in house*” e, cioè, per quelle forme di affidamento espressive del fenomeno organizzativo dell’autoproduzione di attività, anche economiche; e, ancora, se tali forme di controllo possano aversi anche in relazione ai modelli tradizionali di fondazione e, comunque, più in generale, quali siano i riflessi, sullo statuto delle fondazioni e sulle regole di comportamento della amministrazioni pubbliche, delle relazioni intercorrenti tra le prime e le seconde, quando tali relazioni assumano una “consistenza differenziata” da quella ordinaria.

Nella prospettiva del presente documento, tali questioni saranno affrontate con riferimento alla generalità delle “fondazioni pubbliche” (a seguire, anche solo “FP”) con ciò intendendosi quell’eterogeneo insieme di enti, aventi la forma di fondazioni di diritto privato, che – a diverso titolo e con diversa intensità – entrano in “contatto qualificato” con amministrazioni pubbliche (a loro volta, da intendersi in senso ampio e, cioè, tendenzialmente, con quelle di cui all’art. 1, co. 2, della Legge di finanza e contabilità pubblica, n. 196/2009).

Il “contatto qualificato” (nozione che implica un *quid aliud* rispetto all’esercizio dei poteri di vigilanza riconosciuti all’autorità governativa, ai sensi dell’art. 25, cod. civ.) può aversi, in estrema sintesi:

- quando la FP rappresenta l’esito della trasformazione di un ente pubblico o, comunque, di un soggetto (anche di diritto privato) in controllo pubblico o a partecipazione pubblica;
- oppure nel caso in cui l’amministrazione pubblica assuma il ruolo di soggetto promotore della costituzione della FP (in via esclusiva o con altri soggetti) e/o di “aderente” (con ciò intendendosi, a-tecnicamente, il soggetto che acquista uno *status* analogo a quello derivante dalla partecipazione a strutture associative o societarie), insieme ad altri soggetti (pubblici e non);
- oppure qualora, per volontà del fondatore, siano attribuiti specifici poteri (ad es., di nomina degli amministratori) in capo a una o più amministrazioni pubbliche;
- ancora, qualora l’amministrazione pubblica mantenga un ruolo esterno, di mero soggetto erogatore di risorse;
- infine, in virtù di un rapporto contrattuale, laddove la FP rappresenta il modulo per lo svolgimento in forma esternalizzata di attività che l’amministrazione potrebbe svolgere (o ha in precedenza svolto) direttamente o, ancora, per l’assolvimento di una missione di interesse generale o, comunque, per lo sviluppo di forme di partenariato pubblico-pubblico o pubblico-privato.

La natura di FP (e, quindi, la presenza di una possibile forma di “contatto qualificato”, come sopra indicato) pone, come detto, la questione della potenziale applicabilità di segmenti di disciplina pubblicistica, tanto più estesi quanto più penetrante è il rapporto tra fondazione e amministrazione pubblica, ossia quanto più “qualificato” è il contatto.

Ancor più a monte, si pone la questione della legittimità del ricorso – da parte dell’amministrazione pubblica

– al modulo della fondazione (nel senso di adeguatezza dello strumento rispetto al fine), considerato che (come avvertito dalla magistratura contabile) la legislazione attuale, nel non estendere alle fondazioni i vincoli (c.d. “di scopo istituzionale” e “di attività”; ma anche di diversa natura, come, ad es., il divieto di soccorso finanziario o i limiti alla struttura e al compenso degli organi) invece previsti per le società a partecipazione pubblica, rischia, di fatto, di far percepire le prime quale veicolo per sottrarsi all’applicazione degli stessi.

Per tale motivo, l’approfondimento non riguarda le fondazioni legali o di diritto speciale o singolare, trattandosi di organismi per i quali è il legislatore, a monte, ad aver disposto il ricorso alla forma della fondazione e ad aver provveduto a dettare, con un certo grado di dettaglio, la disciplina specifica.

I. Natura privata della fondazione pubblica

Seppur emanazione di un apparato pubblico e creata per lo svolgimento di compiti amministrativi, una fondazione costituita da soggetti pubblici ai sensi del codice civile resta in linea di principio assoggettata alla disciplina propria delle fondazioni di diritto privato.

Vale quindi per le FP quanto ormai acquisito per le società partecipate da amministrazioni pubbliche, ovvero che esse, quando non siano oggetto di una disciplina speciale, sono certamente di diritto privato⁶.

II. Il vincolo di scopo quale unico limite alla capacità dell’amministrazione pubblica di istituire e partecipare a fondazioni

Le amministrazioni pubbliche, in quanto persone giuridiche pubbliche (art. 11 cod. civ.) e quindi titolari della capacità d’agire, possono attingere, a particolari condizioni, a moduli privatistici per perseguire le finalità istituzionali⁷.

Tra questi, lo schema della fondazione si presta in modo particolare, essendo espressione organizzativa delle libertà sociali, e ben potendosi collocare tra i cosiddetti corpi intermedi tra Stato e mercato, che trovano nel principio di sussidiarietà orizzontale, di cui all’art. 118, co. 4, Cost., un preciso presidio rispetto all’intervento pubblico⁸.

Ciò posto, mentre il legislatore (con il d.lgs. 175/2016, recante “Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica” – di seguito anche “TUSP”) ha ritenuto di introdurre vincoli espressi alla capacità delle amministrazioni pubbliche di costituire società, acquistare e mantenere partecipazioni societarie⁹ (dai

⁶ Posto che, ai sensi dell’art. 4 della legge n.70/1975 “nessun nuovo ente pubblico può essere istituito o riconosciuto se non per legge”; cfr. anche Tar Toscana, Firenze, I, 7 febbraio 2013, n. 182 secondo cui una fondazione costituita in forma civilistica è integralmente soggetta alle norme del diritto privato in assenza di norme specifiche che la sottraggano a queste ultime.

⁷ Cfr., in generale, Cons. Stato, sez. V, 31 luglio 2019, n. 5444.

⁸ Cfr. Corte cost. 28 settembre 2003 n. 300 e n. 301.

⁹ Anche se parte della dottrina sottolinea trattarsi non di limiti alla “capacità di diritto privato”, ma alla “iniziativa economica pubblica” (Così, LIBERTINI, *Limiti e ruolo dell’iniziativa economica pubblica alla luce del Testo Unico sulle società a partecipazione pubblica*, in CERULLI IRELLI-LIBERTINI (a cura di), *Iniziativa economica pubblica e società partecipate*, Milano, 2019, 45 ss.

quali si ricavano le condizioni soddisfatte le quali un'amministrazione pubblica è legittimata a partecipare a un ente societario), non constano analoghe espresse disposizioni con riferimento alle fondazioni¹⁰.

Anzi, ancor di recente, l'art. 8 del CCP, nel ribadire che alle pubbliche amministrazioni è riconosciuta una generale capacità negoziale (del resto storicamente indiscussa¹¹), salvi i divieti espressamente previsti dal CCP e da altre disposizioni di legge, aggiunge che le pubbliche amministrazioni sono dotate di autonomia contrattuale *"nel perseguire le proprie finalità istituzionali"*¹².

Di modo che, stante il principio di tassatività della limitazione della capacità negoziale¹³, trova conferma che, anche con riferimento alle fondazioni, in tanto un'amministrazione pubblica può promuoverne la costituzione o determinarsi alla relativa partecipazione, in quanto tale costituzione e/o partecipazione risulti funzionale al perseguimento delle finalità istituzionali proprie dell'amministrazione procedente.

Il ricorso a una fondazione da parte di un'amministrazione pubblica deve quindi comunque poggiare su solide giustificazioni circa l'idoneità di tale forma organizzativa al perseguimento dei fini istituzionali di volta in volta considerati¹⁴; elementi che l'amministrazione pubblica dovrà aver cura di dettagliare nell'ambito del generale obbligo di motivazione di cui all'art. 3 della L. n. 241/1990. Tanto più considerato che la scelta dell'amministrazione pubblica di costituire una fondazione si traduce nell'immobilizzazione di componenti patrimoniali e/o nella destinazione di componenti finanziarie pubbliche a un determinato scopo, sì da richiedere un'attenta valutazione circa la coerenza della scelta con i principi cui è improntata l'azione amministrativa, tenendo conto di tutte le implicazioni dell'operazione, non da ultimo sul piano economico-finanziario, anche in prospettiva futura¹⁵.

Tali considerazioni valgono tanto nel caso di fondazione tradizionale, che con riferimento alla forma atipica della fondazione di partecipazione, *"che rispon[d] all'esigenza di disporre di uno strumento più ampio rispetto alla fondazione tout court, caratterizzato dalla commistione dell'elemento patrimoniale con quello 'associativo', in ragione della partecipazione di più soggetti alla costituzione dell'organismo - funzionali, in particolare, alle ipotesi di partenariato pubblico privato, purché risultino coerenti con l'esercizio di funzioni"*

¹⁰ Corte conti, sez. Veneto, 28 maggio 2014, n. 345: *"Dal punto di vista normativo - vale a dire sotto il profilo dei vincoli di finanza pubblica - pertanto (ed allo stato), non sono ravvisabili ostacoli alla partecipazione degli enti locali in società o in fondazioni, sia essa il frutto della trasformazione di preesistenti organismi, anche associativi, sia la conseguenza della costituzione ex novo di tali soggetti giuridici"*.

¹¹ Cass., SS.UU., 12 maggio 2008, n. 11656.

¹² L'art. 8 del CCP è collocato in un testo normativo chiamato a disciplinare la materia contrattuale; ma non paiono potersi rinvenire ragioni ostative a trarne un principio valido, in via generale, per l'intero ambito negoziale, sì da includere anche l'atto unilaterale di fondazione (similmente all'art. 1322 cod. civ., che, pur rubricato "autonomia contrattuale", è unanimemente considerato il referente normativo del generale principio di autonomia negoziale).

¹³ Richiamato dalla Relazione illustrativa al CCP sub art. 8.

¹⁴ Vale quindi anche con riguardo alle fondazioni il principio secondo cui la scelta, da parte di una amministrazione pubblica, di dar vita a una persona giuridica privata, o di modificarla o estinguerla è *"una scelta organizzativa afferente al perseguimento dell'interesse pubblico"* (Cons. Stato, Adunanza Plenaria, sentenza 3 giugno 2011, n. 10).

¹⁵ Cfr. Corte conti, sez. contr. Basilicata, del. n. 52/2017/PAR, evidenza che l'amministrazione pubblica deve considerare *"tutte le implicazioni dell'operazione prospettata sul piano finanziario, anche in prospettiva futura, in ossequio ai principi di sana gestione e delle regole della contabilità pubblica, cui sempre deve conformarsi la concreta attività [dell'amministrazione pubblica] anche laddove si concretizzi nell'esercizio dell'autonomia negoziale. L'utilizzo di risorse pubbliche, anche attraverso l'adozione di moduli privatistici, impone particolari cautele e obblighi"*; e che *"l'inevitabile immobilizzazione di risorse che consegue all'assunzione di partecipazioni in enti di natura privatistica, con sottrazione delle stesse ad altri impieghi, infatti, implica un'attenta valutazione da parte dell'ente, che potrà formare oggetto di verifica, da parte della Sezione, in sede di controllo finanziario sul bilancio e sul rendiconto annuale di gestione"*.

fondamentali o amministrative assegnate agli EE.LL.”¹⁶.

III. La tendenziale preclusione allo svolgimento di attività (o servizi) a rilevanza economica non funzionali o non correlate alle finalità di utilità sociale perseguite dalla fondazione

Al di là del vincolo di scopo, la FP sembra incontrare un limite (parziale) alle attività astrattamente esercitabili ricavabile dalla natura stessa dell'ente fondazione.

Indicativa, al riguardo, è l'originaria collocazione della disciplina della fondazione nel libro I del codice civile, a marcare una separazione dagli enti societari concepiti come strumenti per la partecipazione alla vita economica e al mercato, e a evidenziare la natura della fondazione quale ente caratterizzato da fini di interesse sociale e dall'assenza di lucro in senso soggettivo.

Siffatta connotazione non comporta che la fondazione non possa assolutamente configurarsi come espressione di iniziativa economica, bensì che l'esercizio di attività economica (o meglio, a rilevanza economica) da parte di una fondazione in tanto sarà ammissibile in quanto non si traduca in un sacrificio per l'utilità sociale alla cui realizzazione mira lo scopo della fondazione.

Lo scopo di utilità sociale, pertanto, si pone come limite all'operatività della fondazione, consentendo l'esercizio di attività di rilevanza economica nella misura in cui questa sia caratterizzata da un nesso di correlazione o funzionalità, rispetto all'attività (e alla funzione) di utilità sociale (su cui si impernia lo scopo della fondazione)¹⁷.

Di conseguenza, la FP può esercitare attività a rilevanza economica in via principale solo se connotata da interesse generale (ferma necessariamente l'assenza di scopo di lucro)¹⁸; diversamente, l'attività a rilevanza economica potrà essere svolta unicamente in via secondaria e strumentale all'attività di interesse generale svolta in via principale.

¹⁶ Corte conti, sez. contr. Veneto, 28 maggio 2014, n. 345. Come segnalato in dottrina (CHITI, *La presenza degli enti pubblici nelle fondazioni di partecipazione tra diritto nazionale e diritto comunitario*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*), lo schema delle fondazioni di partecipazione è strutturalmente aperto alla partecipazione di altri soggetti, con il solo limite – peraltro di diritto comune, più che di diritto pubblico – che i soggetti che aderiscono alla fondazione appartengano a determinate tipologie. Per l'amministrazione pubblica dunque non si tratta di selezionare un nuovo partner da un mercato aperto e composto da un numero indeterminato di soggetti, tra loro in posizione oggettivamente concorrenziale, ma di verificare le qualità formali del nuovo aderente, espressione di un settore determinato dal legislatore e privo di norma del carattere concorrenziale.

¹⁷ Tale conclusione pare del resto coerente con la recente tendenza legislativa a sfumare la contrapposizione tra società e fondazione (segnata dalla evidenziata collocazione codicistica). Tendenza che si ricava, tra l'altro, da quella normativa che consente l'impiego di schemi societari anche al servizio di finalità di tipo solidaristico (si pensi alle imprese sociali regolate dal d.lgs. 112/2017 o alle società *benefit* di cui all'art. 1, co. 376-384 della L. 208/2015, nelle quali lo scopo di lucro risulta sbiadito); insomma, dal superamento dell'idea che lo schema societario sia imperniato sull'unicità della finalità lucrativa.

¹⁸ Come si deduce dal combinato disposto dell'art. 4, co. 1, 5 e 13 del Codice del Terzo settore (d.lgs. 117/2017), al di là del fatto che una FP può essere Ente del Terzo settore solo se non è soggetta a controllo o direzione e coordinamento di un'amministrazione pubblica (cfr. oltre al paragrafo V, punto 1).

Va in ogni caso sottolineato il carattere eccezionale della fondazione quale modulo privatistico a disposizione dell'amministrazione pubblica per l'esercizio di attività anche economiche: allorché l'amministrazione pubblica si determina ad esercitare attività economica in forma privatistica, dovrà – tendenzialmente – ricorrere al modello societario (sempreché ciò sia consentito alla luce dei vincoli dettati dal TUSP), mentre l'opzione rappresentata dalla costituzione e/o partecipazione a una fondazione resta subordinata alla rigorosa valutazione circa l'effettiva strumentalità/sussidiarietà (nel senso sopra specificato, e cioè rispetto agli imprescindibili scopi di utilità sociale) delle attività economiche eventualmente da svolgere, in modo da assicurare che detta scelta non finisca per risolversi nella mera elusione dei citati limiti pubblicistici alla costituzione di società e/o all'acquisto di partecipazioni societarie.

IV. La configurabilità di affidamenti *in house*

In via generale, il ricorso ad affidamenti diretti da parte di amministrazioni pubbliche è ammesso alla luce del principio di auto-organizzazione amministrativa sancito dall'art. 7, co. 2 del CCP; il quale, sebbene testualmente riferito alle sole società *in house*¹⁹, non può che interpretarsi estensivamente in modo da ricomprendere anche enti non societari, e tra questi le fondazioni, diversamente risultando in contrasto con le indicazioni fornite dalle Direttive UE.

1. Per i servizi pubblici locali (SPL) di rilevanza economica, come definiti dalla lett. c) dell'art. 2, co. 1, d.lgs. 201/2022²⁰ (avente a oggetto il riordino della materia ed espressamente fatto salvo dal co. 3 dello stesso art. 7 del CCP), l'affidamento diretto in favore di fondazioni pubbliche è, però, implicitamente interdetto dall'art. 14 del predetto d.lgs. 201/2022, il quale limita la possibilità di affidamento *in house* alle sole società pubbliche, come disciplinate dal TUSP; così che l'eventuale esercizio di servizi pubblici locali a rilevanza economica da parte di una fondazione non potrebbe che costituire l'eventuale esito di una procedura a evidenza pubblica²¹ (salva la possibilità di concludere accordi di co-programmazione o co-

¹⁹ In base all'art. 7, co. 2 del CCP, "Le stazioni appaltanti e gli enti concedenti possono affidare direttamente a società *in house* lavori, servizi o forniture, nel rispetto dei principi di cui agli articoli 1, 2 e 3. Le stazioni appaltanti e gli enti concedenti adottano per ciascun affidamento un provvedimento motivato in cui danno conto dei vantaggi per la collettività, delle connesse esternalità e della congruità economica della prestazione, anche in relazione al perseguimento di obiettivi di universalità, socialità, efficienza, economicità, qualità della prestazione, celerità del procedimento e razionale impiego di risorse pubbliche. In caso di prestazioni strumentali, il provvedimento si intende sufficientemente motivato qualora dia conto dei vantaggi in termini di economicità, di celerità o di perseguimento di interessi strategici. I vantaggi di economicità possono emergere anche mediante la comparazione con gli standard di riferimento della società Consip S.p.a. e delle altre centrali di committenza, con i parametri ufficiali elaborati da altri enti regionali nazionali o esteri oppure, in mancanza, con gli standard di mercato".

²⁰ L'art. 2, co. 1, lett. c) definisce «servizi di interesse economico generale di livello locale» o «servizi pubblici locali di rilevanza economica»: i servizi erogati o suscettibili di essere erogati dietro corrispettivo economico su un mercato, che non sarebbero svolti senza un intervento pubblico o sarebbero svolti a condizioni differenti in termini di accessibilità fisica ed economica, continuità, non discriminazione, qualità e sicurezza, che sono previsti dalla legge o che gli enti locali, nell'ambito delle proprie competenze, ritengono necessari per assicurare la soddisfazione dei bisogni delle comunità locali, così da garantire l'omogeneità dello sviluppo e la coesione sociale.

²¹ A mente del citato art. 14, infatti, gli enti locali e gli altri enti competenti provvedono all'organizzazione esternalizzata del servizio mediante una delle seguenti modalità di gestione:

- a) affidamento a terzi mediante procedura a evidenza pubblica, secondo le modalità previste dall'art. 15, nel rispetto del diritto dell'Unione europea;
- b) affidamento a società mista, secondo le modalità previste dall'articolo 16, nel rispetto del diritto dell'Unione europea;

progettazione ai sensi dell'art. 55 del Codice del Terzo Settore di cui al d.lgs. 117/2017 – “CTS”, che però rientrano nel diverso schema del partenariato pubblico privato²²).

2. Quanto all'affidamento *in house* di servizi strumentali, oltre alla previsione generale di cui al citato art. 7 del CCP, rileva l'art. 4, co. 6 del d.l. 95/2012 (conv., con mod., dalla L. 135/2012), in forza del quale “A decorrere dal 1° gennaio 2013 le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 possono acquisire a titolo oneroso servizi di qualsiasi tipo, anche in base a convenzioni, da enti di diritto privato di cui agli articoli da 13 a 42 del codice civile esclusivamente in base a procedure previste dalla normativa nazionale in conformità con la disciplina comunitaria.

Gli enti di diritto privato di cui agli articoli da 13 a 42 del codice civile, che forniscono servizi a favore dell'amministrazione stessa, anche a titolo gratuito, non possono ricevere contributi a carico delle finanze pubbliche”.

L'affidamento diretto di servizi strumentali a una FP è quindi incompatibile con la fruizione di contributi a carico di finanze pubbliche, salve le esclusioni espressamente previste dallo stesso art. 4, co. 6²³.

Va, tuttavia, tenuto presente che la nozione di “*contributi a carico delle finanze pubbliche*” non comprende il conferimento della dotazione iniziale, né i corrispettivi previsti da contratti di servizio²⁴, identificando esclusivamente erogazioni finanziarie prive del carattere di sinallagmaticità, ancorché condizionate al verificarsi di determinati eventi nella sfera giuridica del beneficiario, e/o benefici in risorse pubbliche, in grado di incrementare le componenti attive o diminuire le componenti passive di bilancio della FP²⁵.

3. Nessuna limitazione normativa, invece, si frappone tra FP e gestione *in house* di servizi pubblici privi di rilevanza economica e di servizi pubblici di rilevanza economica non locali.

4. Risalente Cassazione, di recente richiamata (sia pur a livello di *obiter dictum*) da una parte della giurisprudenza contabile, ha peraltro ritenuto sussistere un'incompatibilità, *a priori*, tra fondazione e modello

-
- c) affidamento a società *in house*, nei limiti fissati dal diritto dell'Unione europea, secondo le modalità previste dall'articolo 17;
 - d) limitatamente ai servizi diversi da quelli a rete, gestione in economia o mediante aziende speciali di cui all'articolo 114 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000.

²² Sul punto, si rinvia oltre, al paragrafo V.

²³ Tali esclusioni sono riferite a: fondazioni istituite con lo scopo di promuovere lo sviluppo tecnologico e l'alta formazione tecnologica; fondazioni operanti nel campo dei servizi socio-assistenziali e dei beni ed attività culturali, dell'istruzione e della formazione; enti di volontariato di cui alla L. n. 266/1991; organizzazioni non governative di cui alla L. n. 49/1987.

²⁴ In questi termini, Corte conti Autonomie, del. 9/SEZAUT/2019/QMIG, con riferimento alla medesima locuzione contenuta nell'art. 6, co. 2 del citato 78/2010 (seppur in relazione alla fattispecie di azienda speciale); nonché Corte conti, sez. Lazio, del. 73/2020/PAR, la quale evidenzia che, “*ai fini di una più agevole distinzione tra contributo e corrispettivo [...] in presenza di un corrispettivo, il denaro rappresenta la controprestazione del rapporto obbligatorio mentre in presenza di un contributo il denaro costituisce l'oggetto stesso della prestazione, potendosi prescindere dunque da un principio di sinallagmaticità delle prestazioni*”.

²⁵ Cfr. Corte cost., sent. 161/2012 (richiamata in motivazione dalla citata Corte conti, sez. Lazio, del. 73/2020/PAR) che, sempre con specifico riguardo alla previsione di cui all'art. 6, co. 2, d.l. 78/2010, ha chiarito che “*nella locuzione generale di enti “che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche” rientrano non solo quelli che ricevono erogazioni finanziarie bensì tutti quelli che ricevono qualunque beneficio in risorse pubbliche, in grado di incrementare le componenti attive del bilancio dell'ente destinatario o di diminuire quelle passive*”. Sulla differenza tra contributi e corrispettivi si veda anche oltre, al paragrafo XII, punto 4.

in house, per il fatto che l'ente fondazione non persegue fine di lucro "mentre l'affidamento *in house* trova la sua precipua collocazione nell'ambito di attività economiche da svolgersi con criteri imprenditoriali"²⁶.

