

AGENZIA PER LE ONLUS

ATTO DI INDIRIZZO

ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *a*) del D.P.C.M. 21 marzo 2001,
n. 329

in relazione alla partecipazione nella Onlus di “soggetti esclusi”
(enti pubblici e società commerciali) in qualità di soci e/o fondatori

Approvato dal Consiglio nella seduta del 4 ottobre 2010

Visti:

l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 190 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 che prevede la costituzione di un organismo di controllo da istituirsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale;

l'articolo 3, comma 191 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 il quale dispone che l'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188; che lo stesso è, altresì, investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione ed ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in materia di terzo settore e che può formulare proposte di modifica della normativa vigente;

l'articolo 1 del D.P.C.M. 26 settembre 2000 che istituisce l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale quale organismo di controllo degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Visto, in particolare:

l'articolo 3, comma 1, del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 che prevede, tra le attribuzioni dell'Agenzia per le Onlus, l'esercizio di poteri di indirizzo nell'ambito della normativa vigente, il compito di segnalare alle autorità competenti, formulando proposte di indirizzo ed interpretazione, i casi nei quali norme di legge o di regolamento determinano distorsioni nell'attività delle organizzazioni, del terzo settore e degli enti e la collaborazione

per l'uniforme applicazione delle norme tributarie attraverso la formulazione, al Ministero delle finanze, di proposte su fattispecie concrete o astratte riguardanti il regime fiscale delle organizzazioni, terzo settore ed enti;

Rilevato che:

l'Agenzia per le Onlus, con Atto di Indirizzo approvato il 23 novembre 2004 con delibera n. 516, ha delineato indirizzi interpretativi in relazione alla irrilevanza, ai fini della qualificazione della natura privata di una fondazione, della partecipazione nella stessa di un soggetto fondatore che rivesta natura di ente pubblico;

l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione del 28 dicembre 2004 n. 164/E, si è pronunciata in merito alla possibilità, per una fondazione partecipata da enti pubblici e/o società commerciali, di acquisire la qualifica di Onlus;

l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 31 ottobre 2007 n. 59, ha confermato la propria interpretazione come espressa nella citata Risoluzione n. 164/E;

l'Agenzia per le Onlus nell'attività di cui all'art. 4, co. 2, lett. *f*), inerente al rilascio dei pareri obbligatori in merito alla decadenza totale o parziale delle agevolazioni previste dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ha esaminato numerose richieste di cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus riguardanti enti di carattere privato i cui soci e/o fondatori sono qualificabili tra ai soggetti esclusi di cui al comma 10 del citato articolo;

la prassi richiamata, generando differenti soluzioni interpretative, ha prodotto difformità di comportamenti in relazione alla cancellazione dall'Anagrafe delle Onlus e all'acquisizione dell'omonima qualifica da parte di tali enti di diritto privato partecipati da soggetti "esclusi";

tutto quanto premesso

l'Agenzia per le Onlus ritiene opportuno adottare il seguente Atto di Indirizzo:

PARTECIPAZIONE NELLA ONLUS DI “SOGGETTI ESCLUSI” (ENTI PUBBLICI E SOCIETÀ COMMERCIALI) IN QUALITÀ DI SOCI E/O FONDATORI

PREMESSA

Questa Agenzia si è precedentemente espressa con proprio Atto di Indirizzo approvato con delibera n. 516 del 23 novembre 2004 in relazione alla irrilevanza, ai fini della qualificazione della natura privata di una fondazione, della partecipazione nella stessa di un soggetto fondatore che rivesta natura di ente pubblico.

In esso si è affermato che: *i*) il riconoscimento della natura privatistica dei soggetti collettivi disciplinati dal codice civile non viene meno in alcuna misura per il semplice fatto che un soggetto di diritto pubblico, con una relazione finanziaria tipica (partecipazione al patrimonio o attivazione nella fase costitutiva), figuri tra i soggetti fondatori dell'ente in questione. Tale posizione corrisponde al sistema normativo in vigore e costituisce, altresì, da tempo acquisizione ferma nel contesto giurisprudenziale della Corte di Cassazione¹; *ii*) è consentito che una fondazione, costituitasi con gli apporti non esclusivi da parte di un ente pubblico, possa fruire legittimamente della qualifica di Onlus, godendo delle relative agevolazioni fiscali.

