



diritto & religioni

Semestrale
Anno IX - n. 1-2014
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

17



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni

Semestrale
Anno IX - n. 1-2014
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
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,
A. Vincenzo
M. Jasonni, L. Musselli
G.J. Kaczyński, M. Pascali
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

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

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

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefani
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali
S. Testa Bappenheim
V. Maiello
A. Guarino

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

Impresa sociale e onlus: due qualifiche inconciliabili? *(Una possibile soluzione dal diritto ecclesiastico)*

ANTONIO GUARINO

1. *Impresa sociale e onlus: la quadratura del cerchio*

Nel 2013 la Commissione tributaria regionale della Toscana in una sentenza ha avuto modo di occuparsi di una questione assai interessante nell'ambito della disciplina giuridica del privato sociale: la compatibilità e, conseguentemente, la cumulabilità o meno della qualifica di impresa sociale con quella di organizzazione non lucrativa di utilità sociale¹.

Il *casus belli* è stato originato dalla richiesta di iscrizione nel registro delle onlus, inoltrata da un'impresa sociale alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate della Toscana, e dal successivo diniego di iscrizione, che, a sua volta, è stato oggetto di ricorso dinanzi alla giurisdizione tributaria.

La Commissione tributaria regionale della Toscana si esprime nel senso che le due qualifiche di impresa sociale e di onlus non siano sovrapponibili per vari motivi.

In primo luogo, la qualifica di impresa sociale rivestirebbe natura civilistica, mentre la natura di onlus comporterebbe solo l'accesso a una disciplina tributaria di favore; circostanza che escluderebbe *a priori*, a detta dell'organo giudicante, la possibilità di una loro totale sovrapposizione.

La sentenza, tuttavia, trova la sua motivazione più qualificante nel passaggio in cui si afferma che "le onlus ..., per loro natura, non possono svolgere attività economica, mentre un'impresa sociale, per definizione, è un'impresa che svolge attività economica".

Si tratta di una considerazione che, al di là del ruolo svolto nella pronuncia *de qua*, provoca riflessioni più a largo raggio, anche in relazione al complessivo quadro normativo del terzo settore.

¹ Cfr. Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXIV, 18 febbraio 2013 n. 20, in *Diritto e religioni*, n. 2-2013, p. 654 ss.

Intanto, la decisione della Commissione tributaria regionale della Toscana sembra inserirsi nell'alveo di quell'orientamento giurisprudenziale, recentemente sempre più marcato, proclive ad applicare le norme agevolative per il *non profit* in maniera estremamente rigorosa: una tendenza ermeneutica che, di fatto, funge da fattore di bilanciamento della contrapposta azione legislativa, che, in qualche caso, in materia di esenzioni per il terzo settore, si è ritenuta disattenta alle esigenze di tutela erariale².

Sennonché, nel caso in questione, la giurisdizione tributaria sembra essere andata anche oltre. Infatti, si pone come un'affermazione quasi ovvia quella per la quale le due qualifiche, quella di onlus e di impresa sociale, non debbano considerarsi perfettamente sovrapponibili³. Appare, invece, in palese contraddizione col dato normativo l'asserita inconciliabilità tra la forma economica, che connota le attività dell'impresa sociale, e l'iscrizione nel registro delle onlus.

Nello specifico, l'art. 17 del d.lgs. n. 155/06 dispone che "le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ..., che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti". Dal canto suo, l'art. 1, n.1, del medesimo d.lgs. n. 155/06 stabilisce che "possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale".

Concretamente, l'indirizzo espresso dalla Commissione tributaria regionale della Toscana finirebbe con lo svuotare completamente di efficacia normativa il citato art. 17 del d.lgs. n. 155/06. Infatti, il requisito, richiesto alle imprese sociali per essere tali, e cioè lo svolgimento "in via stabile e principale di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi ...", *prima facie* potrebbe sembrare difficilmente conciliabile con tutti i presupposti necessari per acquisire la qualifica di onlus, e, *in primis*, con quelle norme che tendono a limitare l'incidenza delle attività economiche connesse a quelle istituzionali: valga, ad esempio,

² Cfr., ad esempio, il ruolo svolto dalla giurisprudenza, preoccupata che le esenzioni Ici a favore degli enti non commerciali potessero dar luogo ad abusi o, quanto meno, a elusioni della disciplina fiscale.

³ Cfr. ANDREA BUCELLI, *Commento all'art. 17, commi secondo, terzo e quarto*, in *Disciplina della impresa sociale. Commentario al decreto legislativo 155/2006*, a cura di Maria Vita De Giorgi, in *Nuove leggi civili commentate*, 2007, I, p. 524.

in quanto più dettagliata, la statuizione di cui all'art. 10, n. 5, del d.lgs. n. 460/97, la quale prevede che "l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione".