Senonché, per un verso tale ostacolo non sussiste, evidentemente, per i servizi pubblici privi di rilevanza economica; per altro verso, quanto ai servizi pubblici a rilevanza economica non locali e ai servizi strumentali, l'argomento che indurrebbe a negare l'attitudine della FP a operare *in house* (la natura imprenditoriale dell'attività) può dirsi oggi ragionevolmente superato dall'inevitabile recepimento interno della definizione unionale di "impresa"²⁷ (e quindi di attività imprenditoriale) imperniata sul concetto di "economicità" e di esercizio (anche occasionale) di "attività economica"²⁸, che prescinde dalla ricorrenza di un fine statutario di lucro e assume il principio di neutralità della forma giuridica volta per volta assunta dall'operatore economico.

5. Fermo quanto sin qui esposto, la configurabilità di un affidamento diretto in favore di una FP in tanto potrà predicarsi in quanto si ritenga l'ente fondazione in grado di soddisfare, sul piano strutturale e organizzativo, l'esigenza di assicurare la compresenza delle condizioni fissate dalla Direttiva 2014/24/UE²⁹ (e sempreché, ovviamente, l'attività a rilevanza economica non prevarichi il fine di utilità sociale consacrato nello scopo della fondazione, dovendo comunque porsi, come detto, in correlazione con quest'ultimo, in modo da innestarsi in un più ampio quadro di attività o funzioni tendenti al soddisfacimento di un interesse collettivo³⁰).

Tale conclusione trova conferme sia da parte dell'Anac³¹, sia da parte della giurisprudenza contabile³², dai cui interventi emerge la tendenza a non affermare un'inconciliabilità assoluta tra fondazione e *in house*,

²⁶ Cass. n. 2584/2018: "la figura dell'affidamento *in house* trova la sua precipua collocazione nell'ambito di attività economiche da svolgersi con criteri imprenditoriali. Situazione che va del tutto esclusa in quanto le fondazioni non perseguono scopo di lucro". Nella giurisprudenza contabile, Corte dei conti, sez. giur. Lombardia, sent. 166/2024; cui pare affiancarsi, seppur con accenti meno drastici, Corte dei conti, sez. giur. Lombardia, sent. 221/2024 che, nell'ottica di accertare la sussistenza della giurisdizione contabile per i danni cagionati alle fondazioni, rinviene una "inconciliabile diversità della fondazione rispetto ai veicoli operativi tipologicamente strutturati come società e, in definitiva, l'insussistenza identità di ratio tra quei modelli [il che] esclude che dalla disciplina delle società *in house* possano essere importati, attraverso il canale dell'analogia, elementi di orientamento".

²⁷ Recepimento che si ricava, in generale, dal fatto che la fondazione rientra nella definizione di «operatore economico» di cui all'art. 1, lett. l) dell'Allegato I.1 al CCP.

²⁸ L'Allegato I al Regolamento (UE) n. 651/2014, all'art. 1 (Impresa) precisa che "Si considera impresa qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, indipendentemente dalla sua forma giuridica. In particolare sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitano regolarmente un'attività economica".

²⁹ Occorre cioè che:

- a) l'amministrazione aggiudicatrice eserciti sulla persona giuridica di cui trattasi un controllo analogo a quello da essa esercitato sui propri servizi;
- b) oltre l'80% delle attività della persona giuridica controllata siano effettuate nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dall'amministrazione aggiudicatrice controllante o da altre persone giuridiche controllate dall'amministrazione aggiudicatrice di cui trattasi;
- c) nella persona giuridica controllata non vi sia alcuna partecipazione diretta di capitali privati, ad eccezione di forme di partecipazione di capitali privati che non comportano controllo o potere di veto, prescritte dalle disposizioni legislative nazionali, in conformità dei trattati, che non esercitano un'influenza determinante sulla persona giuridica controllata.

³⁰ Secondo quanto si è puntualizzato sopra, al paragrafo III.

³¹ L'Anac, infatti, con atto pubblicato il 5/7/2022, ha sì escluso che la fondazione possa ritenersi *in house* se tra i fondatori e cofondatori ci siano soggetti privati; ma nel contempo non ha ritenuto concettualmente preclusa a una fondazione l'iscrizione nell'elenco degli organismi *in house* di cui all'art. di cui all'art. 192 del d.lgs. 50/2016 (oggi abrogato) a fronte di modifiche statutarie in grado di accogliere i rilievi sollevati dalla stessa Anac. L'elenco abrogato, pertanto, conteneva diverse "fondazioni *in house*".

³² Cfr. Corte dei conti, sez. contr. Veneto, n. 244/2017, la quale evidenzia che "sono state formulate riserve sulla possibilità che una

ferma la necessità di verificare in concreto, anzitutto, la sussistenza di un controllo analogo alla luce dello statuto e, in particolare, dell'oggetto sociale (in quanto ovviamente l'attività oggetto di affidamento deve necessariamente rientrare tra gli scopi della fondazione o porsi come strumentale rispetto a questi).

Un ulteriore apporto in tale direzione è offerto dalla stessa Cassazione che, di recente, ha accolto un concetto di controllo analogo meno rigoroso, tale da lasciar considerare integrato tale requisito anche in assenza di una soggezione assoluta e totalmente riprodotiva dei modelli di comando interni alla P.A., sempreché sussista il potere dell'amministrazione pubblica di dettare le decisioni fondamentali del soggetto controllato, ovvero quelle riconducibili alle linee strategiche e alle più importanti scelte operative, in modo tale quindi da incidere sulla complessiva *governance* dell'attività del soggetto (che si predica *in house*), per tenere in conto e preservare le finalità pubbliche che comunque lo permeano³³.

Anche in tale quadro, rimane però difficile ipotizzare che una FP di tipo tradizionale (cioè rigorosamente modellata sullo schema del codice civile) possa soddisfare il requisito del controllo analogo: considerato che la volontà giuridicamente rilevante del fondatore è quella obiettivata nell'atto di fondazione e nello statuto e che il perseguimento dello scopo della fondazione è responsabilità esclusiva degli amministratori, ne deriva -tendenzialmente- la non ingerenza del fondatore nell'amministrazione dell'ente. In questo contesto, risulta, quindi, obiettivamente arduo individuare le modalità mediante le quali il medesimo fondatore possa

fondazione possa configurarsi come soggetto "in house", affermando che la "dualità soggettiva tra Comune e Fondazione" renderebbe incompatibile tale forma organizzativa con il controllo analogo, essendo quest'ultima caratterizzata da un carattere prettamente patrimoniale ed essendo munita di una spiccata autonomia funzionale, garantita proprio dall'esistenza di un patrimonio (ex multis, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 350/2012/PAR)". Tuttavia, nel deliberato, la Corte "invita l'amministrazione comunale [...] a verificare l'effettiva sussistenza, nel caso di specie, dei requisiti del controllo analogo sulla Fondazione [...], ai fini della corretta gestione del servizio pubblico locale alla stessa affidato in via diretta", così implicitamente ritenendo possibile, sul piano concettuale, che il controllo analogo sia configurabile rispetto a una fondazione.

Si veda anche Corte dei conti, sez. giur. Piemonte (sent. 31/2022), che ha ritenuto che la fondazione oggetto di giudizio non fosse *in house*, poiché "l'esame delle disposizioni statutarie non dimostra affatto che, in ragione delle sue particolari caratteristiche, la distinzione tra ente pubblico partecipante e ente partecipato non si ponga più in termini di alterità soggettiva, diventando il partecipante un semplice modulo organizzativo del partecipante, così da ritenere che, sostanzialmente, il danno sia inferto direttamente al patrimonio di quest'ultimo".

³³ Si veda, al riguardo, Cass. (ord.), 8 gennaio 2024, n. 567: "non può essere accolta una nozione di controllo analogo esercitata dall'ente pubblico sulla società in house tale da declassare la società di capitali a mera articolazione interna dell'ente pubblico, del tutto priva di autonomia e sottoposta all' identico potere gerarchico esercitato dall'amministrazione sugli uffici dipendenti. Osta a tale interpretazione la previsione come analogo del controllo, con ciò intendendosi propriamente affermare che tale controllo non è uguale ma semplicemente simile a quello esercitato dall'ente pubblico sui propri servizi gestiti direttamente. Inoltre, una interpretazione del controllo analogo tale per cui la società in house risulti assoggettata ad un potere di direzione gerarchica, indistinguibile da quello esercitato dall'ente pubblico sulle proprie articolazioni interne, appare incompatibile con i principi di autonomia patrimoniale e attribuzione della personalità giuridica che il codice civile riconosce alla società di capitali (Cass., Sez. Un., 8 luglio 2020, n. 14236; Cass., Sez. Un., 8 febbraio 2023, n. 3869). In altri termini, il controllo analogo non è un controllo assoluto come su un pubblico ufficio né un controllo gerarchico, trattandosi del controllo di un soggetto esterno e rimasto distinto, a ben guardare, da quello controllato. Ne consegue ontologicamente la limitazione dell'obiettivo del controllo alle decisioni fondamentali del soggetto così controllato, ovvero a quelle riconducibili alle linee strategiche e alle più importanti scelte operative, in modo tale quindi da incidere sulla complessiva *governance* dell'attività della società in house, per tenere in conto e preservare le finalità pubbliche che comunque la permeano (Cass., Sez. Un., 28 giugno 2022, n. 20632). In questa prospettiva si muove anche Cass., Sez. Un., 26 maggio 2023, n. 14776, la quale ha ritenuto sussistente il requisito del controllo analogo in una fattispecie nella quale il Comune era l'unico socio della società di capitali gestore del servizio di trasporto pubblico locale: condizione, questa, ha precisato la Corte, che consentiva di per sé il totale controllo dell'attività sociale, posto che in quanto unico socio il Comune poteva, ad esempio, convocare l'assemblea, revocare gli amministratori e approvare o non approvare i bilanci. Resta, dunque, fermo il carattere istituzionalmente servente della società in house quale articolazione della P.A. da cui promana, in contrapposizione alla natura di soggetto giuridico esterno ed autonomo da questa. E tuttavia il punto di equilibrio - rilevabile nel tipo di condizionamento indotto sulle linee strategiche e le scelte operative fondamentali della società - va posto tra un controllo che, da un lato, non si esaurisca in quello ordinario e che, dall'altro, neppure si identifichi necessariamente in una soggezione assoluta e totalmente riprodotiva dei modelli di comando interni alla P.A. (il che priverebbe di rilievo, in pratica, la stessa autonomia e personalità giuridica di diritto privato della società)".

indirizzare l'ente o controllarne sia i singoli atti che la gestione complessiva (gli amministratori sono i soli arbitri della gestione, l'operato dei quali è sottoposto a un controllo di mera legittimità e tale posizione degli amministratori esclude l'ingerenza del fondatore, sempreché questi non abbia a sé riservato il ruolo di amministratore³⁴).

Più agevole, invece, è concepire che una FP "di partecipazione" possa essere sottoposta a controllo analogo delle amministrazioni pubbliche partecipanti, considerato che il tratto peculiare di tale forma atipica risiede nel fatto che il fondatore (o i fondatori) partecipa(no) attivamente alla vita della fondazione stessa (il patrimonio non è autonomo e intangibile rispetto alla figura del fondatore: il rapporto fra fondatori e fondazione non viene mai spezzato ed essi partecipano attivamente alla vita sociale).

Né tale soluzione può essere revocata in dubbio dalla circostanza che l'amministrazione delle fondazioni (anche di partecipazione) è soggetta a vigilanza da parte dell'autorità governativa ai sensi dell'art. 25 cod. civ., essendo questa un'ulteriore forma di controllo pubblico che si affianca, senza interferire e men che meno elidere il controllo analogo, per assicurare non già una vigilanza sull'opportunità delle determinazioni gestionali e di indirizzo, bensì il rispetto della legalità in funzione dello scopo di utilità sociale perseguito dalla fondazione, preservando il vincolo di destinazione del patrimonio a detto scopo.

Ciò posto, oltre all'elemento strutturale volto ad assicurare il controllo analogo, è imprescindibile l'elemento personale fissato dalla Direttiva 2014/24/UE, il quale impone che nella FP non vi sia alcuna partecipazione diretta di capitali privati (ad eccezione di quelle forme di partecipazione di capitali privati che non comportano controllo o potere di veto, che siano prescritte dalle disposizioni legislative nazionali, in conformità dei trattati, e che non esercitano un'influenza determinante sulla FP). Di modo che, allo stato, sembra doversi escludere la possibilità di affidamento diretto in favore di una FP di partecipazione in presenza di soggetti privati.

6. Occorre però ribadire che, trattandosi di ente costituito per la destinazione di un patrimonio al perseguimento di uno scopo di utilità sociale, la FP, ancorché di partecipazione (diversamente da quanto è configurabile rispetto a un ente societario), non può essere istituita al fine esclusivo di gestire un determinato contratto destinato a essere direttamente affidato dall'amministrazione controllante: l'affidamento *in house*, insomma, in tanto sarà ammissibile (entro i confini sopra chiariti), in quanto il contratto che ne è oggetto si inserisca nel quadro di un'attività più ampia, sostanziante lo scopo di utilità sociale per il perseguimento del quale la FP è stata istituita.

7. In sintesi, dunque, sussiste lo spazio normativo e concettuale per ritenere ammissibile l'affidamento diretto di servizi strumentali³⁵, di servizi privi di rilevanza economica o di servizi a rilevanza economica di livello non locale in favore di FP che soddisfino i requisiti eurounitari dell'*in house* e purché il contratto oggetto di affidamento diretto non sia lo scopo esclusivo per il quale la fondazione è stata costituita.

³⁴ Nel qual caso la ricorrenza del controllo analogo non è concettualmente preclusa, e andrà verificata caso per caso.

³⁵ Nei limiti esaminati al precedente punto 2 del presente paragrafo.

Ovviamente, la configurazione *in house* della FP, accertata in concreto, se da un lato consente l'affidamento diretto, dall'altro determina l'attrazione della FP alla giurisdizione della Corte dei conti³⁶, l'obbligo di applicazione della disciplina in materia di contratti pubblici³⁷ e il possibile assoggettamento alle disposizioni in materia di finanza pubblica e, in generale, di quelle destinate alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009³⁸.

V. Gli accordi di co-progettazione e co-programmazione nell'ambito della normativa sul Terzo settore

Come si è detto, di regola - ex art. 14, co. 1, lett. a) del d.lgs. 201/2022 -, la gestione di SPL a rilevanza economica da parte di una FP postula che l'affidamento avvenga mediante procedura a evidenza pubblica.

Lo stesso d.lgs. 201/2022, all'art. 18, prevede peraltro che - in attuazione di principi di solidarietà e sussidiarietà orizzontale - gli enti locali possano attivare con enti del Terzo settore (ETS), rapporti di partenariato, regolati dal CTS, per la realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento *“funzionalmente riconducibili al servizio pubblico locale di rilevanza economica”*.

La disposizione è complementare all'art. 55, co. 1 del CTS che, appunto, consente alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, d.lgs. 165/2001 di coinvolgere attivamente gli ETS, attraverso forme di co-programmazione e co-progettazione, nell'ambito degli interventi e dei servizi nei settori di attività di cui all'art. 5 dello stesso CTS³⁹.

Di conseguenza, una FP si presta a essere parte di accordi di co-progettazione e/o di co-programmazione, e dunque in rapporti di partenariato con amministrazioni pubbliche, non solo per quel che concerne (specifici progetti riconducibili a) servizi e attività di interesse generale (dirette dal perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ovviamente senza scopo di lucro) di cui all'art. 5 del CTS, ma anche in relazione a specifici progetti di servizio o di intervento funzionalmente riconducibili a SPL di rilevanza economica non a rete⁴⁰ (in ragione dell'art. 18 cit.); ciò a condizione, ovviamente, che la FP, a monte, possa configurarsi come un ETS.

1. Al riguardo, va infatti tenuto presente che se le fondazioni in genere sono senz'altro suscettibili di

³⁶ Come si deduce da Corte conti, sez. giur. Piemonte, sent. 16 febbraio 2022, n. 31 (al riguardo si veda più approfonditamente oltre, al paragrafo VIII).

³⁷ Risultando indiscutibilmente integrati gli elementi costitutivi dell'organismo di diritto pubblico elencati all'art. 1, co. 1, lett. e) dell'Allegato I.1 del CCD, posto che la fondazione *in house* è senz'altro dotata di capacità giuridica; è istituita per soddisfare specificamente esigenze di interesse generale, attraverso l'esercizio di attività priva di carattere industriale o commerciale; svolge attività finanziata in modo maggioritario da amministrazioni pubbliche (stante il principio della prevalenza dell'attività in favore delle amministrazioni controllanti); svolge attività soggetta a controllo di queste ultime (che verosimilmente avranno anche statutariamente il potere di designare più della metà degli amministratori).

³⁸ Si veda anche oltre al paragrafo VI, punto 1.

³⁹ Ai sensi del co. 2 dell'art. 55 del CTS, *“La co-programmazione è finalizzata all'individuazione, da parte della pubblica amministrazione procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione degli stessi e delle risorse disponibili”*; in base al successivo co. 3, *“la co-progettazione è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti, alla luce degli strumenti di cui al comma 2”*.

⁴⁰ Cfr. Dossier di Camera e Senato A.G. 3 del 22 novembre 2022.

rientrare nel novero degli ETS⁴¹, lo stesso non può dirsi automaticamente per le FP, posto che non sono ETS – ai sensi dell’art. 4, co. 2 del CTS e salve le eccezioni ivi previste - *“gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati [dalle] amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165”*⁴².

Considerato che, secondo la prassi, per i concetti in questione occorre rifarsi alla definizione di direzione e coordinamento elaborata in relazione agli artt. 2497 e segg. del cod. civ. e alla definizione di controllo societario di cui all’art. 2359, cod.civ. (sia pur da applicarsi con gli adattamenti richiesti dalla natura non societaria degli enti potenzialmente idonei a qualificarsi come ETS)⁴³, la disciplina in questione sembra potersi agevolmente attingere alle FP di tipo tradizionale (salvo sia accertata la ricorrenza in concreto di forme di controllo contrattuale ai sensi del n. 3 dell’art. 2359 cod. civ.⁴⁴) mentre per la FP di partecipazione tale conclusione varrà solo nell’eventualità (invero, residuale) in cui la partecipazione dell’amministrazione pubblica non concretizzi forme di controllo e/o di direzione e coordinamento nel senso precisato.

2. Ciò posto, è opportuno sottolineare che, se per un verso gli istituti della co-programmazione e co-progettazione non rientrano nel campo di applicazione del CCP⁴⁵, dall’altro la relativa attivazione deve avvenire (precisa l’art. 55 del CTS) *“nel rispetto dei principi della legge 7 agosto 1990, n. 241”*, nonché *“In attuazione dei principi di sussidiarietà, cooperazione, efficacia, efficienza ed economicità, omogeneità, copertura finanziaria e patrimoniale, responsabilità ed unicità dell’amministrazione autonomia organizzativa e regolamentare”*.

Il che significa che la legittimità di procedere secondo tali forme va scrutinata alla luce della congruità e ragionevolezza della motivazione adottata dall’amministrazione pubblica, chiamata a una scelta discrezionale (ma, ovviamente, mai arbitraria o in contrasto con i generali doveri di imparzialità)⁴⁶.

⁴¹ Ai sensi dell’art. 4, co. 1 del CTS, *“Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore”*.

⁴² L’art. 4, co. 2 del CTS precisa infatti che *“Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell’articolo 32, comma 4. Sono esclusi dall’ambito di applicazione del presente comma i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d’Aosta. Sono altresì escluse dall’ambito di applicazione del presente comma le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest’ultima”*.

⁴³ Il tal senso si è espresso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con nota pubblicata in data 4 marzo 2020 sul sito ministeriale.

⁴⁴ Nelle FP di tipo tradizionale, non essendo configurabile l’elemento della partecipazione pubblica, e tendenzialmente escluse anche ipotesi di controllo in senso stretto del fondatore sull’organo amministrativo della fondazione, pare difficilmente integrabile il controllo ai sensi dei nn. 1 e 2 dell’art. 2359 cod. civ.; e neppure è agevolmente ipotizzabile la soggezione ad attività di direzione e coordinamento di un’amministrazione pubblica.

⁴⁵ Che infatti, all’art. 6 (Principi di solidarietà e di sussidiarietà orizzontale. Rapporti con gli enti del Terzo settore), precisa che *“Non rientrano nel campo di applicazione del presente codice gli istituti disciplinati dal Titolo VII del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017”*.

⁴⁶ Cfr. TAR Puglia, Lecce, Sez. II, 30 dicembre 2019, n. 2049.

Qualora la co-programmazione e/o la co-progettazione abbiano a oggetto specifici progetti riconducibili a SPL a rilevanza economica, la pubblica amministrazione dovrà motivare la scelta di attivare l'accordo, con riferimento alle circostanze che, nel caso concreto, determinano la natura effettivamente collaborativa del rapporto con la fondazione e agli effetti benefici che la soluzione comporta per il raggiungimento degli obiettivi di universalità, solidarietà ed equilibrio di bilancio, nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento (art. 18, co. 2, d.lgs. 201/2022)⁴⁷.

Sempre nell'ambito di SPL a rilevanza economica, il ricorso allo schema di partenariato di cui all'art. 55 del CTS non è però consentito se - come precisato dal co. 3 dell'art. 18 del d.lgs. 201/2022 - le risorse pubbliche da mettere a disposizione della fondazione risultino, complessivamente considerate, superiori al rimborso dei costi previsti ai fini dell'esecuzione del rapporto di partenariato (occorre cioè che non vi sia profitto per la fondazione affidataria del servizio, mentre è compatibile la previsione di un corrispettivo a carico dell'amministrazione e in favore della fondazione).

VI. I segmenti di normativa pubblicistica potenzialmente applicabili alle fondazioni pubbliche

Come si è detto, la FP è persona giuridica privata, il che la rende soggetta alle norme generali di diritto privato e, in particolare, a quelle sulle fondazioni contenute nel codice civile. Nondimeno, il contatto qualificato con l'amministrazione pubblica può comportare che la FP (costituita nella forma tradizionale-codicistica o in quella atipica della fondazione di partecipazione), a certi fini e rispetto a certi istituti, venga considerata (al pari di altri enti c.d. "a geometria variabile") alla stregua di un soggetto pubblico, e così rientrare nell'ambito di applicazione di una determinata normativa di stampo pubblicistico (generalmente destinata ad amministrazioni pubbliche e/o agli organismi dalle medesime partecipate)⁴⁸.

La natura giuridica privata della FP, insomma, non è decisiva al fine di escluderne, *a priori*, la soggezione a segmenti di legislazione pubblicistica, essendo necessario di volta in volta verificare se la *ratio* di una

⁴⁷ La motivazione deve risultare dall'apposita relazione prevista dall'art. 14 del d.lgs. 201/2022; e, alla luce del combinato disposto dei relativi co. 2 e co. 3, l'ente locale e gli altri enti competenti, ai fini della scelta della modalità di gestione del servizio, devono tener "conto delle caratteristiche tecniche ed economiche del servizio da prestare, inclusi i profili relativi alla qualità del servizio ed agli investimenti infrastrutturali, della situazione delle finanze pubbliche, dei costi per l'ente locale e per gli utenti, dei risultati prevedibilmente attesi in relazione alle diverse alternative, anche con riferimento a esperienze paragonabili, nonché dei risultati della eventuale gestione precedente del medesimo servizio sotto il profilo degli effetti sulla finanza pubblica, della qualità del servizio offerto, dei costi per l'ente locale e per gli utenti e degli investimenti effettuati".

