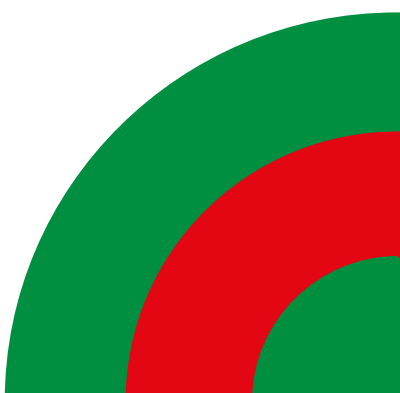




diritto & religioni

Semestrale
Anno V - n. 2-2010
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

10



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno V - n. 2-2010
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali
Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci
A. Bettetini, G. Lo Castro
P. Colella, A. Vincenzo
M. Jasonni, L. Musselli
G.J. Kaczyński
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile

Giurisprudenza e legislazione costituzionale
Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefanì
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro
F. De Gregorio
S. Testa Bappenheim
G. Schiano
A. Guarino

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

*Gli enti ecclesiastici e la disciplina dell'impresa sociale*¹

ANDREA BETTETINI - SIMONA GIACCHI

Il decreto legislativo n. 155/06, emanato a seguito della legge delega 13 giugno 2005, n. 118, nasce con l'intento di dare una sistemazione organica, dal punto di vista civilistico, alla c.d. imprenditorialità sociale, la quale, pur continuando a svolgere attività di impresa, non ha più il mero fine di realizzare un profitto per i soci proprietari, ma persegue obiettivi di interesse generale della comunità. Ai sensi del decreto legislativo n. 155/06, si intendono, dunque, per imprese sociali, le organizzazioni private senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività economica di produzione o scambio di beni e servizi, perseguendo in modo organizzato, sia pure con una azione che resta privata, obiettivi di interesse collettivo.

Detto decreto legislativo n. 155/06 non mira ad istituire un nuovo tipo di organizzazione o di contratto associativo, bensì soltanto a individuare una qualità che possono assumere alcune organizzazioni private regolate dal codice civile o da altre leggi vigenti. L'impresa sociale non è pertanto un autonomo soggetto giuridico istituito e regolato dal decreto sopra citato, ma una organizzazione costituita secondo il codice civile, o altra legge, la quale, presentando i requisiti richiesti dal decreto legislativo n. 155/06, può fregiarsi della relativa qualifica.

Il decreto legislativo sopra citato estende l'applicazione della disciplina dell'impresa sociale anche agli enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. In questo articolo si procederà ad illustrare le peculiarità della normativa sugli enti

¹ Si segnala, con riferimento alla circolare del Ministero del lavoro dell'8 marzo 2004, che le considerazioni contenute nel presente intervento sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per la Pubblica Amministrazione di appartenenza.

ecclesiastici che intendono effettuare attività commerciale con finalità di interesse generale.

Il regime giuridico riservato agli enti ecclesiastici presenta, infatti, peculiarità rispetto alle altre organizzazioni che intendono assumere la qualifica di impresa sociale. L'art. 1, comma 3 del D. Lgs. n. 155/06 stabilisce specificamente che «..agli enti ecclesiastici e a quelli delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese si applicano le norme di cui al presente decreto limitatamente allo svolgimento delle attività elencate nell'art. 2..».

Gli enti ecclesiastici dunque accedono *pro parte* al regime di impresa sociale, poiché la qualifica non riguarda il soggetto nel suo insieme ma l'oggetto, ossia una parte delle attività esercitate in concreto. Infatti, se per gli altri enti l'attività di impresa sociale deve essere principale per poter assumerne la qualifica, per gli enti ecclesiastici, non può e non deve essere così, essendo determinante per il riconoscimento e il mantenimento della personalità degli stessi, lo svolgimento di un'attività di religione o di culto costitutiva ed essenziale².

1. *Ambito di applicazione della normativa; l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*

In primis va rilevato che la normativa sull'impresa sociale si riferisce agli enti della Chiesa cattolica civilmente riconosciuti ai sensi della legge n.222/85, e agli enti riconosciuti in base alle leggi di approvazione delle Intese che lo Stato ha stipulato con le confessioni religiose di minoranza (di cui si parlerà di seguito).

Già con l'art.10, comma 9, D. Lgs. n. 460/97 – norma istitutiva delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale – il legislatore aveva riconosciuto agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese la facoltà di assumere la qualifica di ONLUS, limitatamente all'esercizio delle attività di solidarietà sociale di cui alla lett. a) del comma 1³, a condizione che per tali attività gli enti tengano scritte

² PIERLUIGI CONSORTI, *La disciplina dell'impresa sociale e il 5 per mille*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2006, pagg. 457-474.

³ D. Lgs. n.460/97 art.1 lettera a): assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e promozione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla Legge 1 giugno 1939 n.1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al D.P.R. del 30 settembre 1963 n.1409; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte a riguardo per le ONLUS, come previste dall'art. 20 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25 comma 1 del D. Lgs. n. 460/97.

Si rende necessaria quindi la distinzione tra enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ed enti religiosi che siano privi di un riconoscimento civilmente rilevante.

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti come persone giuridiche, in virtù delle disposizioni del decreto richiamato, rientravano sicuramente nella categoria di enti "non commerciali"⁴.

L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, per assumere tale qualifica, deve infatti necessariamente avere, secondo le previsioni della legislazione concordataria, come scopo primario, anzi costitutivo ed essenziale, quello di religione e di culto, e deve pertanto svolgere in modo prioritario un'attività della stessa natura per la realizzazione del detto fine. Questa attività costituisce dunque l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, ossia l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Ne deriva che l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, proprio per i suoi scopi primari indicati dalla legge e per lo svolgimento di attività religiosa di natura non commerciale, è sicuramente ente non commerciale⁵.

L'innovazione più importante introdotta dall'art. 6 del D. Lgs. n. 460/97, modificativo dell'art. 111 bis del TUIR (ora 149), è data dal fatto che si definisce, per la prima volta, la perdita della qualifica di un ente non commerciale, la qual cosa si verifica nelle seguenti ipotesi:

- nel caso in cui l'ente eserciti prevalentemente, per un intero periodo di imposta, attività commerciali (comma 1);
- nel caso in cui risultino prevalenti i parametri indicati dal secondo comma: immobilizzazioni relative all'attività commerciale, ricavi e/o redditi

⁴ In base alla previsione dell'art. 87, comma 1 del TUIR, ora sostituito dall'art. 73, inserito dal D. Lgs. del 12 dicembre 2003, n. 344, così come modificato dal D. Lgs. n. 460/1997, sono infatti considerati non commerciali "...*gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali* ...", con la precisazione che "... *l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.. e che.. per oggetto esclusivo o principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto..*". Si stabilisce inoltre che "...*in mancanza di atto costitutivo o dello statuto nelle forme predette, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato..*", ai sensi dell'art. 87, comma 4 e 4bis, ora art. 73, comma 4 e 5 del decreto di cui sopra.

⁵ PAOLO MONETA, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale ed enti ecclesiastici*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, Padova, Cedam, 2000, pag. 1306.

derivanti dall'attività commerciale, componenti negative inerenti all'attività commerciale.

Al quarto comma dell'art. 111 *bis* TUIR (ora art. 149), ed è questa la disposizione più rilevante per gli enti ecclesiastici, si stabilisce che le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale “*..non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili..*”.

Conseguentemente anche se un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto svolgesse prevalentemente un'attività commerciale, non potrebbe mai perdere la qualifica di ente non commerciale; un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto si può definire quindi ente non commerciale per presunzione di legge.

La *ratio* della disposizione in commento deve essere individuata, secondo la relazione governativa di accompagnamento del D. Lgs. n. 460/97, nel fatto che, con riferimento agli enti prima richiamati, si devono ritenere comunque prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica. Infatti, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, in quanto tali, sono già stati oggetto di una verifica da parte dello Stato sullo scopo perseguito: il loro oggetto essenziale deve necessariamente essere l'attività di religione o di culto (che di per sé non è commerciale)⁶.

In ogni caso l'ente ha l'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata al fine di conferire trasparenza alla gestione e a rendere più agevole la determinazione del reddito di impresa⁷.

La presunzione di non commercialità riferita agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non deve però considerarsi un privilegio, ma si fonda sulla presa d'atto della loro specifica natura giuridica determinata per legge e verificata in sede di riconoscimento (ed in effetti l'impossibilità di perdere la qualifica di ente non commerciale riguarda solo gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti).

La chiara attribuzione della qualifica di ente non commerciale agli enti ecclesiastici ha anche la conseguenza di rendere meno importante un'equiparazione contenuta nell'Accordo di Villa Madama con la Chiesa cattolica e nelle intese con le altre confessioni religiose. Sia l'art. 7 n. 3 della legge n. 121/85, esecutiva dello stesso Accordo, sia le disposizioni contenute nelle intese con le altre confessioni religiose, stabiliscono infatti che, ai fini tributari, il fine di religione o di culto e le attività dirette a tali scopi sono equiparati a quelli di beneficenza e di istruzione.

⁶ Studio 864 bis, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D. Lgs. n. 460/97*, approvato dal Consiglio nazionale del notariato il 1 luglio 1999, in www.notarlex.it.

⁷ Si veda l'art. 3 del D. Lgs. n. 460/97, modificativo dell'art. 109 del T.U.I.R. (ora art.144).

L'art. 1 del D. Lgs. n. 344/03, modificativo dell'art. 111 TUIR (ora art. 148) stabilisce inoltre una disciplina favorevole, in materia di imposte sui redditi (c.d. IRES), nei confronti solo degli enti di tipo associativo di varia natura, tra cui quelli politici, sindacali, assistenziali e culturali, ed infine anche quelli religiosi. In particolare non si considerano commerciali, anche se di per sé lo sono, le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, o di altre associazioni che svolgono le medesime attività.

Le disposizioni di favore si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino a determinate clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o nella scrittura privata autenticata o registrata. Tali clausole sono:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto gli utili, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposti dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoga o a fini di pubblica utilità;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori di età il diritto al voto per l'aggregazione e le modificazioni dello statuto o dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare un rendiconto economico o finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532 c.c., comma 2, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti, criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ed eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Nell'articolo sopra richiamato vi sono ripetuti riferimenti alle associazioni religiose riconosciute delle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. A tali associazioni religiose non si applicano le lett. c) ed e) dell'art. 111, comma 4 *quinquies*, del TUIR (oggi art. 148, comma 8) secondo quanto previsto all'art. 111 bis, comma 4 *sexies* del TUIR (oggi art. 148, comma 9). La *ratio* di tale disposizione è da individuare nell'esigenza di

salvaguardare la peculiare struttura organizzativa dell'ente, di per sé funzionale al perseguimento delle finalità istituzionali⁸.

Per ragioni di coordinamento l'art. 5, comma 2 del D. Lgs. n. 460/97, modificativo dell'art. 4 del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n.633, detta una disciplina di favore in materia di IVA sempre indirizzata agli enti di tipo associativo analoga a quella dettata dal primo comma in tema di imposte sui redditi.

2. *Confessioni religiose firmatarie di patti, accordi e intese*

La disposizione di cui all'art.1 comma 3 del D. Lgs. n. 155/06, richiesta esplicitamente dalla legge delega, pone in evidenza il fatto che gli enti ecclesiastici ricoprono nel c.d. privato sociale un ruolo evidente, riconoscendo al contempo la necessità di rispettare la loro specifica natura che assume finalità costitutive particolari⁹.

