

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.28-2024/CTS

GLI ENTI FILANTROPICI DEL TERZO SETTORE: NATURA GIURIDICA, FATTISPECIE E DISCIPLINA

di Antonio Fici

(Approvato telematicamente dalla Commissione Studi Terzo Settore, Enti e Sociale il 28 ottobre 2024)

Abstract

Gli enti filantropici costituiscono una particolare tipologia di enti del terzo settore. Più precisamente, “ente filantropico” è una qualifica particolare del terzo settore che gli enti in possesso dei necessari requisiti possono ottenere iscrivendosi nell’apposita sezione del RUNTS. Essendo necessariamente personificati, gli enti filantropici sono gli unici enti del terzo settore che possono iscriversi al RUNTS esclusivamente tramite un notaio ai sensi dell’art. 22 del Codice. Nello studio si esaminano i requisiti di qualificazione dell’ente filantropico, soffermandosi su quegli elementi di specialità che differenziano gli enti filantropici dagli altri enti del terzo settore, nonché sulle ricadute in termini di statuto. Si presenta e discute, quindi, la disciplina particolare applicabile agli enti qualificatisi come filantropici.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L’“ente filantropico” come particolare qualifica del terzo settore. – 3. I requisiti di qualificazione dell’“ente filantropico”. – 3.1. Forma e personalità giuridica. – 3.2. L’attività di interesse generale. – 3.2.1. Natura ed oggetto dell’attività erogativa. – 3.2.2. L’erogazione di servizi di investimento. – 3.2.3. Il carattere gratuito dell’attività erogativa. – 3.2.4. Il sostegno di persone svantaggiate. – 3.2.5. Il sostegno di attività di interesse generale. – 3.2.6. La natura degli enti destinatari del sostegno. – 3.2.7. Le attività “diverse” degli enti filantropici. – 4. La disciplina applicabile. – 5. Conclusioni.

1. Introduzione

Il 9 settembre 2024 risultavano iscritti al RUNTS, nell’apposita sezione loro dedicata, 305 enti filantropici, ovvero poco più dello 0,2% dei 128.988 enti del terzo settore (ETS) complessivamente registrati¹.

¹ Il totale effettivo di enti iscritti al RUNTS si ottiene sottraendo al numero totale delle iscrizioni le 43 reti associative che risultano iscritte in un’altra sezione (APS o ODV) oltre che nella propria, come è loro consentito dall’art. 46, comma 2, d.lgs. 117/2017.

Alla medesima data, gli enti filantropici costituivano invece poco meno dello 0,9% dei 35.125 ETS diversi dalle imprese sociali iscritti al RUNTS avendone fatto istanza a partire dal 24 novembre 2021 (primo giorno in cui è divenuto possibile farlo)².

Questo gruppo di enti, in alcune analisi statistiche definiti “nuovi ETS” nel senso di enti “di nuova iscrizione” al RUNTS³, s’individua sottraendo al totale degli enti registrati:

- i 71.323 enti pervenuti al RUNTS per trasmigrazione dai preesistenti registri di ODV e APS⁴;

- i 22.540 enti che la qualifica acquisiscono mediante iscrizione non già nel RUNTS bensì nel Registro delle imprese, ovverosia le imprese sociali⁵ ed una parte di società di mutuo soccorso⁶.

La quota di enti filantropici sul numero totale di ETS è dunque piuttosto modesta. Anche limitandosi ai “nuovi” ETS, meno di un ente su cento fa istanza di iscrizione nella sezione “enti filantropici”⁷. Il dato, tuttavia, non è così sorprendente. Da un lato, l’esiguo numero di enti filantropici si spiega alla luce dei requisiti normativi di qualificazione di questa particolare tipologia di ETS, che, come si osserverà in seguito, sono più stringenti di quelli previsti per altre tipologie particolari di ETS, oltre che, ovviamente, per gli ETS in generale, cioè degli enti che nel RUNTS si registrano tra gli “altri enti del terzo settore”. Dall’altro lato, esso è la conseguenza della visibilità ancora ridotta di una tipologia organizzativa del terzo settore che è nuova rispetto a quelle più tradizionali delle ODV, delle APS e delle imprese sociali, essendo stata per la prima volta riconosciuta legislativamente con la riforma del 2017.

V’è tuttavia motivo di credere che una conoscenza più approfondita della fattispecie e della disciplina degli enti filantropici possa contribuire allo sviluppo di questa particolare tipologia di ETS. Sebbene il numero di enti filantropici è necessariamente destinato a rimanere inferiore rispetto a quello di altre tipologie di ETS, comprendere il senso e le diverse possibilità d’uso di questa particolare qualifica del terzo settore potrà incentivarne la

² Questo termine iniziale è stato infatti fissato dal decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021, in attuazione di quanto previsto dall’art. 30 del DM 106/2020, a sua volta attuativo dell’art. 53, comma 1, d.lgs. 117/2017.

³ Cfr. *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. Terzjus Report 2023*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2023, p. 143 ss., nonché il *Rapporto 2024 sul Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e di Unioncamere, in collaborazione con il Centro Studi Guglielmo Tagliacarne, Napoli, Editoriale Scientifica, 2024, p. 122 ss.

⁴ Sulle diverse modalità di iscrizione degli enti al RUNTS e sulla trasmigrazione in particolare, cfr. A. Fici, *Il registro unico nazionale del terzo settore dal punto di vista normativo*, in *Rapporto 2024 sul Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*, cit., p. 37 ss.

⁵ Ai sensi del combinato disposto dell’art. 5, comma 2, d.lgs. 112/2017, e dell’art. 11, comma 3, d.lgs. 117/2017, le imprese sociali acquisiscono la loro qualifica mediante iscrizione non già nel RUNTS (nel quale comunque finiscono successivamente per apparire) bensì nell’apposita sezione del Registro delle imprese: cfr. sul punto A. Fici, *Tipo e status nella nuova disciplina dell’impresa sociale*, in *Contratto e impresa*, 2023, p. 134 ss.

⁶ Le società di mutuo soccorso “maggiori” sono tenute all’iscrizione nella sezione “imprese sociali” del Registro delle imprese piuttosto che nella sezione apposita del RUNTS (che è riservata alle società di mutuo soccorso “minori” di cui all’art. 44, comma 2, d.lgs. 117/2017): sul punto cfr. A. Fici, *Le società di mutuo soccorso: una fattispecie in cerca di disciplina*, in *Dalla regolazione alla promozione. Una riforma da completare. Terzjus Report 2023*, cit., p. 319 ss.

⁷ Dei 305 enti iscritti nella sezione enti filantropici, 154 lo sono stati nel 2023, 85 nel 2022, 65 nel 2024 e soltanto uno nel 2021. Come già sottolineato nel testo, ciò non significa necessariamente che gli enti siano stati costituiti contestualmente (o quasi) alla loro iscrizione nel RUNTS.

scelta sia da parte di enti di nuova costituzione sia da parte di enti già costituiti. Enti filantropici potrebbero scegliere di qualificarsi sia enti attualmente iscritti nella sezione generica degli “altri enti del terzo settore” del RUNTS sia enti ancora iscritti all’Anagrafe delle ONLUS ma che già sono in possesso di tutte le caratteristiche per poter essere inquadrati in questa sezione del RUNTS⁸. Un’analisi più approfondita della fattispecie è utile anche ai notai, che ricoprono un ruolo essenziale nelle vicende di questa tipologia di ETS, dal momento che, come si vedrà, è solo tramite un notaio che un ente può iscriversi nella sezione degli enti filantropici.

2. L’“ente filantropico” come particolare qualifica del terzo settore

Prima di individuare gli elementi essenziali della fattispecie “ente filantropico” ed esaminarne la disciplina, è necessario soffermarsi sulla natura giuridica della fattispecie medesima, al fine di fare chiarezza su un aspetto della riforma che non sempre è colto dai suoi interpreti nella giusta maniera.