⁴⁸ Si veda, in proposito, Cass., SS.UU., 10244/2021, la quale evidenzia che "Anche la giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, Sez. VI, 11 luglio 2016, n. 3043; Cons. Stato, Sez. VI, 26 maggio 2015, n. 2660) fa propria una nozione di pubblica amministrazione non più 'statica' e 'formale', bensì 'dinamica' e 'funzionale' (a "geometrie variabili"), nel senso che il concetto di ente pubblico muta seconda dell'istituto o del regime normativo che deve essere applicato. Ciò implica che il riconoscimento a un determinato soggetto della natura pubblica a certi fini non ne comporta l'automatica e integrale sottoposizione alla disciplina generale della pubblica amministrazione: "al contrario, l'ordinamento si è ormai orientato verso una nozione 'funzionale' e 'cangiante' di ente pubblico. Si ammette senza difficoltà che uno stesso soggetto possa avere natura di ente pubblico a certi fini e rispetto a certi istituti, e possa, invece, non averla ad altri fini, conservando rispetto ad altri istituti regimi normativi di natura privatistica" (Cons. Stato, n. 3043/2016, cit.). La considerazione di soggetti formalmente o anche sostanzialmente privati come "enti pubblici" varia, così, da disciplina a disciplina e sta ad indicare non una diversa natura giuridica ma, semplicemente, di alcune regole in luogo di altre: può apparire dunque inutile, o addirittura (come opinano alcuni studiosi) sbagliato qualificare tali soggetti come 'enti pubblici': "la realtà è che, a seconda dei fini e dei casi, si applicano ad essi discipline tipicamente pubblicistiche e discipline tipicamente privatistiche. Alle certezze delle letture dicotomiche si sostituisce pertanto la continua e sempre mutevole ricostruzione degli istituti".

determinata disciplina pubblicistica (e, prima ancora, l'apparato definitorio dettato dalla stessa) sia tale da comportarne l'applicazione anche alla specifica FP considerata, in rapporto ai tratti pubblicistici che ne caratterizzano la finalità, la struttura, il funzionamento⁴⁹.

VI.1. Quanto alle disposizioni in materia di finanza pubblica e, in generale, alle disposizioni destinate alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009

La personalità giuridica di diritto privato non esclude che la FP possa essere inserita dall'Istat nell'elenco delle unità istituzionali che fanno parte del settore delle amministrazioni pubbliche (Settore S.13) di cui al Sistema europeo dei conti (SEC 2010⁵⁰).

I criteri utilizzati per la classificazione delle unità all'interno del perimetro del Settore S.13 hanno infatti natura statistico-economica, mentre la forma giuridica dell'unità non è determinante ai fini classificatori⁵¹.

⁴⁹ Così da considerare una determinata FP un soggetto privato al fine dell'applicazione di certi istituti e di certe normative e, nel contempo, alla stregua di un soggetto pubblico al fine dell'applicazione di altri istituti e di altre normative.

⁵⁰ Come definito dal Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013).

⁵¹ L'inclusione di una FP nel Settore S.13 presuppone che essa rientri nella tipologia prevista al paragrafo 2.112, lett. c), e che quindi integri la fattispecie di "istituzioni senza scopo di lucro riconosciute come entità giuridiche indipendenti che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita e che sono controllate da amministrazioni pubbliche".

L'inserimento presuppone però un giudizio articolato in due fasi successive (Corte conti, sez. riun., 10 ottobre 2017, n. 31 e 32/SR/RIS):

- 1) in primo luogo, dovrà pervenirsi a un esito negativo del c.d. *quantitative market-non market test*: le vendite dei beni e servizi prodotti non devono coprire il 50% dei costi, certificandosi in tal modo che la FP è un produttore di beni e servizi non destinabili alla vendita in quanto offerti sul mercato a un prezzo economicamente non significativo (in base al par. 20.16 del SEC 2010 che rinvia ai criteri generali fissati dai par. 3.14, 3.16, 3.17, 3.18, 3.19, 3.23, 3.33., 20.19, 20.20, 20.21, 20.29, 20.30, 20.31 del SEC 2010);
- 2) in secondo luogo dovrà essere effettivamente presente un "controllo pubblico" sulla FP; controllo da appurarsi sulla base di una valutazione che richiede un giudizio "in concreto", tale da considerare tutte le circostanze della fattispecie (par. 1.36, 2, 39 e 20.15, nel quale ultimo si parla di "giudizio soggettivo").

Secondo quanto precisato dalla giurisprudenza eurounitaria (Corte giustizia (UE), 11 settembre 2019 (C-612/17 e C-613/17), il controllo pubblico può esistere anche in relazione a interventi di regolazione generale, applicabili indistintamente a tutte le unità che svolgono la stessa attività, qualora, per la loro natura e il loro carattere "segnatamente eccessivo", si risolvano nel dettare, di fatto, la politica generale o il programma delle entità interessate.

Il Giudice europeo ha inoltre chiarito che i poteri pubblicistici, dai quali è possibile affermare l'esistenza del controllo sull'ente non lucrativo (e quindi, per quel che qui interessa, su una FP) devono essere tali da consentire all'amministrazione pubblica di "definire o fissare gli obiettivi dell'ente, le sue attività e i loro aspetti operativi, nonché gli indirizzi strategici e gli orientamenti che l'ente intende perseguire nell'esercizio di tali attività". L'identificazione "del controllo di unità istituzionali [...] da parte di un'amministrazione pubblica non può riferirsi all'aspetto se l'amministrazione pubblica eserciti un'influenza determinante sulla gestione o sulla capacità decisionale dell'unità istituzionale, la quale è dotata, per definizione, di piena autonomia in materia, ma mira a stabilire se detta amministrazione pubblica sia in grado, nonostante l'esistenza di una siffatta autonomia, di dirigere e di esercitare forme di pressione sull'unità nell'ambito della definizione e realizzazione stesse dei suoi obiettivi, delle sue attività e dei suoi indirizzi strategici".

Di conseguenza, "la nozione di "capacità di determinare la politica generale o il programma" di un'istituzione senza scopo di lucro [ai sensi del SEC 2010], deve essere interpretata come la capacità di un'amministrazione pubblica di svolgere [...] un'influenza reale e rilevante sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione senza scopo di lucro intende perseguire nell'esercizio di siffatte attività".

Si tratta, insomma, del potere di "esercitare un'influenza reale e sostanziale nella politica generale e sul programma" della FP, che deve essere anche "effettiva, stabile e permanente"; mentre non è sufficiente, ai fini della ricorrenza del controllo pubblico, "una semplice vigilanza esterna e formale che, al pari di un'influenza meramente marginale, non avrebbe un'incidenza determinante su tale politica generale o su tale programma".

Quindi, secondo quanto sottolineato anche dal giudice contabile italiano (Corte conti, sez. riun. giur., sent.-ord., n. 1 del 21 gennaio 2020), il controllo pubblico, ai fini del SEC 2010, deve essere reale ed effettivo, sostanziale e rilevante (connotato da una consistenza dimensionale quantitativa e qualitativa apprezzabile e rilevante), stabile e permanente. E la valutazione relativa all'esistenza del controllo pubblico non può limitarsi a un esame meramente formale e cartolare degli indici (controllo sulla carta), ma deve spingersi sino a verificare se i poteri, di cui l'amministrazione pubblica è titolare, siano realmente, effettivamente, stabilmente e

L'eventuale inclusione nell'elenco Istat è tutt'altro che irrilevante, in quanto determina, sul piano del trattamento normativo, la sostanziale assimilazione della FP alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009: siffatta FP sarà tenuta all'applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica⁵² così come alle disposizioni normative che, nell'individuare i propri destinatari e/o il proprio oggetto, fanno riferimento appunto alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009⁵³.

VI.2. Quanto al d.lgs. 165/2001 (c.d. Testo unico in materia di pubblico impiego)

Il d.lgs. 165/2001 (recante "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche") fa coincidere il proprio ambito di operatività con il perimetro delle amministrazioni pubbliche elencate al relativo art. 1, co. 2.

Gli unici soggetti di natura privata considerati dalla citata disposizione sono "i consorzi e le associazioni" delle Regioni, Province, Comuni e Comunità montane, difettando invece qualsivoglia riferimento alle fondazioni⁵⁴.

Di conseguenza (in ossequio alla regola interpretativa *ubi lex voluit, dixit, ubi noluit tacuit*), le FP (in quanto fondazioni di diritto privato, ancorché costituite e/o partecipate da amministrazioni pubbliche) non possono, in via di principio, ritenersi comprese nella definizione di "amministrazione pubblica" di cui al d.lgs. 165/2001; e pertanto sono sottratte dal relativo raggio applicativo.

Ne deriva che, non solo la disciplina del rapporto di lavoro del personale è di tipo privatistico (con applicazione delle disposizioni del capo I, titolo II, del libro V del cod. civ., e delle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa), ma deve pure escludersi il regime pubblicistico delle assunzioni mediante pubblico

permanentemente esercitati in modo da consentire a tale amministrazione di incidere, in modo sostanziale, sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione senza scopo di lucro intende perseguire nell'esercizio di siffatte attività.

Si tratta di una nozione di controllo che risulta evidentemente integrata dal concetto di controllo analogo che è condizione di legittimità dell'affidamento diretto; e che quindi comporta, quantomeno per le FP *in house*, l'automatico inserimento nel settore S13 del SEC (previo esito negativo del *quantitative market-non market test*) e, di riflesso, nell'elenco delle amministrazioni pubbliche compilato dall'Istat di cui all'art. 1, co. 2, L. 196/2009, da cui discende come detto, la sottoposizione alle norme di finanza pubblica e di tutte le altre disposizioni normative destinate alle predette amministrazioni.

Per le FP non *in house*, invece, tale eventualità è meno immediata, dovendosi sempre accertare se l'influenza determinante a tal fine richiesta sia riscontrabile *aliunde*, sulla base di ulteriori elementi che connotano il caso concreto.

⁵² Ai sensi dell'art. 1, co. 2 della L. 196/2009, "Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012 gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni".

⁵³ A titolo di esempio, si vedano: l'art. 1, co. 1, 1-bis e 1-ter del d.l. 98/2010 che fissa vincoli per le operazioni di acquisto e vendita di immobili, effettuate sia in forma diretta sia indiretta; l'art. 5, co. 2 del d.l. 95/2012, che fissa vincoli di spesa per l'acquisto, manutenzione, noleggio e esercizio di autovetture e per l'acquisto di buoni taxi; l'art. 1, co. 146, l. 228/2012 che detta vincoli in materia di conferimento di incarichi di consulenza in materia informatica; l'art. 14, co. 1, 2, 3, 4, 4-bis e 4-ter del d.l. 66/2014, che dettano vincoli in materia di conferimento di incarichi di consulenza, studi e ricerca.

⁵⁴ Ai sensi dell'art. 1, co. 2, d.lgs. 165/2001, infatti, per "amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e le loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 100".

concorso.

È nondimeno auspicabile e raccomandabile che le amministrazioni pubbliche in grado di esercitare un controllo sulla FP e/o di determinarne le scelte, a tutela del principio di buon andamento di cui all'art. 97, Cost., promuovano da parte della FP l'adozione di provvedimenti che stabiliscano criteri e modalità per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi di trasparenza, pubblicità e imparzialità e dei principi di cui all'art. 35 del d.lgs. 165/2001 (mutuando quanto previsto dall'art. 19, co. 2 del TUSP per le società a controllo pubblico). Senza tuttavia che, in difetto, possa ritenersi operante il meccanismo di salvaguardia approntato dal secondo periodo del predetto co. 2 (in forza del quale, in caso di mancata adozione di detti provvedimenti, trova diretta applicazione il citato art. 35, co. 3), posto che (come si è visto) il d.lgs. 165/2001 non contempla le fondazioni di diritto privato (e quindi le FP) nell'elenco dei destinatari e non può considerarsi cogente nei riguardi di soggetti estranei a tale elenco in assenza di espressa previsione normativa di segno contrario (come attesta, per l'appunto, l'art. 19, co. 2 del TUSP, che il legislatore ha ritenuto di dover introdurre al fine di riferire l'art. 35, co. 3 anche alle società).

Non va infatti sottaciuto che la giurisprudenza ha in passato sottolineato (in relazione alle società pubbliche, ma con ragionamento sovrapponibile alle FP) una correlazione tra attività di interesse generale svolte da soggetti controllati dalle PA e obblighi di evidenza pubblica nel reclutamento del personale, sostenendo che *“in questo nuovo quadro normativo per l'assunzione del personale assumono una pregnante valenza anche i principi costituzionali, fissati dall'art. 97 e dall'art. 98 della Costituzione. Nella logica dell'amministrazione «di risultato», che non distingue più tra erogazioni di atti e di servizi, in quanto agisce sempre e comunque al servizio del cittadino e, con accenti tipici della società moderna, per la soddisfazione dell'utente, le società controllate dall'ente pubblico che erogano servizi pubblici devono impiegare selezioni imparziali, trasparenti, pubbliche, ancorate a sistemi oggettivi e predeterminati, a garanzia non solo di chi vi partecipa, ma anche dei terzi, destinatari dell'attività societaria. In sostanza anche per le società a partecipazione pubblica che erogano servizi di interesse generale si pone l'esigenza di adottare procedure di assunzione idonee a selezionare secondo criteri di merito e di trasparenza i soggetti chiamati allo svolgimento dei compiti loro affidati”*⁵⁵. Ove, pertanto, si volesse ricavare dall'ordinamento un obbligo (implicito) di evidenza pubblica, la sua violazione condurrebbe alla nullità dei rapporti di lavoro stipulati⁵⁶.

VI.3. Quanto al d.l. 112/2008 (conv., con mod., dalla L. 133/2008)

Allo stesso modo, non possono considerarsi applicabili alle FP i vincoli pubblicistici in materia di contenimento dei costi di reclutamento del personale, essendo la relativa disciplina riferita esclusivamente ad aziende speciali e istituzioni pubbliche (art. 18, d.l. 112/2008), e non anche a fondazioni (private).

La risalente giurisprudenza contabile di segno contrario⁵⁷, infatti, può ritenersi superata, in quanto maturata in un contesto normativo significativamente mutato⁵⁸.

⁵⁵ Cons. Stato, sez. cons. atti normativi, 14.06.2010, n. 2692.

⁵⁶ Cass., sez. lav., 27.01.2022, n. 2538.

⁵⁷ Si allude a Corte conti, contr. Liguria, n. 81/2013; Corte conti, contr. Lazio, n. 151/2013.

⁵⁸ Stante, a tacer d'altro, l'intervenuta abrogazione del co. 7 dell'art. 76 del d.l. 112/2008 (recante la specificazione dei vincoli a carico degli enti locali) che la richiamata giurisprudenza pretendeva di estendere alle fondazioni; nonché l'eliminazione (ex art. 27, co. 1, lett. a) del d.lgs. 175/2016), all'art. 18, di ogni riferimento alle società, la quale supera in radice il ragionamento seguito dalla citata

VI.4. Quanto al d.lgs. 175/2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica)

Le FP, in via generale, non sono né destinatarie, né oggetto delle disposizioni del TUSP, sia per quel che concerne le norme indirizzate alle società⁵⁹, sia per le disposizioni indirizzate alle amministrazioni pubbliche titolari di partecipazioni societarie, posto che, ai sensi e per gli effetti del TUSP, per “amministrazioni pubbliche” si intendono quelle di cui all’elenco *sub* art. 1, co. 2, d.lgs. 165/2001 (che si è visto sopra non includere le fondazioni di diritto privato), nonché i loro consorzi o associazioni, nonché gli enti pubblici economici e le autorità di sistema portuale.

Di conseguenza, le FP non sono soggette ai vincoli previsti dal TUSP, tra l’altro, in ordine all’attività, alla costituzione, all’acquisto e al mantenimento di partecipazioni, agli organi di amministrazione, al personale, nonché agli obblighi di razionalizzazione.

Tale conclusione sembrerebbe valere, stando al dato letterale, anche con riferimento all’art. 20, co. 2, lett. c) del TUSP, il quale - nel richiedere l’adozione di piani di razionalizzazione nel caso in cui, in sede di ricognizione delle partecipazioni societarie, l’amministrazione socia rilevi “*partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali*” - non pare coinvolgere le FP, dato che, queste, pur potendosi configurare come strumentali, restano pur sempre enti di diritto privato. Nondimeno, in ottica prudenziale, è opportuno che le amministrazioni pubbliche, in sede di razionalizzazione periodica, tengano conto anche delle FP, alla luce dell’indirizzo contabile che induce a considerare rilevanti - ai fini della valutazione *ex art.* 20, co. 2, lett. c) del TUSP - tutti gli organismi partecipati che compongono il gruppo “amministrazione pubblica territoriale”⁶⁰.

Rilevano invece sicuramente, ai fini del TUSP, le FP che detengano partecipazioni societarie, qualora siano soggette a controllo di pubbliche amministrazioni: la partecipazione societaria che un’amministrazione pubblica detenga per mezzo di una FP soggetta a controllo della medesima amministrazione pubblica integra infatti la definizione di “partecipazione indiretta” ai sensi dell’art. 2, co. 1, lett. g) del TUSP⁶¹; partecipazione societaria che, in quanto tale, resta suscettibile di formare oggetto di misura di razionalizzazione, da parte dell’amministrazione pubblica, ai sensi del citato art. 20 TUSP⁶².

Va infine sottolineato che le FP inserite nell’elenco Istat delle amministrazioni pubbliche *ex art.* 1, co. 2, L.

Corte conti Lazio, n. 151/2013 laddove si affermava “*la diretta applicazione della normativa vincolistica del settore pubblico a tutti gli organismi partecipati dagli Enti Locali*”.

⁵⁹ Per l’ovvia considerazione che la FP appartiene al diverso *genus* della fondazione; e tenuto conto che l’art. 1, co. 4, lett. b) del TUSP mantiene espressamente ferme le disposizioni di legge riguardanti la partecipazione di amministrazioni pubbliche a fondazioni.

⁶⁰ Corte conti, sez. Autonomie, del. n. 10/SEZAUT/2024/FRG: “*vengono considerati tutti gli organismi partecipati monitorati dalla Corte dei conti che compongono il gruppo “amministrazione pubblica territoriale”. In tale ambito rientrano società di capitali, fondazioni, consorzi, enti e organismi strumentali, nonché le aziende speciali (a cui si applicano alcune disposizioni in materia di società pubbliche) e le istituzioni disciplinate dall’art. 114, d.lgs. n. 267/2000, le società a partecipazione indiretta e le holding. [...] Lo stesso Testo unico in alcune disposizioni prende espressamente in considerazione gli “organismi non societari” (art. 2, co. 1, lett. g; art. 20, co. 2, Tusp), tra i quali spiccano, in ragione del ruolo svolto, le fondazioni di partecipazione*”.

⁶¹ A mente del quale per «partecipazione indiretta» si intende, appunto, “*la partecipazione in una società detenuta da un’amministrazione pubblica per il tramite di società o altri organismi soggetti a controllo da parte della medesima amministrazione pubblica*”.

⁶² Ai sensi dell’art. 20, co. 1 del TUSP, infatti, “*le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, con proprio provvedimento, un’analisi dell’assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti di cui al comma 2, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione [...]*”.

196/2009⁶³ sono destinatarie del divieto di soccorso finanziario in favore delle società da esse partecipate, ai sensi dell'art. 14, co. 5 del TUSP^{64;65}.

VI.5. Quanto all'art. 1, co. 550/562 della L. 147/2013

Le FP sono sottratte anche ai vincoli finanziari dettati dall'art. 1, co. da 550 a 562⁶⁶, essendo anch'essi riferiti esclusivamente ad aziende speciali e istituzioni partecipate da pubbliche amministrazioni, ma non anche a fondazioni: trattandosi di norme vincolistiche, hanno natura di disposizioni eccezionali e, pertanto, di stretta interpretazione; in quanto tali, non suscettibili di applicazione analogica (art. 14 delle Preleggi).

VI.6. Quanto al d.lgs. 36/2023 (Codice dei contratti pubblici)

Le FP si espongono senz'altro all'applicazione del CCP, essendo astrattamente suscettibili di rientrare nella nozione di "organismo di diritto pubblico" di cui all'art. 1, co. 1, lett. e) dell'Allegato I.1. del CCP⁶⁷.

Come è ormai acquisito, del resto, la nozione di organismo di diritto pubblico è funzionale alla riconduzione, nel perimetro della disciplina dei contratti pubblici, di quegli organismi che, a prescindere dalla loro formale

⁶³ Sulle quali, cfr. il precedente punto 1 del presente paragrafo.

⁶⁴ L'art. 14, co. 5 del TUSP stabilisce che "Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta dell'amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati gli interventi di cui al primo periodo del presente comma".

⁶⁵ Le FP inserite nell'elenco Istat delle amministrazioni pubbliche ex art. 1, co. 2, L. 196/2009, che siano titolari di partecipazioni societarie o in enti di diritto pubblico o privato partecipano inoltre al censimento di cui art. 17, co. 4 del d.l. 90/2014.

⁶⁶ Si tratta di disposizioni che prevedono, l'obbligo, per le amministrazioni locali partecipanti, in caso di risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, di accantonare nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari all'importo negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione (co. 551); l'obbligo, in caso di partecipazione di maggioranza diretta o indiretta di pubbliche amministrazioni locali, di concorrere alla realizzazione di obiettivi di finanza pubblica (co. 553); l'obbligo di ridurre del 30% il compenso degli amministratori in caso di risultato economico negativo nei tre esercizi precedenti, in presenza di partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, di pubbliche amministrazioni locali e titolarità di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80% del valore di produzione (co. 554); l'obbligo di messa in liquidazione in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti (co. 555).

⁶⁷ Rileva in particolare che, in base al predetto Allegato I.1 del CCP:

- "Nel codice si intende per "contratti", i contratti, anche diversi da appalti e concessioni, conclusi da una stazione appaltante o da un ente concedente" (art. 2, co. 1, lett. a);
- è "ente concedente qualsiasi amministrazione aggiudicatrice o ente aggiudicatore, ovvero altro soggetto, pubblico o privato, che affida contratti di concessione di lavori o di servizi e che è comunque tenuto, nella scelta del contraente, al rispetto del codice" (art. 1, co. 1, lett. b);
- tra le "amministrazioni aggiudicatrici" sono compresi, tra l'altro, "gli organismi di diritto pubblico" (art. 1, co. 1, lett. q);
- per "organismo di diritto pubblico" si intende (art. 1, co. 1, lett. e) "qualsiasi soggetto, anche avente forma societaria:
 - 1) dotato di capacità giuridica;
 - 2) istituito per soddisfare specificamente esigenze di interesse generale, attraverso lo svolgimento di un'attività priva di carattere industriale o commerciale;
 - 3) la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico, oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi, oppure il cui organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico".

qualificazione, operano secondo logiche diverse da quelle di un imprenditore privato⁶⁸. L'organismo di diritto pubblico, pertanto, si configura proprio come "un soggetto cangiante" perché "è equiparato a una pubblica amministrazione quando fa una gara d'appalto, tornando ad essere privato negli altri casi"⁶⁹.

Occorrerà ovviamente verificare in concreto se la specifica FP soddisfi tutti e tre i profili costitutivi dello "organismo di diritto pubblico"⁷⁰; condizione che (si è detto⁷¹) dovrebbe senz'altro ritenersi integrata con riferimento alle FP *in house*, ma che è agevole predicare anche al di là di tale fattispecie considerato che:

- il requisito della personalità giuridica è proprio di ogni FP;
- la FP non può che essere stata istituita per soddisfare specificamente esigenze di interesse generale⁷², di modo che l'integrazione del requisito c.d. 'teleologico' ricorrerà ogni volta che si accerti che la FP svolga attività priva di carattere industriale o commerciale (ipotesi tutt'altro che infrequente);
- quanto al c.d. requisito della 'dominanza pubblica', è sufficiente che la FP presenti anche uno solo dei presupposti indicati dalla norma⁷³ e quindi, alternativamente, sia connotata dalla prevalenza del finanziamento di fonte pubblica (tenuto conto dell'origine del patrimonio, della composizione del fondo di dotazione, e di ogni altra fonte di finanziamento), sia sottoposta, quanto alla gestione, al controllo dello Stato, enti pubblici o organismi di diritto pubblico (il che, peraltro, pare potersi affermare già alla luce dell'art. 25 cod. civ.), presenti un organo amministrativo la cui maggioranza sia di designazione pubblica.