Successivamente, con la Risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, l'Amministrazione finanziaria, rispondendo all'interpello di una fondazione che domandava se la presenza nella stessa di enti pubblici e/o società commerciali (di seguito “enti esclusi”), in qualità di soci fondatori e/o sostenitori, potesse essere in contrasto con quanto prescritto dalla normativa sulle Onlus, ha evidenziato che: *i*) pur riconoscendo la natura privata dell'ente - non inficiata dalla presenza di enti pubblici nella compagine dei fondatori - tuttavia, la presenza di “enti esclusi” tra i soci dell'ente impone una valutazione sul ruolo che gli stessi

¹ A tal proposito, la Corte Cass. ha evidenziato che “*la società per azioni con partecipazione pubblica non muta la sua natura di soggetto di diritto privato solo perché lo Stato o gli enti pubblici ne posseggano le azioni, in tutto o in parte, non assumendo rilievo alcuno per le vicende della medesima, la persona dell'azionista*” (Cfr. Cass. Pen., sezione VI, sentenza 26 febbraio 1994, n. 3620); e ancora “*la natura pubblica degli enti che concorrono a formare un nuovo ente non è sufficiente ad attribuire natura pubblicistica a quest'ultimo [...] né può ritenersi indicativa della natura pubblica di un'associazione la partecipazione ai suoi organi di rappresentanti dei soggetti pubblici che l'hanno formata*” (Cfr. Cass. Civ., sentenza 23 novembre 1993, n. 11541).

ricoprono all'interno dell'ente verificando se essi esercitino una "influenza dominante" nelle determinazioni dello stesso; *ii*) tale ipotesi ricorre, verosimilmente, se il numero di tali soci è prevalente e comporta la perdita per l'ente della propria autonomia configurandolo nella sostanza quale ente strumentale e facendo così venire meno la "ratio" del disposto recato dal citato art. 10, quale emerge dalla relazione illustrativa al decreto n. 460/1997.

Da un punto di vista formale le posizioni delle rispettive Agenzie non risultano in contrasto giacché per entrambe *i*) la natura privata dell'ente partecipato è pacifica e *ii*) la possibilità che esso assuma la qualifica di Onlus non è esclusa.

In relazione a tale ultimo argomento, tuttavia, l'interpretazione esplicitata nel dettaglio da parte delle due Agenzie si colloca su posizioni differenti.

Questa Agenzia valuta, infatti, che la presenza di "enti esclusi" nella Onlus, in qualità di soci e/o fondatori, non ponga particolari preoccupazioni in riferimento alla *mission* e alla *governance* della Onlus né, da un punto di vista squisitamente giuridico, violi il divieto di cui all'art. 10, co. 10 del decreto.

L'Agenzia delle Entrate ha, all'opposto, sviluppato un'interpretazione ermeneutica estensiva della disposizione di legge (art. 10 citato, co. 10) estendendo, al verificarsi di specifiche situazioni (influenza dominante), il divieto di acquisire in via diretta la qualifica di Onlus, previsto per i soli "enti esclusi", anche alla differente ipotesi un cui un ente privato sia solo partecipato dall'"ente escluso".

Al fine di giungere a soluzioni condivise su questo ed altri temi interpretativi le due Agenzie hanno approntato un Tavolo tecnico di discussione che ha portato all'emanazione della Circolare n. 59 del 31 ottobre 2007 che, pur contenendo soluzioni per alcune tematiche affrontate, non ha risolto le divergenze in relazione al tema della presenza degli "enti esclusi" nella Onlus. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha confermato e riproposto l'interpretazione offerta nella precedente Risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004.

Questa Agenzia, in ragione del ruolo di indirizzo, di promozione e di vigilanza in merito alla corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in ambito di Terzo Settore, reputa essenziale esprimere alcune puntuali considerazioni sulla questione ritenendo che l'interpretazione restrittiva operata dall'Amministrazione finanziaria sia

potenzialmente penalizzante per taluni enti, anche di notevole importanza strategica, che operano nel comparto del terzo settore.