Nel quadro del nuovo ordinamento giuridico del terzo settore, l’ente filantropico costituisce una delle particolari qualifiche di terzo settore acquisibili da un ente giuridico mediante iscrizione nel RUNTS.

Le qualifiche particolari sono sei, tra cui appunto quella di ente filantropico. La qualifica particolare di ente filantropico, così come avviene per le altre cinque qualifiche particolari (organizzazione di volontariato, associazione di promozione sociale, rete associativa, impresa sociale e società di mutuo soccorso)⁹, si ottiene iscrivendosi nella sezione apposita del RUNTS (ve n’è una per ogni qualifica particolare)¹⁰.

Le qualifiche particolari, per poter essere tali, ovviamente presuppongono una qualifica generale, che è quella di ente del terzo settore, che si acquisisce iscrivendosi nell’ultima sezione del RUNTS, denominata “altri enti del terzo settore”.

⁸ Le ONLUS ancora iscritte all’Anagrafe dovrebbero oggi essere circa 20.000, almeno stando ai dati elaborati nel Rapporto Terzo Settore 2024 di Generali e Cattolica Assicurazioni, di imminente pubblicazione. Nel momento in cui diverrà attuale l’effetto abrogativo della normativa ONLUS, ovvero sia a partire dall’esercizio successivo a quello in cui le nuove norme fiscali sugli ETS saranno autorizzate dalla Commissione europea (cfr. art. 102, comma 2, lett. a), d.lgs. 117/2017), tutte le ONLUS dovranno scegliere se iscriversi al RUNTS oppure no. Nella prima ipotesi, esse conserverebbero il patrimonio acquisito durante il periodo di permanenza nell’Anagrafe delle ONLUS. Nella seconda ipotesi, invece, salvo casi particolari (come quello dei trust ONLUS e delle ONLUS soggette a direzione e coordinamento da parte di enti “esclusi” di cui all’art. 4, comma 2, d.lgs. 117/2017, che non potrebbero iscriversi nel RUNTS), le ONLUS perderebbero, oltre alla qualifica di ONLUS e al relativo regime promozionale, anche il patrimonio accumulato durante il periodo di iscrizione nell’Anagrafe (cfr. art. 101, comma 8, d.lgs. 117/2017, e art. 34, commi 13 e 14, DM 106/2020). Sul punto cfr. adesso N. Riccardelli, *Le ONLUS al bivio della “riqualificazione” o della “dissoluzione” con lo spettro della devoluzione patrimoniale*, in V. Ficari e N. Riccardelli (a cura di), *Manuale del terzo settore. Aspetti civilistici, fiscali e di bilancio*, Milano, Giuffrè, 2024, p. 615 ss., nonché il documento di ricerca *Il futuro delle ONLUS tra opportunità e limiti*, pubblicato dal CNDCEC nell’agosto 2024.

⁹ In verità, la società di mutuo soccorso di cui alla l. 3818/1886 è l’unica qualifica che è anche tipo, o meglio, è l’unico tipo di ente riconosciuto dal legislatore automaticamente con ente del terzo settore. Vale dunque per la società di mutuo soccorso quando vale anche per le cooperative sociali di cui alla l. 381/1991, che sono dal legislatore automaticamente riconosciute come imprese sociali.

¹⁰ Anche se occorre ricordare che, ai fini dell’assunzione della qualifica di impresa sociale, è necessario iscriversi nella sezione “imprese sociali” del Registro delle imprese e non già nel RUNTS, essendo precluso alle imprese sociali iscriversi nel RUNTS: cfr. *supra* nota 5.

Le qualifiche particolari sono opzionali, poiché un ente che intenda acquisire lo *status* di terzo settore può decidere di assumere una qualifica particolare, come quella di ente filantropico, richiedendo l'iscrizione nella sezione corrispondente, oppure fare istanza di iscrizione nella sezione "altri enti del terzo settore", che comunque gli attribuisce la qualifica generale di ETS¹¹. Naturalmente, la scelta tra *status* generale e *status* particolari influisce sul regime giuridico dell'ente, in particolar modo quello fiscale e premiale, dal momento che determinate norme non si applicano a tutti gli ETS ma solo a quelli iscritti in una sezione specifica¹². Anche la scelta tra le singole qualifiche particolari non è priva di conseguenze, sia perché ciascuna tipologia di ETS è destinataria di norme particolari, anche di natura fiscale e premiale, sia perché non tutte le norme generali si applicano a tutte le tipologie di ETS¹³.

L'ente filantropico non è dunque, tecnicamente, un tipo (o sottotipo) di ente bensì una qualifica giuridica¹⁴, più precisamente una sotto-qualifica o qualifica particolare del terzo settore, che un ente in possesso dei necessari requisiti può ottenere iscrivendosi nella sezione "enti filantropici" del RUNTS. Da ciò consegue che:

- costituzione e qualificazione dell'ente filantropico sono effetti giuridici tra loro distinti e separati: la prima presuppone la conclusione di un atto costitutivo valido e produttivo di effetti; la seconda, invece, l'iscrizione dell'ente nel RUNTS. Un ente, pertanto, non nasce "filantropico" ma lo diventa iscrivendosi nel RUNTS; allo stesso modo, un ente filantropico che per qualsiasi motivo (per volontà propria o per atto dell'autorità) perda la propria qualifica cancellandosi dal RUNTS, giuridicamente non si estingue: la sua soggettività giuridica prosegue senza soluzione di continuità pur in assenza di qualifica, anche se la perdita della qualifica lo espone a conseguenze patrimoniali negative¹⁵;

- la qualifica di ente filantropico può essere acquisita sia da enti costituiti appositamente con l'intenzione di ottenerla iscrivendosi al RUNTS sia da enti non costituiti a questo scopo e magari già esistenti da diverso tempo; è evidente che nel primo caso l'ente avrà già uno statuto conforme alla disciplina del terzo settore (e a quella particolare degli enti filantropici) che ne permetterà l'iscrizione nel RUNTS, mentre nel secondo caso, per poter essere iscritto ed ottenere la qualifica, l'ente dovrà come prima cosa adeguare il proprio statuto alla disciplina del terzo settore (con particolare riferimento a quella degli enti filantropici); quest'ultima vicenda non costituisce in senso stretto trasformazione dell'ente, anche se una

¹¹ Distingue tra ETS "particolari" o "speciali" ed ETS "generici" D. Boggiali, *I diversi modelli di ETS*, in V. Ficari e N. Riccardelli (a cura di), *Manuale del terzo settore. Aspetti civilistici, fiscali e di bilancio*, cit., p. 11 s. Oltre che in termini di generale-particolare, il rapporto tra la fattispecie dell'ente del terzo settore in generale, iscritto nella sezione "altri enti del terzo settore" e le fattispecie particolari può anche impostarsi in termini di tipicità-atipicità, nel senso che le sezioni particolari accolgono ETS "tipici", come ODV, APS, enti filantropici, ecc., che sono previsti e specificamente disciplinati dal legislatore, mentre la sezione degli "Altri enti" ospita ETS "atipici", non oggetto di una specifica disciplina ma pur sempre riconducibili al *genus* dell'ente del terzo settore: cfr. per questa impostazione già A. Fici, *Fonti della disciplina, nozione e governance degli enti del terzo settore*, in Id. (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2018, p. 83 ss.

¹² Ad esempio, solo ad ODV e APS si rivolge l'art. 56 d.lgs. 117/2017.

¹³ Ad esempio, solo agli enti del terzo settore diversi dalle imprese sociali si rivolge l'art. 71, comma 2, d.lgs. 117/2017.

¹⁴ In precedenti scritti, si era impiegato il termine *status* come sinonimo di qualifica, rimanendo tuttavia sostanzialmente invariati i termini del discorso: cfr. A. Fici, *Tipo e status nella nuova disciplina dell'impresa sociale*, cit.