VI.7. Quanto alla L. 190/2012 (obblighi in materia di anticorruzione), nonché al d.lgs. 33/2013 e all'art. 1, co. 125, L. 124/2017 (obblighi in materia di trasparenza)

Con riferimento alle misure di prevenzione della corruzione diverse dalla trasparenza, il co. 59 dell'art. 1 della L. 190/2012 (recante "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione") circoscrive l'applicazione delle disposizioni dettate dai precedenti co. da 1 a 57 alle sole amministrazioni pubbliche di cui al d.lgs. 165/2001, tra le quali – si è visto – non rientrano le FP.

Per quanto riguarda le disposizioni in materia di trasparenza amministrativa, il co. 34 estende l'applicazione delle disposizioni dei co. da 15 a 33 solo agli enti pubblici nazionali nonché alle società partecipate dalle amministrazioni pubbliche e dalle loro controllate, ai sensi dell'art. 2359 cod. civ., limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea; dunque a categorie alle quali le FP non sono riconducibili.

Nel contempo, però, lo stesso art. 1 della L. 190/2012 prevede – al co. 2-bis - che "Il Piano nazionale

⁶⁸ Per alcuni, la categoria permette di "snidare la pubblicità reale che si nasconde sotto diverse forme" (TORREGROSSA, *I principi fondamentali dell'appalto comunitario*, in AA.VV., *Appaltare in Europa*, Rionero in Vulture, 1992, 3 ss. e in *Gli appalti nel settore energetico*, in *Quaderni della Rass. giur. energia elettr.*, 1994, 3 ss.); per altri la nozione è volta "piuttosto a delineare un mero criterio qualificatorio delle tradizionali persone giuridiche formalmente pubbliche o private per evitare l'elusione delle regole della concorrenza da parte di soggetti che possono bandire appalti di fatto pubblici, ma che non rientrano in tassativi elenchi; nonché per evitare meccanismi di preferenza verso imprese nazionali nell'affidamento di pubblici appalti" (VINTI, *Organismo di diritto pubblico*, in *treccani.it*, 2016, 2).

⁶⁹ CHIEPPA-GAROFOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2018, 361.

⁷⁰ I tre requisiti (v. *sub* nota 67) devono infatti ricorrere cumulativamente (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 19 novembre 2018, n. 6534)

⁷¹ Cfr. sopra al paragrafo IV, punto 7.

⁷² Cfr. sopra al paragrafo II.

⁷³ Cons. Stato, sez. V, 19 novembre 2018, n. 6534.

anticorruzione [...] costituisce atto di indirizzo per le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai fini dell'adozione dei propri piani triennali di prevenzione della corruzione, e per gli altri soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, ai fini dell'adozione di misura di prevenzione della corruzione integrative di quelle adottate ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, anche per assicurare l'attuazione dei compiti di cui al comma 4, lettera a)".

Tra i soggetti di cui all'art. 2-bis, co. 2 del d.lgs. 33/2013 (Recante "Riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico e gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni") sono incluse, *sub lett. c)*, anche le fondazioni che presentino tre particolari requisiti, vale a dire:

- 1) bilancio superiore a 500.000 euro⁷⁴;
- 2) finanziamento maggioritario per almeno due esercizi consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni⁷⁵;
- 3) designazione da parte delle pubbliche amministrazioni della totalità dei titolari o componenti dell'organo di amministrazione o di indirizzo⁷⁶.

Di conseguenza, la FP che presenti tutti e tre i requisiti fissati dalla norma⁷⁷ è tenuta ad adottare misure integrative del "modello 231" (da inserire in apposita sezione del medesimo, o in sua assenza in apposito documento) idonea a prevenire fenomeni di corruzione e illegalità in coerenza con le finalità della L.

⁷⁴ Il requisito va valutato prendendo in esame il maggior valore tra il totale attivo dello stato patrimoniale e il totale del valore della produzione; in tal modo sono ricompresi anche gli enti che, pur non disponendo di un attivo patrimoniale rilevante, perseguano le proprie finalità istituzionali attraverso l'utilizzo di contributi in conto esercizio o di altri fonti di proventi. L'origine pubblica o privata del patrimonio dell'ente non rileva per il requisito del bilancio. La dotazione del bilancio è infatti considerata dal legislatore come valore assoluto, non correlato a risorse pubbliche (Cfr. Anac, FAQ in materia di trasparenza (sull'applicazione del d.lgs. n. 33/2013 come modificato dal d.lgs. 97/2016; si veda anche det. Anac 1134/2017: "Con riferimento al requisito del bilancio superiore a 500.000 euro, tale parametro va calcolato [...] prendendo in considerazione tutte le poste del conto economico, sia quelle che si proiettano sullo stato patrimoniale che quelle aventi rilevanza soltanto economica. Infatti, gli enti di diritto privato, per l'esercizio delle proprie attività, possono ricevere contributi a vario titolo, anche non pubblici e che potrebbero essere qualificati come contributi in conto esercizio, con rilevanza esclusivamente economica e non patrimoniale. Pertanto, deve ritenersi che il requisito del bilancio superiore a 500.000 euro sia da considerarsi integrato laddove uno dei due valori tra il totale attivo dello stato patrimoniale e il totale del valore della produzione ove presente si rivelino superiori a detto importo")

⁷⁵ Occorre a tal fine considerare il rapporto contributi pubblici/valore della produzione. I contributi pubblici ricomprendono sia i trasferimenti di natura corrente e in conto capitale, sia i corrispettivi per forniture di beni e servizi alla pubblica amministrazione. Nel valore della produzione sono calcolati anche i ricavi derivanti dallo svolgimento dell'attività commerciale (vendita di beni o fornitura di servizi). A tale scopo, va evidenziata un'apposita sezione della nota integrativa al bilancio l'incidenza dei trasferimenti pubblici sul valore della produzione nell'ultimo triennio (Cfr. ancora Anac, FAQ in materia di trasparenza sull'applicazione del d.lgs. n. 33/2013 come modificato dal d.lgs. 97/2016)

⁷⁶ La fonte principale da tenere in considerazione per la valutazione in ordine all'integrazione del requisito è lo statuto/atto costitutivo della fondazione; cfr. di nuovo Anac, FAQ in materia di trasparenza sull'applicazione del d.lgs. n. 33/2013 come modificato dal d.lgs. 97/2016. In proposito si veda anche del. Anac 1134/2017, ove si precisa che il requisito va interpretato nel senso che è necessario che tutti i componenti dell'organo di indirizzo o tutti i componenti dell'organo di amministrazione dell'ente siano nominati o designati da pubbliche amministrazioni. Affinché il requisito sia integrato, deve quindi ritenersi che sia sufficiente l'attribuzione alla pubblica amministrazione del potere di designazione di tutti i componenti di uno dei due organi. La dizione letterale ("da parte di pubbliche amministrazioni" al plurale) fa ritenere che la fattispecie sia integrata anche nel caso in cui la designazione competa a più di un'amministrazione pubblica. Per organi di indirizzo devono intendersi gli organi che, pur non espressione di rappresentanza politica, sono titolari di poteri di indirizzo generale con riferimento all'organizzazione e all'attività dell'ente cui sono preposti, della quale definiscono gli obiettivi e i programmi da attuare, verificando la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti. Per organo di amministrazione deve intendersi quello deputato all'amministrazione dell'ente, competente ad adottare i principali atti di gestione.

⁷⁷ La necessità che i tre requisiti debbano ricorrere cumulativamente è confermata dall'Anac (del. 1134/2017).

190/2012⁷⁸, ed è inoltre chiamata a nominare il soggetto responsabile della prevenzione della corruzione⁷⁹.

Le FP che invece non integrano tutti e tre i requisiti fissati dal co. 2 dell'art. 2-*bis* del d.lgs. 33/2013 non sono direttamente tenute ad applicare misure organizzative per la prevenzione della corruzione.

Ove però queste ricadano tra quelle considerate dal successivo co. 3 (dell'art. 2-*bis* del d.lgs. 33/2013), e quindi qualora abbiano un bilancio superiore a 500mila euro e, nel contempo, esercitino funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici o, comunque, secondo quanto ritenuto dall'Anac, attività di pubblico interesse⁸⁰, ricorre l'interesse generale alla prevenzione della corruzione; di modo che le amministrazioni pubbliche coinvolte in tali FP devono comunque promuovere l'adozione del modello di organizzazione e gestione ex d.lgs. 231/2001 e, con specifico riguardo all'attività di pubblico interesse, l'adozione di protocolli di legalità contenenti misure di prevenzione della corruzione necessarie ad assicurare la correttezza dell'attività svolta⁸¹

Considerazioni analoghe valgono con riguardo agli obblighi in materia trasparenza di cui al d.lgs. 33/2013.

Anche in tal caso, infatti, occorre distinguere tra:

- FP che soddisfano tutti e tre i requisiti di cui al co. 2 dell'art. 2-*bis* (bilancio superiore a 500.000 euro; finanziamento maggioritario per almeno due esercizi consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni; designazione da parte delle pubbliche amministrazioni della totalità dei titolari o componenti dell'organo di amministrazione o di indirizzo), le quali sono soggette alla medesima disciplina dettata in materia per le pubbliche amministrazioni, *"in quanto compatibile"*; tali FP dovranno quindi adottare, in apposita sezione del documento integrativo del "modello 231" o, in assenza di questo, del documento contenente le misure di prevenzione della corruzione, le misure di trasparenza, attribuendo al Responsabile della prevenzione della corruzione anche le funzioni di responsabile della trasparenza, assicurando l'esercizio dell'accesso civico generalizzato e istituendo nel proprio sito web una sezione denominata amministrazione trasparente⁸²;
- FP che invece ricadono nell'insieme definito dal successivo co. 3 (*"fondazioni [...] con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici"*), per le quali *"la medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinate dal diritto nazionale o dell'Unione europea"* (quindi non anche ai dati relativi

⁷⁸ Si tratta delle misure indicate dalla del. Anac 1134/2017, ai §§ 3.1.1. e 3.1.2. (in quanto richiamati, per le fondazioni, dai successivi §§ 3.2.1. e 3.2.2.).

⁷⁹ Il quale cumulerà anche le funzioni di responsabile trasparenza, assumendo il ruolo di Responsabile per la prevenzione della corruzione e della trasparenza.

⁸⁰ Nozione nella quale, secondo l'Anac (cfr. 1134/2017, § 2.4.) vanno ricomprese, a titolo esemplificativo, oltre alle attività elencate al co. 3 dell'art. 2-*bis*, d.lgs. 33/2013, quelle che consentono alle pubbliche amministrazioni di mantenere e acquistare partecipazioni societarie elencate all'art. 4 del TUSP.

⁸¹ Cfr. ancora la del. Anac 1134/2017 (§ 3.4.1.).

⁸² Cfr. del. Anac n. 1134/2017, § 3.2.2., che per la specifica indicazione degli obblighi di trasparenza rinvia ai §§ 3.1.3. e 3.1.4.

all'organizzazione): si tratta degli obblighi indicati nell'Allegato 1 delle Linee guida Anac adottate con del. 1134/2017⁸³.

Quanto sin qui esposto vale anche per le FP inserite dall'Istat nell'elenco di cui alla L. 196/2009, posto che l'inclusione tra le amministrazioni pubbliche di cui all'elenco predetto non ne implica la qualificazione in termini di "amministrazioni pubbliche" ai sensi e per gli effetti del d.lgs. 33/2013 (il quale definisce le "amministrazioni pubbliche" – all'art. 1, co. 2-*bis* – mediante rinvio all'elenco di cui all'art. 1, co. 2, d.lgs. 165/2001, cui le FP si è visto essere estranee) e, di riflesso, ai sensi e per gli effetti della L. 190/2012.

Le FP sono inoltre tenute – ai sensi dell'art. 1, co. 125 della L. 124/2017 (espressamente destinato, tra l'altro, alle fondazioni) - a pubblicare sul proprio sito internet (o in analogo portale digitale) entro il 30 giugno di ogni anno, le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o altra natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, che siano stati effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente da amministrazioni pubbliche di cui al d.lgs. 165/2001 e dai soggetti di cui all'art. 2-*bis* del d.lgs. 33/2013.

In materia di trasparenza, occorre altresì ricordare – anche se non sono posti a carico delle fondazioni – gli obblighi imposti dall'art. 22 del d.lgs. n. 33/2013 in relazione agli enti finanziati, costituiti o vigilati da pubbliche amministrazioni⁸⁴.

VI.8. Quanto al d.lgs. 39/2013 (inconferibilità e incompatibilità)

Con riferimento al d.lgs. 39/2013 (recante "*Disposizioni in materia di inconferibilità e incompatibilità di incarichi presso le pubbliche amministrazioni e presso gli enti privati in controllo pubblico, a norma dell'articolo 1, commi 49 e 50 della legge 6 novembre 2012, n. 190*"), va verificata l'eventuale riconducibilità della specifica FP alla categoria di ente di diritto privato in controllo pubblico (di cui all'art. 1, co. 2, lett. c) ovvero a quella di ente di diritto privato regolato o finanziato (di cui all'art. 1, co. 2, lett. d), al fine di appurare, di riflesso, l'eventuale integrazione di fattispecie di inconferibilità o incompatibilità di incarichi presso detti enti o a soggetti provenienti da detti enti.

In relazione alla prima delle due categorie (al cui *genus* appartengono - ex art. 1, co. 2, lett. c) del d.lgs. 39/2013 - "*le società e gli altri enti di diritto privato che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici, sottoposti a controllo ai sensi dell'articolo 2359 c.c. da parte di amministrazioni pubbliche, oppure gli enti nei quali siano*

⁸³ Con specifico riferimento alle ex Ipab che abbiano deliberato la propria trasformazione in enti privati, l'Anac ritiene che formi oggetto degli obblighi di trasparenza l'attività svolta in regime di accreditamento (in quanto svolta nel quadro della programmazione sanitaria nazionale) ma non anche l'attività in regime di autorizzazione, perché solo "regolata" (cfr. del. Anac n. 1134/2017, § 3.4.3.)

⁸⁴ In base alla norma citata, ciascuna pubblica amministrazione aggiorna annualmente "*l'elenco degli enti di diritto privato, comunque denominati, in controllo dell'amministrazione, con l'indicazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate. Ai fini delle presenti disposizioni sono enti di diritto privato in controllo pubblico gli enti di diritto privato sottoposti a controllo da parte di amministrazioni pubbliche, oppure gli enti costituiti o vigilati da pubbliche amministrazioni nei quali siano a queste riconosciuti, anche in assenza di partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici e dei componenti degli organi*".

riconosciuti alle pubbliche amministrazioni, anche in assenza di una partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici o dei componenti degli organi”⁸⁵), può ritenersi che:

- verosimilmente, qualunque FP è tale da soddisfare il requisito funzionale richiesto dalla norma (stante la già rilevata necessaria riconducibilità dell’attività svolta ai fini istituzionali della pubblica amministrazione);
- quanto al requisito attinente il sistema di *governance*, nelle fondazioni di tipo tradizionale, non caratterizzate dall’elemento partecipativo, sarà necessario riscontrare il potere di nomina (o designazione) degli organi in capo all’amministrazione pubblica, in misura tale da consentire *“di esercitare un potere di ingerenza sull’attività con carattere di continuità ovvero un’influenza dominante sulle decisioni dell’ente”⁸⁶*; mentre nelle fondazioni di partecipazione, anche a prescindere dal potere di nomina (o designazione) degli organi, potrà affermarsi l’integrazione della fattispecie anche al ricorrere di elementi (ricavabili dalla legge, dallo statuto o da eventuali accordi tra partecipanti) che implicino il controllo c.d. “societario” di cui all’art. 2359 cod. civ.

Le FP che non rientrino nella categoria degli enti di diritto privato in controllo pubblico potranno essere classificate, in via residuale, come enti di diritto privato regolati o finanziati⁸⁷ a condizione che almeno uno degli elementi richiesti a tal fine dalla legge (in via alternativa⁸⁸) risulti integrato (il che è scontato nelle FP di partecipazione, con riferimento ovviamente alla partecipazione quantomeno minoritaria)⁸⁹. La questione,

⁸⁵ Come precisato nella Relazione illustrativa al d.lgs. 39/2013, la “definizione [di ente di diritto privato in controllo pubblico] è estesa a tutte le tipologie di soggetti privati che si debbono considerare in controllo pubblico: le società di capitali ma anche le fondazioni e associazioni nelle quali le amministrazioni pubbliche abbiano un controllo effettivo, per titolarità della maggioranza delle azioni o per il riconoscimento, anche in caso di posizioni di minoranza, di poteri di influire fortemente sull’attività dell’ente, quali soprattutto i poteri di nomina degli amministratori. Una definizione ampia riporta nell’ambito delle limitazioni alla conferibilità e alla compatibilità degli incarichi una serie di soggetti formalmente privati ma sostanzialmente pubblici, la cui azione deve, quando svolgono funzioni pubbliche o attività di interesse pubblico, essere ispirata agli stessi principi di imparzialità che si applicano alle amministrazioni e agli enti pubblici”.

⁸⁶ In questi termini la determina dell’Anac n. 8/2015.

⁸⁷ Per enti di diritto privato regolati o finanziati, il d.lgs. 39/2013 intende le società e gli altri enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica), nei confronti dei quali l’amministrazione che conferisce l’incarico:

- svolga funzioni di regolazione dell’attività principale che comportino, anche attraverso il rilascio di autorizzazioni o concessioni, l’esercizio continuativo di poteri di vigilanza, di controllo o di certificazione;
- abbia una partecipazione anche solo minoritaria nel capitale;
- finanzi le attività attraverso rapporti convenzionali, quali contratti pubblici, contratti di servizio pubblico e di concessione di beni pubblici.

⁸⁸ Secondo l’Anac, infatti, ai fini dell’integrazione della nozione di “enti di diritto privato regolati o finanziati”, è sufficiente la presenza di uno solo dei tre requisiti previsti dall’art. 1 co. 2 lett. d) del d.lgs. 39/2013: regolazione o partecipazione azionaria o finanziamento da parte della pubblica amministrazione conferente.

⁸⁹ Sul punto, l’Anac, con delibera 1054/2020 (recante, tra l’altro, “Interpretazione della locuzione “enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione”), ha evidenziato che “non può affermarsi che la sussistenza di una partecipazione minoritaria o di un finanziamento di attività escluda tout court la possibilità di approfondire l’esame della fattispecie concreta in termini di rapporto tra soggetto finanziato e soggetto finanziatore, dal momento che un rapporto di finanziamento, sia anche minoritario o di attività, per essere rilevante deve essere tale da costituire un vincolo di parzialità e di dipendenza tra il soggetto finanziato e quello finanziatore, anche nel senso di capacità del secondo di influenzare le scelte del primo”; e, con riferimento al rapporto di finanziamento, primaria è “la necessità di identificare una capacità del soggetto pubblico finanziatore di influenzare l’autonomia del soggetto privato finanziato; capacità che non sembra possa ritenersi svincolata da un rapporto di finanziamento che abbia le caratteristiche della rilevanza economica e della stabilità/continuità temporale. Infatti, anche in relazione a detto rapporto di finanziamento, la ratio della disposizione in esame resta sempre quella di evitare che il soggetto al quale viene conferito l’incarico possa piegare l’interesse perseguito dall’amministrazione o dall’ente pubblico che quell’incarico gli ha conferito ad interessi propri (nel caso di attività professionale svolta in proprio) o agli interessi dell’ente di diritto privato dal quale proviene”.

peraltro, rileverà solo qualora si tratti di verificare la ricorrenza di inconfiribilità o incompatibilità riferite a incarichi conferiti dall'amministrazione finanziante o partecipante⁹⁰.

VI.9. Quanto al d.l. 293/1994 (prorogatio)

Richiede una particolare riflessione la questione relativa all'applicazione alle FP della disciplina dettata dal d.l. 293/1994 (conv., con mod., dalla L. 444/1994), che regola in modo peculiare la scadenza, la *prorogatio* e la ricostituzione degli "organi di amministrazione attiva, consultiva e di controllo dello Stato e degli enti pubblici, nonché delle persone giuridiche a prevalente partecipazione pubblica, quando alla nomina dei componenti di tali organi concorrono lo Stato o gli enti pubblici"⁹¹.

La lettera della disposizione pare circoscriverne la portata ai soli casi di "prevalente partecipazione pubblica", il che indurrebbe a escludere dal novero dei destinatari le FP di tipo tradizionale, rispetto alle quali il requisito in questione non è evidentemente ipotizzabile.

Va però tenuto presente che la finalità della disciplina in discorso è quella di scongiurare il protrarsi di un periodo di vacanza delle cariche amministrative, imponendo alle amministrazioni pubbliche titolari del potere di nomina di provvedere alla ricostituzione degli organi; tant'è che, a tal fine, viene sancita, in difetto, all'art. 6, co. 2, la responsabilità, anche penale, dei "titolari della competenza alla ricostituzione" e, nei casi in cui la nomina sia di competenza di un organo collegiale, dei relativi presidenti. Il fulcro sul quale ruota l'applicazione della normativa, di conseguenza, non è tanto la dimensione della partecipazione pubblica quanto piuttosto la competenza (pubblica) all'esercizio del potere di nomina.

Se così è, pare più coerente con la *ratio* della disciplina ritenere che questa debba trovare applicazione non solo nelle persone giuridiche caratterizzate da prevalente partecipazione pubblica, ma anche nei casi in cui, a prescindere da detta partecipazione, si riscontri una *prevalente partecipazione pubblica nella nomina* (o designazione) dei componenti degli organi, vale a dire allorché la nomina (o designazione) della *maggioranza dei componenti degli organi* sia rimessa a Stato o enti pubblici, a prescindere dall'entità della relativa partecipazione (e quindi anche nelle FP di tipo tradizionale che soddisfino tale requisito).

⁹⁰ Stante la definizione di enti di diritto privato regolati o finanziati (v. *sub* nota 87).

⁹¹ Il d.l. 293/1994 prevede:

- all'art. 2, che gli organi amministrativi delle persone giuridiche in questione svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti;
- all'art. 3 che gli organi amministrativi non ricostituiti nel termine di cui all'art. 2 sono prorogati per non più di 45 giorni, decorrenti dal giorno della scadenza del termine medesimo (co. 1); che nel periodo in cui sono prorogati, gli organi scaduti possono adottare esclusivamente gli atti di ordinaria amministrazione, nonché gli atti urgenti e indifferibili con indicazione specifica dei motivi di urgenza e indifferibilità (co. 2); che gli atti non rientranti tra quelli indicati nel co. 2 adottati nel periodo di proroga sono nulli (co. 3);
- all'art. 4 che entro il periodo di proroga gli organi amministrativi scaduti debbono essere ricostituiti (co. 1); e che nei casi in cui i titolari della competenza alla ricostituzione siano organi collegiali e questi non procedano alle nomine o alle designazioni ad essi spettanti almeno tre giorni prima della scadenza del termine di proroga, la relativa competenza è trasferita ai relativi presidenti, i quali debbono comunque esercitarla entro la scadenza del termine medesimo;
- all'art. 6 che, decorso il termine massimo di proroga senza che si sia provveduto alla loro ricostituzione, gli organi amministrativi decadono (co. 1); che tutti gli atti adottati dagli organi decaduti sono nulli (co.2); che i titolari della competenza alla ricostituzione e nei casi di cui all'art. 4, co. 2, i presidenti degli organi collegiali sono responsabili dei danni conseguenti alla decadenza determinata dalla loro condotta, fatta in ogni caso salva la responsabilità penale individuale nella condotta omissiva.