La norma richiamata pone tuttavia alcuni problemi in merito alla corretta individuazione dei soggetti che possono rientrare in questa normativa e della loro possibilità di svolgere della attività di utilità sociali.

Sembrerebbe che questa disciplina sia estesa solo agli enti che sono considerati ecclesiastici ai sensi dell'art. 4 della legge n. 222/85, ed agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. Non possono cioè usufruire di tale qualifica gli enti delle confessioni religiose che non hanno regolato i loro rapporti con lo Stato sulla base di intese ai sensi dell'art. 8 della Costituzione, e che quindi soggiacciono al regime della legge n. 1159/29.

In questo caso si palesa una disparità di trattamento tra confessioni religiose che hanno stipulato intese rispetto a quelle che ne sono sprovviste, il che porta ad una violazione del principio di uguaglianza garantito dalla costituzione ai sensi dell'art.3 in combinato disposto con l'art. 8 Cost.¹⁰. La garanzia dell'eguale libertà religiosa è riconosciuta dalla Costituzione a tutte le confessioni, e una legge che escluda delle agevolazioni economiche solo

⁸ Studio 864 bis, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D. Lgs. n. 460/97*, approvato dal Consiglio nazionale del notariato il 1 luglio 1999, in www.notarlex.it.

⁹ PATRIZIA CLEMENTI, *Il ramo Inlus dell'ente ecclesiastico*, in *Ex Lege*, 2006, pagg. 53-60.

¹⁰ A riguardo si segnalano le sentenze della Corte costituzionale n. 346 del 16 luglio 2002, con la quale si dichiara l'illegittimità dell'art.1 della legge della regione Lombardia n. 20/92, nella parte in cui prevedeva la corresponsione di contributi per la realizzazione di edifici di culto e di attrezzature destinate ai servizi religiosi solamente a favore della Chiesa cattolica e della confessioni religiose che avessero stipulato intese con lo Stato; di uguale tenore già la sentenza n. 195 del 27 aprile 1993 in merito all'illegittimità parziale della legge della regione Abruzzo n. 29/88.

ad alcune confessioni sarebbe in palese contratto con il principio di laicità dello Stato, inteso non come atteggiamento di neutralità negativa ma come comportamento positivo che può concretarsi in un intervento economico a favore di tutte le confessioni religiose. Pertanto, le intese non sono e non possono essere una condizione imposta dai pubblici poteri per usufruire delle norme di favore riguardanti le confessioni religiose, visto che tutte le confessioni religiose sono astrattamente idonee a rappresentare gli interessi religiosi dei loro appartenenti.

Sembra che la normativa sull'impresa sociale dunque, oltre a violare la libertà religiosa collettivamente intesa, costituisca anche una violazione dell'uguaglianza dei singoli nel godimento effettivo della libertà di culto, costituendo una ingiustificata compressione del diritto di libertà religiosa e delle attività di culto¹¹.

3. L'attività di religione o di culto quale attività costitutiva di un ente ed il riconoscimento civile degli enti religiosi

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, pare opportuno riferirsi ora ai requisiti essenziali per il riconoscimento della personalità giuridica di un ente ecclesiastico.

La modalità ordinaria, attraverso cui gli enti ecclesiastici possono ottenere tale riconoscimento è tramite “decreto”, ma vi sono enti che hanno la personalità giuridica per antico possesso di stato¹², ed altri che hanno ottenuto il riconoscimento per legge¹³.

Per ciò che concerne il riconoscimento per decreto degli enti della Chiesa cattolica è necessario che ricorrano i requisiti¹⁴ di carattere generale stabiliti dalla legge n. 121/85 e della legge n. 222/85, tra cui si ricorda che l'ente ecclesiastico deve perseguire come attività principale (ossia costitutiva, essenziale e prevalente) quella di religione e di culto.

¹¹ ANDREA BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, in *Ius Ecclesiae*, 2006, pagg. 719-740.

¹² FRANCESCO FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, X ed. a cura di G. Lo Castro e A. Bettetini, Bologna, Zanichelli, 2009, pagg. 264-265.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Il primo requisito richiesto è l'erezione (costituzione) o approvazione da parte dell'autorità ecclesiastica competente, il secondo è che la domanda per il riconoscimento venga presentata dall'autorità ecclesiastica o con il suo assenso; il terzo requisito è che l'ente abbia la sua sede in Italia; segue il quarto requisito sopra riportato.

La legge non si limita ad enunciare un principio, ma attribuisce ad esso uno specifico contenuto. Risultano fondamentali a tale riguardo gli artt. 2 e 16 della legge n. 222/85. Infatti, l'art. 2, comma 1, stabilisce che hanno fine di religione e di culto gli enti “*..che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi ed i seminari..*”. Il secondo comma dello stesso articolo stabilisce che, per le altre persone giuridiche canoniche, le fondazioni ed in genere per gli altri enti non menzionati precedentemente “*..il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta in conformità alle disposizioni dell'art. 16..*”. L'accertamento è volto a verificare che il fine di religione o di culto sia “costitutivo ed essenziale”, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.

L'art. 16 stabilisce che per attività di religione e di culto si intendono le attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana¹⁵. Invece, per attività diverse da quelle di religione o di culto, si intendono quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura ed in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro¹⁶.

Vi sono dunque alcuni enti ecclesiastici per i quali il fine di religione o di culto è presunto, altri per i quali si deve compiere un accertamento di volta in volta. La contrapposizione tra le due tipologie di enti fa sì che, mentre i primi possono essere riconosciuti solo come enti ecclesiastici, i secondi finiscono per avere una maggiore flessibilità organizzativa¹⁷. Questi ultimi infatti, se non

¹⁵ Si veda art.16 lett. a) L. n. 222/85.

¹⁶ Si veda art.16 lett. b) L. n. 222/85.

¹⁷ ANDREA BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, art.831, in *Commentario al codice civile diretto da Francesco D. Busnelli*, Milano, Giuffrè, 2005, pag. 62 e ss. Per entrambe le tipologie si pongono alcuni problemi interpretativi: per gli enti per i quali il fine di religione e di culto è presunto si deve chiarire se l'elencazione fornita dal legislatore ai sensi dell'art.2, comma 1, legge n.222/85 sia tassativa o se, al contrario, sia semplificativa e quindi suscettibile di una interpretazione estensiva o analogica tale da ricomprendervi anche enti non esplicitamente considerati dalla normativa.

Specificamente, dato che la presunzione del fine di religione o di culto riguarda gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, i seminari e gli istituti religiosi, si dubitava che potessero rientrare nella previsione della normativa anche gli istituti secolari. Il Consiglio di Stato ha affermato che nella legge n.222/85 la locuzione “istituti religiosi” è stata usata come equivalente di “istituti di vita consacrata”, comprensiva anche degli istituti secolari oltre che di quelli religiosi propriamente detti. Questo parere permette di sostenere un'argomentazione a favore dell'interpretazione estensiva o analogica dell'elencazione normativa; interpretazione che è corroborata non solo dalla prassi amministrativa, ma anche dal dato normativo del riconoscimento come enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, degli istituti per il sostentamento del clero, il cui fine istituzionale non è di religione o di culto ai sensi dell'art. 16 della legge n. 222/85, ma quello corrispondente una remunerazione ai sacerdoti che svolgono servizio in favore della diocesi.

In questi istituti infatti, perseguirebbero non in modo immediato tale fine, ma indirettamente, ga-

possono essere riconosciuti come enti ecclesiastici, possono tuttavia ottenere, se in possesso dei requisiti richiesti dal codice civile, il riconoscimento della personalità giuridica come enti privati¹⁸.

La statuizione di cui all'art. 2, comma 2 e 3, della legge n. 222/85, lascia irrisolto il problema se, per ritenersi costitutivo ed essenziale, il fine di religione e di culto debba essere fine unico ed esclusivo dell'ente, oppure possa più semplicemente essere fine prevalente.

Per risolvere tali dubbi interpretativi, la dottrina sottolinea il collegamento sussistente tra il summenzionato art. 2 e l'art. 16 della stessa legge; l'interpretazione sistematica delle due disposizioni va a chiarire il significato della prima¹⁹. Il fine "costitutivo ed essenziale" è quello che un ente persegue non solo secondo lo statuto o le sue tavole di fondazione, ma anche quello che esso svolge nel suo concreto operare nei settori dell'esercizio di culto, della cura delle anime, della formazione del clero o dei religiosi, degli scopi missionari, della catechesi o dell'educazione cristiana, ovvero tutte quelle attività che l'art.16 considera di religione o di culto.

Quest'ultimo articolo è rilevante anche sotto altri aspetti, laddove chiarisce che le attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura, commerciali e a scopo di lucro, non possono essere considerate dirette a fine di religione o di culto. Ciò non significa però che l'ente debba svolgere esclusivamente le attività specificamente qualificate di religione e di culto, ma che l'ente può svolgere anche attività diverse, purché risulti prevalente lo svolgimento delle attività di religione o di culto. Non si esclude cioè che l'ente possa svolgere anche altre attività, ma l'eventuale prevalente svolgimento di queste ultime ne impedirà il riconoscimento (o ne farà venire meno i presupposti) dell'ente come ecclesiastico.

rantando il finanziamento delle strutture gerarchiche ecclesiali direttamente impegnate a conseguire una finalità di religione o di culto in senso stretto.

Rientrano invece pienamente nella previsione dell'art. 2 comma 1, legge n. 222/85, senza che occorra una interpretazione estensiva o analogica, le prelature personali. In tal senso si è espresso il Consiglio di Stato quando, chiamato ad emettere un parere sul riconoscimento quale ente ecclesiastico della prelatura personale della Santa croce ed Opus Dei, ha affermato che le prelature personali, pur non essendo menzionate espressamente nella normativa patrizia, sono da considerarsi come elementi propri della costituzione gerarchica della Chiesa.

Con riferimento agli enti per i quali il fine di religione e di culto va accertato di volta in volta, i maggiori problemi interpretativi si pongono in relazione alle eventuali implicazioni problematiche date dal carattere costitutivo ed essenziale, e soprattutto dalla necessità di chiarire l'effettiva consistenza del fine di religione e di culto.

¹⁸ FRANCESCO FINOCCHIARO, op. cit., pag. 311.

¹⁹ *Ivi*, pag. 269-270; PAOLO PICOZZA, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Milano, Giuffrè, 1992, pag. 74.

Infatti, nel combinato disposto dell'art. 15 della legge n. 222/85, che riporta “*..gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione e di culto..*”, e secondo quanto indicato all'art. 7 n. 3, comma 2, della legge n. 121/85 che recita “*.. le attività diverse da quelle di religione o di culto svolte dagli enti ecclesiastici..*”, si evince che gli enti ecclesiastici possono svolgere anche attività diverse da quelle di religione e di culto che sono assoggettate, nel rispetto della struttura e delle finalità degli enti, alle leggi statali previste per tali attività. Tuttavia, condizione per la riconoscibilità dell'ente è che queste attività ulteriori non abbiano carattere prevalente rispetto a quelle di religione e di culto ai sensi dell'art.16 lett. a) della legge n. 222/85, ma siano a queste connesse e strumentali e comunque compatibili con la struttura e le finalità dell'ente²⁰.