¹⁵ All'ente si applica infatti l'art. 50, comma 2, d.lgs. 117/2017, secondo cui "l'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale".

vera e propria trasformazione potrebbe di fatto rivelarsi necessaria per ottenere la qualifica di ente filantropico¹⁶;

- nel solo caso di fondazioni filantropiche neo-costituite, che s'iscrivono al RUNTS ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 117/2017, il momento della costituzione dell'ente (come fondazione) e quello della sua qualificazione (come ente filantropico) coincidono, sempre che si aderisca alla tesi per cui la personalità giuridica è un elemento essenziale della fattispecie fondazionale¹⁷; la coincidenza, tuttavia, è di natura esclusivamente cronologica, poiché anche in questo caso soggettività giuridica e qualifica rimangono profili distinti e le loro vicende non sono necessariamente collegate;

- un ente iscritto al RUNTS come ente filantropico potrebbe successivamente decidere di cambiare sezione di iscrizione nel RUNTS e dunque qualifica del terzo settore; in questa ipotesi, la sua soggettività giuridica prosegue immutata, poiché ciò che varia è soltanto la qualifica di terzo settore posseduta; anche in questo caso, l'operazione di "migrazione", pur richiedendo una modifica dello statuto (necessaria all'acquisizione dei requisiti richiesti per l'iscrizione in altra sezione del registro), non costituisce una trasformazione in senso tecnico, né la richiede necessariamente¹⁸; diversamente da quanto accade nel caso di perdita della qualifica, l'ente che migra in altra sezione del RUNTS non subisce conseguenze patrimoniali negative¹⁹;

- l'estinzione dell'ente determina naturalmente anche la perdita della qualifica di ente filantropico ed influisce sulla destinazione del patrimonio residuo, che dovrà essere interamente devoluto ad altri ETS ai sensi dell'art. 9 d.lgs. 117/2017²⁰.

3. I requisiti di qualificazione dell'“ente filantropico”

¹⁶ Essendo la qualifica di ente filantropico riservata ad associazioni con personalità giuridica e fondazioni, un ente preesistente costituito in forma diversa dovrebbe (prima o contestualmente) trasformarsi in associazione o fondazione qualora intendesse acquisire tale qualifica. Ai medesimi fini, un'associazione priva di personalità giuridica dovrebbe invece acquisirla, magari contestualmente all'acquisizione della qualifica di ente filantropico, iscrivendosi al RUNTS ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 117/2017. Ma questa operazione (cioè il passaggio da associazione senza personalità giuridica ad associazione con personalità giuridica) non costituirebbe tecnicamente una trasformazione soggetta all'art. 42-bis c.c.: sul punto cfr. anche *infra* nel testo. Cfr., su quest'ultimo aspetto, F. Magliulo, *Il passaggio da associazione non riconosciuta ad associazione riconosciuta e viceversa*, Studio CNN n. 9-2023/CTS, nonché M. Caccavale, *La decisione dell'associazione riconosciuta di proseguire la propria attività sotto forma di associazione non riconosciuta*, Studio CNN n. 16-2023/CTS.

¹⁷ Questa è, per lo meno, la tesi tradizionale in dottrina: sul tema cfr., ampiamente, anche per riferimenti, G. Dinacci, *Commento sub art. 15*, in *Delle persone*, a cura di A. Barba e S. Pagliantini, in *Commentario del codice civile* diretto da E. Gabrielli, Torino, UTET, 2014, p. 69 ss.

¹⁸ Ad esempio, il passaggio da fondazione ente filantropico a fondazione impresa sociale non richiede una trasformazione, perché la forma giuridica dell'ente rimane la medesima, e ciò che cambia è solo la sezione del RUNTS di appartenenza. Al contrario, invece, se una società impresa sociale intendesse migrare verso la sezione “enti filantropici”, essa dovrebbe necessariamente trasformarsi in associazione (con personalità giuridica) o fondazione, poiché solo queste ultime sono le forme giuridiche ammesse per gli enti filantropici.

¹⁹ Come infatti recita l'art. 22, comma 3, DM 106/2020, dirimendo ogni dubbio a tal riguardo, “la migrazione in altra sezione non comporta effetti ai sensi della devoluzione del patrimonio”.

²⁰ Per evitare questo effetto devolutivo dell'intero patrimonio, o meglio per limitarne l'impatto (al solo patrimonio “incrementale”), è dunque necessario che l'ente perda prima la qualifica di ente filantropico cancellandosi dal RUNTS (applicandosi in tal caso l'art. 50, comma 2, d.lgs. 117/2017) e solo successivamente delibere il proprio scioglimento.

Affinché un ente possa iscriversi in una sezione tipizzante del RUNTS e così acquisire una qualifica particolare del terzo settore, esso deve risultare in possesso degli specifici requisiti di qualificazione previsti dalla legge per quella particolare qualifica. Ciò vale naturalmente anche per gli enti filantropici, la cui disciplina particolare si rinviene negli articoli 37-39 d.lgs. 117/2017.

In ragione del rapporto di genere a specie che sussiste tra la qualifica generale e le qualifiche particolari di ETS e dell'esplicita previsione di cui all'art. 3, comma 1, d.lgs. 117/2017, anche gli enti filantropici devono possedere i requisiti generali di qualificazione dell'ETS che non risultano derogati dalle disposizioni particolari di cui agli articoli 37-39 d.lgs. 117/2017.

Tra i requisiti generali che si applicano anche agli enti filantropici, in quanto non derogati dalla disciplina loro riservata, v'è il perseguimento senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ai sensi dell'art. 8 d.lgs. 117/2017, che è norma interamente applicabile agli enti filantropici.

Anche il requisito negativo di cui all'art. 4, comma 2, d.lgs. 117/2017, è applicabile agli enti filantropici, che come gli altri ETS non potrebbero pertanto essere sottoposti a direzione o controllo da parte degli enti "esclusi" elencati in questa disposizione. Giova sottolineare che tra gli enti "esclusi", a differenza di quanto accade in materia di impresa sociale, non figurano le società con scopo di lucro, sicché un ente filantropico ben potrebbe essere sottoposto a direzione e controllo di tali soggetti, come del resto già si verifica nella prassi delle cc.dd. fondazioni d'impresa.

Ovviamente inapplicabili agli enti filantropici sono invece gli specifici requisiti di qualificazione delle altre tipologie particolari di ETS. Ad esempio, nessun vincolo sussiste per gli enti filantropici a svolgere la propria attività avvalendosi prevalentemente di volontari, né limiti sono ad essi posti rispetto al numero di lavoratori remunerati che possono impiegare. Entrambi, infatti, sono tratti caratterizzanti le ODV e le APS, ma non già gli ETS iscritti in altre sezioni del RUNTS.

3.1. Forma e personalità giuridica

Ai sensi dell'art. 37, comma 1, d.lgs. 117/2017, "gli enti filantropici sono enti del terzo settore costituiti in forma di associazione riconosciuta o di fondazione". Sono queste, pertanto, le uniche forme giuridiche che possono avere o assumere quegli enti che intendano qualificarsi come enti filantropici.

Rispetto a quanto previsto dall'art. 4, comma 1, d.lgs. 117/2017, con riferimento agli ETS in generale, non potranno dunque ottenere la qualifica di ente filantropico le associazioni non riconosciute e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società, tra cui ad esempio i comitati²¹, a meno che, naturalmente, non decidano di assumere la personalità giuridica o di trasformarsi.

²¹ Sui comitati nella disciplina del terzo settore, cfr., anche per riferimenti, A. Fusaro, *Gli enti del terzo settore. Profili civilistici*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, già diretto da L. Mengoni e P. Schlesinger e continuato da V. Roppo e F. Anelli, Milano, Giuffrè, 2022, p. 209, 230 ss., 246.

Per quanto riguarda le associazioni non riconosciute, la personalità giuridica può essere acquisita contestualmente alla qualifica di ente filantropico: ciò vale sia per le associazioni non ancora iscritte al RUNTS, che nel registro possono iscriversi ai sensi dell'art. 22, comma 1, d.lgs. 117/2017, sia per le associazioni già iscritte al RUNTS che decidano di "migrare" nella sezione degli enti filantropici ai sensi dell'art. 22 DM 106/2020. In entrambi i casi, sarà infatti applicabile l'art. 18 DM 106/2020, che disciplina appunto queste ipotesi.