Merita peraltro sottolineare che, sempre ai fini dell'applicazione della speciale disciplina in materia di *prorogatio*, a rilevare è solo il concorso (nella nomina o designazione) di Stato e/o enti pubblici⁹², non essendo invece sufficiente il concorso, ancorché prevalente, di altre (differenti) amministrazioni pubbliche.

VI.10. Quanto all'art. 5, co. 9, d.l. 95/2012 (divieto conferimento incarichi a soggetti in quiescenza)

Considerazioni analoghe valgono con riferimento all'art. 5, co. 9 del d.l. 95/2012 (conv., con mod., dalla L. 135/2012), che vieta alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, d.lgs. 165/2001, nonché a quelle inserite nell'elenco Istat ai sensi dell'art. 1, co. 2, L. 196/2009, di conferire a soggetti già lavoratori privati o pubblici collocati in quiescenza *"incarichi dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo degli enti e società da esse controllati"*⁹³.

Indubbio che la nozione di "enti" fatta propria dalla norma è idonea a ricomprendere anche le fondazioni (come si deduce dall'ultimo periodo, riferito specificamente alle fondazioni lirico-sinfoniche), il divieto, di primo acchito, sembra configurabile rispetto alle FP di partecipazione (qualora la misura della partecipazione sia tale da attribuire il controllo della fondazione all'amministrazione che conferisce l'incarico) ma non anche in quelle tradizionali, stante la constatata difficoltà a riscontrare la ricorrenza del predetto controllo pubblico (quanto meno in termini civilistici).

Senonché, a una più attenta valutazione, deve considerarsi che il controllo pubblico è richiesto dalla disposizione non quale requisito in sé, bensì quale elemento in grado di assicurare all'amministrazione pubblica il potere di imporre o determinare la nomina (e, per questa via, influire sull'attività della fondazione). Di modo che pare più aderente allo spirito della norma ritenere che il divieto operi anche (a prescindere da una partecipazione di controllo) tutte le volte in cui l'amministrazione pubblica abbia il *controllo sulla nomina* o sulla designazione della maggioranza dei componenti dell'organo amministrativo, in forza di un'espressa attribuzione statutaria o di altra previsione normativa (così sostanzialmente integrando una fattispecie assimilabile a quella che il d.lgs. 39/2013 definisce "ente di diritto privato in controllo pubblico"⁹⁴).

⁹² Ivi incluse le Regioni, considerato che l'art. 9 del d.l. 293/1994 stabilisce che le disposizioni del decreto operano direttamente nei riguardi delle regioni a statuto ordinario fino a quando esse non abbiano adeguato i rispettivi ordinamenti ai principi generali ivi contenuti; e che entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del decreto, le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano provvedono ad adeguare i rispettivi statuti ai principi fondamentali ivi stabiliti (si veda ad es., per la Regione Sicilia, la L.R. n. 22/1995).

⁹³ Questo il testo integrale dell'art. 5, co. 9: *"È fatto divieto alle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2011, nonché alle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 [...] di attribuire incarichi di studio e di consulenza a soggetti già lavoratori privati o pubblici collocati in quiescenza. Alle suddette amministrazioni è altresì fatto divieto di conferire ai medesimi soggetti incarichi dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo delle amministrazioni di cui al primo periodo e degli enti e società da esse controllati, ad eccezione dei componenti delle giunte degli enti territoriali e dei componenti o titolari degli organi elettivi degli enti di cui all'articolo 2, comma 2-bis, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito con modificazioni, dalla legge 30 ottobre 2013, n. 125. Gli incarichi, le cariche e le collaborazioni di cui ai periodi precedenti sono comunque consentiti a titolo gratuito. Per i soli incarichi dirigenziali e direttivi, ferma restando la gratuità, la durata non può essere superiore a un anno, non prorogabile né rinnovabile, presso ciascuna amministrazione. [...] Per le fondazioni lirico-sinfoniche di cui al decreto legislativo 29 giugno 1996, n. 367, e di cui alla legge 11 novembre 2003, n. 310, il divieto di conferimento di incarichi si applica ai soggetti di cui al presente comma al raggiungimento del settantesimo anno di età"*.

⁹⁴ Sulla quale v. sopra, al punto 8 del presente paragrafo.

Ovviamente, qualora la FP rientri tra le amministrazioni pubbliche individuate dall'Istat ai sensi dell'art. 1, co. 2, L. 196/2009, sarà a sua volta tenuta all'osservanza del vincolo in questione con riguardo al conferimento, ad essa imputabile, di incarichi e cariche.

VI.11. Quanto all'art. 6 del d.l. 78/2010

Le FP, nella misura in cui ricevano contributi a carico delle finanze pubbliche (da intendersi in senso stretto, secondo la nozione sopra precisata⁹⁵), sono soggette alla norma di finanza pubblica dettata dal co. 2 dell'art. 6, d.l. 78/2010 (conv., con mod., dalla L. 122/2010)⁹⁶, il quale dispone che *“A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto la partecipazione agli organi collegiali, anche di amministrazione, degli enti, che comunque ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, nonché la titolarità di organi dei predetti enti è onorifica; essa può dar luogo esclusivamente al rimborso delle spese sostenute ove previsto dalla normativa vigente; qualora siano già previsti i gettoni di presenza non possono superare l'importo di 30 euro a seduta giornaliera”*⁹⁷.

La norma merita di essere sottolineata, in quanto detta un regime sanzionatorio particolarmente rigoroso, che prevede, in caso di violazione, l'insorgere della responsabilità erariale, la nullità degli atti adottati dagli organi in questione e l'impossibilità per la FP di ricevere, in via diretta o indiretta, contributi o utilità a carico delle pubbliche finanze.

Peraltro, restano sottratte dal raggio applicativo della norma, per sua espressa previsione, le fondazioni di ricerca e, deve ritenersi, quelle rientranti nel perimetro degli ETS⁹⁸ (considerato che l'art. 6, co. 2, esclude anche *“le ONLUS”*)⁹⁹.

Le FP sono pure potenzialmente soggette a quanto disposto, dallo stesso art. 6, d.l. 78/2010, al successivo co. 5, in forza del quale *“tutti gli enti pubblici, anche economici, e gli organismi pubblici, anche con personalità giuridica di diritto privato, provvedono all'adeguamento dei rispettivi statuti al fine di assicurare che, a decorrere dal primo rinnovo successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, gli organi di amministrazione e quelli di controllo, ove non già costituiti in forma monocratica, nonché il collegio dei revisori, siano costituiti da un numero non superiore, rispettivamente, a cinque e a tre componenti”*.

Anche per il co. 5 dell'art. 6 del d.l. 78/2010 la risposta sanzionatoria in caso di inosservanza è severa: la

⁹⁵ Cfr. al precedente paragrafo IV, punto 2, ove si è anticipato che la nozione di contributo a carico delle finanze pubbliche non include né il conferimento della dotazione iniziale né erogazioni a titolo di corrispettivo, che dunque non rilevano ai fini dell'applicazione della norma in questione. Si veda anche oltre, al paragrafo XII, punto 4.

⁹⁶ L'applicabilità della norma alle fondazioni è riconosciuta da Corte conti, sez. contr. Veneto, 321/2016/PAR.

⁹⁷ L'art. 35, co. 2-bis del d.l. 5/2012 (conv. con mod. dalla L. 35/2012), con norma di interpretazione autentica, ha disposto che il co. 2 dell'art. 6, d.l. 78/2010 si interpreta nel senso che il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali e della titolarità di organi degli enti che comunque ricevono contributi a carico della finanza pubblica è previsto per gli organi diversi dai collegi dei revisori dei conti e sindacali e dai revisori dei conti.

⁹⁸ La fattispecie di FP che sia anche ETS ha comunque carattere residuale, per quanto si è già evidenziato sopra, al paragrafo V, punto 1.

⁹⁹ Sono estranee anche le fondazioni appositamente costituite ai sensi dell'art. 27, co. 1 del d.l. 13/2023 (conv. in L. 41/2023), *“Al fine di promuovere il miglior coordinamento nella realizzazione degli interventi di competenza del Ministero dell'università e della ricerca relativi alla Missione 4, Componente 2, del PNRR, nonché del relativo PNC”*. Per dette fondazioni infatti, la corresponsione di un compenso ai relativi organi è implicitamente ammesso dall'ultimo periodo dell'art. 27 cit. (a mente del quale *“I relativi compensi sono integralmente a carico dei soggetti di cui al primo periodo e non comportano nuovi o ulteriori oneri per la finanza pubblica”*) e dal decreto del Ministro dell'Università e della ricerca emanato in data 12 ottobre 2023 (prot. n. 1426/2023) in attuazione della predetta disposizione legislativa.

mancata adozione dei provvedimenti di adeguamento statutario o di organizzazione ai fini del rispetto del co. 6 (secondo quanto disposto dall'ultimo periodo) determina responsabilità erariale e tutti gli atti adottati dagli organi degli enti e degli organismi pubblici interessati sono nulli.

Affinché le FP siano tenute all'osservanza del co. 5 è però imprescindibile il riscontro di una qualche forma di controllo su di essa da parte di una o più amministrazioni pubbliche. Diversamente, risulterebbe arduo ricondurre la FP alla categoria degli "*organismi pubblici, anche con personalità giuridica di diritto privato*" considerata dalla norma; locuzione che, nell'affermare la prevalenza della sostanza (pubblica) sulla forma (privata) dell'organismo sembra postulare che l'amministrazione pubblica sia in grado di imporre le proprie scelte alla FP.

Del resto, in assenza di controllo, l'amministrazione pubblica non avrebbe il potere imporre gli adeguamenti statutari necessari a conformare la struttura della FP a quanto prescritto dal co. 5 cit., e quindi mancherebbe il presupposto per addebitare alla amministrazione pubblica la sanzione prevista in caso di inadempimento.

Il vincolo di cui al co. 5, comunque, non si applica (sempreché si tratti di incarichi di cui sia comprovata la gratuità) alle FP costituite con finalità di gestione di beni del patrimonio Unesco che ricadono nel territorio di più province e, più in generale, a quelle riconducibili alle coordinate delle "*istituzioni culturali*"¹⁰⁰; nozione, quest'ultima, che – in assenza di definizione di carattere generale e onnicomprensivo che ne connoti in modo univoco requisiti soggettivi e ambito di attività – può ritenersi comprensiva (secondo quanto può essere ricavato dagli indici ricorrenti rinvenibili nelle norme concernenti la materia¹⁰¹) di centri di studio, sedi di approfondimento scientifico e di promozione culturale, di conservazione e di valorizzazione di beni culturali (dotazioni librerie, artistiche e museali), nonché di centri erogatori di servizi culturali che svolgono attività senza finalità di lucro (non di rado sostenuti con risorse pubbliche, al fine di assicurare loro la possibilità di operare secondo i principi, costituzionalmente riconosciuti, di autonomia e libertà scientifica).

VI.12. Quanto al d.lgs. 118/2011

Le FP sono suscettibili di essere ricomprese tra le componenti del Gruppo Amministrazione Pubblica, *sub specie* di enti strumentali della regione o dell'ente locale capogruppo, al ricorrere delle condizioni indicate all'art. 11-ter del d.lgs. 118/2011¹⁰²; con la precisazione che, mentre la FP di partecipazione si presta potenzialmente a essere classificata, a seconda delle circostanze, tra gli enti strumentali controllati di cui al

¹⁰⁰ Art. 1, co. 420, L. 147/2013, come modificato dall'art. 24, co. 3-*quinquies*, d.l. 113/2016 (conv., con mod. dalla L. 160/2016: "*Al fine di favorire l'intervento congiunto di soggetti pubblici e privati, con la maggioranza in ogni caso costituita da membri designati dai fondatori pubblici, il limite massimo di cinque componenti degli organi di amministrazione, previsto dall'articolo 6, comma 5, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, non si applica alle istituzioni culturali, nonché alle associazioni e alle fondazioni costituite con finalità di gestione di beni del patrimonio mondiale dell'umanità (UNESCO), che ricadono nel territorio di più province, che comprovino la gratuità dei relativi incarichi*").

¹⁰¹ A titolo di esempio, l'art. 10, co. 1, d.lgs. 460/1997 ("*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*"); il DPCM 28 luglio 2016 (concernente i criteri di riparto della quota del cinque per mille dell'Irpef destinata al sostegno dei beni culturali); l'art. 1, decreto Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo 7 maggio 2002 ("*Individuazione dei casi in cui il riconoscimento delle persone giuridiche che operano nelle materie di competenza del Ministero per i beni e le attività culturali è subordinato a preventivo parere, ai sensi dell'art. 1, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361*"); l'art. 101 del d.lgs. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio ("*Istituti e luoghi della cultura*"), la L. 534/1997 ("*Nuove norme per l'erogazione di contributi statali alle istituzioni culturali*"), le lett. d), f) e i) dell'art. 5, co. 1 del CTS.

¹⁰² In tal senso, espressamente, il Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. 118/2011); nonché Corte di conti, sez. contr. Lombardia, 157/2020/PAR.

co. 1¹⁰³ ovvero tra quelli partecipati di cui al co. 2¹⁰⁴, la FP tradizionale può trovare collocazione esclusivamente tra enti strumentali controllati di cui al co. 1 (in difetto restando estranea al Gruppo Amministrazione Pubblica, non potendo integrare il requisito richiesto dal co. 2 per risultare ente strumentale partecipato, vale a dire la partecipazione della regione o dell'ente locale)¹⁰⁵.

Le FP incluse nel Gruppo Amministrazione Pubblica saranno poi considerate ai fini della redazione del bilancio consolidato dell'amministrazione regionale o locale capogruppo sulla base delle prescrizioni fornite dall'Allegato 4/4 al d.lgs. 118/2011 (recante "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato")¹⁰⁶ a meno che il bilancio della FP sia irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo¹⁰⁷.

VII. Limiti al sostegno finanziario pubblico

Come si è detto¹⁰⁸, l'estraneità delle FP dalla portata applicativa del TUSP implica la sottrazione delle medesime al divieto di soccorso finanziario pubblico che il relativo art. 14, co. 5 sancisce con riguardo alle società partecipate da amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 3, L. 196/2009, salvo ovviamente il caso in cui la FP sia riconducibile all'insieme di dette amministrazioni¹⁰⁹.

Cionondimeno, si ritiene che non sia consentito all'amministrazione pubblica di assicurare forme indiscriminate di sostegno finanziario alla FP, men che meno allorché si configuri sostanzialmente come un intervento di ripianamento perdite (ontologicamente incompatibile rispetto all'ente fondazione).

Non è in discussione l'ammissibilità di erogazioni da parte di amministrazioni fondatrici e/o partecipanti,

¹⁰³ Ai sensi dell'art. 11-ter, co. 1 del d.lgs. 118/2011, "Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
- b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
- c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;
- e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante".

¹⁰⁴ Ai sensi dell'art. 11-ter, co. 2 del d.lgs. 118/2011, "Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1".

¹⁰⁵ Con riferimento alle fondazioni ex Ipab (derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del DPCM 16 febbraio 1990 e del d.lgs. n. 207/2001), la Commissione Arconet (nella seduta del 17 luglio 2019 e in riscontro a un quesito dell'ANCI) ha rilevato che, in forza dell'art. 11-sexies del D.L. 135/2018 (conv. in L. 12/2019), "la nomina degli amministratori da parte della Pubblica Amministrazione di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza e non si configura, quindi, come mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo dell'ente pubblico" in forza di tale elemento (potendo il controllo peraltro essere affermato ove ricorra almeno una delle ulteriori condizioni previste per la relativa sussistenza).

¹⁰⁶ In particolare al relativo paragrafo 3.

¹⁰⁷ Per il concetto di irrilevanza si rinvia al citato Allegato 4/4 del d.lgs. n. 188/2011.

¹⁰⁸ Cfr. sopra, al paragrafo VI, punto 4.

¹⁰⁹ In merito, si rinvia al paragrafo VI, punto 1.

finalizzate alla conservazione o all'incremento del patrimonio destinato allo svolgimento dell'attività istituzionale della FP¹¹⁰.

Allo stesso modo, la FP (al fine di raggiungere lo scopo per il quale è costituita) può intraprendere attività nel cui ambito può concludere specifici accordi con soggetti privati o pubblici, i quali, in relazione ai servizi richiesti (e dunque in un quadro contrattuale) o alla particolare importanza dell'attività svolta dalla FP (e pertanto secondo uno schema convenzionale), possono erogare, rispettivamente, corrispettivi per i servizi ricevuti e contributi a destinazione vincolata¹¹¹.

È del pari consentito, in relazione allo svolgimento di una particolare attività da parte della FP, rientrante fra le competenze delle amministrazioni fondatrici e/o partecipanti, che queste ultime si accollino specifiche spese, anche attinenti alla ordinaria gestione, purché finalizzate allo svolgimento di un particolare servizio, direttamente riconducibile agli interessi delle amministrazioni stesse. Il rapporto richiede però di essere regolamentato in via preventiva, prima dello svolgimento del servizio (e non quindi *ex post*, essendo questo l'elemento decisivo e discriminante), in relazione ai costi preventivati risultanti dal piano finanziario, che necessariamente deve essere adottato al fine di calibrare le possibilità operative della FP e preservare il patrimonio¹¹².

All'opposto, non è ammissibile una contribuzione "a regime" occorrente a colmare le perdite a cui la fondazione vada incontro e a garantirne l'equilibrio economico-finanziario, altrimenti non salvaguardabile: l'amministrazione pubblica non può, cioè, accollarsi l'onere di ripianare, di anno in anno, le perdite gestionali della fondazione mediante la previsione di un generico contributo annuale; e neppure può farlo occasionalmente.

Il concetto di perdita gestionale da ripianare è infatti senz'altro estraneo, a priori, alla nozione di fondazione tradizionale¹¹³, in ragione di una struttura che è ontologicamente diversa da quella societaria (trattandosi di ente il cui elemento costitutivo essenziale è l'esistenza di un patrimonio destinato alla soddisfazione dello scopo per il quale la fondazione è stata costituita e non, invece, la partecipazione di più soggetti) con conseguente impossibilità di concepirne la ricapitalizzazione¹¹⁴.

Ma a tale conclusione non sfuggono neppure le fondazioni di partecipazione.

Pur trattandosi di modello organizzativo peculiare, che rappresenta una sintesi tra l'elemento personale, proprio delle associazioni, e quello patrimoniale, caratteristico delle fondazioni¹¹⁵, resta che – attesa la tipicità delle persone giuridiche disciplinate dal codice civile – non configura un *tertium genus*, trattandosi pur sempre di ente connotato dalla prevalenza dell'elemento patrimoniale, il cui atto di fondazione, in conformità all'ampia autonomia negoziale riconosciuto agli originari fondatori nella predisposizione del regolamento negoziale, contiene una serie di previsioni volte a disciplinare la partecipazione di più

¹¹⁰ In tal senso, Corte conti, sez. contr. Lombardia, 28 gennaio 2009, n. 10.

¹¹¹ I corrispettivi per l'erogazione dei servizi, così come i contributi, entrano nel patrimonio della FP e devono essere utilizzati nell'ambito dell'ordinaria attività della stessa; cfr. Corte conti, sez. contr. Piemonte, 24/PAR/2012

¹¹² Cfr., ancora, Corte conti, sez. contr. Piemonte, 24/PAR/2012, ove si osserva doversi considerare che, nel caso in cui l'amministrazione pubblica erogasse direttamente quel particolare servizio, allora dovrebbe sostenerne i costi; e si precisa che la determinazione dell'ammontare del contributo riferito alle spese di gestione spetta all'amministrazione pubblica e alla fondazione, deve essere stabilito nella convenzione che disciplina i rapporti fra le parti e deve essere commisurato al servizio reso in concreto.

¹¹³ Corte conti, sez. contr. Lombardia, del. 121/2015; Corte conti, sez. contr. Piemonte, 378/2013/PAR.

¹¹⁴ Corte conti, sez. contr. Abruzzo, del. 5/2017/PAR.

¹¹⁵ Corte conti, sez. contr. Lazio, del. 151/2013/PAR; Corte conti, sez. contr. Basilicata, 52/2017/PAR.

soggetti¹¹⁶. Il che è confermato dal fatto che tali modalità di partecipazione sono fondate sull'originaria previsione dell'atto costitutivo o dello statuto e non sulla partecipazione al patrimonio dell'ente, non suddiviso in partecipazioni come quello delle strutture societarie¹¹⁷.

La FP (di partecipazione o meno), insomma, deve essere costituita con un patrimonio sufficiente al suo scopo e le perdite devono essere assorbite dal suo patrimonio, diversamente imponendosi l'alternativa tra estinzione e trasformazione¹¹⁸: se nell'ambito della gestione ordinaria si registra una perdita, alla stessa deve far fronte la FP con il suo patrimonio; se questo risulta insufficiente (ossia, se le risorse proprie della FP non permettono di sostenere le spese ordinarie) la FP, ai sensi delle norme civilistiche, si estingue e il patrimonio residuo è trasferito a enti con analoga finalità, salvo l'autorità competente provveda alla trasformazione in altro ente.

Non c'è quindi spazio per un intervento *ex post* dell'amministrazione pubblica, la quale non può farsi carico, né in via occasionale né tantomeno in via sistematica, del ripianamento delle perdite della FP. Diversamente, del resto, la fondazione vedrebbe snaturate le proprie caratteristiche essenziali per tradursi, sostanzialmente, nell'utilizzo di un generico schermo privatistico finalizzato all'esercizio di funzioni pubbliche svincolate dall'applicazione dello specifico regime ad esse connesso¹¹⁹; con ciò perdendo la natura di organismo privato autonomo, e finendo per essere ricondotta al paradigma dell'organismo strumentale dell'ente¹²⁰, con possibili riflessi sulla responsabilità verso terzi delle amministrazioni pubbliche che hanno reiteratamente investito risorse pubbliche pur di mantenere in piedi la fondazione¹²¹.

VIII. Lo spazio della giurisdizione contabile – Cenni

Per la responsabilità degli amministratori delle FP (in quanto fondazioni di diritto privato) si applica l'art. 18, cod. civ. (in combinato disposto con il successivo art. 25), a mente del quale gli amministratori sono responsabili verso la fondazione secondo le regole del mandato; mentre, in caso di FP di partecipazione, dovrebbe potersi invocare l'art. 22 cod. civ. (che detta l'azione di responsabilità contro gli amministratori delle associazioni, e che pare applicabile in via analogica in ragione dell'elemento personale che caratterizza

¹¹⁶ Corte conti, sez. contr. Lombardia, del. 363/2013/PAR.

¹¹⁷ Corte conti, sez. contr. Abruzzo, del. 5/2017/PAR.

¹¹⁸ Corte conti, sez. contr. Veneto, del. n. 130/2020/PAR/Noale (VE), sottolinea che "La "sufficienza" patrimoniale rispetto al soddisfacimento dello scopo prescelto, declinata nei termini di "adeguatezza" quale condizione per il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi dell'art. 1, comma 3, D.P.R. 361/2000, costituisce presupposto dell'esistenza stessa della fondazione, atteso che, ai sensi degli artt. 27 e 28 c.c., il suo venir meno determina l'insorgere dell'alternativa tra la dichiarazione di estinzione e l'obbligatoria trasformazione della fondazione da parte dell'autorità governativa. La possibilità per la fondazione di perseguire l'interesse (pubblico o privato) per il quale è stata istituita tramite il patrimonio a tale scopo assegnato, deve essere intesa, per rimanere nel paradigma normativo di riferimento, come autosufficienza patrimoniale ovvero, in termini economico-contabili, come capacità di agire economicamente garantendo, sulla base del patrimonio originariamente assegnato e per il tramite dell'attività esercitata, la copertura dei costi con i propri ricavi (cfr. Sezione controllo Lombardia n. 67/2010/PAR, n. 365/2011/PAR, e, più recentemente, n. 70/2017/PAR). Il rapporto finanziario tra ente locale e fondazione, quale strumento gestionale prescelto per l'esercizio di funzioni pubbliche, si deve esaurire nell'atto costitutivo del nuovo soggetto, salvo eventuali contributi, predeterminati da una specifica convenzione di servizio sulla base di un accertato e motivato interesse pubblico che [l'amministrazione pubblica] abbia il compito di soddisfare e fermo restando il rispetto della disciplina in materia di erogazioni di risorse pubbliche a favore dei privati".