Di conseguenza l'ente, per essere qualificato come ecclesiastico, deve avere un fine di religione o di culto come fine principale, e svolgere di fatto come attività preponderante una delle attività sopra menzionate. Questo consente di dare il riconoscimento a quegli enti che sono realmente e concretamente ecclesiastici e non anche a realtà strutturali che hanno natura diversa.

In ogni caso le norme prima richiamate, richiedendo il requisito del fine di religione o di culto come costitutivo ed essenziale, rappresentano l'innovazione più importante rispetto alle norme di origine concordataria del 1929, le quali consentivano il riconoscimento degli “istituti ecclesiastici di qualsiasi natura” purché avessero l'approvazione dell'autorità ecclesiastica²¹.

Questo dimostra come il legislatore della riforma per qualificare un ente non abbia utilizzato un criterio meramente formale, ma abbia deciso di fare riferimento al criterio dell'attività effettivamente svolta dall'ente. Tutto ciò al fine di evitare che, come in passato, possano ottenere il riconoscimento enti ecclesiastici che hanno poco o niente di ecclesiastico²².

È importante rilevare in questa sede quanto deciso in sede di Intesa Interpretativa sottoscritta in data 24 febbraio 1997 dalla Commissione paritetica Stato-Santa Sede con la quale sono state indicate le linee interpretative delle norme pattizie la cui applicazione da parte dell'autorità amministrativa aveva portato, nel corso degli anni, a una assimilazione della figura degli enti ecclesiastici a quella degli enti di diritto comune. Infatti, dato che attraverso il riconoscimento l'ente ecclesiastico entrava a far parte dell'ordinamento

²⁰ Si veda Cons. di Stato, sez. I, 17 aprile 1991, n. 828, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1991, pagg. 540-541.

²¹ ANDREA BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, art.831, cit., pag. 67.

²² *Ivi*, pag. 60.

giuridico italiano, se ne deduceva che il diritto applicabile fosse quello prodotto da quest'ultimo.

Nello specifico, si richiedeva²³ che venissero rispettate le norme del codice civile allora vigenti che prevedevano la presentazione di uno statuto sindacabile nel merito in sede di riconoscimento civile, la nascita dell'ente per atto pubblico, l'indicazione nello statuto o nell'atto costitutivo dei dati del patrimonio iniziale, la definizione di norme precise circa la nomina del rappresentante legale e la previsione dei bilanci e degli organi di revisione contabile.

La Commissione paritetica ha rilevato che questa assimilazione contrastava con la specialità delle norme approvate in sede concordataria. Pertanto, le norme civilistiche in materia di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione di una persona giuridica non potevano essere applicate agli enti ecclesiastici da riconoscere²⁴.

Di conseguenza il principio è quello che l'ente soggiace in via primaria al proprio ordinamento costitutivo, per cui gli unici requisiti richiesti per il riconoscimento degli enti della Chiesa cattolica sono quelli specificamente previsti dalla normativa concordataria, con contestuale riduzione della discrezionalità dell'amministrazione nel riconoscimento degli enti stessi.

4. Gli enti ecclesiastici come imprese sociali "parziali"; l'esercizio di un'attività secondaria di tipo "commerciale"

Con riferimento agli enti della Chiesa cattolica, secondo quanto dettato dal combinato disposto dell'art. 15 della legge n. 222/85 e dell'art. 7, n. 3 comma

²³ Si vedano Cons. di Stato, sez I, 10 maggio 1989 n.767; Cons. di Stato, sez I, 7 giugno 1989 n. 865; Cons. di Stato, sez. I, 5 luglio 1990 n. 952, in *Quaderno di diritto e politica ecclesiastica*, 1990, pag. 740 e ss.

²⁴ In particolare, non si è ammesso che per lo statuto o atto costitutivo sia necessaria la forma di atto pubblico; lo statuto non deve essere sottoposto all'approvazione governativa e la sua acquisizione è meramente funzionale all'accertamento della sussistenza del fine di religione o di culto, quale fine costitutivo ed essenziale dell'ente, per cui la richiesta trova giustificazione solo per gli enti di cui all'art. 2, comma 2, della legge n. 222/85. Inoltre, si è stabilito che non sussisteva nessuna norma che permettesse di conferire rilievo alle risorse patrimoniali di cui dispone l'ente e che l'indicazione del patrimonio occorreva solo per quegli enti, come le chiese e le fondazioni di culto, per i quali costituisce un requisito specifico. Pertanto non si sarebbero potuti richiedere all'autorità ecclesiastica, ai fini del riconoscimento civile di un ente religioso, quegli elementi previsti dal codice civile, tra cui il patrimonio, rilevanti unicamente ai fini dell'iscrizione nel registro delle persone giuridiche e rivolti quindi alla tutela dei terzi. In questa ipotesi si richiederà all'ente una certa autonomia finanziaria, non tanto commisurata ai fini di religione e di culto da raggiungere, quanto postulata a garanzia delle obbligazioni che potranno essere assunte nei confronti dei terzi.

2 della legge n. 121/85²⁵, si evince dunque che gli enti ecclesiastici possono svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto, comprese quelle di carattere economico che comportano l'assunzione della qualifica di imprenditore; tali attività sono assoggettate, nel rispetto della struttura e delle finalità degli enti, alle leggi statali ed al regime tributario previsto per le medesime.

Tuttavia, la condizione per la riconoscibilità di un ente ecclesiastico è, come riferito sopra, che queste attività ulteriori non abbiano natura prevalente rispetto a quelle considerate di religione o di culto, ma siano a queste connesse o strumentali, e comunque compatibili con la struttura e le finalità degli enti stessi²⁶.

Il legislatore dimostra così di aver valutato la rilevanza che tali enti hanno nel c.d. privato sociale, e di aver riconosciuto la necessità di mantenere il rispetto per la loro specifica natura, connotata da finalità del tutto particolari, ovvero quelle di religione o di culto, nel rispetto dei principi costituzionali di cui all'art. 7 Cost.²⁷.

Gli stessi principi sono fissati per gli enti delle confessioni religiose diverse dalla cattolica, ed emergono dalle leggi di approvazione delle intese che lo Stato italiano ha stipulato con tali confessioni²⁸, dalle quali si desume che anche a tali enti confessionali è assicurato il diritto di svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto, le quali sono soggette alle leggi dello Stato che disciplinano tale attività²⁹.

Nell'ordinamento italiano, stante la garanzia dell'art. 20 Cost., impeditiva di limitazioni in tal senso, non potrebbe essere altrimenti; l'art. 20 Cost. riconosce infatti alla persona giuridica una capacità giuridica generale, e non funzionale, per cui essa può svolgere qualsiasi tipo di attività, e tale principio

²⁵ L'art. 15 della legge n. 222/85 stabilisce “...*gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto.*”; l'art. 7, n. 3, comma 2 della legge n. 121/85 recita “...*le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici.*”.

²⁶ Si veda Cons. di Stato, sez. I, 17 aprile 1991 n. 828, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1991, pagg. 540-541; ANDREA BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, art. 831, cit., pag. 67; FRANCESCO FINOCCHIARO, op. cit., pagg. 284-285.

²⁷ PATRIZIA CLEMENTI, op. cit., pagg. 53-60.

²⁸ A tal riguardo si considerino gli artt. 22 e 23 della legge n. 516/88 (enti avventisti), artt. 13, comma 2 e art. 15 della legge n. 517/88 (enti delle ADI), artt. 26 e 27 della legge n. 101/89 (enti ebraici), artt. 11-14 della legge n. 116/95 (enti UCEBI) e artt. 22-25 della legge n. 520/95 (enti luterani).

²⁹ FRANCESCO FINOCCHIARO, op. cit., pagg. 284-285; al riguardo si considerino gli artt. 22 e 23 della legge n. 516/1988 (enti avventisti), art. 13, comma 2 e art. 15 della legge n. 517/88 (enti delle ADI), artt. 26 e 27 della legge n. 101/89 (enti ebraici), artt. 11-14 della legge n. 116/95 (enti UCEBI) e artt. 22-25 della legge n. 520/95 (enti luterani).

vale anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti³⁰.

Tuttavia l'ammissibilità dello svolgimento da parte degli enti ecclesiastici di attività di impresa commerciale è frutto di un lungo dibattito in dottrina e in giurisprudenza.

In passato, in mancanza di un'espressa previsione di legge, sembrava che gli enti ecclesiastici non potessero svolgere attività commerciale, poiché tale attività veniva vista in contrasto con la natura, i fini istituzionali e la disciplina degli enti stessi. In particolare, si riteneva la finalità di religione e di culto come un fine antitetico rispetto allo scopo di lucro. Secondo questa linea di pensiero, lo scopo di lucro diventava l'elemento distintivo tra l'attività imprenditoriale e le attività che perseguono finalità ideali, e proprio attraverso tale argomentazione parte della dottrina negava che si potesse concepire un ente ecclesiastico imprenditore³¹.

Anche se manca una presa di posizione del legislatore in merito alla compatibilità fra scopo ideale delle associazioni ed esercizio dell'attività di impresa da parte delle stesse, è stato ritenuto³² che le società non costituissero l'unica forma di esercizio collettivo di un'attività di impresa commerciale; il criterio distintivo tra società ed associazioni non andrebbe individuato nel carattere economico o meno dell'attività (scopo-mezzo) ma la linea di confine fra società ed associazioni andrebbe ricercata sul piano dello scopo-fine perseguito e, conseguentemente nulla osterebbe a che le associazioni svolgano attività produttiva di beni e servizi.

Lo scopo per le società è di tipo "egoistico", in quanto caratterizzato dalla istituzionale devoluzione ai soci (auto-destinazione) dei risultati economici conseguibili attraverso l'esercizio dell'attività di impresa, mentre le associazioni si caratterizzano per la non distribuibilità di utili agli associati e per l'istituzionale devoluzione a finalità altruistiche dei risultati positivi dell'attività svolta (etero-destinazione); il che però non impedisce che l'attività delle associazioni possa essere rivolta anche alla realizzazione di scopi economici. Secondo questa interpretazione, quindi, il solo lucro soggettivo, inteso come movente psicologico dell'imprenditore di far propri gli utili conseguiti, sarebbe incompatibile con lo schema causale delle associazioni, mentre è possibile che

³⁰ ANTONIO VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, IX ed., Milano, Giuffrè, 1998, pag. 423

³¹ MARIO FERRABOSCHI, *Gli enti ecclesiastici*, Padova, Cedam, 1956, pagg. 77 e ss.

³² GIAN FRANCO CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, in *Fenomeno associativo e attività notarile*, a cura di A. Fuccillo, Napoli, Jovene, 1995, pagg. 110 e ss.; ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Napoli, Jovene, 1999, pag. 73 e ss.

le stesse svolgano l'attività di impresa con il fine di perseguire utili attraverso tale attività, poiché il riconoscimento della qualità di imprenditore deve fondarsi su dati oggettivi riguardanti le modalità di svolgimento dell'attività, e non sugli intenti del soggetto agente (lucro oggettivo, potenziale produzione di utili seppur non distribuibili)³³.

Infine, altri autori ritengono sufficiente per l'acquisizione della qualifica di imprenditore, oltre al possesso dei requisiti di cui all'art.2082 c.c., l'agire da parte del soggetto interessato con c.d. metodo economico, ossia tendendo alla potenziale equiparazione dei costi con i ricavi senza che tale attività comporti la ripartizione degli utili fra associati o il reinvestimento degli utili stessi in attività destinate al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente.