Un'associazione non riconosciuta non ancora iscritta in alcuna sezione del RUNTS, la quale intenda assumere la qualifica di ente filantropico, potrebbe anche decidere di acquisire prima la personalità giuridica ai sensi del d.P.R. 361/2000 (e nel rispetto delle sue regole) e successivamente formulare istanza di iscrizione nella sezione "enti filantropici" del RUNTS, ai sensi dell'art. 22, comma 1-bis, d.lgs. 117/2017, e dell'art. 17 DM 106/2020²².

Circoscrivendo ai soli enti personificati questa particolare qualifica del terzo settore, il legislatore ha evidentemente ritenuto questa configurazione la più adeguata ad enti destinati a svolgere l'attività tipica degli enti filantropici attraverso modalità di finanziamento che presuppongono e producono un livello elevato e diffuso di fiducia, che la legge ritiene opportuno salvaguardare.

Gli enti personificati, infatti, da un lato rispondono esclusivamente con il loro patrimonio delle obbligazioni assunte (art. 22, comma 7, d.lgs. 117/2017), dall'altro lato sono tenuti ad avere sempre un patrimonio netto positivo, ciò che costituisce oggetto di verifica *in itinere* non solo da parte degli organi dell'ente (art. 22, comma 5, d.lgs. 117/2017) ma anche delle autorità competenti per il controllo sugli ETS²³. A ciò deve aggiungersi il fatto che le fondazioni e le associazioni riconosciute, a differenza delle associazioni non riconosciute (nelle quali, nonostante la qualifica di terzo settore, gli "accordi degli associati" permangono come fonte residuale di disciplina), sono destinatarie di alcune norme del codice civile che possono meglio garantirne stabilità e coerenza rispetto ai propri specifici obiettivi²⁴.

D'altro canto, il requisito della personalità giuridica non può che influire negativamente sul numero di enti che decidono di iscriversi al RUNTS quali enti filantropici. La necessità di avere in fase di iscrizione e di conservare anche successivamente un patrimonio netto non inferiore al minimo previsto dalla legge, nonché di costituirsi per atto pubblico notarile,

²² Va tuttavia precisato che, se si ritiene che l'art. 22, comma 1, d.lgs. 117/2017, consente e non impone agli enti del terzo settore di acquisire la personalità giuridica iscrivendosi al RUNTS, gli statuti di quelle associazioni e fondazioni che dovessero optare per la preventiva iscrizione nel registro delle persone giuridiche dovrebbero condizionare diverse loro clausole (a partire da quella sulla denominazione dell'ente) alla successiva (ed eventuale) iscrizione dell'ente nel RUNTS, poiché in caso contrario prefetture e regioni potrebbero rifiutarsi di registrare l'ente, appellandosi alla doverosità per quest'ultimo del ricorso alla procedura di cui all'art. 22, comma 1, d.lgs. 117/2017. Nel senso che l'art. 22 imponga agli ETS di nuova costituzione il procedimento ivi disciplinato cfr. N. Atlante, G. Sepio ed E.M. Sironi, *Atto costitutivo e statuto, nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore*, Studio CNN n. 104-2020/I; è questa la tesi ministeriale che ha condotto alla disciplina contenuta nel DM 106/2020 sul funzionamento del RUNTS. Per una diversa ricostruzione in termini di effettiva possibilità piuttosto che di doverosità, cfr. invece A. Fici, *Forme, requisiti e personalità giuridica degli enti sportivi dilettantistici del terzo settore*, in *Diritto ed economia del terzo settore*, 2024, n. 2, p. 197 ss.

²³ Il decreto ministeriale relativo ai controlli sugli ETS non è stato ancora emanato, ma esso non potrà che prevedere verifiche anche sul patrimonio degli ETS personificati al fine di accertare la sussistenza del patrimonio minimo richiesto dalla legge per conservare la personalità giuridica.

²⁴ Limitandosi alle fondazioni, si pensi alla possibilità di poter applicare alle fondazioni ETS gli articoli 25, 26 e 28 del codice civile.

chiaramente riducono la platea potenziale di enti interessati all'iscrizione in questa sezione del RUNTS. A ben vedere, ciò vale non tanto per le fondazioni quanto per le associazioni, sia perché a queste ultime l'accesso ad altre sezioni del RUNTS è consentito anche in carenza di personalità giuridica, sia perché esse hanno la possibilità di iscriversi in più sezioni del RUNTS. Le fondazioni, invece, devono sempre avere personalità giuridica e sono pertanto sempre sottoposte, qualora intendano iscriversi al RUNTS, alla procedura e agli oneri di cui all'art. 22 d.lgs. 117/2017. Ad esse, inoltre, l'accesso ad alcune sezioni del RUNTS è dalla legge precluso, essendo loro consentito soltanto di optare per la sezione "enti filantropici" o per la sezione "altri enti del terzo settore" (oltre che per la sezione "imprese sociali", ma mediante iscrizione nel Registro delle imprese). Non sorprende, pertanto, che la stragrande maggioranza di enti filantropici (più dell'80%) sia attualmente costituita da fondazioni.

La lettera dell'art. 37, comma 1, solleva infine la questione se sia consentito agli enti religiosi di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. 117/2017, istituire un "ramo" ente filantropico mediante iscrizione nella corrispondente sezione del RUNTS. Si potrebbe rispondere frettolosamente in senso negativo, motivando nel senso che gli enti religiosi non hanno natura né di fondazioni né di associazioni riconosciute. Ma agli enti di cui all'art. 4, comma 3, "le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 ...", a condizione che adottino un regolamento che recepisca sì le norme del d.lgs. 117/2017, ma pur sempre rispettandone struttura e finalità.

Le disposizioni testé menzionate inducono a ritenere – in coerenza con le conclusioni cui è correttamente pervenuta parte della dottrina²⁵ – che il requisito della forma giuridica degli enti filantropici non si applichi agli enti di cui all'art. 4, comma 3, che rispettando gli altri requisiti di qualificazione potrebbero dunque iscrivere nella sezione "enti filantropici" del RUNTS un loro "ramo" dedicato allo svolgimento di attività filantropica ai sensi degli articoli 37 e 38 d.lgs. 117/2017.

3.2. L'attività di interesse generale

Il principale requisito della fattispecie "ente filantropico" è quello relativo all'attività di interesse generale che un ente deve svolgere per potersi qualificare come tale.

Se da un lato la legge è chiara nell'attribuire agli enti filantropici una specifica attività di interesse generale che li individua e specializza tra tutti gli ETS, dall'altro lato, tuttavia, la formula di legge pone una serie di interrogativi cui è necessario offrire risposta al fine di tracciare gli esatti confini della fattispecie e cogliere le sue possibili linee di sviluppo.

L'art. 37, comma 1, d.lgs. 117/2017, definisce gli enti filantropici come ETS costituiti "al fine di erogare denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale".

Il successivo art. 38, comma 1, aggiunge che "gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi

²⁵ Cfr. A. Perego, *Il "ramo" degli enti religiosi civilmente riconosciuti*, in *Dal non profit al terzo settore. Una riforma in cammino. Terzjus Report 2022*, Napoli, Editoriale Scientifica, p. 263, secondo cui i "rami" degli enti religiosi non devono necessariamente collocarsi nella sezione residuale degli "Altri ETS", e ciò anche in ragione del fatto che l'art. 14 DM 106/2020 attribuisce facoltà agli enti religiosi di indicare la sezione del RUNTS nella quale chiedono l'iscrizione del "ramo".

pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi”.