¹¹⁹ Corte conti, sez. contr. Veneto, del. 130/2020/PAR/Noale (VE).

¹²⁰ Corte conti contr. Piemonte, del. 201/2017.

¹²¹ Corte conti contr. Piemonte, del. 133/2018.

la fattispecie).

Possono nondimeno prospettarsi profili di responsabilità erariale connessi alla violazione delle disposizioni vincolistiche sopra esaminate; mentre, in generale, per i danni arrecati al patrimonio della fondazione deve tendenzialmente escludersi la giurisdizione contabile, salvo il caso di FP *in house*. Solo con riguardo a queste ultime, infatti, è concettualmente ipotizzabile la giurisdizione contabile, non tanto in forza di un'applicazione analogica dell'art. 12, co. 1 del TUSP¹²², quanto, a prescindere, valorizzando la nota giurisprudenza della Cassazione secondo cui con riferimento agli organismi *in house*: -da un lato, non può configurarsi un rapporto di alterità rispetto all'amministrazione pubblica controllante, di modo che la distinzione tra patrimonio dell'amministrazione e patrimonio dell'organismo *in house* si può porre in termini di separazione patrimoniale, ma non anche di distinta titolarità¹²³; dall'altro, ricorre un rapporto di servizio qualificato con l'amministrazione pubblica¹²⁴.

A un risultato sostanzialmente equivalente perviene, peraltro, anche quell'orientamento contabile che, seppur restio ad estendere alle fondazioni, in chiave analogica, paradigmi (quale l'*in house*) in premessa considerati (da tale orientamento) propri delle sole società a partecipazione pubblica, ritiene sussistente la giurisdizione della Corte dei conti laddove si accerti che la fondazione gravita nell'orbita del settore pubblico, come può affermarsi ove la FP sia catalogabile come "*ente strumentale controllato*" ai sensi dell'art. 11-ter del d.lgs. 118/2011¹²⁵.

Per contro, la giurisdizione contabile in relazione alle FP andrebbe sempre e comunque negata laddove si ritenesse di concordare con quell'orientamento della Cassazione e del giudice contabile (del quale si è dato atto pur senza dividerlo¹²⁶) che considera inconciliabile la struttura dell'*in house* con l'ente fondazione; e che muovendo da tale premessa, sembra subordinare la giurisdizione erariale al caso in cui la fondazione sia titolare di poteri autoritativi e di vincoli strutturali con le amministrazioni pubbliche che partecipano al suo sostentamento e, dunque, solo nell'ipotesi di fondazione qualificabile (sulla base di un'indagine da condurre caso per caso) come amministrazione pubblica in senso stretto. Ipotesi la cui integrazione pare postulare la ricorrenza di fattispecie sostanzialmente assimilabile a quella delle c.d. società legali¹²⁷ e che quindi è difficilmente prospettabile rispetto a una FP¹²⁸.

¹²² Che per le società partecipate fa salva la giurisdizione della Corte dei conti per il danno erariale causato da amministratori e dipendenti delle società *in house*.

¹²³ Cfr. Cass., SS.UU., n. 26283/2013.

¹²⁴ Cfr. Cass., SS.UU., n. 567/2024.

¹²⁵ In tal senso, Corte conti, sez. giur. Lombardia, sent. n. 166/20204, secondo la quale, appunto, "*l'analisi in ordine all'individuazione della sussistenza della giurisdizione della Corte dei conti per i danni cagionati alle Fondazioni costituite con finanziamento pubblico non aventi scopo di lucro non può in primo luogo essere condotta sulla base dello schema ermeneutico utilizzato per dirimere le questioni di giurisdizione delle società partecipate da enti pubblici [rilevando per contro gli] indici che connotano l'organismo come "satellite" di un'amministrazione pubblica [che] sono da tempo legislativamente tipizzati e presentano peculiari connotazioni in funzione delle esigenze di volta in volta prevalenti [di modo che] assume rilievo la nozione di "ente strumentale" di cui all'art. 11 ter del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 [in presenza della cui integrazione] difetta[...] macroscopicamente [...] l'alterità tra il Comune e la Fondazione*".

¹²⁶ Cfr. sopra, al paragrafo IV, punto 4.

¹²⁷ Cfr. la già citata Corte dei conti, sez. giur. Lombardia, sent. 166/2024.

¹²⁸ Sempre secondo Corte dei conti, sez. giur. Lombardia, sent. 166/2024, nemmeno potrebbe invocarsi il consolidato l'orientamento che sottopone alla giurisdizione della Corte dei conti quelle condotte illecite di coloro che utilizzano l'erogazione di fondi pubblici per scopi diversi da quelli della loro originaria destinazione, in quanto riferito a fattispecie in cui si controverte di danni provocati da soggetti privati (persone giuridiche o fisiche) a pubbliche amministrazioni con le quali si trovano in rapporto di servizio di diritto o di fatto; e dunque ritenuto non pertinente nel caso in cui il danno per cui si agisce è sopportato da un soggetto privato e non da una pubblica amministrazione.

Anche rispetto alle FP è prospettabile la responsabilità erariale per il danno, patrimoniale o non patrimoniale, subito dalle amministrazioni fondatrici e/o partecipanti, ivi compreso il danno conseguente alla condotta dei rappresentanti delle amministrazioni pubbliche partecipanti o comunque dei titolari del potere di decidere per esse che, nell'esercizio dei propri diritti di fondatore o partecipante, abbiano con dolo o colpa grave pregiudicato il valore della partecipazione (pregiudizio considerato, quanto alle società a partecipazione pubblica, dall'art. 12, co. 2 del TUSP); con devoluzione alla Corte dei conti delle controversie aventi a oggetto tale danno, nei limiti della quota di partecipazione pubblica (similmente a quanto previsto, sempre per le società a partecipazione pubblica dall'ultimo periodo dell'art. 12, co. 1, cit.).

Tale conclusione, anche in tal caso, non è l'esito di un'operazione analogica volta ad applicare alle FP principi sanciti nell'ambito del TUSP (tanto più che tale operazione, come si è sopra accennato, non riscuote il consenso di parte della giurisprudenza contabile); bensì il riflesso di quell'elaborazione giurisprudenziale (maturata *ante* TUSP, prevalentemente in materia di società partecipate, ma valida in generale per tutti i casi in cui l'amministrazione pubblica ricorra a moduli privatistici) secondo la quale sussiste la giurisdizione della Corte dei conti quando l'azione di responsabilità trovi fondamento nel comportamento di chi, quale rappresentante dell'amministrazione partecipante o comunque titolare del potere di decidere per essa, abbia colpevolmente trascurato di esercitare i propri diritti, pregiudicando in tal modo il valore della partecipazione, ovvero in comportamenti tali da compromettere la ragione stessa della partecipazione dell'amministrazione pubblica, strumentale al perseguimento di finalità pubbliche e implicante l'impiego di risorse pubbliche, o da arrecare direttamente pregiudizio al suo patrimonio.

In via di estrema semplificazione, quindi, può prospettarsi la responsabilità erariale dei rappresentanti dell'amministrazione pubblica coinvolta in una FP (con giurisdizione della Corte dei conti), in caso di:

- omesso esercizio dell'azione *ex art. 18*, cod. civ. o *ex art. 22* cod. civ. nei confronti degli amministratori della FP¹²⁹;
- mancato esercizio del potere di revoca degli amministratori della FP¹³⁰;
- macroscopico abuso dello schema legale, ossia nel caso in cui la costituzione o partecipazione alla FP risulti manifestamente inutile o comunque non coerente con le finalità istituzionali dell'amministrazione o la cui attività sia estranea a quelle il cui esercizio sia consentito per il tramite della FP¹³¹;
- omessa pianificazione e controllo dell'attività della FP¹³²;

¹²⁹ Cfr. Cass., SS.UU., n. 13702/2004; Cass., SS.UU., n. 3692/2012; Corte conti, sez. giur. Lazio, sent. n. 1015/1999; Corte conti, sez. giur. Toscana, sent. n. 372/2008.

¹³⁰ Cfr. Corte conti, sez. giur. Valle d'Aosta, sent. n. 2/2009; Corte conti, sez. giur. Marche, sent. n. 22/2009.

¹³¹ Cfr. Corte conti, sez. giur. Valle d'Aosta, sent. n. 2/2009, riferita al caso in cui la FP si risolva nello schermo volto ad eludere inderogabili principi di diritto pubblico, domestico ed europeo, con conseguente censurabilità dinanzi alla Corte dei conti di tutti quei comportamenti manifestamente devianti che, contravvenendo a basilari norme giuridiche ovvero di buon senso, siano causa di un inaccettabile «sperpero» di pubbliche risorse o di altre voci di danno patrimonialmente valutabili. Si veda anche Corte conti, sez. giur. Friuli Venezia Giulia, sent. n. 98/2009; Corte conti, sez. giur. Umbria, sent. n. 354/2006.

¹³² Ipotesi che ben può essere integrata dal caso di FP che registra perdite reiterate e/o di amministrazione pubblica che provvedere all'inammissibile sostegno finanziario (si veda in merito quanto esposto al precedente paragrafo VII).

- nomina di amministratori privi di competenze¹³³;
- cessione della partecipazione nella FP o sua estinzione, ove la scelta risulti manifestamente irragionevole.

IX. Trasformazione da società partecipata a FP

Senz'altro legittima, sul piano strettamente formale, è l'operazione (che si registra sempre con maggior frequenza nella prassi) di trasformazione di società partecipate da amministrazioni pubbliche (dunque società di capitali, stante il limite imposto dall'art. 3, co. 1 del TUSP) in fondazioni (il più delle volte, FP di partecipazione), stante l'espresso disposto dell'art. 2500-*septies*, cod. civ., che contempla, per l'appunto, la trasformazione (eterogenea) di società di capitali in (tra l'altro) fondazioni¹³⁴.

Al riguardo, va considerato che l'art. 7, co. 7, lett. b) del TUSP, per il caso di "*trasformazione della società*", rinvia alle modalità di cui al co. 2 dello stesso art. 7 e, di conseguenza, alle previsioni dell'art. 5, co. 1 (in ordine agli oneri motivazionali¹³⁵).

Il dato letterale dell'art. 7, co. 7, lett. b) del TUSP non è però univoco, potendosi interpretare sia come riferito ai soli casi di trasformazione *in* società (e quindi non anche di trasformazione eterogenea di società in fondazione) sia, all'opposto, a tutte le trasformazioni *di* società (quindi purché l'ente oggetto di trasformazione abbia forma societaria). A favore della prima interpretazione milita il fatto che il TUSP mira a razionalizzare le partecipazioni societarie pubbliche e non in enti di altra natura¹³⁶; mentre a favore della seconda depone la generica formulazione della norma, riferita, come detto, alla "*trasformazione della società*", oltre al rilievo che il TUSP ha ad oggetto, tra l'altro, indicazioni per le amministrazioni pubbliche in ordine alla gestione di partecipazioni societarie (in quest'ottica, la trasformazione eterogenea in fondazione, in quanto atto di gestione della partecipazione in società da parte di una amministrazione pubblica, sarebbe suscettibile di ricadere, *in parte qua*, nel perimetro del TUSP).

A prescindere dall'interpretazione destinata a prevalere, è indubbio che - al di là del diverso ruolo che sono destinate ad assumere le amministrazioni pubbliche (da soci della società trasformanda a, eventualmente, componenti di organi della FP o titolari del potere di nomina di detti componenti) - è tutt'altro che scontato che le finalità già perseguite e le attività esercitate dalle amministrazioni pubbliche attraverso il modulo societario possano automaticamente "trasmigrare" in capo alla fondazione. E ciò per l'ovvia considerazione

¹³³ Corte conti, sez. giur. Toscana, sent. n. 267/2009.

¹³⁴ Il co. 4 dell'art. 2500-*septies* cod. civ. attribuisce alla deliberazione di trasformazione gli effetti dell'atto di fondazione, il che implica la necessità del susseguente riconoscimento per l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche (pubblicità richiesta ex art. 2500, co. 2, cod. civ.), salvo il caso di FP che siano ETS, per le quali vale quanto previsto dall'art. 22 del CTS.

¹³⁵ A norma dell'art. 5, co. 1 del TUSP, "*A eccezione dei casi in cui la costituzione di una società o l'acquisto di una partecipazione, anche attraverso aumento di capitale, avvenga in conformità a espresse previsioni legislative, l'atto deliberativo di costituzione di una società a partecipazione pubblica, anche nei casi di cui all'articolo 17, o di acquisto di partecipazioni, anche indirette, da parte di amministrazioni pubbliche in società già costituite deve essere analiticamente motivato con riferimento alla necessità della società per il perseguimento delle finalità istituzionali di cui all'articolo 4, evidenziando, altresì, le ragioni e le finalità che giustificano tale scelta, anche sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria, nonché di gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato. La motivazione deve anche dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa*".

¹³⁶ Arg. ex art. 18, co. 1, lett. b) della L. 124/2015 (contenente la delega al Governo in attuazione della quale è stato adottato il TUSP).

che la trasformazione in questione (in quanto eterogenea) implica la transizione a un ente diverso sotto il profilo causale, connotato da assenza di lucro.

Di modo che (in disparte la necessità di inevitabili adeguamenti sul piano statutario) l'amministrazione pubblica è comunque tenuta a verificare se l'esercizio di una determinata attività a mezzo di una fondazione, così come la costituzione e/o la partecipazione della medesima da parte di detta amministrazione pubblica (quale approdo della trasformazione) possano considerarsi consentiti, tenuto conto dei vincoli e delle regole sin qui esaminati, sul piano, anzitutto, della coerenza del modulo organizzativo prescelto rispetto alle finalità istituzionali dell'amministrazione, della compatibilità dell'attività sintetizzata nello scopo della fondazione rispetto alla (in parte diversa) cornice normativa, della idoneità della struttura del nuovo ente a legittimare il mantenimento dell'eventuale affidamento già in capo alla società trasformanda.

Si tratta, all'evidenza, di questioni che, per essere adeguatamente affrontate e risolte, richiedono comunque, da parte amministrazioni pubbliche socie della società trasformanda, un'adeguata motivazione a monte dell'operazione di trasformazione della società, apparendo di conseguenza ineludibile - a carico di dette amministrazioni pubbliche - l'assolvimento di oneri motivazionali sostanzialmente analoghi a quelli fissati dall'art. 5, co. 1 del TUSP; per tal via venendosi a evitare che l'operazione di trasformazione e, con essa, il ricorso allo strumento della fondazione, si risolvano nel veicolo per eludere i vincoli positivi sanciti dalla normativa in materia di società a partecipazione pubblica.

X. Estinzione e liquidazione

La più volte ricordata natura privatistica delle FP comporta l'applicazione dell'ordinaria disciplina codicistica anche per quel che concerne le fasi di estinzione e liquidazione.

L'art. 27 cod. civ. contempla espressamente l'ipotesi di estinzione della fondazione¹³⁷ in quanto persona giuridica, disponendo che, oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo e nello statuto, la fondazione si estingue quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile.

È da ritenere che la sopravvenuta insolvenza - qui intesa non nell'accezione di cui all'art. 1, co. 1, lett. a) del d.lgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza; d'ora innanzi anche "CCII"¹³⁸), bensì quale sopravvenuta insufficienza del patrimonio al pagamento integrale delle passività¹³⁹ - e l'impossibilità per l'amministrazione pubblica di riferimento di finanziare la fondazione comporti l'impossibilità di raggiungimento dello scopo con conseguente estinzione.

Peraltro, in base al successivo art. 28, nei casi in cui lo scopo è esaurito o è divenuto impossibile o di scarsa utilità, oppure il patrimonio è divenuto insufficiente, l'autorità governativa, anziché dichiarare estinta la fondazione, può provvedere alla sua trasformazione, allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore (trasformazione che però non è ammessa qualora i fatti che vi darebbero luogo siano considerati

¹³⁷ Per le associazioni invece la fase terminale è denominata "scioglimento", in virtù dell'elemento personalistico che ne connota la natura, con evidente riferimento alla dissoluzione del vincolo tra gli associati.

¹³⁸ Vale a dire come "lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

¹³⁹ Ai fini in questione, per la determinazione del patrimonio rilevano i criteri economici, dovendosi considerare il valore effettivo dei beni e non quello di iscrizione in bilancio.

nell'atto di fondazione come causa di estinzione della persona giuridica e di devoluzione dei beni a terze persone).

Appena comunicato il provvedimento dell'Autorità che dichiara l'estinzione della FP gli amministratori non possono compiere nuove operazioni. In caso di violazione del divieto assumono responsabilità personale e solidale (art. 29 cod.civ.).

Dichiarata l'estinzione, si procede alla liquidazione del patrimonio della FP secondo quanto previsto dagli artt. 11 e ss. delle disposizioni di attuazione del codice civile (art. 30, cod. civ.).

Di conseguenza, quando la FP è dichiarata estinta, il presidente del tribunale, su istanza degli amministratori, dei soci, dei creditori, del pubblico ministero o anche d'ufficio, nomina uno o più commissari liquidatori¹⁴⁰, salvo che l'atto costitutivo o lo statuto non preveda una diversa forma di nomina e a questa si proceda entro un mese dal provvedimento. È esplicitamente esclusa l'efficacia della preventiva designazione dei liquidatori nell'atto costitutivo o nello statuto. Possono essere nominati liquidatori anche gli amministratori uscenti. In ogni caso, la nomina fatta dall'assemblea o nelle forme previste nell'atto costitutivo o nello statuto deve essere comunicata immediatamente al presidente del tribunale (art. 11, disp. att.).

I liquidatori operano sotto la diretta sorveglianza del presidente del tribunale e si considerano a ogni effetto di legge pubblici ufficiali (art. 12 disp. att.). Possono essere sostituiti in ogni tempo dal presidente del tribunale con provvedimento non soggetto a reclamo.

Entro quindici giorni dalla comunicazione, i liquidatori devono procedere all'annotazione della loro nomina nel registro dove la FP è iscritta e richiedere la consegna dei beni e delle scritture agli amministratori (art. 13, disp. att.) i quali, già a decorrere dal momento in cui è stato loro comunicato il provvedimento dichiarativo dell'estinzione, non possono compiere nuove operazioni, pena la relativa responsabilità personale e solidale (art. 29 cod. civ.).

I liquidatori, se entro trenta giorni dalla nomina riconoscono che il patrimonio non è sufficiente al pagamento integrale delle passività, debbono iniziare la liquidazione generale dei beni nell'interesse di tutti i creditori, dandone avviso mediante annotazione nel registro delle persone giuridiche; lo stesso avviso deve essere dato nell'ipotesi in cui non si ritenga di dover procedere alla liquidazione generale, essendovi eccedenza dell'attivo sul passivo (art. 14, disp. att.).

I creditori possono opporsi alla determinazione dei liquidatori che non ritengano di dover procedere alla liquidazione generale. Sull'opposizione decide il presidente del tribunale ed è previsto reclamo al presidente della corte di appello.

Ai sensi dell'art. 16 disp. att., disposta la liquidazione generale del patrimonio, si applicano gli artt. 304, 308, 309, 310, 311, 312 e 313 del CCII. Si tratta di norme che regolano la procedura di liquidazione coatta amministrativa (LCA). Il regime della LCA si applica quindi, in quanto compatibile, come avverte l'art. 16 disp.

¹⁴⁰ Al riguardo, si sottolinea la non conformità al dettato costituzionale delle leggi regionali o di disposizioni amministrative di enti locali che prevedano puntuali disposizioni in ordine alle modalità di svolgimento della procedura di liquidazione delle fondazioni, tra cui – appunto – la nomina dei liquidatori. Infatti, tali provvedimenti, sia normativi che amministrativi, laddove derogano alle norme del codice civile e alle relative disposizioni di attuazione sono suscettibili di violare il principio di riparto delle competenze legislative, atteso che, ai sensi dell'articolo 117, comma 2, lettera l), della Costituzione, la materia dell'ordinamento civile rientra nell'ambito della legislazione esclusiva dello Stato.

att., alla liquidazione generale della fondazione.

Per effetto dell'art. 304 CCII scatta il divieto di azioni esecutive, la cristallizzazione del passivo con l'apertura del concorso dei creditori, la sospensione del decorso degli interessi, la disciplina dei contratti pendenti propria della liquidazione giudiziale e della LCA e l'esperibilità dell'azione revocatoria ordinaria da parte dei liquidatori.

Le attribuzioni dell'autorità amministrativa nella LCA spettano ai sensi dell'art. 19 disp. att. al presidente del tribunale. I termini che nella LCA decorrono dalla data del provvedimento di messa in liquidazione o dalla nomina dei liquidatori o dalla sua pubblicazione sulla G.U. decorrono dall'annotazione sul registro delle persone giuridiche del provvedimento che dispone la liquidazione generale. La pubblicità e il deposito di atti nella cancelleria del tribunale si attuano mediante annotazione sul registro delle persone giuridiche e mediante deposito presso il registro medesimo.

Non sono richiamate le norme in tema di LCA sui poteri del commissario liquidatore, sulla relazione del medesimo e sui suoi poteri. Sono invece richiamate le norme sulla formazione dello stato passivo, sulla liquidazione dell'attivo, sulla sua ripartizione e sulla chiusura della liquidazione.

Il procedimento in sostanza è un procedimento liquidatorio dove il commissario o i commissari liquidatori sono di fiducia del presidente del tribunale, che li può revocare in ogni tempo. Il presidente del tribunale svolge le funzioni spettanti altrimenti all'Autorità amministrativa, mentre non esiste né comitato di vigilanza né comitato dei creditori.

Neppure è richiamato l'art. 314 CCII e quindi non è prevista la possibilità di un concordato su istanza della fondazione debitrice, dei creditori o di un terzo.

Nel dar corso alla liquidazione, i liquidatori provvedono a riscuotere i crediti della PF, a convertire in danaro – nei limiti in cui è necessario – i beni e a pagare i creditori a misura che si presentano. Soddisfatti i creditori, i liquidatori formano l'inventario dei beni residuati e rendono conto della gestione al presidente del tribunale (art. 15, disp. att.).

La distribuzione dei beni residuati avviene a norma dell'art. 31, cod. civ.: tali beni sono devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto ovvero, qualora questi non dispongano, in base alle determinazioni dell'autorità governativa attribuendo i beni ad altri enti che hanno fini analoghi. I beneficiari della devoluzione, tuttavia, entro l'anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto, sono soggetti alle richieste di pagamento da parte dei creditori che durante la liquidazione non hanno fatto valere il loro credito¹⁴¹.

Chiusa la liquidazione, il presidente del tribunale ordinerà la cancellazione della FP dal registro delle persone giuridiche (art. 20, disp. att.).

¹⁴¹ Al riguardo, è opportuno tener presente che il Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (Allegato 4/3 al d.lgs 118/2011), applicabile agli enti locali, prevede che *“In deroga ai documenti OIC n. 17 e n. 21 le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto è vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniale e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente”*.