Lo scopo di lucro (soggettivo e oggettivo) non si ritiene elemento necessario per l'acquisizione della qualifica di imprenditore³⁴. Lo svolgimento dell'attività di impresa non può essere perciò negato a un'associazione solo perché l'ente ed i suoi membri perseguono fini ideali ed altruistici.

Deve essere invece certamente negata, per difetto del requisito di economicità, quando l'ente produce beni o servizi che sono erogati gratuitamente o a prezzo simbolico non remunerativo dei costi. Con riferimento al concetto di professionalità si ritiene che tale requisito non implichi affatto che l'attività imprenditoriale sia l'attività esclusiva o principale del soggetto agente, ma basta che l'iniziativa economica sia abituale e non occasionale. Il contemporaneo esercizio di altre attività non impedisce che un soggetto possa essere qualificato imprenditore, e che un'attività economica possa dar luogo ad una impresa, anche se l'ente collettivo assolve in via primaria compiti istituzionali diversi³⁵.

Non vi è incompatibilità, quindi, tra enti associativi non lucrativi ed attività d'impresa, e l'esercizio di quest'ultima da parte di un ente *non profit* non implica la sua riqualificazione come società di fatto, fin quando sia rispettato il divieto di distribuzione degli utili conseguiti agli associati³⁶.

Le suddette argomentazioni sono condivise anche dalla prevalente dottrina ecclesiasticistica che, ammettendo che gli enti ecclesiastici possano svolgere attività di impresa, ritiene che essi non debbano assumere la veste giuridica

³³ TULLIO ASCARELLI, *Corso di diritto commerciale. Introduzione e teoria d'impresa*, III ed., Milano, Giuffrè, 1962, pagg. 27 e ss.

³⁴ GIORGIO OPPO, *Impresa e imprenditore*, I, *Diritto commerciale*, in *Enc. Giur.*, vol. XVI, Roma, 1989, pagg. 4 e ss.; GIAN FRANCO CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, I, *Diritto d'impresa*, Torino, Utet, 2003, pag. 37.

³⁵ GIAN FRANCO CAMPOBASSO, *Associazioni e attività di impresa*, cit., pag. 115.

³⁶ In tal senso *ibidem* e Corte di Cass. 18 settembre 1993 n.9589, in *Foro It.*, 1994, I, col. 3503.

propria delle società regolate dal libro V del codice civile, potendo fruire di un regime accostabile proprio a quello delle associazioni e fondazioni disciplinate dal libro I dello stesso codice³⁷.

I principi affermati dalla dottrina sono stati nel tempo accolti anche dalla Corte di Cassazione, che si è espressa favorevolmente circa la compatibilità del binomio ente ecclesiastico-impresa commerciale. Rilevante a riguardo è la sentenza delle sezioni Unite della Corte di Cassazione 11 aprile 1994, n.3353³⁸, con la quale si è corretto il precedente indirizzo giurisprudenziale, e per la prima volta è stato riconosciuto il carattere imprenditoriale dell'attività di gestione di scuole ed istituti educativi in genere, senza che a tale fine rilevi l'identità o la qualifica del soggetto gestore che, nel caso di specie, era una congregazione religiosa, contrariamente a quanto precedentemente affermato in merito al diniego per gli istituti scolastici di assumere natura di impresa, sul rilievo che le attività didattiche ed educative in genere, in virtù del carattere preminente che in esse assume l'aspetto razionale e cognitivo rispetto a quello organizzativo, non sarebbero riconducibili ad alcune di quelle indicate nell'art. 2195 c.c.

Per i giudici supremi, infatti, l'art. 2195 n.1 c.c., nel definire le attività industriali, annovera non solo quelle che hanno per oggetto la produzione di beni materiali, ma anche quelle dirette alla produzione di servizi, quelle cioè che *"...si sostanziano nella prestazione di un facere come elemento primario della fattispecie, capace di soddisfare particolari bisogni degli utenti e suscettibili di autonoma organizzazione e valutazione economica..."*³⁹.

Per le sezioni unite della Corte di Cassazione la scuola deve pertanto ritenersi un'impresa produttrice del servizio di istruzione, rientrando fra le imprese industriali e commerciali di cui all'art. 2195 c.c. La Corte di Cassazione ha altresì ritenuto che non è rilevante, ai fini della configurabilità e della sussistenza di un'impresa, l'ulteriore circostanza che l'attività esercitata abbia la finalità di produrre entrate superiori ai costi di produzione; ritiene infatti *"...sufficiente, ai fini dell'economicità dell'attività, l'idoneità almeno tendenziale a ricavare dalla cessione dei beni o dei servizi prodotti quanto occorra per compensare i fattori produttivi impiegati e cioè a perseguire tendenzialmente il pareggio del bilancio..."*.

La Corte di Cassazione, così come ritenuto dalla dottrina prevalente, ha

³⁷ SALVATORE BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, Il Mulino, 1992, pag. 85.

³⁸ ANTONIO FUCILLO, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile!*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1995, II, pagg. 463 e ss.

³⁹ LAURA DANIELE, *La natura degli istituti scolastici privati legalmente riconosciuti*, in *Riv. Giurid. Scuola*, 1996, pag. 1060.

stabilito che, affinché un istituto di istruzione privato, ancorché gestito da un ente religioso, possa essere considerato impresa occorre che, oltre ai requisiti di cui all'art. 2082 c.c., agisca con c.d. metodo economico, ovvero con il tendenziale perseguire dell'equivalenza tra costi e ricavi (autosufficienza economica), non inerendo in alcun modo alla qualifica di imprenditore l'esercizio di attività allo scopo di produrre ricavi eccedenti i costi.

Lo stesso orientamento è stato poi confermato in altre pronunce della stessa Corte di Cassazione. Particolarmente significativa la sentenza della Cassazione, Sez. Lavoro, del 12 ottobre 1995, n.10636⁴⁰, secondo cui *"...per la sussistenza dell'impresa è necessario lo svolgimento di attività economica astrattamente idonea non tanto a produrre lucro quanto a ricoprire i costi di produzione, sicché è imprenditore anche l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che eserciti professionalmente assistenza ospedaliera, ove la sua attività sia organizzata in modo da essere resa previo compenso adeguato al costo del servizio..."*.

Rilevante anche la sentenza della Cassazione Civile, Sez. Lavoro, del 5 gennaio 2001, n. 97⁴¹ secondo cui *"...un istituto scolastico gestito da una congregazione religiosa può assumere la natura di impresa industriale, e quindi usufruire degli sgravi contributivi a favore delle imprese operanti nel mezzogiorno, se svolge il servizio scolastico non per fini di religione o di culto ma per fini di lucro – alla cui integrazione può essere sufficiente l'idoneità almeno tendenziale dei ricavi a perseguire il pareggio del bilancio – e con organizzazione degli elementi personali e materiali necessari per il funzionamento del servizio stesso..."*.

Sentenze come quelle richiamate dimostrano come sia ormai pacifico, anche nella giurisprudenza di Cassazione, che l'elemento ideologico connotante un ente non esclude la natura imprenditoriale dell'eventuale attività economica svolta. Anche una finalità ideale può essere perseguita attraverso un struttura d'impresa, in particolare per mezzo di una attività economica tramite la quale sono procurati i mezzi patrimoniali necessari per il perseguimento degli scopi specifici, senza che ciò muti la natura del soggetto gestore. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono quindi svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, e in particolare anche attività commerciali o a scopo di lucro, con esclusione però di ogni forma di lucro soggettivo, ossia di possibile distribuzione di utili in qualsivoglia forma.

Il fatto dunque che un ente ecclesiastico abbia come proprio fine essenziale e costitutivo quello di religione o di culto, non esclude che possa svolgere attività di impresa, ogniquale volta eserciti un'attività rientrante tra quelle

⁴⁰ In *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1996, pag. 747.

⁴¹ In *Informazione previdenziale*, 2001, pagg. 1212 e ss.

elencate all'art. 2195 c.c. e agisca secondo il criterio della obbiettiva economicità⁴². L'ente ecclesiastico che agisca con siffatti criteri non potrà che essere considerato come imprenditore, giacché quest'ultima qualificazione dipende esclusivamente dall'attività effettivamente esercitata e non dalla natura, confessionale o meno, del soggetto gestore, senza che quest'ultimo perda la propria specifica identità confessionale assunta all'atto della sua costituzione⁴³.

L'attività imprenditoriale esercitata non dovrà però assumere un rilievo eminente e preponderante rispetto all'attività di religione o di culto, e dovrà essere ad essa strumentale, così che le operazioni commerciali appaiano giustificate in quanto rapportabili alle attività istituzionali. In caso contrario, l'ente potrebbe subire la revoca del riconoscimento della personalità giuridica come ente ecclesiastico, ai sensi dell'art. 19 della legge n.222/85, tornando ad essere pienamente disciplinato dalle norme di diritto comune⁴⁴.

La possibilità che viene data agli enti ecclesiastici di svolgere attività immediatamente diretta a perseguire finalità diverse da quelle di religione o di culto non va però considerata come privilegio, atteso il principio che, pur nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, queste attività continueranno ad essere regolate, in base a quanto stabilisce l'art. 7 n. 3 della legge n. 121/85, dalle leggi proprie⁴⁵, disposizione che è presente, praticamente identica, in tutte le intese che lo Stato italiano ha stipulato con le confessioni religiose di minoranza. In applicazione di tale principio l'art. 8 del D.P.R. n. 33/87 dispone che “..l'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate..”. Tale richiamo non vale solo per gli enti cattolici ma anche per gli enti acattolici.

Secondo la prevalente dottrina⁴⁶, il legislatore ha così voluto stabilire una sorta di confine oltre il quale si esaurisce la specialità della natura e della disciplina degli enti ecclesiastici. Pertanto ogni qualvolta gli enti gestiscono attività che ai sensi della legislazione pattizia non possono essere considerate attività di religione o di culto, tornano ad essere, nell'esercizio di tale attività,

⁴² ANTONIO FUCCILLO, *Gli enti ecclesiastici e Onlus. Considerazioni su forme organizzative e di specializzazione funzionale*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1999, pag. 234 e ss.

⁴³ SALVATORE BERLINGÒ, op. cit., pag. 85.

⁴⁴ ANDREA BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici*, art.831, cit., pag. 70.

⁴⁵ SALVATORE BERLINGÒ, op. cit., pag. 87.

⁴⁶ CARLO CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico. Tradizione europea legislazione italiana*, Torino, Giappichelli, 2005, pag. 300; FABIO FRANCESCHI, *Scuole confessionali, esercizio di attività industriale e diritto agli sgravi contributivi: note in margine ad una recente sentenza della Suprema Corte*, in *Informazione previdenziale*, 2001, pag. 1221.

soggetti privati del tutto uguali a coloro che svolgono le medesime attività nell'ordinamento.

5. *Regime giuridico del ramo di impresa sociale di un ente ecclesiastico: panoramica sulle differenze con la disciplina generale prevista per le imprese sociali*

Il regime giuridico degli enti religiosi risulta essere privilegiato rispetto a quello previsto per le altre istituzioni che intendono assumere la qualifica di impresa sociale in quanto, per salvaguardare la loro specifica natura, si esclude l'applicazione di tutte le disposizioni di carattere soggettivo che disciplinano l'impresa sociale, poiché non è il soggetto nel suo insieme ad assumere la qualifica di imprenditore sociale, ma una parte non costitutiva dell'attività dell'ente stesso.

