

***Risposta n. 255***

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212-  
Trattamento IRES/IPEF apporti soci di fondazione commerciale  
Articolo 88, comma 4, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR),***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La Fondazione di partecipazione "ALFA" (di seguito, "Istante" o "Fondazione") è stata costituita dall'Università di BETA (socio fondatore di riferimento, ancorché non di controllo) e da altri soci "*per la formazione manageriale post laurea e post experience (...)*".

Sebbene - a parere dell'Istante - una parte "*rilevante*" della propria attività sia qualificabile quale attività "non commerciale", in continuità con la precedente organizzazione dell'attività in forma consortile, il regime fiscale dell'Istante è stato attratto, in via prudenziale, alla disciplina degli enti commerciali di cui agli artt. 73 ss. del TUIR, in quanto l'attività svolta consiste "*prevalentemente*" nell'erogazione di formazione.

Allo stato attuale, quindi, la Fondazione si configura come ente che svolge attività commerciale, ma privo di finalità lucrative ("non profit"), in quanto ai sensi dello Statuto:

1. non persegue fini di lucro (art. 1);

2. non può distribuire utili (art. 1);
3. ha per oggetto una *business school* internazionale, con la missione di contribuire allo sviluppo delle persone, delle organizzazioni e della società (art. 2);
4. in caso di scioglimento, per qualsiasi causa, il patrimonio è devoluto all'Università per iniziative riferibili a quelle individuate all'art. 3 dello Statuto (art. 24);
5. inoltre, ai sensi dell'art. 4, comma 3, *“in caso di recesso di un Fondatore, Partecipante o Sostenitore la quota che questi ha versato non sarà restituita, ma rimarrà a far parte del patrimonio della Fondazione”*.

A fronte della suddetta attività di formazione è previsto il versamento di una quota di partecipazione diretta essenzialmente alla copertura dei costi per il corretto funzionamento delle attività istituzionali e per il finanziamento delle attività future.

Il Patrimonio di Costituzione della Fondazione è costituito dagli apporti, di natura pubblica e privata, dei Soci che per Statuto si distinguono in:

- “Soci Fondatori” (*ex art. 8*), provvisti dei diritti amministrativi esercitabili nella relativa Assemblea;
- “Soci Partecipanti” (*ex art. 9*) e “Soci Sostenitori” (*ex art. 10*), a cui è riconosciuto il diritto di nominare, collettivamente, un numero limitato di rappresentanti (al massimo n. 3 componenti per categoria su 23) nel “Collegio di Indirizzo”, con funzioni consultive rispetto all'attività della Fondazione, affidata in concreto all'Assemblea dei Soci Fondatori, al Consiglio di Amministrazione ed al *Dean*, designato tra i componenti del Consiglio di Amministrazione, ed al quale è affidato il compito di rendere esecutive le delibere del Consiglio di Amministrazione (cfr. artt.15-19 e 20).

L'Istante fa presente di essere intenzionato ad acquisire ulteriori risorse per

finanziare l'ampliamento degli spazi dedicati allo svolgimento dell'attività di formazione attraverso l'acquisto e la ristrutturazione di una nuova unità immobiliare.

A tal fine, la Fondazione riceverà degli apporti in denaro da parte di soggetti terzi che saranno disciplinati e trattati alla stregua di versamenti in conto capitale.

Tale qualificazione giuridica dei versamenti - a parere dell'Istante - sarebbe giustificata dalla circostanza che gli stessi sono effettuati al fine di incrementare il patrimonio della Fondazione e specificamente destinati all'investimento immobiliare strumentale alla propria attività.

Ciò posto, l'Istante chiede di conoscere il corretto trattamento, ai fini IRES, degli apporti ricevuti da parte di soggetti terzi, i quali – in conseguenza di tali apporti – assumeranno la qualità di Socio Partecipante o Sostenitore.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento alla qualificazione fiscale degli apporti ricevuti, l'Istante ritiene che detti importi debbano essere qualificati alla stregua di contributi “in conto capitale”, in quanto erogati da “speciali” categorie di Soci.

Tali contributi dovrebbero essere classificati, infatti, nell'ambito delle risorse destinate ad alimentare il patrimonio netto destinato al funzionamento della Fondazione.

In considerazione di tale finalità, la suddetta posta contabile non sarà rigidamente vincolata, ma potrà anche essere investita in progetti specifici, come in particolare il progetto di cui alla presente istanza.

Ciò detto, l'Istante ritiene che tali somme non abbiano rilevanza ai fini della formazione del reddito della Fondazione, ma rientrino nella disciplina contenuta nell'art. 88, comma 4 del TUIR, trattandosi di apporti a fondo perduto da parte dei soci.

Per quanto riguarda, invece, la qualificazione di tali importi in capo ai soci, l'Istante sottolinea che, diversamente da quanto accade per i Soci Fondatori, i Soci Partecipanti e Soci Sostenitori per effetto di tali apporti:

- non godranno di diritti patrimoniali;
- potranno partecipare agli organismi sociali della Fondazione unicamente attraverso la designazione di alcuni membri del "Collegio di Indirizzo", con funzioni consultive e di indirizzo.

L'apporto di tali categorie di Soci (Partecipanti o Sostenitori) gode - a parere dell'Istante - di limitati diritti amministrativi ed è ispirato ad un evidente spirito di liberalità (nell'accezione dell'art.100, TUIR), pur garantendo un coinvolgimento nella vita della Fondazione, prevalentemente nella prospettiva di un rapporto lungo che possa assicurare la prosecuzione dell'attività della Fondazione stessa.