Si deve innanzitutto osservare come l'attività tipica degli enti filantropici sia inquadrabile tra le attività di interesse generale menzionate nella lettera u), dell'art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017, ovvero sia “beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo”. Nondimeno, le due disposizioni presentano lievi differenze nella descrizione dell'attività: l'inciso “anche di investimento” e il riferimento a “categorie” di persone svantaggiate che compaiono nell'art. 37, comma 1, ma non sono presenti nella lettera u); la specificazione “a norma del presente articolo” che può leggersi nell'art. 5, comma 1, lett. u), ma non già nell'art. 37, comma 1. Da qui la conclusione per cui, sebbene in linea di principio l'attività che qualifica gli enti filantropici non sia preclusa ad altre tipologie di ETS, che potrebbero pertanto decidere di assumerla come oggetto sociale e svolgerla effettivamente, tuttavia agli enti filantropici sono riservate, come in seguito si chiarirà, alcune opportunità di azione che agli altri ETS non sono invece concesse.

3.2.1. Natura ed oggetto dell'attività erogativa

È necessario in secondo luogo osservare come l'attività erogativa che caratterizza gli enti filantropici in realtà non abbia una sostanza precisa, perché l'erogare rappresenta, nell'ordinamento giuridico del terzo settore, più una modalità dell'agire che un'attività di uno specifico tipo o con uno specifico oggetto. Non a caso, nella definizione generale di ente del terzo settore fornita dall'art. 4, comma 1, d.lgs. 117/2017, l'“erogazione gratuita di denaro, beni o servizi” rientra tra le possibili “forme” dell'attività di interesse generale, accanto all'“azione volontaria”, alla “mutualità” e alla “produzione o scambio di beni o servizi”.

Da ciò consegue che, anche considerato il generico riferimento a “denaro, beni o servizi” presente nell'art. 37, comma 1, tutte le attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, possono in linea di principio svolgersi con metodo erogativo e costituire dunque l'oggetto specifico dell'attività erogativa degli enti filantropici²⁶. Gli enti filantropici potrebbero pertanto erogare, ad esempio, interventi e servizi sociali (lett. a), interventi e prestazioni sanitarie (lett. b), educazione, istruzione e formazione professionale (lett. d), attività culturali (lett. i), servizi strumentali ad altri ETS (lett. m), alloggio sociale (lett. q), ecc. Ciò significa che gli enti filantropici possono essere attivi non solo nella beneficenza di cui alla lettera u), ma anche in altri settori di attività di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017²⁷. Tali settori di attività dovranno pertanto essere indicati nello statuto dell'ente filantropico, e ciò anche al

²⁶ Il punto non è colto dalla dottrina che sin qui si è occupata dell'argomento, che usualmente, inquadrata l'attività erogativa nell'ambito della lettera u) dell'art. 5, comma 1, finisce poi per collocare le altre attività di interesse generale tra le attività “diverse”, esercitabili dagli enti filantropici nei limiti di cui all'art. 6: cfr. ad es., di recente, D. Boggiali, *I diversi modelli di ETS*, cit., 17 s.

²⁷ Facendo ricorso a categorie non di tipo giuridico, un ente filantropico potrebbe pertanto essere tanto del tipo *grant-making* quanto del tipo *operating*: per questa distinzione cfr. G.P. Barbetta, *Le fondazioni. Il motore finanziario del terzo settore*, Bologna, Il Mulino, 2013, p. 20.

fine di consentire all'ente di accedere a benefici ed agevolazioni, fiscali e non, riservati agli enti che operano in specifici settori di interesse generale²⁸.

Ma v'è di più. Un ente filantropico, infatti, potrebbe sostenere persone svantaggiate o attività di interesse generale anche mediante lo svolgimento, in forma erogativa, di attività che non sono di interesse generale. La legge non pone alcun limite al riguardo, limitandosi a stabilire che l'attività dell'ente filantropico debba avere una specifica finalità. Gli enti filantropici, pertanto, possono erogare tanto attività di interesse generale quanto attività che di per sé non sono di interesse generale ai sensi dell'art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017, ma lo diventano se svolte da enti filantropici con le modalità e per le finalità previste dalla legge. Si pensi, ad esempio, ad un ente filantropico che effettui gratuitamente consulenza legale ad enti senza scopo di lucro per lo sviluppo delle proprie attività di interesse generale²⁹.

3.2.2. L'erogazione di servizi di investimento

Tra le attività erogabili da un ente filantropico, l'art. 37, comma 1, menziona espressamente i servizi di investimento. È evidente che si tratta soltanto di una tra le tante possibili tipologie di servizi che un ente filantropico potrebbe erogare al fine di sostenere persone svantaggiate o attività di interesse generale, ma la menzione legislativa della "*venture philanthropy*", quale modalità particolarmente innovativa di filantropia "moderna" o "strategica", solleva la questione interpretativa se solo gli enti filantropici possano svolgere servizi di investimento al fine di realizzare i propri obiettivi oppure se, al contrario, tali servizi siano realizzabili anche da altri ETS che abbiano come oggetto sociale l'attività di cui alla lettera u) dell'art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017.

Proprio di recente, tale specifica attività è stata oggetto di una risoluzione dell'Agenzia delle entrate, la n. 75 del 21 dicembre 2023. In essa, in conformità all'opinione espressa in merito dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si accoglie innanzitutto la tesi per cui la prestazione di servizi di investimento sia, tra gli enti del terzo settore, un'attività riservata agli enti filantropici³⁰. Successivamente si precisa che anche l'attività di investimento deve essere svolta dagli enti filantropici gratuitamente (ad esempio, erogando prestiti infruttiferi o realizzando investimenti di capitale che prevedano la restituzione del solo capitale investito). Ed infine si conclude per la "non commercialità" a fini fiscali dell'attività erogativa degli enti filantropici (che, come subito appresso si chiarirà, è essenzialmente gratuita, ovvero effettuata in assenza di controprestazioni o corrispettivi), inclusa l'attività di

²⁸ Può essere il caso dell'esenzione dall'IRAP, che in alcune regioni potrebbe essere un'agevolazione riservata agli ETS che esercitano determinate attività di interesse generale. È quanto si verifica, ad esempio, in Piemonte, per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 1, lett. a), della L.R. 30 novembre 2023, n. 33, che azzera l'IRAP per gli ETS che svolgono le attività indicate all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), del d.lgs. 117/2017.

²⁹ Naturalmente, se l'ente filantropico è costituito per almeno il 70% da altri ETS e se i beneficiari dell'attività sono ETS, si rientra altresì nell'ipotesi di cui alla lettera m) dell'art. 5, comma 1.

³⁰ Secondo il Ministero, infatti, "muovendo dal criterio di specialità enunciato all'articolo 3, comma 1 del Codice, secondo il quale la disciplina particolare di una categoria di ETS prevale sulla disciplina generale dell'ETS, che tuttavia si applica anche agli ETS tipici ove non derogata dalla loro disciplina particolare ed in quanto compatibile con quest'ultima, si deve concludere che solo gli Enti Filantropici, tra gli ETS, possono erogare servizi di investimento".

investimento purché anch'essa svolta a titolo gratuito (come avviene nel caso di prestiti infruttiferi e senza addebito di costi e commissioni a carico dei beneficiari).

In terzo luogo va chiarito che l'attività erogativa degli enti filantropici, pur potendo, come già spiegato, avere diversi oggetti (assistenza sociale, sanità, cultura, ecc.), si caratterizza sulla base di alcuni elementi la cui presenza è necessaria affinché la fattispecie possa configurarsi.

L'attività erogativa degli enti filantropici deve infatti essere gratuita e rivolta a sostenere (categorie di) persone svantaggiate oppure attività di interesse generale.

3.2.3. Il carattere gratuito dell'attività erogativa

Quanto alla gratuità, siffatta natura è per certi versi implicita nel concetto di "erogazione" fatto proprio dal d.lgs. 117/2017³¹. Non a caso, il sintagma "erogazione gratuita" è utilizzato nella definizione generale di ETS di cui all'art. 4, comma 1. Gratuite sono anche le "erogazioni liberali" di cui agli articoli 77, comma 5, e 83. Si è inoltre già osservato come sulla gratuità dei servizi di investimento si basi la ricostruzione che l'Agenzia delle entrate, sulla scorta delle opinioni del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, offre dell'attività degli enti filantropici (in termini generali e con specifico riferimento ai servizi di investimento).