ASPETTI GIURIDICO-NORMATIVI

a) l'influenza dominante

L'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 164/E del 28 dicembre 2004, e ribadita con la Circolare n. 59 del 31 ottobre 2007, mantiene una sostanziale chiusura (salvo rare eccezioni) alla possibilità che "enti esclusi" (*part.* enti pubblici e società commerciali) possano prendere parte o dare vita ad organismi di natura privata che rivestano o aspirino ad ottenere la qualifica di Onlus, ogniqualvolta la loro posizione possa configurare un'ipotesi di "influenza dominante" di tali soggetti nella Onlus.

La tesi dell'Agenzia delle Entrate si fonda sull'equivalenza, da un punto di vista sostanziale, tra la situazione di "influenza dominante" esercitata nella Onlus dagli "enti esclusi" e l'ipotesi - esplicitamente contemplata nella disposizione legislativa - che prevede per questi ultimi il divieto di assunzione diretta della qualifica.

E' essenziale pertanto, ai fini dell'analisi della questione, intrattenersi sull'interpretazione della nozione di "influenza dominante" valutando se vi siano le condizioni per ampliare, nei termini esposti dall'Amministrazione finanziaria, il divieto soggettivo previsto dal comma 10, art. 10 del citato D.Lgs. 460/1997.

La nozione di "influenza dominante", classificata nel Titolo V, Libro V del cod. civ., comporta alcune difficoltà nell'individuazione concreta delle ipotesi anche per gli specifici casi per i quali il legislatore la ha prevista. Tuttavia, al fine di valutarne i caratteri essenziali è opportuno analizzare le tipologie di controllo delineate dall'art. 2359 del cod. civ. il quale dispone:

"Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati”.

L'analisi e la collocazione nel testo codicistico dell'articolo appena richiamato² lascia intuire che il concetto di “influenza dominante” si realizza ed è valutabile, pur con le difficoltà proprie che lo caratterizzano, in presenza di società per azioni. L'articolo in esame, infatti, delinea tale situazione per quei soggetti in cui sussista un capitale azionario e nei quali la titolarità di una quota maggioritaria di detto capitale attribuisca al detentore un potere effettivo e sostanziale sulle determinazioni del soggetto controllato.

Nonostante le tipizzazioni operate dall'art. 2359, l'ultimo comma dello stesso articolo autorizza all'individuazione di una “influenza” anche attraverso il ricorso ad elementi di valutazione su base prognostica facendo risaltare, a giudizio della scrivente, l'evidente difficoltà - in taluni casi - di accertarne l'esistenza.

Le complessità interpretative inerenti all'articolo in esame divengono ancor più evidenti nel trasporre tale concetto in ambito non profit e possono dare luogo a distorsioni applicative e situazioni di iniquità di trattamento nei confronti di soggetti che legittimamente rivestono o vogliono rivestire la qualifica di Onlus.

Per dare conto di ciò è opportuno partire dalle singole valutazioni che l'Agenzia delle Entrate ha posto alla base della propria interpretazione.

Nella Risoluzione n. 164/E/2004, dopo aver operato una ricostruzione del caso specifico prospettato ed aver analizzato le caratteristiche dell'ente (fondazione) richiedente, l'Agenzia delle Entrate giunge alla conclusione che “*dovrà concludersi per il diniego della qualifica di Onlus qualora si constati che gli enti esclusi ai sensi del citato art. 10, comma*

² L'art. 2359 del cod. civ. è inserito nel Libro V, Titolo V, Capo V (Società per azioni), Sez. V (Delle azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi).

10 (...) esercitino un'influenza dominante nelle determinazioni dell'organizzazione. Quest'ultima circostanza ricorre verosimilmente se il numero di tali soci è prevalente. In tali casi, invero l'organizzazione perde la propria autonomia e viene a configurarsi nella sostanza quale ente strumentale, facendo così venire meno la ratio del disposto recato dal citato articolo 10, quale emerge anche dalla relazione illustrativa al decreto n. 460 del 1997".

La risoluzione, pertanto, assume quale elemento ostativo all'assunzione della qualifica di Onlus la presenza "dominante" dei c.d. "enti esclusi" che determinerebbe la perdita di autonomia della potenziale Onlus la quale, invero, diverrebbe "ente strumentale" dell'ente escluso. La stessa risoluzione individua, altresì, nella prevalenza numerica dei soci (enti esclusi) all'interno della Onlus il criterio in base al quale "verosimilmente" deve determinarsi la presenza o meno dell'influenza dominante.