C'è da considerare che, anche con la disciplina sull'impresa sociale, non diversamente da quella sulle ONLUS, il legislatore ha voluto creare un sorta di confine ideale tra la competenza dell'ordinamento della Chiesa e quella dell'ordinamento statale, garantendo che, nel momento in cui gli enti religiosamente qualificati vengono ad operare in settori della vita sociale istituzionalmente diversi da quelli di religione o di culto, nessuna specialità della disciplina può essere giustificata a ragione della loro appartenenza confessionale; in questo modo gli enti ecclesiastici vengono a trovarsi nella medesima condizione giuridica degli altri soggetti sociali interessati. Al contempo, è fatto salvo il principio secondo cui gli enti canonici sono riconosciuti come persone giuridiche civili, ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 legge n. 222/85, nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dal diritto canonico e senza pertanto che ad essi siano applicabili la norme del codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private⁴⁷.

Come detto precedentemente, in questa sede l'obiettivo è presentare le peculiarità della disciplina dell'impresa sociale in riferimento agli enti ecclesiastici; una di queste peculiarità è data dal fatto che alcune delle disposizioni che regolano l'impresa sociale sono escluse implicitamente⁴⁸ in quanto norme

⁴⁷ ANDREA BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, cit., pagg. 719-740.

⁴⁸ Si vedano gli artt. 4, 8 comma 1 e 2, 9, 11 e 14 comma 3, rispettivamente relativi alle regole di struttura proprietaria, cariche sociali, ammissione ed esclusione dei soci, nomina sindaci e revisori, diritto di partecipazione, consultazione, informazione dei lavoratori.

che riguardano il soggetto e non l'attività, per cui tali norme non saranno applicate agli enti religiosi che, nascendo in altri ordinamenti, hanno diritto di essere accolti nell'ordinamento proprio dello Stato senza modificarne la struttura organizzativa; è oramai pacifico infatti che tutte le disposizioni di carattere soggettivo non sono applicabili, in quanto contrastanti con la struttura ontologica degli enti religiosi.

Altra categoria di disposizioni è quella delle esclusioni esplicitate⁴⁹, previste direttamente dal legislatore e afferenti a vari aspetti costitutivi, di organizzazione e di estinzione dell'ente; tali aspetti, secondo quando indicato dall'intesa interpretativa sottoscritta dalla Commissione paritetica italo-vaticana del 1997, andrebbero ricondotti al diritto canonico proprio per non snaturare la natura ecclesiastica dell'ente.

Da ultimo si notino tutte le norme che sono dichiarate applicabili limitatamente allo svolgimento delle attività che l'ente ecclesiastico configura come impresa sociale⁵⁰; dette attività, come sopra riferito, non possono che essere connesse o strumentali e compatibili con l'attività istituzionale di religione o di culto, che resta in ogni caso l'attività principale dell'ente, come indicato dall'art. 2 comma 2 n. 3 della legge n.121/85.

6. Le esclusioni esplicite: a) Modalità di costituzione semplificata; l'atto costitutivo sostituito dal deposito del regolamento

L'art. 5 comma 4 del D. Lgs. n. 155/06 prevede che un ente ecclesiastico acquisisca la qualifica di impresa sociale successivamente al deposito del regolamento (e delle sue modifiche), presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, mentre per gli altri enti la costituzione deve avvenire per atto pubblico nel rispetto dell'art. 5 del D. Lgs. n. 155/06.

Il momento istitutivo del ramo di impresa sociale di un ente ecclesiastico

⁴⁹ Tra le esclusioni esplicite si annoverano gli artt. 1 comma 3, art.6 comma 3, art. 7 comma 2, art. 13 comma 3, art. 14 comma 2 e art. 15 rispettivamente relativi all'adozione del regolamento, alla esclusione dell'applicazione della disciplina della responsabilità patrimoniale e dell'uso della locuzione "impresa sociale" che andrebbe inserito nella denominazione dell'ente, all'esclusione dei lavoratori volontari, del principio della devoluzione del patrimonio e della liquidazione coatta amministrativa.

⁵⁰ Gli articoli di interesse in questo caso sono gli artt. 2 comma 3 e 4 sulle percentuali di ricavo riferite all'attività principale e ai disabili da impiegare e 10, riferito alle scritture contabili, mentre risulta controverso il discorso relativo alla limitazione dell'applicazione dell'art. 13 comma 1, con il quale vengono disciplinati i casi di trasformazione, fusione e scissione dell'ente (per il quale si rimanda al paragrafo di riferimento).

risulta quindi semplificato, e il deposito del solo regolamento assume natura costitutiva ai fini della qualificazione. La previsione di un regolamento, in forma di scrittura privata autenticata, in luogo dell'atto pubblico, è coerente, per gli enti della Chiesa cattolica, con l'intesa interpretativa sottoscritta dalla Commissione paritetica italo-vaticana del 1997, la quale ha precisato che agli enti ecclesiastici non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private.

Tale strumento alternativo, già sperimentato per il ramo delle ONLUS degli enti ecclesiastici – non in quanto prescritto dal D. Lgs. n. 460/97, ma in quanto richiesto nella circolare ministeriale n. 168/E del 26 giugno 1998 – è valutato dalla relazione governativa di accompagnamento al disegno di legge delega n.118/05 come il più adatto per salvaguardare le specificità proprie di questi enti.

Naturalmente, sia per gli enti commerciali sia per gli enti ecclesiastici che svolgono attività commerciale in modo occasionale, vale l'obbligo di richiedere il numero di partita IVA⁵¹ in aggiunta al numero di codice fiscale già posseduto, ed inoltre vige l'onere di rispettare gli adempimenti contabili e fiscali, oltre a dover provvedere all'iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo (REA) presso la Camera di commercio territorialmente competente.

In collegamento con quanto detto sopra relativamente al regolamento ed agli statuti, al fine di avere una reale cognizione dei poteri e delle limitazioni negoziali dei rappresentanti dell'ente, si segnala che il terzo, ossia colui che viene in contatto con un ente ecclesiastico che ha acquisito la qualifica di impresa sociale, dovrà esaminare non solo gli statuti dell'ente depositati presso la prefettura ai sensi degli artt. 9 e 3-4 del D.P.R. n. 361/00, ma anche il regolamento di cui sopra.

b) Responsabilità patrimoniale dell'ente con ramo d'impresa sociale

È rilevante poi l'eccezione in tema di responsabilità patrimoniale dell'impresa di cui all'art. 6, comma 3 del D. Lgs. n. 155/06; detto comma prevede che il regime di responsabilità previsto genericamente dall'art.6⁵² non si

⁵¹ Gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali sono tenuti agli adempimenti specifici relativi all'IVA, cioè alla dichiarazione di inizio di attività commerciale, alla richiesta di partita IVA entro 30 giorni dall'inizio dell'attività, alla contabilità sui libri IVA e alla dichiarazione IVA.

⁵² L'art. 6 prevede che, salvo quanto già disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del codice civile, nelle organizzazioni che esercitano un'impresa

applichi agli enti ecclesiastici, poiché tale articolo si riferisce all'ente nel suo complesso e, di conseguenza, è destinato a trovare applicazione solo negli enti che esercitano l'impresa sociale in via principale. Infatti, il patrimonio dell'impresa sociale istituito dagli enti ecclesiastici non è altro che un ramo, appositamente regolato, del patrimonio complessivo dell'ente; l'ente detiene la responsabilità per tutte le obbligazioni assunte, mancando una distinzione (se non meramente contabile) tra i beni destinati all'esercizio dell'impresa sociale e quelli dell'ente che la esercita.

In definitiva, sarà applicabile agli enti ecclesiastici il regime di responsabilità fissato dalla loro disciplina di soggetto che, peraltro, in virtù del riconoscimento della personalità giuridica, è un regime di responsabilità limitata che prescinde dall'osservanza dei requisiti patrimoniali e pubblicitari previsti dall'art.6 del D. Lgs. n. 155/06⁵³.

Si noti infine il fatto che, in questo caso, la legge delega n. 118/05 non prescriveva alcuna differenziazione per gli enti di cui si tratta all'art. 1, lett. b) n. 8, e quindi alcuni autori hanno ipotizzato che tale esclusione di responsabilità rappresenti un eccesso di delega da parte del legislatore⁵⁴.

c) Mancanza di indicazione della qualifica "impresa sociale"

Sempre al fine di individuare le deroghe speciali riservate agli enti ecclesiastici, si ricordi che, anche se questi enti svolgono attività di utilità sociale, essi non sono obbligati ad assumere la denominazione di "impresa sociale", obbligo a cui invece sottostanno gli altri enti ai sensi del comma 2 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 155/06. Tale disposizione si prefigge di tutelare l'immagine degli enti ecclesiastici, evitando che la locuzione di impresa sociale

sociale il cui patrimonio è superiore a ventimila euro, dal momento della iscrizione nella apposita sezione del registro delle imprese, delle obbligazioni assunte risponde soltanto l'organizzazione con il suo patrimonio. Quando risulta che, in conseguenza di perdite, il patrimonio è diminuito di oltre un terzo rispetto all'importo di cui al comma 1, delle obbligazioni assunte rispondono personalmente e solidalmente anche coloro che hanno agito in nome e per conto dell'impresa.

⁵³ ANTONIO CETRA, *Commento all'art. 13 del D. Lgs. n.155/06*, in *La nuova disciplina dell'impresa sociale, Commentario al D. Lgs. n.155/06*, a cura di M.V. De Giorgi, Padova, Cedam, 2007, pagg. 172-197; ANDREA BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, cit., pagg. 719-740.

⁵⁴ GIUSTINO DI CECCO, *Il "terzo Settore", per i beni culturali alla (tenue) luce della disciplina dell'impresa sociale*, in *Aedon, Rivista di arti e diritto on line* 2/06, <http://www.aedon.mulino.it/archivio/2006/2/diceco.htm>.

si aggiunga a denominazioni di ispirazione religiosa o culturale, soprattutto per il significato che la gente comune attribuisce al termine “impresa” collegandolo immediatamente al concetto di “profitto”⁵⁵.

d) Devoluzione del patrimonio, una deroga rilevante alla disciplina comune

Una delle caratteristiche essenziali dell’impresa sociale è data dall’art. 13 comma 3 del D. Lgs. n. 155/06, che prevede, nel caso di cessazione di attività, che il patrimonio residuo sia devoluto a organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici, secondo la norme statutarie.

Questa norma, ritenuta essenziale, non si applica agli enti confessionali che però sono citati come possibili enti a cui devolvere il patrimonio di altre imprese sociali che cessano la loro attività.

Questo esonero è giustificato probabilmente dal fatto che, negli enti ecclesiastici, la cessazione dell’iniziativa imprenditoriale non è, di per sé, sinonimo di distrazione del patrimonio dagli ambiti socialmente rilevanti, né essa rappresenta un evento in grado di frustrare le aspettative dei soggetti che hanno offerto sostegno finanziario. Infatti, tali enti operano istituzionalmente a sostegno di interessi non diversi da quelli sottesi all’art. 2 del decreto legislativo in commento⁵⁶.