La necessaria gratuità dell'attività erogativa è anche l'inevitabile conseguenza dell'individuazione legislativa delle prevalenti fonti di finanziamento degli enti filantropici: tra le fonti indicate all'art. 38, comma 1, non compaiono infatti "ricavi per prestazioni", ma soltanto ricavi di natura non corrispettiva.

Qualunque sia l'attività concretamente svolta dall'ente filantropico, essa dovrà pertanto essere caratterizzata dalla gratuità. Un ente che svolga attività di interesse generale a titolo oneroso, in cambio di eventuali controprestazioni o corrispettivi (a carico dei beneficiari dell'attività o di eventuali "terzi paganti"), non potrà dunque qualificarsi come ente filantropico. Un ente filantropico potrà vendere i propri beni o servizi, di interesse generale o non, soltanto nei limiti in cui ad esso è consentito, come si dirà, lo svolgimento di attività "diverse" ai sensi dell'art. 6 d.lgs. 117/2017.

Da notare, inoltre, che la gratuità cui si fa qui riferimento è assoluta, non tollerando nemmeno quel "rimborso delle spese" che invece le ODV, a norma dell'art. 33, comma 3, d.lgs. 117/2017, possono ottenere dai propri utenti o da eventuali terzi. Se le ODV si collocano dunque nella dimensione del volontariato, gli enti filantropici si muovono invece, nel nuovo ordinamento del terzo settore, nella dimensione del dono³².

³¹ In modo conforme, nella Risoluzione n. 75/2023 dell'Agenzia delle entrate si legge: "resta fermo che l'attività posta in essere dall'Ente Filantropico deve caratterizzarsi per l'assenza di corrispettività, anche sotto forma di 'incremento patrimoniale' per il medesimo Ente Filantropico, secondo quanto precisato del predetto Ministero".

³² Se pertanto si vogliono individuare quattro dimensioni prevalenti: volontariato, dono, mutualità e impresa, le tipologie di ETS ad esse corrispondenti sono: le ODV (volontariato), gli enti filantropici (dono), le associazioni di promozione sociale e le società di mutuo soccorso (mutualità), le imprese sociali (impresa). Chiaramente, nulla impedisce che due o più dimensioni possano coesistere in ciascuna tipologia di ente (una ODV può anche donare; un ente filantropico impiegare volontari; una APS svolgere attività d'impresa; ecc.).

3.2.4. Il sostegno di persone svantaggiate

Quanto alle “persone svantaggiate” che devono essere destinatarie dell’attività erogativa degli enti filantropici, non v’è una definizione legislativa *ad hoc*, né si può far ricorso per analogia alla nozione contenuta nell’art. 2, comma 4, d.lgs. 112/2017, che ha obiettivi affatto diversi. Da qui l’autonomia dell’ente nel selezionare le proprie categorie di beneficiari, a condizione che essi siano persone “svantaggiate”, perché in caso contrario la qualifica di ente filantropico sarebbe messa in discussione.

Prendendo spunto dal d.lgs. 460/1997 (art. 10, comma 2), lo svantaggio potrebbe essere conseguenza di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari³³. Al fine di individuare statutariamente le categorie di “svantaggiati”, possono altresì essere di supporto le “condizioni di disabilità, di bisogno e di disagio individuale e familiare, derivanti da inadeguatezza di reddito, difficoltà sociali e condizioni di non autonomia” di cui all’art. 1, comma 1, l. 328/2000, nonché le condizioni di povertà o limitato reddito o incapacità totale o parziale di provvedere alle proprie esigenze per inabilità di ordine fisico e psichico, le difficoltà di inserimento nella vita sociale attiva e nel mercato del lavoro, la sottoposizione a provvedimenti dell’autorità giudiziaria che rendono necessari interventi assistenziali, di cui è menzione nell’art. 2, comma 3, della medesima legge. Altre indicazioni potrebbero provenire dalla legge 23 marzo 2023, n. 33, e dai relativi decreti di attuazione.

Non potrebbero pertanto acquisire e conservare la qualifica di enti filantropici enti che, pur erogando gratuitamente beni e/o servizi, lo facciano in favore di persone che non possano in alcun modo ritenersi “svantaggiate” (si pensi ad esempio ad un ente filantropico che eroghi prestazioni sanitarie a persone abbienti o a tutte le persone residenti in un certo territorio, ad esempio una regione d’Italia, a prescindere dal fatto che siano svantaggiate), ferma restando la possibilità, come successivamente si spiegherà, che queste attività siano svolte dall’ente filantropico come attività “diverse” ai sensi dell’art. 6.

Le persone svantaggiate devono poi essere individuate e sostenute per “categorie”. Da qui l’impossibilità di qualificare “filantropici” enti che si propongano di sostenere singoli individui o gruppi predeterminati e ristretti di individui (ad esempio, i membri di una singola famiglia), ancorché “svantaggiati”.

3.2.5. Il sostegno di attività di interesse generale

Un’ipotesi diversa, che per un ente può essere alternativa o aggiungersi alla precedente, è quella dell’ente filantropico che sostiene attività di interesse generale. Poiché l’art. 37, comma 1, d.lgs. 117/2017, non fa riferimento esplicito alle attività di cui all’art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017, le attività di interesse generale che un ente filantropico può promuovere sono sia quelle di cui all’art. 5, comma 1, sia quelle di cui all’art. 2 d.lgs. 112/2017, incluso l’inserimento lavorativo di persone svantaggiate. Si nota qui un’ulteriore differenza tra l’attività filantropica esercitabile dagli enti filantropici e l’attività filantropica che gli altri ETS (quelli che scelgono di operare nel settore di cui alla lettera u) di cui all’art. 5, comma 1) sono ammessi a svolgere.

³³ A tale disposizione normativa fa anche riferimento l’Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 75/2023.

Non è invece consentito agli enti filantropici sostenere attività diverse da quelle considerate di interesse generale dai decreti legislativi 117/2017 e 112/2017, ancorché esse possano in concreto avere un elevato impatto sociale.

3.2.6. La natura degli enti destinatari del sostegno

Sostenere attività di interesse generale significa ovviamente destinare l'erogazione ai soggetti che svolgono le attività che l'ente filantropico si propone di sostenere. Tali soggetti, non essendo specificato diversamente dalla legge, potrebbero anche essere enti non di terzo settore. Tuttavia, per ragioni logico-sistematiche, deve ritenersi che i soggetti beneficiari degli enti filantropici, pur non essendo formalmente ETS, debbano avere uno scopo identico o analogo a quello di questi ultimi (come si verifica nel caso di enti non societari, enti ecclesiastici, enti pubblici, ecc.)³⁴. In caso contrario, gli enti filantropici potrebbero ridursi a mero strumento di produzione diretta o indiretta di utili a beneficio di soggetti (come le società lucrative) che operano sì nei settori di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. 117/2017, ma allo scopo di distribuire utili ai propri soci. Un ente filantropico potrebbe pertanto sostenere l'attività sanitaria di una fondazione (anche se priva della qualifica di terzo settore) o di un ente pubblico, ma non già di una società per azioni (a meno che, ovviamente, quest'ultima non abbia la qualifica di impresa sociale). Per le medesime ragioni, non dovrebbe ritenersi ammissibile il sostegno ad attività di interesse generale condotte da persone fisiche, poiché anche in questo caso potrebbe essere a rischio il fine ultimo dell'erogazione filantropica.

3.2.7. Le attività "diverse" degli enti filantropici

L'attività di cui all'art. 37, comma 1, d.lgs. 117/2017, sembra essere individuata dalla legge come attività esclusiva degli enti filantropici. Tuttavia, come si osservava in precedenza, essendo l'erogazione di cui all'art. 37, comma 1, una modalità dell'agire piuttosto che un'attività in sé, l'ente filantropico può esercitare, in forma erogativa, una o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1, così come attività non di interesse generale ma comunque funzionali al sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale.