Si ritiene opportuno partire da tale ultima affermazione per evidenziare l'inadeguatezza di tale sistema di valutazione (anche ove lo si ritenesse applicabile alla fattispecie) che opera in via preventiva, ed esclusivamente su base presuntiva, senza verificare in concreto l'influenza eventualmente esercitata nella Onlus dal soggetto escluso. Tale concreta verifica non sarebbe, tra l'altro, realizzabile per gli enti di nuova costituzione non avendo essi posto in essere alcuna attività.

Ad ogni modo, la risoluzione evidenzia che al verificarsi della semplice prevalenza numerica di "enti esclusi" nella Onlus, questa perde la propria autonomia e diviene ente strumentale contravvenendo alla *ratio* della disposizione di cui all'art. 10, come emerge anche dalla relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 460/1997.

A tal proposito, la relazione illustrativa citata evidenzia che l'esclusione degli enti pubblici (la *ratio* richiamata è, dunque, applicabile unicamente a tale tipologia di soggetti) risiede nella "necessità di favorire la crescita ed il consolidamento di un terzo settore che operi autonomamente rispetto ai canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche".

Sembra tuttavia opportuno far notare, seppure in via incidentale, che nell'ultimo decennio la costituzione di enti di natura privata da parte dell'ente pubblico (o la partecipazione negli stessi) è stata stimolata, invero, proprio dall'intenzione di ridurre l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, attingendo anche dal privato sociale.

Da un punto di vista strettamente giuridico, invece, l'attività ermeneutica adottata per la Risoluzione n. 164/E/2004 conduce ad una ingiustificata prevalenza della sostanza sulla forma, sconfinando oltre il dettato normativo che non fornisce alcun appiglio a tale interpretazione. La risoluzione in esame si propone, dunque, alla stregua di un'interpretazione autentica e restrittiva dell'art. 10, co. 1 del decreto legislativo n. 460/1997, contenendone gli effetti e limitando, senza giustificazione, i potenziali soggetti ai quali può riconoscersi la qualifica di Onlus.

Il citato comma 1 prevede, infatti, che possano assumere la qualifica di Onlus *“le associazioni, i comitati, le fondazioni ...e gli altri enti di carattere privato ...”* ed in tale disposizione è ravvisabile la demarcazione dell'elemento soggettivo imposto dal legislatore.

Ne deriva che in presenza di soggetti che soddisfino tutti i requisiti propri della Onlus l'esclusione degli stessi, per non essere discriminatoria e, dunque, dar luogo ad una disparità di trattamento, deve essere motivata sulla base di un interesse ritenuto dal legislatore, e soltanto da esso, meritevole di tutela.

L'art. 10, co. 10 del decreto legislativo in esame pone un tassativo elenco di soggetti ai quali il legislatore ha sostanzialmente vietato l'acquisizione di una qualifica fiscale che comporta, di fatto, la fruizione di agevolazioni fiscali. E' verosimile ritenere che se il legislatore avesse voluto costituire una categoria aperta di soggetti da escludere dall'ambito delle Onlus lo avrebbe esplicitato, eventualmente con una delle formule alle quali esso ricorre ogniqualvolta intenda affermare la non tassatività di una previsione.

A sostegno di quanto ora evidenziato si noti che in casi simili il legislatore, ove abbia ritenuto opportuno escludere ogni dipendenza od influenza dominante nei confronti di un'organizzazione lo ha fatto attraverso esplicita disposizione.

E' il caso della L. n. 49/1987 sulle ONG, ove all'art. 28, co. 4 si dispone:

“ Il riconoscimento di idoneità alle organizzazioni non governative può essere dato per uno o più settori di intervento sopra indicati, a condizione che le medesime:

...omissis

d) non abbiano rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo agli interessi di enti pubblici o privati, italiani o stranieri aventi scopo di lucro;...