In questo caso, tra le due discipline, rileva di più la specificità della normativa degli enti ecclesiastici a cui si lascia impregiudicata la competenza in materia di liquidazione del patrimonio di un ente cessato ai sensi all’art. 20, comma 2 e 3 della legge n. 222/85.

Infatti, per gli enti della Chiesa cattolica la devoluzione dei beni avviene secondo quanto prevede il diritto canonico (si vedano i canoni 123 e 584 del Codice di diritto canonico), per cui la devoluzione del patrimonio avviene solo in caso di estinzione o soppressione da parte dell’autorità ecclesiastica competente, fatti salvi in ogni caso la volontà dei disponenti, i diritti dei terzi e le disposizioni statutarie.

⁵⁵ ANTONIO FUCCILLO, *Commento all’art. 1 del D. Lgs. 155/06*, in *La nuova disciplina dell’impresa sociale, Commentario al D. Lgs. 155/06*, a cura di M.V. De Giorgi, Padova, Cedam, 2007, pagg. 49-77.

⁵⁶ ANTONIO CETRA, op. cit., pagg. 277-290.

e) Limiti per la presenza dei soci lavoratori volontari

Un'altra peculiarità è costituita dalla norma che regola la possibilità di avvalersi di prestazioni di lavoro volontario nell'ambito dell'impresa sociale, con la quale si fissa il limite del 50% dei lavoratori a qualunque titolo impiegati nell'impresa. L'art. 14, comma 2, nel fare salva la disciplina specifica prevista per gli enti ecclesiastici, sembra, ancora una volta, tener conto della peculiarità delle finalità religiose di tali enti⁵⁷.

D'altra parte, la libertà religiosa dei singoli si esplica pure nella partecipazione alle attività organizzate dalle confessioni, anche per il tramite dei propri enti; tale partecipazione volontaria non appare limitabile proprio in quanto esercizio della libertà stessa. Sarebbe stato quindi difficile procedere ad una limitazione del lavoro volontario all'interno di imprese sociali gestite da enti ecclesiastici, in quanto sarebbe potuta essere in contrasto con l'art. 19 Cost. che tutela, appunto, la libertà religiosa⁵⁸.

Si ritiene comunque in dottrina⁵⁹ che il rinvio alla specifica disciplina prevista per gli enti ecclesiastici potrebbe essere riferito, per gli enti cattolici, alla disposizione dell'art. 26 della legge n. 222/85, in forza della quale il lavoro gratuito e continuativo prestato dai religiosi a favore del proprio istituto nell'ambito di attività commerciale può essere dedotto, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, per un importo pari all'ammontare del limite minimo annuo previsto per le pensioni corrisposte dal fondo pensioni dei lavoratori dipendenti INPS⁶⁰.

f) Liquidazione coatta amministrativa

In caso di insolvenza, gli enti ecclesiastici che esercitano un'impresa sociale, a differenza degli altri enti, non possono essere sottoposti alla liquidazione coatta amministrativa, e sono responsabili delle obbligazioni assunte anche con il patrimonio dell'ente, secondo l'art. 15 del decreto legislativo n.155/06. Si ritiene in dottrina che l'esclusione sia probabilmente giustificata dal fatto che la liquidazione coatta amministrativa, oltre a perseguire una finalità esecutiva collettiva e di definizione dei rapporti di impresa, persegue anche una finalità

⁵⁷ LORENZO PILON, *Brevi note sulla nuova "Disciplina sull'impresa sociale"*, in *Ex Lege* 2-2006, pag. 52.

⁵⁸ ANTONIO FUCCILLO, *Commento all'art.1 del D. Lgs. 155/06*, cit., pagg.49-77.

⁵⁹ PATRIZIA CLEMENTI, op. cit., pagg. 53-60.

⁶⁰ Si confronti l'art. 144, comma 5, del D.P.R. n. 917/86 come riportato nel D. Lgs. n. 344/03.

estintiva degli enti che vi sono assoggettati, culminando con la loro estinzione (art. 213 della legge fallimentare). In quest'ottica tale procedura concorsuale è inapplicabile agli enti ecclesiastici, atteso che l'ordinamento statuale non ha alcuna autorità in ordine alla vicenda estintiva degli stessi. Quest'ultima è infatti riservata esclusivamente all'autorità ecclesiastica competente nell'ordinamento confessionale del quale gli enti sono espressione⁶¹.

A tale riguardo bisogna tuttavia citare la recente sentenza del tribunale di Paola⁶² con la quale, forzando la lettera della legge, si postula che la normativa sull'impresa sociale intende assoggettare alle regole generali della responsabilità e della fallibilità gli enti ecclesiastici imprenditoriali.

Secondo i giudici di Paola si deve prendere in considerazione il fatto che la limitazione soggettiva alla regola generale della fallibilità dell'imprenditore commerciale prevista dall'art.1 della legge fallimentare, per i soli casi "nominati" degli enti pubblici e del modesto imprenditore, proprio per la sua natura di eccezione, non tollera estensioni analogiche, mentre la diversità ontologica tra ente pubblico ed ente ecclesiastico impedisce la possibilità di una annessione per la via dell'interpretazione estensiva del secondo ente al primo. La legge fallimentare, dunque, sottopone l'ente ecclesiastico-imprenditore insolvente alla regola generale del fallimento.

Inoltre, sempre secondo l'interpretazione data dai giudici, sembra che il legislatore, con gli artt.6 e 15 del D. Lgs. n. 155/06 abbia voluto rafforzare implicitamente l'applicazione della regola generale di fallibilità degli enti ecclesiastici insolventi.

7. Le esclusioni implicite: a) Direzione e controllo dell'impresa sociale

Con questo paragrafo, si passa alla trattazione delle esclusioni c.d. implicite, ossia quelle norme che, riguardando il soggetto e non l'attività vera e propria, risultano inapplicabili agli enti ecclesiastici che intendono svolgere attività di impresa sociale.

In primis, bisogna ribadire in questa sede che per tutte le imprese sociali, e anche, conformemente, per il ramo di impresa sociale dell'ente ecclesiastico, c'è una preclusione per le amministrazioni pubbliche di interferire nelle loro attività, escludendosi che le stesse possano esercitare attività di direzione o detenerne il controllo, e precludendo l'inserimento nello statuto della facoltà

⁶¹ ANTONIO CETRA, op. cit., pagg. 311-329.

⁶² Si veda la sentenza del Tribunale civile di Paola del 3 dicembre 2009 (www.olir.it).

di nomina della maggioranza degli organi di amministrazione.

È altresì vietato ricoprire cariche sociali da parte di soggetti nominati da imprese private con scopo di lucro o da amministrazioni pubbliche.

b) Deroga esplicita alle norme di elettività delle cariche sociali

In merito all'elettività delle cariche sociali si evidenzia come il comma 1 dell'art. 8 del decreto legislativo n. 155/06 faccia salvo quanto specificamente previsto dalle norme legali e statutarie per ogni tipo di ente, e compatibilmente con la sua natura. C'è da dire in merito che la disciplina sull'impresa sociale cerca di garantire generalmente la democraticità della struttura dell'ente stesso, ma tali strutture a base democratica non sono sempre congruenti con le modalità di governo previste dal diritto canonico o dai diritti confessionali; peraltro questa esigenza era stata evidenziata già nella relazione governativa al disegno di legge delega che, con riferimento alla disposizione che poi sarebbe divenuta l'art. 8 del decreto sopra citato, portava come esempio proprio le regole di *governance* degli enti confessionali.

Inoltre, ai sensi dell'art. 8, comma 2 del citato D. Lgs. n. 155/06, non si ammette che né le imprese private con finalità lucrative, né le pubbliche amministrazioni, possano nominare soggetti che ricoprono cariche sociali. Questo principio vale per tutti gli enti che assumono la qualifica di impresa sociale e anche, a maggior ragione, per gli enti confessionali, visto che, considerata l'indole che li caratterizza, risentirebbero negativamente più di altri di interventi statali nei propri *interna corporis*⁶³.

c) Ammissione ed esclusione soci

In merito a quanto stabilito dall'art. 9 dello stesso decreto legislativo n. 155/06 relativo alla ammissione ed esclusione dei soci e all'uso del principio di democraticità⁶⁴, di cui si è già accennato nei paragrafi precedenti, risulta che questa norma sia implicitamente incompatibile, visto che, nell'ipotesi di controversia tra la parte lesa e l'autorità religiosa, si tratterebbe di un sindacato sull'esercizio del potere discrezionale dell'autorità religiosa in materia di organizzazione interna.

⁶³ ANDREA BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, cit., pagg. 719-740.

⁶⁴ PATRIZIA CLEMENTI, op. cit., pagg. 53-60.

Tale sindacato, come osservato dalla Cassazione⁶⁵, non può rientrare nella competenza dell'autorità giurisdizionale italiana, essendo ciò in contrasto con l'art. 7 comma 1 della Cost. e con l'art. 2, comma 1, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, nel quale si assicura alla Chiesa cattolica la libertà di pubblico esercizio del culto e di giurisdizione in materia ecclesiastica⁶⁶.

d) Nomina sindaci e revisori contabili

Posto che il controllo contabile è oggetto di altra previsione (comma 4 dell'art.11), l'art. 11 del D. Lgs. n. 155/06 si riferisce al controllo di legittimità sull'attività dell'impresa sociale demandato al collegio sindacale. La giustificazione relativa alla presenza obbligatoria dell'organo di controllo va letta alla luce della necessità, per l'impresa sociale, di realizzare forme partecipative di lavoratori e di fruitori alla vita dell'organizzazione.

In questa sede non è possibile approfondire la tematica relativa alle modifiche che sono intervenute sulla disciplina societaria nell'ambito del sistema di controllo, ma in futuro sarà interessante verificare come si atteggerà l'organo di controllo interno nelle imprese sociali, a seconda della tipologia di società che sceglieranno di costituire per l'esercizio della loro attività.

Questa norma, in quanto disposizione che riguarda il soggetto e non l'attività, non sembra potersi agevolmente applicare agli enti religiosi che, nascendo in altri ordinamenti, hanno diritto di essere accolti nell'ordinamento proprio dello Stato senza modificarne la struttura organizzativa. Come già sopra riportato, tali norme fanno riferimento al principio di democraticità della struttura, e non trovano applicazione in quanto non attinenti alla forma di governo prevista dal diritto canonico o da altri ordinamenti confessionali.

e) Diritto di informazione, consultazione, partecipazione dei lavoratori

In merito al concetto di partecipazione dei prestatori d'opera, dei soci, dei fruitori associati ed esterni, tale diritto non dovrebbe ritenersi soddisfatto dalla mera consultazione o informazione di questi soggetti, ma piuttosto il concetto di partecipazione va inteso come possibilità di prender parte, soprat-

⁶⁵ Vedi Corte Cassazione, SU, n.9928 del 9 ottobre 1990, in *Giust. Civ.* 41, 1991, I, pagg. 611-614.

⁶⁶ ANDREA BETTETINI, *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e disciplina dell'impresa sociale. L'esercizio in forma economica di attività socialmente utili da parte di un ente religioso*, cit., pagg. 719-740.

tutto nei casi di micro-imprese sociali, agli organi, all'indirizzo, alla gestione e al controllo delle attività. A riguardo basti notare che, per quanto concerne i fruitori, le ragioni della loro partecipazione obbligatoria – perché imposta dal legislatore – sono evidenti essendo questi i beneficiari, c.d. *stakeholder* dell'impresa, mentre non risulta chiara la scelta di mettere in risalto un obbligo di partecipazione dei prestatori d'opera nei confronti dei quali l'organizzazione rappresenta niente altro che il datore di lavoro.