XI. (Segue). In caso di crisi o insolvenza della FP di partecipazione

Nella sostanza la disciplina appena descritta prevede un regime rigorosamente liquidatorio, che è l'opposto del regime conservativo possibile per le imprese in LCA o in liquidazione giudiziale. La revisione delle norme effettuata dal legislatore del CCII è stata puramente formale: si è trattato della sostituzione degli articoli della legge fallimentare del 1942 con norme analoghe in cui è cambiato poco più che il numero dell'articolo di riferimento.

La liquidazione generale non prevede il richiamo delle norme in tema di revocatoria fallimentare, perché si parte dalla premessa che non si è di fronte ad un'attività d'impresa. I liquidatori possono esperire l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori, ma non in forza dell'art. 307 CCII, che non è richiamato, bensì dell'art. 25, ult. co., cod. civ. L'azione deve essere autorizzata dall'Autorità governativa che ha la vigilanza, ma aperta la liquidazione probabilmente ad essa subentra il presidente del tribunale ai sensi dell'art. 19, disp. att.

Lo stesso presupposto oggettivo della procedura (l'insufficienza del patrimonio al pagamento integrale delle passività), è concetto diverso dallo stato d'insolvenza che costituisce il presupposto della liquidazione giudiziale. Inoltre, la liquidazione generale del patrimonio si apre soltanto dopo che sia stata dichiarata l'estinzione della fondazione da parte dell'Autorità pubblica competente.

Il procedimento è macchinoso e tutela scarsamente i creditori per quanto riguarda le prospettive di realizzo. Esso è certamente di non frequente attuazione e non è stato oggetto di particolare riflessione da parte di dottrina e giurisprudenza.

Sorge quindi il quesito se le fondazioni insolventi (ivi incluse le FP) possano essere assoggettate a liquidazione giudiziale o, in alternativa, ricorrendone i presupposti, agli altri strumenti di composizione della crisi e dell'insolvenza previsti dal CCII.

La questione si era già posta in passato, nel vigore della legge fallimentare, con la giurisprudenza che ebbe a dare al quesito risposta affermativa tutte le volte che si potesse affermare che in capo alla fondazione poteva ritenersi sussistere un'attività d'impresa commerciale, ancorché non si trattasse di attività svolta a fini di lucro¹⁴².

Va considerato che l'attività economica può svolgersi per finalità non lucrative¹⁴³. Nel caso di una fondazione

¹⁴² In questo senso, recente giurisprudenza di merito, ancorché anteriore al CCII. Si allude, in particolare a App. Venezia, 20 luglio 2015, n. 1815, in *Il Caso*, 2016, 14263 (che ha affermato la ricorrenza di attività di impresa a fronte di prestazione di servizi destinati ad applicazioni della ricerca scientifica, pur in assenza di collaboratori subordinati o autonomi, in base al rilievo che fattore produttivo è anche solo il capitale finanziario utilizzato e coordinato dall'imprenditore); nonché Trib. Biella, 22 maggio 2015, in *Giur.It.*, 2016, 124, riferita a una fondazione nella quale mentre in tempi antichi le provviste dell'ente derivavano principalmente da lasciti e offerte, nei decenni più recenti, proprio in virtù dell'esercizio dell'impresa, i ricavi erano pervenuti per parte grandemente preponderante dal pagamento delle rette quale corrispettivo del servizio fornito agli ospiti e dai rimborsi effettuati dal Servizio Sanitario Nazionale quale corrispettivo per l'attività di collaborazione con il medesimo. Cfr. anche Trib. Gorizia, 18 novembre 2011, in *Fall.*, 2012, 722; Trib. Milano, 28 ottobre 2011, in *Foro It.*, 2012, I, 1, 136; Trib. Alba, 25 marzo 2009, in *Fall.*, 2009, 1002 e ss.

¹⁴³ Non diversamente nel caso di cooperativa sociale Cass. 20 ottobre 2021, n. 29245, in *Dirittodellacrisi*, secondo la quale "È assoggettabile a fallimento, ai sensi del combinato disposto degli art. 2545 terdecies c.c., art. 2082 c.c., e art. 1, L. fall., la società cooperativa sociale che svolga attività commerciale secondo criteri di economicità (cd. lucro oggettivo), senza che rilevi l'eventuale assunzione della qualifica di ONLUS ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, trattandosi di norma speciale di carattere fiscale che non integra la "diversa previsione di legge" contemplata dal secondo comma dell'art. 2545 terdecies c.c. anzidetto. L'accertamento

(a maggior ragione una FP) può trattarsi, ad esempio, della produzione di spettacoli teatrali o di assistenza sociosanitaria, formazione, istruzione, specie quando la FP sia organizzata, come nel caso della FP di partecipazione, con il criterio del reinvestimento degli avanzi netti di gestione. Questi, come altri esempi che si possono fare, riguardano situazioni in cui non vi è alcuna differenza rispetto a un'impresa normale per quanto riguarda le modalità di svolgimento dell'attività, con l'unica diversità rappresentata dal fatto che l'utile resta nell'impresa e non può essere distribuito a terzi, come avviene invece nell'impresa con scopo di lucro.

La questione dell'applicabilità della disciplina concorsuale della liquidazione giudiziale e delle altre procedure è oggi risolta dall'art. 1 CCII che espressamente afferma che *"il presente codice disciplina le situazioni di crisi e di insolvenza del debitore sia esso... imprenditore che eserciti, anche non a fini di lucro, un'attività commerciale, artigiana o agricola, operando quale persona fisica, persona giuridica o altro ente collettivo, gruppo di imprese o società pubblica, con esclusione dello Stato o degli altri enti pubblici"*.

Dunque la persona giuridica, e quindi la FP, che svolga attività d'impresa, anche non a scopo di lucro, è soggetta alla disciplina del CCII, sì che non vi sono ostacoli a ritenere applicabili le norme in tema di liquidazione giudiziale così come, ricorrendone le condizioni, quelle che disciplinano in caso di crisi o di insolvenza l'accesso agli strumenti di composizione della crisi e dell'insolvenza, siano essi procedure di ristrutturazione o liquidatorie, ed anche la composizione negoziata (che l'art. 12 CCII riserva all'imprenditore commerciale o agricolo, senza limiti dimensionali, che si trovi in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico finanziario che ne rendono probabile la crisi e l'insolvenza, quando il risanamento sia ragionevolmente perseguibile).

Un'ulteriore considerazione riguarda l'applicabilità della normativa sugli assetti adeguati alle FP che svolgano attività d'impresa. La risposta non può che essere positiva. Anche volendo ritenere che la FP non possa essere considerata ente collettivo nel senso impiegato dagli artt. 1 e 3 CCII, resta che la disciplina in parola si applica anche agli imprenditori individuali secondo quanto disposto dall'art. 3, co. 1, CCII. E può ritenersi oggi pacifico che la differenza tra imprenditori collettivi e individuali riguarda essenzialmente le dimensioni e l'organizzazione che ne consegue, più che la diversa natura giuridica.

Di fronte alla latitudine della formula dettata dall'art. 1 del CCII, non pare che si possa neppure sostenere che la disciplina concorsuale sarebbe applicabile soltanto in caso di prevalenza dell'attività d'impresa sul complesso delle attività poste in essere dalla FP, perché una distinzione di questo tipo non è prevista dal

della natura commerciale dell'attività svolta da una società cooperativa sociale, ai fini della sua assoggettabilità a fallimento, compete all'autorità giudiziaria, senza che abbiano natura vincolante i pareri e gli atti adottati dal Ministero dello sviluppo economico nell'esercizio dei poteri di vigilanza attribuiti dalla legge". La questione è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità anche con riferimento alle associazioni. Cass. 10 febbraio 2022, n. 4418, in *Fallimento*, 2022, 849, ha affermato che l'ente associativo dedito esclusivamente all'attività di formazione professionale sulla base di progetti predisposti dalla regione, dalla quale riceve poi i contributi per la copertura, non integrale, dei costi riguardanti la propria organizzazione, è assoggettabile a fallimento, atteso che la presenza di proventi derivanti dallo svolgimento dell'attività ne esclude la gratuità, in quanto l'ente opera in modo che i fattori di produzione siano remunerati, anche se solo in parte, dai propri ricavi. In senso conforme in fattispecie speculare in cui la copertura dei costi da parte della regione era invece integrale Cass. 21 ottobre 2020, n. 22955, in *Fallimento*, 2021, 130. Conformi Cass. 7 gennaio 2009, n. 37; Cass. S.U., 29 gennaio 2000, n. 19; Cass. S.U., 5 marzo 1993, n. 2668. Per App. Venezia, 24 agosto 2020, in *Il caso*, il *discrimen* tra attività commerciale e non commerciale svolta dall'associazione non va ricercato nello scopo più o meno di lucro perseguito dall'ente svolgendo le singole attività, visto che, comunque, anche una associazione senza scopo di lucro deve reperire risorse per sostenere economicamente i propri fini istituzionali; il *discrimen* va, invece, ricercato nella esistenza o meno di proventi a remunerare l'utilizzo di beni e servizi dell'ente e, quindi, proventi con valenza economica (cd. lucro oggettivo).

legislatore¹⁴⁴. Al più tale situazione di non prevalenza potrebbe venire in esame ai fini della valutazione della ricorrenza dello stato di insolvenza o della sua irreversibilità.

Con riferimento alle fondazioni è stata posta l'obiezione della specialità del procedimento previsto per la liquidazione generale dagli artt. 14 e ss. disp. att. cod. civ. In proposito è indubbio che le principali norme che regolano la liquidazione concorsuale sono presenti anche nella liquidazione generale prevista dalle norme di attuazione del codice civile.

La prevalenza delle norme sul fallimento, nel vigore ancora della legge fallimentare, è stata affermata sul rilievo che nella liquidazione generale non era richiamata la norma della LCA che richiede il preventivo accertamento dello stato di insolvenza da parte del tribunale, traendone la conseguenza che non avrebbe trovato applicazione il fondamentale principio della *par condicio creditorum*¹⁴⁵. E, in modo ancor più convincente, rileva che il presupposto oggettivo della procedura di liquidazione generale è diverso dallo stato di insolvenza regolato allora dall'art. 5 L.fall. e ora, in termini identici, dall'art. 2 del CCII: nel primo caso si presuppone l'insufficienza del patrimonio alla realizzazione dello scopo fondativo; nel secondo caso si tratta invece dello stato d'insolvenza vero e proprio nella sua tradizionale declinazione.

Oggi non vi è dubbio che la panoplia di strumenti a disposizione dell'imprenditore in crisi o insolvente consente una tutela molto più ampia ed efficace degli interessi di tutti i soggetti coinvolti di quanto sia possibile con il vecchio e arcaico procedimento regolato dagli artt. 11 e ss. disp. att. cod. civ. e dagli artt. 304, 308-312 del CCII (si pensi alla possibilità di ristrutturazione e di tempestiva composizione della crisi, alle norme sull'esercizio provvisorio e sulla vendita in blocco delle attività che possono garantire la continuità indiretta dell'impresa).

Si aggiunga che la procedura liquidatoria prevista dal codice civile comporta la preventiva declaratoria di estinzione della fondazione da parte dell'Autorità di vigilanza e rischia pertanto di non tutelare adeguatamente i creditori e di consentire la dispersione del patrimonio, anche grazie alle azioni esecutive di una parte degli stessi creditori, prima che vengano adottati provvedimenti tempestivi.

Occorre ovviamente considerare che la legislazione di settore prevede per alcuni tipi di fondazioni l'applicabilità del regime della LCA che viene certamente a costituire un regime speciale, che, in base alla stessa disciplina dettata dal CCII all'art. 295, co. 1, prevale sulla liquidazione giudiziale, anche se non esclude il ricorso agli strumenti di composizione della crisi¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Nel vigore della legge fallimentare autorevole dottrina, ormai risalente, si era pronunciata per la possibilità di qualificare come imprenditore soltanto chi svolgesse attività d'impresa a carattere prevalente e non in misura secondaria rispetto all'attività principale. Cfr. F. GALGANO, *sub art. 16, commento*, in *Delle persone giuridiche. Art. 11-35*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, diretto da Galgano, II ed., Bologna-Roma, 2006, 235 e segg.; in precedenza, W. BIGIAMI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, 86 e segg.. In giurisprudenza, Cass. 20 giugno 2000, n. 8374, in *Fallimento*, 2001, 699; Cass., 9 novembre 1979, n. 5770, in *Foro It.*, 1980, I, 358; da ultimo, Trib. Milano, 16 luglio 1998, in *Giur. It.*, 1999, 1678 richiamando per analogia l'art. 2201 c.c., il quale assoggetta alle disposizioni dell'impresa commerciale soltanto gli enti pubblici che abbiano "per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale. In senso contrario, sottolineando il carattere eccezionale della norma ora citata, A. CETRA, *L'impresa collettiva non societaria*, Torino, 2003, 62 e segg., 68 e segg.; A. ZOPPINI, *Le fondazioni. Dalla tipicità alle tipologie*, Napoli, 1995, 176 e ss.; G. CAVALLI, *I presupposti del fallimento*, in AMBROSINI, CAVALLI, JORIO, *Il fallimento*, in *Trattato di diritto commerciale* diretto da Cottino, vol. XI, Padova, 2009, 120; G. BONFANTE, *L'imprenditore*, *ivi*, vol. I, 537 e ss.; già in precedenza, con altre motivazioni, R. COSTI, *Fondazione e impresa*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1968, I, 26 e ss.; P. RESCIGNO, *Fondazione e impresa*, in *Riv. Soc.*, 1967, 840 e ss.

¹⁴⁵ In tal senso la giurisprudenza citata *sub note* precedenti.

¹⁴⁶ È il caso delle fondazioni che siano costituite in impresa sociale ai sensi del d.lgs. 112/2017 (che all'art. 14 prevede espressamente che in caso di insolvenza le imprese sociali sono assoggettate a LCA).

Va anche ricordato che gli ETS, ove non siano costituiti in imprese sociali, possono assumere soltanto la veste di fondazioni (o associazioni), sottoposte al totale divieto di lucro soggettivo (art. 8 CTS)¹⁴⁷.

Un'ulteriore questione riguarda il regime delle fondazioni nel caso in cui l'attività d'impresa possa rientrare nella nozione di impresa minore, dando luogo alla possibilità di applicare la disciplina del sovraindebitamento, tanto con riferimento al ricorso al concordato minore che alla liquidazione controllata. In linea di principio pare potersi ritenere che le considerazioni sopra svolte valgano anche per tali procedure, ovviamente allorché ricorrano le specifiche condizioni previste per ognuno di tali procedimenti.

Non va dimenticato, infine, che l'applicazione della disciplina concorsuale, secondo le previsioni dell'art. 1 CCII, ha conseguenze anche sotto il profilo penale, anche se può ritenersi dubbio che l'attuale disciplina della bancarotta impropria sia applicabile ad amministratori, direttori generali, sindaci ecc. di soggetti diversi dalle società¹⁴⁸.

XII. Profili tributari e fiscali

L'attività posta in essere dalle FP pone diverse questioni sotto il profilo tributario e fiscale, che – per la portata delle ricadute sul piano pratico - meritano di essere affrontate.

1. La prima questione che merita attenzione è quella relativa alla qualificazione delle FP ai fini delle imposte sui redditi.

In proposito, va evidenziato che, allo stato attuale, non può (ancora) trovare applicazione l'art. 79 del CTS (recante "*Disposizioni in materia di imposte sui redditi*") in cui sono disciplinate le condizioni che consentono di qualificare come non commerciali gli ETS¹⁴⁹ nonché le condizioni da cui dipende la natura non commerciale delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del medesimo CTS svolte dagli ETS stessi (in cui devono intendersi incluse, per espressa previsione normativa, quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 165/2001). L'efficacia delle disposizioni del Titolo X del CTS (di cui l'art. 79 costituisce l'esordio) è infatti subordinata (ex art. 104, co. 2, CTS) all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10 del CTS, che ad oggi non è ancora pervenuta¹⁵⁰ (fanno eccezione le disposizioni specificamente indicate al co. 1 dello stesso art. 104 del CTS già oggi pienamente efficaci, come quelle relative all'iscrizione degli ETS nel Registro unico nazionale del Terzo settore – RUNTS)¹⁵¹.

¹⁴⁷ Altra ipotesi riguarda le fondazioni lirico-sinfoniche per le quali l'art. 11, co. 14, L. 112/2013 prevede la LCA nel caso in cui non raggiungano gli obiettivi di riequilibrio strutturale e delle condizioni economiche, patrimoniali e finanziarie, Cfr. MINISTERO DELLA CULTURA, *Relazione sullo stato di attuazione dei piani ex art. 11, comma 3, lett. b) decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, convertito con modificazioni in legge 7 ottobre 2013, n. 112, Il Relazione dell'anno 2023*, relativa al periodo I semestre 2023-Novembre 2023.

¹⁴⁸ Per un caso in cui è stata ritenuta la responsabilità del presidente del consiglio direttivo di un'associazione cfr. Cass. pen. 3 febbraio 2016, n. 12645.

¹⁴⁹ Per la definizione di ETS, si veda l'art. 4, co. 1 del CTS, riportato *sub* nota 41.

¹⁵⁰ In particolare, tali disposizioni si applicheranno a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata la predetta autorizzazione della Commissione europea.

¹⁵¹ Come già ricordato sopra, al paragrafo V, punto 1, le FP non sempre sono suscettibili di rientrare nel novero degli ETS, posto che non possono considerarsi tali – ai sensi dell'art. 4, co. 2, del CTS e salve le eccezioni ivi previste – "gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati" dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165. Pertanto, il

Allo stato della disciplina vigente, la qualificazione tributaria di una FP come ente commerciale o non commerciale va verificata quindi alla luce dei criteri dettati dall'art. 73 del DPR 917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi – “TUIR”)¹⁵², in base ai quali si considerano non commerciali gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali¹⁵³; laddove per oggetto esclusivo o principale si intende l'attività essenziale svolta per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente così come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto¹⁵⁴.

Ciò che rileva, dunque, è il carattere commerciale o non commerciale dell'attività essenziale per la realizzazione degli scopi statuari. Ai fini delle imposte sui redditi, le attività di natura commerciale sono individuate nell'art. 55 del TUIR che distingue, a tal fine, un criterio oggettivo da uno soggettivo.

In particolare, mentre le attività indicate nell'art. 2195 cod. civ.¹⁵⁵ si considerano oggettivamente commerciali in quanto risultano tali indipendentemente dalle modalità con cui le stesse sono svolte e, pertanto, anche se non organizzate in forma d'impresa, quelle dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nel citato art. 2195 cod. civ. sono considerate tali soltanto in presenza della predetta organizzazione in forma d'impresa, per cui assumono rilevanza, in quest'ultima ipotesi, le modalità concrete con cui l'ente pone in essere la sua attività esclusiva o principale.

Al riguardo, la prassi amministrativa ha chiarito che un'attività si considera effettuata con organizzazione in forma di impresa quando, per il suo svolgimento, *“viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta, quindi, sussiste qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità ed abitualità, ancorché non esclusiva”*¹⁵⁶.

Oltre al profilo organizzativo, il carattere imprenditoriale di un'attività richiede anche l'obiettiva economicità dell'attività esercitata, nel senso che tale attività deve essere di per sé idonea a rimborsare i fattori della produzione impiegati mediante il corrispettivo ricavato dai beni e dai servizi prodotti o scambiati ovvero a realizzare un equilibrio gestionale fra costi e ricavi in modo che essa sia svolta a fronte di un compenso adeguato al costo del servizio reso.

nuovo regime fiscale degli ETS potrà trovare applicazione per le FP soltanto nel caso in cui le stesse non verifichino le condizioni di cui al citato art. 4, co. 2.

La nuova disciplina (ancora non operativa) in materia di imposte sui redditi prevede, in estrema sintesi, che si considerano non commerciali, ai sensi del co. 5 dell'art. 79 del CTS, gli ETS, diversi dalle imprese sociali, che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale, individuate dall'art. 5 del CTS, in conformità ai criteri di non commercialità previsti dai co. 2, 2-bis e 3 del medesimo art. 79.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i ricavi delle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa (non in conformità ai criteri di non commercialità normativamente posti) nonché i ricavi delle attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione (considerate secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale in quanto svolte nel rispetto dei criteri stabiliti dal D.M. 19 maggio 2021, n. 107), superino, nel periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali (intendendosi per tali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata assimilabile, nonché i proventi da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali, compresi i c.d. proventi figurativi ossia il valore normale di cessioni o prestazioni afferenti queste ultime attività).

¹⁵² In tal senso, cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 75/E del 21 dicembre 2023.

¹⁵³ Cfr. lett. c) del citato art. 73, co. 1, del TUIR.

¹⁵⁴ In tal senso, il co. 4 del citato art. 73 del TUIR.

¹⁵⁵ Si tratta, come è noto, di attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi, attività intermediarie nella circolazione dei beni, attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, attività bancarie o assicurative, e di altre attività ausiliarie delle precedenti.

¹⁵⁶ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 481 del 19 ottobre 2020 e, in precedenza, Risoluzione n. 286/E dell'11 ottobre 2007.

Restano invece ininfluenti, ai fini della configurabilità del carattere commerciale dell'attività effettuata, la rilevanza sociale delle finalità perseguite (vale a dire le motivazioni della FP che svolge l'attività), la presenza o meno del fine di lucro, nonché la destinazione dei risultati¹⁵⁷.

Nell'ambito delle norme relative alla determinazione del reddito degli enti non commerciali, l'art. 143, co. 1, secondo periodo, del TUIR, stabilisce che *“non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”*¹⁵⁸.

Quest'ultima norma presuppone, per la sua operatività, la riferibilità dell'attività ivi descritta a un ente già qualificato *ex ante* come ente non commerciale, per cui l'esclusione della commercialità per le attività rispondenti ai requisiti di cui alla disposizione in commento non vale ai fini qualificatori dell'ente.

Come precisato dalla Cassazione, deve infatti *“distinguersi la questione relativa alla individuazione della qualità dell'ente da quella relativa alla qualificazione delle attività poste in essere dall'ente, ai fini fiscali, quali commerciali o non commerciali”*¹⁵⁹.

Per “conformità alle finalità istituzionali” deve invece intendersi che le prestazioni di servizi rese senza specifica organizzazione devono perseguire comunque le finalità indicate nel provvedimento istitutivo dell'ente¹⁶⁰.

In merito all'ulteriore condizione che i corrispettivi applicati non devono eccedere i “costi di diretta imputazione”, la prassi amministrativa ha identificato quest'ultima nozione facendo riferimento ai criteri già adottati con riferimento ai c.d. costi specifici¹⁶¹, con la conseguenza che vi rientrerebbero tutti quei costi “diretti” ritenuti necessari per la realizzazione del servizio reso e non anche quelli configurabili quali spese generali, come tali non imputabili direttamente alla realizzazione del servizio stesso.

La natura dell'attività dell'ente va comunque verificata in concreto, esaminando quella effettivamente svolta: tanto si deduce dall'art. 149 del TUIR che fissa una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale ai sensi dell'art. 55 TUIR.

Il co. 2 del citato art. 149 TUIR individua i seguenti “fatti indice di commercialità” che possono condurre a una riqualificazione dell'ente, in base all'attività che effettivamente esercita: (i) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; (ii) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; (iii) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; (iv)

¹⁵⁷ Cfr. Risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 510 del 13 ottobre 2022 e circolare Ministero delle finanze n. 124/ E del 12 maggio 1998.

¹⁵⁸ Cass. 5 marzo 2018, n. 11048, ha specificato che *“vengono in rilievo attività ulteriori, secondarie od aggiuntive, eventualmente accessorie, che, in presenza delle condizioni previste dalla norma, sono svolte da un ente non commerciale, per cui, proprio per tale fondamentale ragione, sono sottratte a tassazione”*.