Inoltre le stesse disposizioni prescrittive contenute nelle norme del decreto sono già in grado di fugare le preoccupazioni che determinano un'interpretazione così restrittiva. Gli stringenti vincoli imposti dal decreto alle Onlus - se rispettati - sono sufficienti ad evitare l'utilizzo strumentale (ove si voglia connotare tale termine di significato negativo) della Onlus. I tassativi settori di intervento previsti, il divieto di svolgere attività diverse (salvo le connesse), i vincoli al patrimonio posti sia durante la vita della Onlus che nel caso di scioglimento (o perdita della qualifica) e la necessità di tenere una contabilità chiara e trasparente rendono difficile qualsiasi utilizzo "strumentale" o elusivo della nuova fattispecie di carattere fiscale creata dal legislatore.

Diversamente, i vincoli appena delineati non sono ugualmente presenti nel contesto di riferimento originario della nozione di "influenza dominante" dove le manovre di controllo trasversale delle società (le casistiche previste dal citato art. 2359 *cod.civ.* e da altre disposizioni) possono concretamente comportare anche comportamenti potenzialmente elusivi e/o evasivi.

In conclusione, a giudizio di questa Agenzia, la trasposizione della nozione di "influenza dominante" in ambito *non profit*, ed in particolare nell'impianto normativo delineato dal decreto legislativo sulle Onlus, genera oggettive problematiche e, ancor più, forzature applicative in ragione della carenza di presupposti normativi.

A sostegno di tale interpretazione sembra esservi anche autorevole giurisprudenza della Corte Costituzionale la quale, con sent. n. 446/1993, seppur pronunciandosi in ordine ad una specifica e differente questione, motivava la propria decisione sul presupposto che l'ente pubblico avrebbe mantenuto la gestione economica della società che esso stesso aveva costituito nelle ipotesi in cui avesse detenuto "*una partecipazione esclusiva o prevalente al capitale azionario*". Più in particolare, in relazione al concetto di influenza dominante, si è pronunciato il Consiglio di Stato, sez. V, con decisione del 22.08.2003 n. 4748 nella quale ha ritenuto che "*sussiste il requisito della dominanza pubblica nel caso di possesso da parte di soggetti pubblici della maggioranza delle quote azionarie; per contro è da escludersi che il controllo pubblico richiesto sia esclusivamente quello esercitabile da parte di enti pubblici con modi e forme diversi dalla partecipazione maggioritaria ed incentrati su controlli amministrativi sull'organizzazione e sull'attività della società*".

E' opportuno, altresì, evidenziare che la "ratio" di esclusione in via "diretta" degli enti pubblici dalla qualifica di Onlus, richiamata dall'amministrazione finanziaria, non è utilizzabile per tutte le categorie degli "enti esclusi" richiamate del citato comma 10 dell'art. 10.

Infatti, nel prevedere il divieto di assunzione della qualifica in esame per gli enti commerciali, la preoccupazione del legislatore non è affatto legata al pericolo che tali soggetti possano utilizzare in modo "strumentale" (per fini vietati) la Onlus ma risiede unicamente in ragioni di opportunità in relazione alla forma societaria rivestita da tali enti. La relazione governativa, in questo caso, ne motiva l'esclusione in ragione di "*valutazioni di opportunità (...) per evitare forzature eccessive che la inclusione avrebbe comportato rispetto alle caratteristiche di tali forme societarie sancite in sede di codice civile. Al contrario, l'ammissione delle società cooperative si giustifica per i molteplici elementi di affinità tra questa forma societaria e vincoli statutari previsti per le Onlus*".

Pertanto, si ritiene che la circostanza che taluni soggetti commerciali possano utilizzare indebitamente la Onlus (eventualmente attraverso la loro influenza dominante) non debba portare alla negazione della qualifica di Onlus a soggetti che trasferiscono risorse (generate dalla loro attività di impresa) in enti senza scopo di lucro che le destinano al perseguimento di scopi di solidarietà sociale. E', senza dubbio, più auspicabile concentrare gli sforzi nella verifica dell'attività svolta e delle modalità con le quali la stessa è perseguita piuttosto che ricercare ardue interpretazioni per escluderne a priori la presenza dal novero delle Onlus.

L'Amministrazione finanziaria, seppur comprensibilmente preoccupata dell'eventuale influenza dominante che questi soggetti (enti pubblici e società) possono esercitare sulla Onlus, può contare tuttavia sulle rigide disposizioni del D.Lgs. 460/97 che prevede clausole atte ad evitare un utilizzo illegittimo della Onlus.