Non è precluso agli enti filantropici lo svolgimento di attività "diverse" da quelle di interesse generale ai sensi e alle condizioni di cui all'art. 6 d.lgs. 117/2017 e relativo decreto ministeriale di attuazione. Come ben si è scritto, "l'immanente gratuità istituzionale non verrebbe sconfessata dall'esercizio secondario e strumentale di attività d'impresa, secondo quanto disciplinato dal d.m. 107/2021"³⁵. Le attività "diverse" possono avere qualsiasi oggetto (collegato o non collegato all'attività erogativa tipica) e devono essere svolte in forma commerciale e con metodo lucrativo, perché solo in questo caso esse potrebbero

³⁴ In questo senso anche l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 75/2023.

³⁵ In questi termini M. Renna, *Associazioni di promozione sociale ed enti filantropici nello sviluppo del Terzo settore*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2021, p. 530.

essere strumentali ad un'attività di interesse generale che per gli enti filantropici è, come in precedenza chiarito, essenzialmente gratuita.

Peraltro, applicando la logica che giustifica l'ultimo periodo dell'art. 33, comma 6, in tema di organizzazioni di volontariato, anche per gli enti filantropici, in ragione della necessaria gratuità dell'attività di interesse generale svolta, si può prospettare la possibilità di esercitare quali attività "diverse", e nei limiti in cui ciò sia consentito dalla legge, attività di interesse generale a titolo oneroso. Un ente filantropico potrebbe dunque, fornire ad esempio prestazioni assistenziali o sanitarie a persone svantaggiate in cambio di corrispettivi, trattandole però (dal punto di vista sostanziale, contabile e tributario) quali attività "diverse" ex art. 6 d.lgs. 117/2017.

Le attività "diverse" esercitate in forma commerciale e con metodo lucrativo possono rivelarsi, per gli enti filantropici, utili al reperimento di risorse da destinare all'attività erogativa che è essenzialmente gratuita. Tuttavia, uno specifico limite allo svolgimento di attività "diverse" è agli enti filantropici posto dall'art. 38, comma 1. Infatti, questa norma non include i proventi da attività "diverse" tra le principali fonti di finanziamento degli enti filantropici, che pertanto non potranno mai, per ciascun ente filantropico, essere superiori alla somma delle entrate provenienti dalle fonti individuate dall'art. 38, comma 1. Si tratta di un limite specifico che deve combinarsi con quello generale di cui all'art. 6 d.lgs. 117/2017 e relativo decreto ministeriale di attuazione³⁶.

4. La disciplina applicabile

Agli enti qualificatisi "filantropici" mediante iscrizione nell'apposita sezione del RUNTS si applicano nell'ordine, alla luce di quanto stabilito dall'art. 3, commi 1 e 2, e 20, d.lgs. 117/2017, i seguenti gruppi di norme:

- in primo luogo, le norme particolari del d.lgs. 117/2017 ad essi specificamente dedicate, ovverosia gli articoli 37, comma 2, 38, 39 e 84, comma 2-bis;
- in secondo luogo, le restanti norme del d.lgs. 117/2017, purché compatibili con le norme particolari sugli enti filantropici;
- ed infine, le norme del Codice civile compatibili con le norme del d.lgs. 117/2017.

Va innanzitutto chiarito che, in ragione della natura qualificatoria della disciplina del Codice del terzo settore, anche le regole di condotta imposte agli enti filantropici, cioè agli enti già iscritti al RUNTS con questa qualifica, sono norme il cui rispetto è necessario ai fini della conservazione della qualifica e della registrazione nel RUNTS. La loro violazione, pertanto, incide generalmente sulla qualifica stessa, costituendo il presupposto legittimante un provvedimento amministrativo di cancellazione dell'ente filantropico dal RUNTS (fatta salva la possibilità di un cambiamento di sezione, qualora l'ente in possesso dei requisiti lo richieda al fine di evitare la cancellazione dal registro).

³⁶ Il DM 19 maggio 2021, n. 107, considera "secondarie rispetto alle attività di interesse generale", e dunque ammesse, le attività diverse che, in ciascun esercizio, non producano ricavi superiori al 30% delle entrate complessive dell'ETS o i cui ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ETS. Se il primo criterio è compatibile con gli enti filantropici e il loro art. 38, comma 1, il secondo criterio potrebbe invece non essere con questi enti e con questa norma compatibile.

Alle regole di condotta si affiancano disposizioni premiali sul fronte fiscale e non. Tali norme devono in generale considerarsi disponibili da parte degli enti in possesso della qualifica, che possono pertanto decidere di avvalersene o meno.

Quanto al primo gruppo di norme, potrà facilmente osservarsi come la disciplina particolare sugli enti filantropici sia abbastanza scarna soprattutto se messa a confronto con le discipline particolari delle altre tipologie di ETS.

L'art. 37, comma 2, richiede che nella denominazione dell'ente sia contenuta la formula "ente filantropico", così come fanno, ad esempio, l'art. 32, comma 3, per le ODV, e l'art. 35, comma 5, per le APS. La denominazione di "ente filantropico" è anche in questo caso protetta, sia all'interno che all'esterno dell'ordinamento del terzo settore, poiché "l'indicazione di ente filantropico, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dagli enti filantropici".

Peraltro, come già chiarito da tempo dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, è concesso all'ente filantropico aggiungere nella propria denominazione al contenuto obbligatorio la locuzione "ente del terzo settore" o l'acronimo "ETS"³⁷.

L'art. 37, comma 2, influenza direttamente il contenuto di atto costitutivo e statuto dell'ente filantropico, nei quali a norma dell'art. 21, comma 1, d.lgs. 117/2017, la denominazione dell'ente deve essere indicata, sicché più che una regola di condotta essa pone un requisito di qualificazione della fattispecie, trattandosi di un elemento, quello della corretta denominazione, che influisce sulla stessa iscrivibilità dell'ente nel RUNTS. Il notaio incaricato del controllo di legalità ex art. 22 d.lgs. 117/2017 dovrebbe pertanto rifiutarsi di formulare domanda di iscrizione al RUNTS di un ente filantropico la cui denominazione non fosse correttamente formata ai sensi dell'art. 37, comma 2 (o dovrebbe ancor prima rifiutarsi di ricevere uno statuto che presenti simile irregolarità)³⁸.

L'art. 38, comma 1, dispone che "gli enti filantropici traggono le risorse economiche necessarie allo svolgimento della propria attività principalmente da contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi". In questo caso, si tratta di una vera e propria norma di condotta la cui osservanza è necessaria per il mantenimento della qualifica di ente filantropico, ovvero dell'iscrizione dell'ente nell'apposita sezione del RUNTS. Come già in precedenza spiegato, la norma in questione elenca entrate di natura non corrispettiva al fine di vincolare l'ente filantropico allo svolgimento principale di attività erogativa e perciò gratuita. L'ente filantropico potrà pertanto ricevere legittimamente corrispettivi soltanto nella misura in cui essi derivino dalla prestazione di attività "diverse" e tali entrate non siano "principali" rispetto alle entrate di natura non corrispettiva. In ogni caso, nello svolgimento di attività "diverse", l'ente filantropico dovrà altresì rispettare le condizioni e i limiti di cui all'art. 6 d.lgs. 117/2017 e relativo decreto di attuazione.

³⁷ Circolare MLPS n. 20 del 27 dicembre 2018, nella quale si afferma che gli "enti appartenenti a specifiche tipologie saranno tenuti prioritariamente al rispetto della loro disciplina particolare (cfr. art. 3 comma 1 del Codice); per essi l'utilizzo della denominazione "tipica" (di ODV, di APS, ecc.) rappresenta quindi un obbligo; l'eventuale utilizzo della locuzione "Ente del terzo settore" nella corrispondenza o l'integrazione della denominazione sociale con l'ulteriore acronimo ETS costituisce una ulteriore facoltà che discende dal possesso primario della qualificazione speciale derivante dall'iscrizione nella relativa sezione del RUNTS".