In merito a tale categoria di lavoratori, il decreto attuativo di definizione delle procedure di deposito di atti e documenti al registro imprese, emanato il 24 gennaio 2008 dal Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, ha stabilito che le imprese sociali che perseguono finalità di inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, devono pubblicare dettagliate informazioni sul numero e sulle caratteristiche dei lavoratori svantaggiati o disabili impiegati e darne comunque atto nel bilancio sociale.

In effetti l'unico interesse diretto dei lavoratori è quello di verificare il rispetto della disciplina lavoristica nei loro confronti, oltre al coinvolgimento inteso come informazione e consultazione, mentre una partecipazione di tipo diverso dei prestatori d'opera potrebbe incidere negativamente sull'attuazione delle finalità tipiche dell'impresa sociale, dal momento che tale categoria è portatrice di interessi non necessariamente coincidenti con i fruitori, ed inoltre tale partecipazione appesantisce gli oneri di organizzazione dell'impresa sociale stessa.

D'altro canto, l'ampia nozione di coinvolgimento spinge a pensare che il precetto resterà lettera morta in assenza di incentivi all'adozione di prassi effettivamente partecipative da parte delle imprese sociali.

Come accennato, nei regolamenti aziendali o negli atti costitutivi devono essere previste forme di partecipazione e coinvolgimento sia dei lavoratori sia dei destinatari delle attività; tale apertura si ritiene non essere sufficiente per la completa caratterizzazione di impresa sociale come multi-*stakeholder*, poiché si stabilisce l'obbligo di formalizzare organismi di partecipazione alle scelte d'impresa senza specificarne modalità e vincoli, e soprattutto senza individuare le reali possibilità di incidere sull'organizzazione.

Tale partecipazione di fatto potrebbe esercitare un'influenza sulle decisioni dell'impresa quanto meno in tema di condizioni di lavoro, e anche in tema di qualità dei beni e servizi prodotti e scambiati.

Questa norma, in quanto norma che riguarda il soggetto e non l'attività, non sembra potersi applicare agli enti religiosi. Valgono al riguardo le medesime considerazioni riportate nel paragrafo precedente.

8. *Le norme applicate limitatamente al ramo d'azienda "impresa sociale": a) Partecipazione dei lavoratori disabili*

Passiamo infine, alla rassegna di disposizioni applicabili limitatamente allo svolgimento delle attività che l'ente ecclesiastico configura come impresa sociale.

Se per le altre imprese sociali vige il vincolo secondo cui i lavoratori disabili e/o svantaggiati non possono superare il 30% dei lavoratori impiegati a qualunque titolo, per gli enti religiosi questa regola vale solo nell'ambito dell'attività di impresa sociale come recita l'art. 2, comma 5 del decreto legislativo n. 155/06.

b) Limite del calcolo dell'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente

Ulteriore deroga alla disciplina generale dettata dal decreto legislativo n. 155/06 è data dalla non applicazione agli enti ecclesiastici dell'altro limite quantitativo richiesto all'art. 2 del decreto legislativo, ossia quello relativo all'ammontare dei ricavi che devono derivare da attività sociali. In generale si può dire che le imprese sociali considerano attività principale quella che, contemporaneamente e necessariamente, appartiene all'elenco di cui all'art. 2, e produce il 70% dei ricavi totali dell'ente; mentre questo criterio così strettamente standardizzato non vale per gli enti religiosi, che individuano la loro attività principale sulla base di norme peculiari dettate dai propri ordinamenti specifici.

A questo riguardo l'istituzione in materia amministrativa della CEI (2005) rileva che per redditi di impresa si intendono quelli provenienti da attività commerciali. Fiscalmente parlando sono da ritenersi attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a terzi dietro pagamento di corrispettivo⁶⁷.

Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, e i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato, o in regime di accreditamento, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi⁶⁸.

⁶⁷ Cfr. artt. 143-149 D.P.R. n. 917 del 1986, modificato con D. Lgs. n. 344 del 2003.

⁶⁸ Cfr. art. 143, § 3, D.P.R. n. 917 del 1986, modificato con D. Lgs. n. 344 del 2003.

Anche le attività derivanti da attività agricole che eccedono i limiti stabiliti dall'art. 32 del D.P.R. n.917/86, come modificato dal D. Lgs. n. 344/03, sono considerate commerciali.

Gli enti ecclesiastici, anche quando accanto alle attività istituzionali di religione o di culto esercitano una delle suddette attività commerciali, conservano comunque la natura di enti non commerciali, con gli adempimenti specifici diversi da quelli delle società commerciali, e devono tenere la contabilità fiscale esclusivamente per quanto riguarda l'attività commerciale, non per le altre attività istituzionali. Non trattandosi di ente commerciale, l'ente ecclesiastico ha infatti l'obbligo di tenere una contabilità separata per l'attività effettivamente commerciale svolta⁶⁹, e ciò, come ha chiarito la relazione illustrativa al decreto legislativo n.460/97, per agevolare la determinazione del reddito di impresa e conferire trasparenza alla gestione⁷⁰.

c) Obblighi di tenuta delle contabili

Va inoltre detto che gli enti ecclesiastici debbono osservare gli obblighi contabili previsti dall'art. 10 del D. Lgs. n. 155/06, ma con esplicita limitazione all'attività indicata nel regolamento, ai sensi del comma 3 dello stesso articolo. Questa è una disposizione che si pone in linea con la normativa pattizia, tesa a salvaguardare la specificità degli enti ecclesiastici i quali, a differenza dell'im-

⁶⁹ D. Lgs. n. 460 del 1997, art. 3, § 1, e art.144 T.U.I.R. inserito dal D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344: *“...Determinazione dei redditi 1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie. 2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. 3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis. 4. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto. 5. Per gli enti religiosi di cui all'articolo 26 della legge 20 maggio 1985, n. 222, che esercitano attività commerciali, le spese relative all'opera prestata in via continuativa dai loro membri sono determinate con i criteri ivi previsti. 6. Gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti..”*.

⁷⁰ ANDREA BETTETINI, *L'attività commerciale di un ente ecclesiastico*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa*, Venezia, 2007, pagg. 191-210.

presa sociale “ordinaria”, devono svolgere anche, e non in modo principale, un’attività di utilità sociale che in ogni caso non può essere né costitutiva né prevalente⁷¹, pena la perdita stessa della qualifica di ente ecclesiastico⁷².

Ciò comporta la necessità di distinguere quali entrate devono essere computate nella contabilità fiscale e quali no, e parimenti quali spese si riferiscono alle attività commerciali e quali alle altre attività istituzionali.

Specificamente, gli obblighi contabili previsti dal legislatore delegato richiedono all’impresa sociale la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari richiamando gli artt. 2216 e 2217 c.c. A completamento e riepilogo dei dati contabili è inoltre previsto il deposito presso il registro delle imprese di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale ed economica dell’impresa.

L’organizzazione che esercita l’impresa sociale deve inoltre redigere e depositare, presso il registro delle imprese, il bilancio sociale secondo le linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, sentita l’Agenzia per le ONLUS, in modo da rappresentare l’osservanza delle finalità sociali da parte dell’impresa sociale. È logico dunque che, per gli enti religiosi, tale obbligo concerna solo il ramo di attività riguardato dall’esercizio dell’impresa sociale.

d) Limiti di applicazione delle operazioni straordinarie: trasformazione fusione e scissione; la cessione d’azienda

L’assenza dello scopo di lucro soggettivo è un requisito essenziale per la trasformazione, fusione e scissione di enti che siano titolari di imprese sociali. Si discute in dottrina circa l’applicabilità di tale norma agli enti ecclesiastici. Si ritiene infatti che le operazioni summenzionate siano consentite agli enti ecclesiastici solo quando intervengano all’interno delle confessioni religiose, cioè tra enti ecclesiastici stessi, con il mantenimento della veste strutturale confessionale e con le regole proprie dei singoli diritti confessionali; al contrario si ritiene impossibile, o assai poco realistico, immaginare che gli enti ecclesiastici pongano in essere tali operazioni utilizzando altre tipologie strut-

⁷¹ È invero significativo al riguardo l’art. 80 dell’Istruzione in materia amministrativa della Conferenza episcopale del 2005, ove si afferma che gli enti ecclesiastici, anche quando accanto alle attività istituzionali esercitano un’attività commerciale, conservano la natura di enti non commerciali, con gli adempimenti specifici diversi da quelli delle società commerciali, e devono tenere la contabilità fiscale esclusivamente per quanto riguarda l’attività commerciale, non per le altre attività istituzionali.

⁷² PIERLUIGI CONSORTI, *La disciplina dell’impresa sociale e il cinque per mille*, cit., pagg. 457-474.

turali. Di conseguenza appare superflua la previsione normativa del necessario mantenimento di una struttura *non profit* per gli enti ecclesiastici⁷³.

A tale riguardo si segnala che la medesima limitazione sopra descritta è prevista all'art. 13 comma 1 del D. Lgs. n. 155/06 con riferimento alle trasformazioni, fusioni e scissioni, per cui dal tenore letterale della norma si potrebbe intendere che, in caso di trasformazione, fusione e scissione si dovrebbe applicare questa disciplina alle attività di impresa sociale svolte dall'ente ecclesiastico. Altri autori invece ritengono che questo sia un caso di esclusione implicita della disciplina, per cui non andrebbe applicata in nessun caso e per nessuna attività, seppure di impresa sociale, svolta dagli enti ecclesiastici⁷⁴.

Diverso è il discorso per la cessione d'azienda previsto dallo stesso articolo 13 comma 1 del D. Lgs. n. 155/06. Difatti, l'ente ecclesiastico che voglia cedere l'azienda relativa all'attività di impresa sociale svolta, lo potrà fare osservando la cautela che il cessionario, nel caso in cui non sia un'altra organizzazione che esercita un'impresa sociale, si impegni a preservare il perseguimento delle finalità di interesse generale di cui all'art. 2 del decreto citato.

9. Conclusioni

L'analisi effettuata sulla disciplina dell'impresa sociale consente di compiere alcune valutazioni circa l'impatto che essa potrà avere nell'ambito del c.d. terzo settore e sulla disciplina degli enti ecclesiastici.

Bisogna innanzitutto sottolineare che molte delle istanze presentate dal terzo settore sono state accettate e inserite nella nuova disciplina, che è nata, pertanto, dalla convergenza di soggetti sociali di ordinamento culturale e politico diverso, giunti alla convinzione della centralità della realtà "*non profit*" e delle imprese sociali all'interno di un sistema economico e sociale complesso. Ciò significa che esiste in Italia una soggettività ben precisa che preesiste al sistema dei partiti e degli interessi privati ed esprime una cultura comune e condivisa.

Al di là delle valutazioni sul merito della legge, è questo il primo risultato ottenuto dalla legge stessa. Il terzo settore costituisce un aspetto fondamentale della società che nessun bipolarismo politico o economico può marginalizzare. Il legislatore dimostra quindi di aver preso atto dell'accresciuta importanza dei

⁷³ ANTONIO FUCILLO, *Commento all'art. 1 del D. Lgs. 155/06*, cit., pagg. 49-77; pagg. 277-290.