Pertanto, quand'anche tale "influenza dominante" possa esservi, tuttavia l'attività della Onlus (e la sua *mission*) è sempre soggetta a precise disposizioni di forma e di sostanza che assicurano, se rispettate, il corretto agire della Onlus ed il perseguimento dei fini di solidarietà voluti dal legislatore.

b) la locuzione “in ogni caso”

In riferimento alla locuzione “*in ogni caso*” la quale è stata interpretata dall’Amministrazione finanziaria quale elemento a favore di un’interpretazione estensiva della norma che individua, invece, tassativamente gli “enti esclusi” sembra utile esporre alcune sintetiche considerazioni.

Nel valutare tale disposizione la scrivente ritiene che non si possa operare solo attraverso un’interpretazione letterale di tale locuzione, avulsa da quanto coerentemente previsto nell’intero art. 10 del decreto legislativo ma che sia quanto mai opportuno procedere ad un’interpretazione di tipo sistematico.

In tale prospettiva, passando in rassegna l’art. 10 del decreto legislativo sulle Onlus non si può fare a meno di legare tra loro i commi 8, 9 e 10. In essi il legislatore opera rispettivamente una qualificazione soggettiva di quegli enti che:

- i) sono in ogni caso considerati Onlus nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità;*
- ii) possono parzialmente essere Onlus a patto che (...);*
- iii) non si considerano in ogni caso Onlus.*

Pertanto, la disposizione elenca alcuni soggetti che sono “*in ogni caso considerati Onlus*” senza doversi adeguare ad alcuna prescrizione (Onlus di diritto), altri che possono esserlo ma in modo parziale e solo se rispettino alcune specifiche prescrizioni (Onlus parziali) ed altri ancora che non si considerano *in ogni caso* Onlus e, dunque, che non possono esserlo nemmeno se predisponessero uno statuto contenente le clausole previste.

In tale prospettiva diviene più chiaro l’intento del legislatore che con la locuzione *in ogni caso* non ha certamente voluto permettere di individuare, attraverso un’attività interpretativa estensiva, altri soggetti esclusi ma semplicemente ha chiarito che quei soggetti esclusi (per le chiare motivazioni previste anche nella relazione governativa al decreto), ma solo quelli, non possono essere “*in ogni caso*” Onlus, anche qualora adottino tutte le clausole richieste dal decreto.

Volendo esemplificare, se anche l’ente escluso operasse in uno dei settori previsti ed avesse uno statuto contenente le clausole e/o tenesse - nei casi previsti - la contabilità separata, non potrebbe “*in ogni caso*” per un’esclusione di tipo “soggettivo” acquisire la qualifica di Onlus.

CONCLUSIONI

Tutto quanto premesso la scrivente ritiene che l'interpretazione adottata dall'Amministrazione finanziaria non risulti suffragata da esplicite disposizioni di legge né possa ricavarsi in via interpretativa ma, all'opposto, sembra lasciar trasparire elementi lesivi del principio di uguaglianza garantito costituzionalmente.

In assenza di un intervento chiaro del legislatore che ricomprenda o escluda in modo esplicito tali soggetti dal novero delle Onlus, la scrivente ritiene che il quadro normativo vigente, analizzato anche alla luce dei recenti orientamenti della legislazione sociale, nonché le ragioni di carattere giuridico diffusamente espresse nel parere, lascino propendere a favore di un'interpretazione restrittiva e letterale della disposizione prevista dall'art. 10, co. 10 del D.Lgs. 460/1997.

L'Amministrazione finanziaria, ove ravvisi reali intenti elusivi da parte della Onlus, già possiede gli strumenti giuridici per escludere l'ente dall'Anagrafe delle Onlus e sanzionarne eventuali comportamenti di tipo elusivo. In tal senso, anche l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 il quale dispone siano *“inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”*.

In conclusione, per questa Agenzia, è sufficiente porre la massima attenzione alla presenza dei requisiti obbligatori formali ed al rispetto sostanziale degli stessi piuttosto che ricorrere ad interpretazioni estensive della disposizione non giuridicamente suffragate ed operanti attraverso una valutazione prognostica delle intenzioni dell'ente.