Conseguentemente, secondo l'Istante, qualora tali Soci siano soggetti IRPEF, le relative erogazioni saranno riconducibili alle spese detraibili, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera *h*) del TUIR, mentre, nell'ipotesi in cui detti Soci siano soggetti IRES (vale a dire enti commerciali ed equiparati *ex art. 73* del TUIR), le relative erogazioni saranno riconducibili alle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. *a*) del TUIR, deducibili per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La Fondazione di partecipazione rappresenta una figura giuridica atipica - di ricostruzione dottrinale - che si colloca in posizione intermedia potendo annoverare alcuni degli elementi propri della fondazione ed altri peculiari delle associazioni o enti partecipativi (cfr. Corte dei Conti, sez. Veneto, 28 maggio 2014 n. 345/2014/PAR: *"le fondazioni di partecipazione rispondono 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”).*

Essa ha in comune con la fondazione tradizionale lo scopo non lucrativo ed il patrimonio destinato al raggiungimento di un obiettivo predefinito ed invariabile, fissato nell'atto costitutivo, mentre si distingue dallo schema tipico in quanto:

- sono presenti una pluralità di fondatori o comunque di partecipanti all'iniziativa sia di natura privata che enti pubblici;
- i partecipanti intervengono attivamente nella gestione dell'ente;
- il patrimonio è a formazione progressiva per cui la dotazione patrimoniale iniziale è generalmente aperta ad incrementi per effetto di adesioni successive da parte di soggetti ulteriori rispetto ai fondatori.

Con riferimento al caso di specie, si evidenzia che l'istanza attiene esclusivamente alla qualificazione fiscale dei contributi versati da soggetti – pubblici o privati – all'atto dell'adesione alla Fondazione istante cui consegue l'assunzione dello *status* di Socio Partecipante o Sostenitore.

Al riguardo, si rileva che, in base alla documentazione prodotta, emerge che ad oggi l'Istante ha esclusivamente Soci Fondatori e che relativamente al prospettato progetto di acquisizione di nuovi spazi la stessa ha ricevuto solo impegni alla corresponsione di contributi da parte di probabili futuri “nuovi” soci (Partecipanti o Sostenitori).

Di conseguenza, si fornisce un inquadramento generale della fattispecie prospettata alla luce delle informazioni attualmente disponibili.

L'Istante si qualifica come “*fondazione di partecipazione*”, e l'intera attività svolta, per scelta dei Soci Fondatori e del Consiglio di Amministrazione, è rimasta connotata dal carattere commerciale preesistente alla trasformazione da “consorzio” avvenuta nel 2014.

Oggetto della Fondazione è una *business school* internazionale che si esplica essenzialmente nell'erogazione di formazione manageriale *post-lauream* e *post-experience* a fronte della quale è previsto il versamento di una quota di partecipazione (diretta alla copertura dei costi per il funzionamento delle attività istituzionali e all'eventuale autofinanziamento di attività future).

In base allo Statuto, i soggetti che partecipano alla Fondazione (persone fisiche o giuridiche, pubbliche o private) sono classificati nelle seguenti categorie di Soci:

- Fondatori che, in sede di stipula dell'atto costitutivo, creano la fondazione di partecipazione e la dotano dei mezzi necessari per raggiungere i propri obiettivi;
- Partecipanti e Sostenitori che, condividendo gli scopi della Fondazione, contribuiscono con modalità differenti alla vita della medesima.

Ai sensi degli articoli 15, 19 e 20 dello Statuto, i Soci Partecipanti e Sostenitori, in particolare, eleggono tre rappresentanti per ciascuna categoria di soci nel "Collegio di Indirizzo", organo con funzioni consultive e di indirizzo strategico).

Al fine di acquisire la qualifica di socio Partecipante o Sostenitore, è previsto il versamento di un contributo in denaro corrisposto *una tantum* (di importo differente a seconda della categoria). Conseguentemente i relativi versamenti - al pari di quelli effettuati dai Soci Fondatori - rilevano quali elementi costitutivi del patrimonio della Fondazione e, come tali, non assimilabili ad un prodotto della sua attività avente rilevanza reddituale.

Per i suddetti apporti l'irrilevanza reddituale è sancita dall'articolo 88, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), secondo cui "*Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1,*

*lettere a) e b), dai propri soci, né gli apporti effettuati dai possessori di strumenti similari alle azioni”.*

L'articolo 88, comma 4, inoltre, riferendosi anche ad enti diversi da quelli societari, pubblici e privati che hanno ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, trova applicazione anche nei confronti degli apporti di capitale operati da parte di analoghi soggetti conferenti, come i fondatori, nell'ambito di una fondazione.

In coerenza con tale qualificazione e in ossequio al principio di simmetria fiscale, con riferimento al corretto inquadramento fiscale dei versamenti effettuati dai Soci Partecipanti o Sostenitori in capo agli stessi, si ritiene non condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dall'Istante.

Peraltro, la circostanza che, nella fattispecie in esame, i soci Partecipanti o Sostenitori, sebbene non possano partecipare all'Assemblea della Fondazione, acquisiscano il diritto a partecipare (per rappresentanza) a un suo organo consultivo, quale il “Consiglio di Indirizzo”, determina un trasferimento di utilità reciproche incompatibile con la qualificazione di tali versamenti in termini di liberalità.

Resta fermo che, nella differente ipotesi in cui tali versamenti siano corrisposti dai Soci, anche indirettamente, a fronte della fruizione di attività di formazione svolte dalla Fondazione - instaurandosi con la stessa un nesso di sinallagmaticità –gli stessi dovranno qualificarsi fiscalmente come ricavi, a prescindere dalla loro eventuale imputazione a patrimonio che, in tale ipotesi, non risulterebbe “coerente” con la causa concreta del rapporto instaurato con la Fondazione.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*Firmato digitalmente*