⁷⁴ PATRIZIA CLEMENTI, op. cit., pagg. 53-60.

soggetti *non profit* e del ruolo centrale che essi hanno nel sistema economico sociale moderno⁷⁵.

Entrando nel merito del D. Lgs. n. 155/06, un suo primo punto di forza è senz'altro la precisazione che possono essere imprese sociali, e quindi perseguire scopi di pubblica utilità, non solo gli enti disciplinati dal libro I c.c. (enti senza fini di lucro e destinati al perseguimento di finalità etico-sociali), ma anche gli enti del libro V c.c., finalizzati alla produzione in funzione meramente lucrativa di beni e servizi. Inoltre, la nozione di impresa entra a pieno diritto nel campo dell'utilità sociale: si riconosce il fatto che produrre beni sociali con una logica imprenditoriale costituisce una risorsa capace di concorrere allo sviluppo del Paese; questa è un'importante valorizzazione della tradizione delle opere *non profit*.

Un altro punto saliente della disciplina dell'impresa sociale è quello che riguarda la pluralità dei settori di intervento. A questo riguardo gli ambiti sono ancora più estesi rispetto alla disciplina delle ONLUS, ed è certamente apprezzabile il tentativo di comprendere quanti più settori possibili del *non profit*.

Altro aspetto importante del decreto è il fatto che sia riconosciuta la possibilità per le imprese sociali di avvalersi di lavoro volontario, sottolineando in tal modo l'importanza storica che il lavoro prestato gratuitamente ha avuto nella nascita e nello sviluppo di tante opere sociali.

Acconto agli aspetti positivi della disciplina ci sono però delle indubbie carenze. I maggiori problemi sembrano derivare dall'assenza di coordinamento

⁷⁵ GIORGIO VITTADINI, *A proposito di impresa sociale*, in *Non Profit*, n. 4, 2006, pagg. 643-652; Questa esigenza trova un autorevole riscontro anche nella recente enciclica di Benedetto XVI "Caritas in veritate" del 29 giugno 2009, ove il Pontefice esplicitamente afferma che, "...considerando le tematiche relative al rapporto tra impresa ed etica, nonché l'evoluzione che il sistema produttivo sta compiendo, sembra che la distinzione finora invalsa tra imprese finalizzate al profitto (profit) e organizzazioni non finalizzate al profitto (non profit) non sia più in grado di dar conto completo della realtà, né di orientare efficacemente il futuro. In questi ultimi decenni è andata emergendo un'ampia area intermedia tra le due tipologie di imprese. Essa è costituita da imprese tradizionali, che però sottoscrivono dei patti di aiuto ai Paesi arretrati; da fondazioni che sono espressione di singole imprese; da gruppi di imprese aventi scopi di utilità sociale; dal variegato mondo dei soggetti della cosiddetta economia civile e di comunione. Non si tratta solo di un « terzo settore », ma di una nuova ampia realtà composita, che coinvolge il privato e il pubblico e che non esclude il profitto, ma lo considera strumento per realizzare finalità umane e sociali. Il fatto che queste imprese distribuiscano o meno gli utili oppure che assumano l'una o l'altra delle configurazioni previste dalle norme giuridiche diventa secondario rispetto alla loro disponibilità a concepire il profitto come uno strumento per raggiungere finalità di umanizzazione del mercato e della società. È auspicabile che queste nuove forme di impresa trovino in tutti i Paesi anche adeguata configurazione giuridica e fiscale. Esse, senza nulla togliere all'importanza e all'utilità economica e sociale delle forme tradizionali di impresa, fanno evolvere il sistema verso una più chiara e compiuta assunzione dei doveri da parte dei soggetti economici. Non solo. È la stessa pluralità delle forme istituzionali di impresa a generare un mercato più civile e al tempo stesso più competitivo..."

tra la disciplina dell'impresa sociale e le altre disposizioni vigenti per gli enti *non profit*. La legge infatti, anziché semplificare ed armonizzare, complica la disciplina, visto che un soggetto privato (tra cui ovviamente i soggetti tipici del terzo settore) avrà facoltà e non obbligo di divenire impresa sociale. Dunque, un'associazione iscritta al registro delle associazioni di promozione sociale (L. n. 383/00), fiscalmente definibile come ONLUS (D. Lgs. n. 460/97), ora potrà anche decidere di diventare impresa sociale. La normativa *non profit*, pertanto, sembra ben lontana da una razionalizzazione⁷⁶.

Altro aspetto fortemente criticato è la mancanza, a fronte dei vincoli che devono essere osservati, di norme di favore che possano incentivare l'assunzione della qualifica di impresa sociale. Infatti, nell'amplissima categoria di potenziali destinatari, salvo il sostegno derivante dai concomitanti status (come la qualifica ai fini fiscali di ONLUS), o i presumibili vantaggi derivanti dall'utilizzazione della locuzione impresa sociale, è negata qualsiasi agevolazione fiscale, finanziaria o di altro genere, ciò in conseguenza dell'espressa previsione della legge delega n. 118/05 che stabiliva all'art. 1, comma 3, che dall'attuazione dei principi e criteri direttivi della disciplina dell'impresa sociale non dovevano derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

A tal riguardo, parte della dottrina ritiene che escludere tramite la legge delega una qualsiasi forma di aiuto sia dannoso per tutto il settore del *non profit*, poiché in tal modo l'ente è di fatto equiparato inspiegabilmente ai normali soggetti profit. Una tale scelta sembra addirittura essere discutibile sotto il profilo costituzionale⁷⁷. Si ritiene che il principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost. “...*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*...” non necessariamente deve riferirsi al pagamento dei tributi, ma deve essere legato al dovere costituzionale di solidarietà che si adempie non solo pagando le imposte, ma ogni qualvolta il cittadino partecipi più generalmente alla crescita e al benessere della comunità. Nel caso delle imprese sociali è innegabile che esse, destinando gli utili al finanziamento di progetti di utilità sociale, svolgono funzioni di pubblico interesse; quindi queste organizzazioni si sottopongono a notevoli aggravii amministrativi ed organizzativi imposti dal D. Lgs. n. 155/06, senza che questi maggiori costi siano in qualche modo compensati.

Inoltre si ricorda che l'art. 118, ultimo comma, della Costituzione ha fissato

⁷⁶ ALESSANDRO MESSINA, BARBARA SICLARI, *Verso l'impresa sociale. I nuovi decreti attuativi del D. Lgs. 155/2006*, in *Impresa sociale*, 2008.

⁷⁷ ANDREA BASSI, *Le origini, gli sviluppi, le caratteristiche*, in *Impresa sociale, speciale sul disegno di legge relativo all'impresa sociale*, 2002, n. 64, pag. 20.

un preciso impegno dello Stato, delle Regioni e degli enti locali per favorire quei cittadini, singoli o associati, che svolgono attività di interesse generale sulla base del principio di sussidiarietà.; allo stato attuale, però, chi sceglie di svolgere attività imprenditoriale con finalità sociali, non soltanto si priva di utili per destinarli, appunto, a finalità sociali, ma tali somme, di cui non avrà mai il godimento, sono imponibili, e perciò sottoposte a prelievo fiscale, nonostante tali imprenditori già partecipino liberamente e concretamente alle spese pubbliche, intervenendo direttamente laddove lo Stato non arriva. Si pone così la possibile questione di legittimità costituzionale di norme che non riconoscono a queste imprese alcuna agevolazione fiscale per il loro impegno sociale.

Si auspica pertanto che le imprese sociali abbiano un riconoscimento tangibile della loro opera attraverso, per esempio, l'estensione ad esse degli attuali benefici fiscali previsti per altri enti del privato sociale (ONLUS, associazioni di promozione sociale) come i provvedimenti già introdotti del "cinque per mille" e del "più dai, meno versi".

Pertanto, se da una parte è importante che una norma abbia riconosciuto che la pubblica utilità può essere perseguita e realizzata da soggetti privati, che l'attività può essere attuata da enti senza scopo di lucro e che l'assenza dello scopo di lucro può caratterizzare anche le società; dall'altra occorre però che questi soggetti siano messi nella condizione di operare. Da questo dipende il futuro e il successo dell'impresa sociale⁷⁸.

Tuttavia una parte della dottrina sottolinea un aspetto positivo di tale situazione. Il fatto che non siano previsti benefici fiscali comporterà infatti l'auspicabile conseguenza che non ci sarà una corsa generalizzata verso l'impresa sociale da parte di meri opportunisti. Chi diventerà impresa sociale lo farà per reale convinzione e non mediocri utilitarismi⁷⁹.

Infine, in riferimento specifico agli enti ecclesiastici, con la disciplina dell'impresa sociale (così come con la disciplina delle ONLUS) il legislatore ha tenuto conto delle particolarità di tali enti, per via delle loro principali attività istituzionali, al punto da ritenere opportuna una loro differenziazione rispetto alla disciplina ordinaria applicabile alle forme organizzative così come delineata dal D. Lgs. n.155/06. Il legislatore ha così confermato l'indirizzo, espresso dalle norme concordate con la Chiesa cattolica nel 1984 e dalle norme contenute nelle leggi di approvazioni delle intese con le altre

⁷⁸ MONICA PALETTO, *Impresa sociale: approvati i decreti attuativi mancanti*, in *Enti non profit*, n. 3, 2008, pagg. 173-178.

⁷⁹ GIORGIO VITTADINI, op. cit., pagg. 643-652.

confessioni religiose, della netta distinzione tra regime degli enti ecclesiastici e regime delle attività svolte.

È stato infatti ribadito che il fine di religione o di culto, che pure deve essere costitutivo ed essenziale per la qualificazione degli enti ecclesiastici, non preclude loro lo svolgimento di altre attività, diverse da quelle di religione o di culto.

La disciplina pattizia salvaguarda le caratteristiche strutturali degli enti ecclesiastici secondo la loro origine confessionale, ma gli enti ecclesiastici, limitatamente alle attività corrispondenti alle finalità di interesse generale tipiche delle imprese sociali, e svolte nel rispetto della relativa disciplina, possono cumulare la qualifica di impresa sociale (così come possono cumulare quella di ONLUS e beneficiare delle relative agevolazioni)⁸⁰.

La disciplina sull'impresa sociale, così come quella sulle ONLUS, evidenzia ancora una volta la peculiare caratteristica del sistema italiano dei rapporti tra Stato e confessioni religiose. Un sistema che certo si fonda su accordi, ai sensi degli artt.7 e 8 della Costituzione, ma che conosce ampi spazi di disciplina unilaterale di attività sociali che attengono anche al fattore religioso o sono suscettibili di incidere su di esso. A seconda dei casi, gli enti ecclesiastici sono soggetti, oltre che alla disciplina pattizia, anche alla normativa unilaterale di carattere generale.

Si afferma dunque il principio che gli enti ecclesiastici soggiacciono in via primaria al proprio ordinamento costitutivo, oltre che ad uno o più ordinamenti funzionali specifici, così che l'assoggettamento degli stessi ad una pluralità di ordinamenti è da considerarsi una caratteristica peculiare di questo settore.

⁸⁰ ALBERTO ROCCELLA, *Gli enti ecclesiastici a vent'anni dall'accordo di modificazione del Concordato*, 2005, pagg.1-17, in www.olir.it.