³⁸ Sul tema del controllo notarile di legalità cfr. N. Atlante e F. Cirianni, *I compiti di verifica del notaio e l'iscrizione nel registro unico nazionale di atti degli enti del terzo settore con personalità giuridica*, Studio CNN n. 8/2023/CTS.

L'art. 38, comma 2, fissa un ulteriore contenuto obbligatorio di atti costitutivi e statuti degli enti filantropici, che dovranno infatti indicare "i principi ai quali essi devono attenersi in merito alla gestione del patrimonio, alla raccolta di fondi e risorse in genere, alla destinazione, alle modalità di erogazione di denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale". La norma serve a vincolare gli enti filantropici ad un determinato modo di agire, così come dai medesimi enti autonomamente definito nello statuto, al fine di far emergere il loro scopo concreto ed i soggetti potenzialmente interessati alla loro attività, anche agli eventuali fini di cui all'art. 2395 c.c., là dove ritenuto invocabile dai terzi beneficiari dell'ente filantropico. Anche l'art. 38, comma 2, come già osservato per l'art. 37, comma 2, ha diretta incidenza sull'iscrizione degli enti filantropici nel RUNTS, perché anche in questo caso la mancata indicazione statutaria dei "principi" menzionati dalla norma dovrebbe impedire l'iscrizione dell'ente filantropico nel RUNTS. Il notaio incaricato del controllo di legalità ex art. 22 d.lgs. 117/2017 dovrebbe pertanto rifiutarsi di formulare domanda di iscrizione al RUNTS di un ente filantropico il cui statuto fosse privo di questo contenuto minimo essenziale (o dovrebbe ancor prima rifiutarsi di ricevere uno statuto che presenti simile lacuna).

L'art. 39 richiede che il bilancio sociale degli enti filantropici contenga l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche. Già in passato si era ritenuto ragionevole interpretare questa disposizione nel senso che essa si limita ad imporre un contenuto minimo essenziale del bilancio sociale degli enti filantropici, ma non già di per sé la sua redazione³⁹. Gli enti filantropici sarebbero pertanto, come tutti gli altri ETS (diversi dalle imprese sociali)⁴⁰, tenuti a redigere (nonché a pubblicare nel proprio sito Internet e depositare al RUNTS) il bilancio sociale solo nel caso in cui superino la soglia di cui all'art. 14, comma 1, d.lgs. 117/2017, ovvero abbiano entrate superiori ad un milione di euro. Alla medesima conclusione è successivamente giunto anche il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che nella nota n. 8017 del 3 luglio 2023 ha precisato che "la 'specialità' della norma non attiene alla previsione dell'obbligo di redazione a tutti gli EF, indipendentemente dalle loro dimensioni ... ma alla necessità di inserirvi (ove l'ente rientri, per dimensioni, nella previsione generale) uno specifico contenuto che tiene conto 'della natura dell'attività esercitata', di carattere erogativo a sostegno di categorie svantaggiate o attività di interesse generale".

Sul fronte della fiscalità, l'unica norma specificamente dedicata agli enti filantropici è l'art. 84, comma 2-bis, d.lgs. 117/2017, che estende agli enti filantropici una misura prevista per le ODV, ovvero la esenzione dall'imposta sul reddito delle società dei redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali.

In mancanza di ulteriori norme particolari aventi ad oggetto gli enti filantropici, gli enti qualificatisi come tali mediante iscrizione nell'apposita sezione del RUNTS saranno per il resto soggetti alle norme generali del Codice del terzo settore (cioè al secondo gruppo di norme sopra individuato) e in subordine alle norme del Codice civile (cioè al terzo gruppo di

³⁹ Cfr. in questo senso A. Fici, *Le fondazioni filantropiche nella riforma del terzo settore*, in Id., *Un diritto per il terzo settore. Studi sulla riforma*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2020, p. 131. In termini di obbligatorietà del bilancio sociale per gli enti filantropici, a prescindere dal volume delle loro entrate, si esprime invece A. Fusaro, *Gli enti del terzo settore. Profili civilistici*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, già diretto da L. Mengoni e P. Schlesinger e continuato da V. Roppo e F. Anelli, Milano, Giuffrè, 2022, p. 190.

⁴⁰ Per le imprese sociali la redazione e deposito del bilancio sociale sono invece sempre obbligatorie indipendentemente da ogni dimensione e soglia di entrate: cfr. art. 9, comma 2, d.lgs. 112/2017.

norme sopra individuato). Ciò vale in particolar modo per quanto riguarda gli aspetti di *governance* e di trasparenza, su cui peraltro può incidere la natura associativa o fondazionale dell'ente filantropico. Così, ad esempio, le fondazioni filantropiche dovranno necessariamente avere un organo di controllo interno, anche solo monocratico, così come richiesto dall'art. 30, comma 1, d.lgs. 117/2017, mentre le associazioni filantropiche saranno tenute a nominare tale organo soltanto nel caso di superamento delle soglie di cui all'art. 30, comma 2, così come recentemente rivisitate (al rialzo) dalla legge 4 luglio 2024, n. 104⁴¹.

5. Conclusioni

Gli enti filantropici costituiscono una nuova specie di ETS, istituita dalla riforma del 2017. La loro relativa novità ne determina la (ancora) limitata conoscenza presso operatori e professionisti del settore rispetto ad altri modelli organizzativi più noti, anche perché preesistenti alla riforma stessa. V'è tuttavia ragione di credere che una maggiore consapevolezza del ruolo che gli enti filantropici possono occupare nel nuovo ordinamento del terzo settore possa contribuire allo sviluppo di questa particolare qualifica. La sezione "enti filantropici" del RUNTS può infatti essere scelta non solo da enti dediti all'erogazione di somme di denaro o beni (filantropia classica o tradizionale), ma anche da enti che erogano servizi di interesse generale o supportano, mediante servizi strumentali, anche d'investimento, altri enti che tali servizi forniscono, anche in forma d'impresa (filantropia moderna o strategica). D'altra parte, la non perfetta sovrapposizione tra l'attività di cui all'art. 37, comma 1, riservata agli enti filantropici, e l'attività di cui alla lettera u) dell'art. 5, comma 1, che ogni altro ETS può esercitare, fa sì che le iniziative filantropiche che l'iscrizione nella sezione "enti filantropici" del RUNTS permette ad un ente di svolgere sono maggiori di quelle che ad esso sarebbero consentite iscrivendosi in altre sezioni del RUNTS. Solo gli enti filantropici possono erogare servizi d'investimento e sostenere anche le attività di interesse generale caratterizzanti le imprese sociali.

Ciò che è necessario ai fini dell'iscrizione in questa sezione tipizzante del RUNTS è che l'ente sia personificato, che l'attività erogativa sia gratuita, fatta salva l'eventuale produzione di utili da attività "diverse", e che i beneficiari dell'attività erogativa siano persone svantaggiate o enti (non necessariamente del terzo settore ma in ogni caso senza scopo di lucro) dediti allo svolgimento di attività di interesse generale.

Ciò rilevato, la disciplina particolare degli enti filantropici è ancora, nel Codice del terzo settore, piuttosto scarna. L'unica norma agevolativa è quella contenuta nell'art. 84, comma 2-*bis*. Le specificità degli enti filantropici richiederebbero misure premiali ad hoc, al pari di quelle previste per altre tipologie di ETS, come le ODV, le APS e le imprese sociali. Non solo grazie ad una maggiore consapevolezza di questo nuovo modello organizzativo, anche da parte dei notai, che per legge sono gli unici a poter fare istanza di iscrizione di un ente nella sezione "enti filantropici", ma anche grazie ad una disciplina particolare più ricca, sarà possibile assistere ad un incremento del numero di enti che scelgono questa sezione del RUNTS, di centrale importanza per lo sviluppo del terzo settore nel suo complesso.

⁴¹ Sulle recenti modifiche recate al Codice del terzo settore dalla legge 104/2024, cfr. A. Fici, *Le recenti modifiche al Codice del terzo settore ad opera della legge 104/2024*, in *Diritto ed economia del terzo settore*, 2024, n. 2, p. 321 ss.