¹⁵⁹ In termini, Corte di Cassazione, sentenza 27 aprile 2020, n. 8182.

¹⁶⁰ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate 9 aprile 2002, n. 112/E.

¹⁶¹ Si veda la citata Circolare Ministero delle finanze n. 124/E del 1998, par. 5.2, che rinvia alla Circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 40 del 26 novembre 1981, parte terza.

prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Il verificarsi di uno o più dei detti parametri non comporta automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale, essendo gli stessi funzionali a un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata.

La disposizione in esame, infatti, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, non vincolante nelle conclusioni, per la qualificazione dell'ente, individuando parametri dei quali deve tenersi conto unitamente ad altri elementi di giudizio. Non è quindi sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal co. 2 dell'art. 149 del TUIR per poter ritenere verificato il mutamento di qualifica dell'ente; sarà, viceversa, sempre necessario un giudizio complessivo, che tenga conto anche di ulteriori elementi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente¹⁶².

Le FP che rivestano la qualifica di ETS¹⁶³, possono già usufruire - in virtù del ricordato regime transitorio stabilito ex art. 104, co. 1, CTS - di alcune agevolazioni fiscali di cui agli artt. 81 (social bonus), 82 (che reca disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali) e 83 (detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) del CTS.

In particolare, il social bonus, disciplinato all'art. 81 del CTS, consiste in un credito d'imposta a favore, tra gli altri, degli enti non commerciali che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli enti iscritti al RUNTS e che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata e assegnati ai suddetti ETS.

Il beneficio fiscale è subordinato alla condizione che i beni mobili o immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività di interesse generale, con modalità non commerciali.

L'individuazione dei progetti di recupero sostenibili mediante le erogazioni liberali avviene con un procedimento a sportello, diretto a verificare la sussistenza dei presupposti e dei requisiti¹⁶⁴.

Il credito d'imposta è pari al 65% (nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica) o al 50% (per le erogazioni effettuate da enti o società) dell'importo erogato, nei limiti del 15% del reddito imponibile (in caso di persone fisiche) ovvero del 5 per mille dei ricavi annui (in caso di enti e società).

Il credito d'imposta viene ripartito in tre quote annuali di pari importo e, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, può essere utilizzato in compensazione (ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'erogazione liberale, anche oltre i limiti ordinari annuali alle compensazioni¹⁶⁵. Infine, detto credito non rileva ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non è cumulabile, in relazione ai medesimi importi, con le agevolazioni previste per le erogazioni liberali di cui all'art. 83 del CTS o analoghe agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge.

L'art. 82 del CTS disciplina in modo organico alcune agevolazioni relative a diverse imposte indirette e tributi

¹⁶² In tal senso, la più volte richiamata Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 1998, par. 1.3.

¹⁶³ Sul punto, si veda sempre quanto precisato sopra al paragrafo V, punto 1.

¹⁶⁴ Per le disposizioni attuative del c.d. "social bonus" cfr. il D.M. 23 febbraio 2022, n. 89.

¹⁶⁵ Si tratta del limite annuale per l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui al quadro RU del modello REDDITI, pari a 250.000 euro, previsto dall'art. 1, co. 53, della L. 244/2007 e del limite "generale" annuale alle compensazioni nel modello F24 di cui all'art. 34 della L. 388/2000.

locali. In particolare, ai sensi del co. 2, non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni (né alle imposte ipotecarie e catastali) i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli ETS¹⁶⁶. I beni così ricevuti devono essere utilizzati con finalità istituzionali.

Il successivo co. 3 prevede che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS iscritti al RUNTS¹⁶⁷, incluse le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa¹⁶⁸. Dette modifiche statutarie sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative. Si tratta, infatti, di una norma introdotta, tra l'altro, per agevolare gli enti non profit ai fini delle modifiche statutarie che devono essere apportate per adeguarsi alle prescrizioni del CTS.

Il terzo periodo del citato co. 3 prevede, a favore di tutti gli ETS¹⁶⁹, che l'imposta di registro si applichi in misura fissa agli atti, contratti, convenzioni e ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 165/2001, con l'Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale.

Un'importante novità è introdotta dal co. 4 dell'art. 82 del CTS, che prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore di tutti gli ETS¹⁷⁰. In questo caso si prevede l'obbligo di dichiarare contestualmente all'atto l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre che l'effettivo impiego entro cinque anni. In caso contrario, è previsto il recupero dell'imposta in misura ordinaria, con interessi e sanzioni nella misura del 30%¹⁷¹.

Il co. 6 dell'art. 82 del CTS disciplina l'esenzione IMU accordata agli ETS non commerciali per gli immobili destinati totalmente o in parte allo svolgimento delle attività istituzionali. L'esenzione si applica anche in ipotesi di utilizzo "misto" degli immobili, fermo restando che in questo caso l'esenzione sarà parziale e non totale e riguarderà esclusivamente quella frazione di immobile destinata allo svolgimento delle attività

¹⁶⁶ Incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale o in veste non societaria.

¹⁶⁷ *Idem*.

¹⁶⁸ La norma replica in buona parte l'art. 11-bis della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le ONLUS. Quest'ultima disposizione, tuttavia, veniva interpretata in senso restrittivo dall'Amministrazione finanziaria che esigeva, invece, le imposte in misura proporzionale in caso di operazioni che comportavano il trasferimento di beni e che coinvolgevano enti non commerciali. Una conferma di questa impostazione veniva ravvisata nel dato testuale dell'art. 4 della citata Tariffa, parte I, che prevede la tassazione con aliquota fissa per le operazioni straordinarie eseguite soltanto da società o enti commerciali. Si riteneva, quindi, che le operazioni degli enti non commerciali fossero sempre soggette a imposta proporzionale. Sul punto, cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 152/E del 15 aprile 2008 e Circolare 29 maggio 2013, n. 18 (p. 6.31); nonché Corte di Cassazione 27 febbraio 2009, n. 4763 e 12 gennaio 2021, n. 227. Questa problematica interessa, allo stato attuale, i soli enti non commerciali non iscritti al RUNTS.

¹⁶⁹ Ivi incluse le imprese sociali.

¹⁷⁰ Incluse le imprese sociali, anche se costituite in forma societaria.

¹⁷¹ La norma reintroduce, con un più vasto ambito applicativo, le agevolazioni esistenti a favore delle ONLUS abrogate (dal 1° gennaio 2014) per effetto dell'art. 10 del s.lgs. n. 23/2011. Sul punto la Relazione illustrativa al CTS evidenzia che *"la disposizione si inserisce tra quelle che comportano l'ampliamento del favor verso gli enti del Terzo settore, andando incontro ad una esigenza segnalata anche dalla Legge delega che, all'articolo 9, lettera I), prevede l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali agli enti del Terzo settore"*. Ciò spiega l'applicazione di questa norma a beneficio di tutti gli ETS, incluse le imprese sociali costituite in forma societaria.

istituzionali¹⁷².

I co. 7 e 8 dell'art. 82 demandano alle Regioni, alle Province autonome di Trento e Bolzano e agli enti locali di deliberare eventuali riduzioni o esenzioni dai tributi di loro competenza (ad es., IRAP), nonché possibili semplificazioni legate agli adempimenti.

I co. 5, 5-*bis*, 9 e 10 del medesimo art. 82 si occupano di regolare, rispettivamente, le esenzioni in materia di imposta di bollo, imposta sul valore dei prodotti finanziari esteri, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative, in favore degli ETS in genere¹⁷³.

Per quanto concerne, in particolare, l'imposta sugli intrattenimenti, il co. 9 dell'art. 82 dispone che essa non è dovuta per le attività indicate nella tariffa allegata al DPR n. 640/1972 svolte dagli ETS¹⁷⁴ occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. L'esenzione spetta a condizione che dell'attività sia data comunicazione, prima dell'inizio di ciascuna manifestazione, al concessionario di cui all'art. 17 del citato DPR n. 640/1972.

Infine, l'art. 83 del CTS ha introdotto un regime di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS¹⁷⁵. In particolare, nel caso in cui il soggetto erogatore sia una persona fisica, è prevista una detrazione IRPEF pari al 30%¹⁷⁶ delle erogazioni in natura o in denaro per un importo complessivo non superiore a 30mila euro annui (co. 1 del citato art. 83).

In alternativa, al co. 2, è prevista la possibilità di dedurre la liberalità effettuata dal reddito complessivo netto nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato. L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. L'individuazione della tipologia di beni in natura che danno diritto alle descritte detrazioni e deduzioni, nonché dei criteri di valorizzazione dei medesimi, è contenuta nel D.M. 28 novembre 2019.

Per l'ipotesi in cui il soggetto erogatore sia un ente o una società, è possibile la sola deduzione dal reddito delle erogazioni in denaro o in natura nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato.

Le disposizioni in esame si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate dagli ETS per lo svolgimento delle attività di interesse generale, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Ed entrambi i regimi di detrazione/deduzione non sono cumulabili né fra di loro, né con altre analoghe agevolazioni fiscali, previste a fronte delle medesime erogazioni liberali.

Infine, è utile ricordare che, in relazione alle analoghe misure agevolative (consistenti in deduzioni e detrazioni concesse a fronte di erogazioni liberali), previgenti l'entrata in vigore del CTS, il legislatore ha previsto o una progressiva abrogazione ovvero la disapplicazione per le liberalità effettuate nei confronti di ETS (artt. 89 e 102 CTS).

¹⁷² L'esenzione si applica alle condizioni e nei limiti previsti, tra l'altro, dall'art. 91-*bis* del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, con il quale il legislatore, a decorrere dall'annualità 2013, ha finalmente superato il requisito dell'esclusività dell'utilizzo dell'immobile per lo svolgimento delle attività non profit di cui all'art. 7, co. 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

¹⁷³ Incluse le imprese sociali (non costituite in forma societaria) e le cooperative sociali.

¹⁷⁴ Compresa le cooperative sociali e le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.

¹⁷⁵ Compresa le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

¹⁷⁶ Al 35% in caso di OdV.

2. Un'ulteriore agevolazione in favore degli enti non commerciali (che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale) che *“esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”* in specifici settori è prevista dall'art. 1, co. da 44 a 47, della L. 30 dicembre 2020, n.178 (legge di bilancio 2021). L'agevolazione consiste nella detassazione degli utili percepiti, i quali *“non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50 per cento”*¹⁷⁷.

L'agevolazione si applica, a decorrere dagli utili percepiti dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021, agli enti non commerciali (tra cui, potenzialmente, le FP) che esercitano in via esclusiva o prevalente le predette attività di interesse generale nei settori indicati dal co. 45 dell'art. 1 della legge di bilancio 2021, e cioè:

- a) famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili;
- b) prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologia e disturbi psichici e mentali;
- c) ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità dell'ambiente;
- d) arte, attività e beni culturali.

Da notare che quest'ultimo elenco, non facendo riferimento alle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del CTS, non prevede settori particolarmente rilevanti per gli ETS come quello dei servizi sociali, quello socio-sanitario ovvero quello legato alle politiche attive del lavoro.

La fruizione della detassazione comporta l'obbligo in capo alla FP di destinare il risparmio d'imposta conseguito nel periodo d'imposta (pari alle imposte non pagate sulla metà degli utili percepiti) al finanziamento delle attività di interesse generale nei settori indicati nel predetto co. 45, accantonando l'eventuale importo non ancora erogato nell'anno in una riserva indivisibile e non distribuibile *“per tutta la durata”* della FP (co. 46)¹⁷⁸.

L'impiego del risparmio di imposta non è soggetto a termini particolari (posto che il co. 46 fa coincidere il periodo di durata della riserva con la vita dell'ente) e la sua destinazione deve essere indicata in apposita decisione dall'organo amministrativo¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Fatta eccezione per gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-bis, co. 1, TUIR.

¹⁷⁸ Il risparmio di imposta può essere utilizzato sia per il finanziamento delle attività di interesse generale, nei settori di cui al co. 45, che la FP esercita direttamente, sia – qualora la FP eserciti anche attività di volontariato, filantropia e beneficenza – indirettamente, per finanziare un ente non commerciale che eserciti, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale una delle attività di interesse generale riconducibile a uno dei settori previsti dal citato co. 45 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 35/E del 28 dicembre 2023, ove si precisa che, in tale seconda ipotesi, al momento della erogazione delle somme va individuato puntualmente il progetto finanziato con il risparmio di imposta e che l'erogazione non dà diritto ad altre agevolazioni quali, ad es., quella di cui all'art. 83, co. 2, CTS, descritta nel precedente punto 1 del presente paragrafo).

¹⁷⁹ È sufficiente il riferimento a un programma generale nell'ambito del settore di attività interessato, fermo restando che, come già ricordato, qualora il risparmio di imposta sia utilizzato per finanziare progetti realizzati da altri soggetti, è necessario che, al momento dell'erogazione, sia individuato puntualmente il progetto (cfr., ancora, la più volte richiamata circolare n. 35/E del 2023).

Occorre inoltre che l'accantonamento a riserva, per l'eventuale importo residuo non utilizzato a fine anno, e l'utilizzo dello stesso risultino puntualmente documentati e rilevati nella contabilità dell'ente, con evidenza della destinazione delle somme alle specifiche attività previste, in coerenza con quanto deliberato dall'organo amministrativo.

3. Per le FP riconducibili a una delle categorie degli enti con personalità giuridica di cui all'art. 6, co. 1, del DPR 601/1973¹⁸⁰ (rilevano, in particolare, ai fini che qui interessano, quelle di cui alla lett. a), vale a dire *“enti e istituti di assistenza sociale [...] enti di assistenza e beneficenza”*, e di cui alla lett. b), vale a dire *“[...] istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, [...] fondazioni [...] storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali”*), è prevista un'altra importante agevolazione ai fini dell'IRES, consistente nella riduzione alla metà dell'aliquota dell'imposta.

Sul piano soggettivo, l'appartenenza a una delle categorie previste dalla norma agevolativa va dimostrata non solo sotto il profilo formale, con riferimento agli scopi individuati dalle norme e dallo statuto, ma anche dal punto di vista sostanziale, considerato che la natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente prevale, comunque, sul fine dichiarato. È stato infatti precisato che *“il requisito soggettivo è necessario ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio in quanto la ratio dell'agevolazione trae origine dal giudizio di «meritevolezza» (rilevanza della utilità sociale) sull'attività svolta dall'ente, da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi”*¹⁸¹.

L'agevolazione è applicabile solo agli enti che esercitino in via esclusiva o principale attività non commerciali. Qualora siano svolte eccezionalmente anche attività commerciali, occorre che le stesse restino marginali, secondarie e in rapporto di “strumentalità immediata e diretta” con i fini istituzionali dell'ente (ossia mirate al reperimento dei mezzi economici utili al fine istituzionale e coerenti rispetto al medesimo fine)¹⁸².

La riduzione dell'IRES prevista dall'art. 6 del DPR 601/1973 è cumulabile con la detassazione degli utili di cui all'art. 1, co. da 44 a 47, della L. 178/2020¹⁸³, in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalle rispettive normative¹⁸⁴.

4. Un'ultima questione è rappresentata dalla qualificazione da attribuire alle erogazioni effettuate a vario titolo da amministrazioni pubbliche nei confronti delle FP ai fini dell'individuazione del corretto trattamento tributario agli effetti delle imposte sui redditi e dell'IVA.

In via generale, ai fini IRES, i contributi pubblici erogati a sostegno delle attività non commerciali – che realizzano gli scopi istituzionali degli enti non commerciali – non assumono rilevanza reddituale e non sono,

¹⁸⁰ L'art. 1, co. 51, della L. 145/2018 ha previsto l'abrogazione del citato art. 6 con effetto, ai sensi del successivo co. 52, *«a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis»*, il quale rimette a successivi provvedimenti legislativi l'individuazione di misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà (regime agevolativo, ad oggi, ancora non introdotto).

¹⁸¹ Cfr. ancora la citata circolare Agenzia delle Entrate n. 35/E del 2023, che richiama, in tal senso, il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato già richiamato nella precedente circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 17 maggio 2022.

¹⁸² In tal senso, per la giurisprudenza, Corte di Cassazione 29 marzo 1990, n. 2573 e, per la prassi amministrativa, Risoluzione Agenzia delle Entrate 19 luglio 2005, n. 91/E.

¹⁸³ Esaminata al precedente punto 2 del presente paragrafo.

¹⁸⁴ Cfr. sempre la circolare n. 35/E del 28 dicembre 2023.

pertanto, assoggettati a imposizione ai fini delle imposte sui redditi¹⁸⁵.

Pertanto, nel presupposto che la FP si qualifichi come ente “*non commerciale*” (svolgente in via esclusiva o principale attività con modalità “*non commerciali*”), i contributi annui versati dalle amministrazioni pubbliche non assumono rilievo ai fini delle imposte sui redditi.

Detti contributi, finalizzati, in sostanza, al generale finanziamento dell’attività istituzionale svolta dalla FP, rientrano, infatti, tra le entrate non aventi rilevanza reddituale.

Se i contributi pubblici sono percepiti invece nello svolgimento di attività di natura commerciale, concorrono, di conseguenza, alla formazione del reddito d’impresa.

Per quanto concerne il trattamento ai fini dell’IVA, si suole distinguere le erogazioni qualificabili come contributi che, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dall’imposta, da quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni che, integrando il presupposto oggettivo del tributo, sono invece rilevanti ai fini IVA¹⁸⁶.

In via generale, una erogazione assume rilevanza ai fini IVA se effettuata a fronte di un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Pertanto, l’erogazione assume natura onerosa e configura un’operazione rilevante agli effetti dell’IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto¹⁸⁷.

Al fine di accertare se una erogazione (ancorché formalmente denominata “contributo”) costituisca, in sostanza, un corrispettivo per prestazioni di servizi ovvero si configuri come mera elargizione di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale (risolvendosi quindi, anche nella sostanza, in un “contributo”) occorre fare riferimento al rapporto tra le parti (soggetto erogante e soggetto beneficiario) e quindi al concreto assetto degli interessi, al fine di verificare se il soggetto che riceve l’erogazione sia tenuto all’esecuzione dell’attività finanziata oppure costituisca un mero tramite per il trasferimento delle somme a terzi attuatori, e se il soggetto erogante sia il committente dei progetti sovvenzionati.

4.1 Il primo criterio, in linea gerarchica, per la corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo è dato dalla norma di legge (nazionale o sovranazionale) in base alla quale la specifica erogazione viene effettuata che, qualificando le caratteristiche della relazione intervenuta tra le parti, ne consente in tal modo l’inquadramento.

Si è quindi al cospetto di contributi:

- quando la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme (che possono anche svolgere attività commerciale), definisce l’erogazione come aiuto o agevolazione;
- quando l’amministrazione pubblica concede sovvenzioni, contributi, sussidi e ausili finanziari e attribuisce vantaggi economici di qualunque genere ai sensi dell’art. 12 della l. 241/1990 (cioè

¹⁸⁵ In termini, la Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 210/E dell’8 agosto 2007.

¹⁸⁶ Per una ricostruzione dei criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni pubbliche come contributi o corrispettivi, si rinvia alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 34/E del 21 novembre 2013.

¹⁸⁷ Cfr., *inter alia*, le Risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2005, n. 21/E 27 gennaio 2006, n. 16/E e la Risposta a interpello n. 532 del 6 agosto 2021, relativa a un accordo di cooperazione (c.d. cooperazione orizzontale) tra pubbliche amministrazioni, disciplinato dall’art. 15 della legge n. 241/1990.

subordinatamente alla predeterminazione dei criteri e delle modalità cui l'amministrazione deve attenersi)¹⁸⁸;

- quando l'erogazione avviene sulla base di un procedimento definito a livello comunitario e attuato nell'ordinamento nazionale attraverso bandi o delibere di organi pubblici¹⁸⁹;
- quando si tratta di erogazioni effettuate da soci, inclusi quelli aventi soggettività di diritto pubblico, a titolo di apporto di capitale, e pertanto esposte in bilancio nell'ambito del patrimonio netto¹⁹⁰.

Vanno invece considerate come corrispettivi:

- le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti in base al CCP o anche al di fuori o in deroga al CCP (per es. nell'ambito dell'*in house*).

4.2 In assenza di riferimenti normativi in grado di orientare l'interprete, ai fini della qualificazione dell'erogazione pubblica in termini di corrispettivo valgono i seguenti criteri generali, da verificarsi in via gerarchico-sequenziale (nel senso che l'assenza del primo apre alla verifica della ricorrenza in concreto dei successivi):

- acquisizione da parte del soggetto erogante dei risultati dell'attività finanziata;
- previsione di clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento;
- attività finanziata comunque concretizzante un'obbligazione il cui inadempimento dà luogo a responsabilità contrattuale.

4.3 Una questione connessa, che assume rilievo, in particolare, qualora la FP svolga attività di tipo commerciale, attiene alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti dai soggetti concedenti/destinatari di contributi pubblici fuori campo IVA.

Al riguardo, va evidenziato che tali contributi non incidono sulla determinazione dell'imposta detraibile né dal lato attivo del soggetto erogante, né da quello passivo del soggetto beneficiario (nel presupposto, ovviamente, che entrambi i soggetti agiscano nell'esercizio di attività commerciale)¹⁹¹.

La neutralità dei contributi per l'amministrazione concedente è stabilita dall'art. 19, co. 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972 in base al quale qualora il soggetto erogante acquisti beni e servizi impiegati per l'effettuazione di cessioni di denaro (i.e. erogazione dei contributi) o di crediti in denaro, la detrazione dell'IVA assolta a monte è comunque ammessa, in quanto tale operazione è assimilata, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili.

Per il soggetto destinatario dei contributi pubblici, il diritto a detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni

¹⁸⁸ Al riguardo, si segnala la Risposta della Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 904-785/2024 del 7 giugno 2024 che ha confermato tale principio in relazione alle erogazioni pubbliche nell'ambito di un accordo di co-progettazione ai sensi dell'art. 55 del CTS, avendo ritenuto che, nella specie, dette erogazioni erano dirette, in sostanza, a finanziare un'attività di interesse generale, a beneficio di soggetti meritevoli di attenzione sociale e non a vantaggio diretto ed esclusivo della pubblica amministrazione erogante. In tale occasione è stato altresì precisato che la qualificazione delle somme in argomento come "contributi" esclusi dal campo di applicazione dell'IVA non è inficiata dalla presenza, nell'ambito degli atti/provvedimenti che ne disciplinano l'erogazione, di clausole che prevedono la trattenuta sul contributo pubblico dovuto a titolo di risarcimento del danno, o il richiamo alla disciplina civilistica della risoluzione, di cui agli articoli 1453, 1454 e 1456, cod. civ.

¹⁸⁹ In tal caso, se il soggetto che riceve l'erogazione non è il beneficiario effettivo ma costituisce mero tramite per il trasferimento delle somme al beneficiario attuatore, le somme da trasferire non possono configurarsi come corrispettivo per il soggetto tramite.

¹⁹⁰ In quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto tra socio e, nella specie, FP, e non sono collegate ad alcuna controprestazione da parte della FP.

¹⁹¹ In tal senso, cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E dell'11 maggio 2015, par. 2.



e servizi “finanziati” dai contributi fuori campo IVA, è soggetto alle regole di carattere generale che disciplinano il diritto di detrazione di cui agli artt. 19 e seguenti del DPR n. 633/1972, nel senso che la condizione di inerenza degli acquisti di beni e servizi deve essere verificata in relazione alle operazioni attive realizzate a valle.

Pertanto, la detraibilità dell’IVA assolta sugli acquisti non risulta influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo; l’IVA è detraibile nella misura in cui il soggetto destinatario utilizza i beni e servizi acquistati per l’effettuazione a valle di operazioni soggette all’IVA.