Si tratta, allora, di capire se la sentenza tributaria in rassegna abbia visto giusto, nella sua tendenza a rendere inconciliabili le qualifiche di "impresa sociale" e di "organizzazione non lucrativa di utilità sociale", e, quindi, l'art. 17 del d.lgs. n. 155/06 sia una norma "vuota", o se, invece, la menzionata disposizione un contenuto lo abbia e, forse, anche più ampio di quello che, fermandosi a una prima valutazione, si potrebbe ipotizzare.

2. Il "possibile" contenuto normativo dell'art. 17 del d.lgs. n. 155 del 2006

La ricerca del contenuto normativo "possibile" per l'art. 17 del d.lgs. n. 155/06 passa per il tentativo di conciliare due elementi apparentemente inconciliabili: l'attività economica organizzata, esercitata in via stabile e principale, e la natura non lucrativa delle onlus.

Questa compatibilità è resa ulteriormente problematica dal diffuso orientamento giurisprudenziale, che ritiene sussistente il fine di lucro ogniqualvolta ricorra la circostanza che vi sia un'attività economica organizzata per la produzione di beni o servizi, anche se tendente solamente al pareggio delle entrate e delle uscite⁴. Una posizione che, di recente, diventa più radicale; infatti, se alcuni anni or sono la giurisprudenza tributaria escludeva la forma commerciale nell'esercizio di un'attività, qualora il servizio venisse erogato a prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato⁵, una sentenza del 2013 nega che, anche nel caso contemplato, possa escludersi la natura commerciale⁶.

Si tratta di criteri che non sembrano convincenti e, soprattutto, decisivi per stabilire il carattere commerciale di un'attività, e che, se applicati rigidamente, finiscono col tradire il senso complessivo dell'evoluzione della di-

⁴ In questo senso si era espressa già Cass. civ., Sez. Unite, 11 aprile 1994, n. 3353, in *Dir. eccl.*, 1995, II, p. 463 ss.

⁵ Cfr. Comm. trib. reg. Lazio 18 ottobre 2011, n. 212, secondo la quale l'istituto pontificio che adibisce il proprio edificio a scuola parificata con pagamento di rette, a casa per ferie per studentesse, gruppi di preghiera, pellegrini, gruppi parrocchiali, catechisti ed esercizi spirituali, con rette da 6.500 a 13.000 lire, con un esercizio in perdita, è esente da Ici.

⁶ Cfr. Comm. trib. reg. Trento, Sez. II, 4 aprile 2013, n. 13, in *Diritto e religioni*, n. 1-2014.

sciplina tributaria del terzo settore. Al riguardo, la dottrina già da tempo ha preso atto che non esiste più la perfetta corrispondenza tra struttura e finalità degli enti⁷ e che “di conseguenza può essere accettato il principio, ... in base al quale le varie fattispecie presenti nell’ordinamento esprimano più un dato «strutturale» che «teleologico», finendo per chiarire solo il «come» si agisce (tramite l’applicazione delle regole proprie di ogni tipo strutturale) e non il «perché» dell’agire, che va invece verificato sotto il profilo funzionale”⁸. La ricaduta è che si riduce notevolmente la considerazione dell’attività esercitata, al fine di determinare la tipologia del soggetto operante.

I riflessi di questa evoluzione sul diritto tributario si sono fatti sentire. Così, l’agevolazione tributaria progressivamente va sganciandosi dalla qualifica soggettiva e, in relazione all’attività svolta, dalla natura commerciale o meno della stessa, mentre diventano sempre più decisivi il settore di attività e la garanzia della destinazione del patrimonio.

È la “rivoluzione” sottesa alla promulgazione del d.lgs. n. 460/97, introduttivo delle onlus. Il senso complessivo di questa disciplina è proprio quello di spostare l’attenzione dalle modalità di produzione del reddito verso l’effettività della destinazione dello stesso alla finalità di utilità sociale, così come individuate all’art. 10, comma primo, lett. a, del medesimo d.lgs. n. 460/97.

Invero, tutta la normativa sulle onlus è mirata a salvaguardare la destinazione dei proventi alla finalità di utilità sociale, e, in questo senso, si comprendono le dettagliate disposizioni che vietano distribuzioni dirette o indirette di utili, o che impongono la devoluzione del patrimonio, in caso di scioglimento, a favore di altre onlus o a fini di pubblica utilità⁹.

È pur vero che, a distanza di parecchi anni dalla prima regolamentazione delle onlus, si impone una riflessione su alcune criticità nell’applicazione delle riforme. A preoccupare è il rischio “che le onlus siano, non di rado, funzionali unicamente al mantenimento della struttura organizzativa e di coloro che vi operano come dipendenti o ad altro titolo, senza garantire l’effettivo utilizzo di quote significative dei proventi in favore delle finalità istituzionali, cosicché la riforma più improcrastinabile delle onlus appare la ridefinizione dei vincoli per la salvaguardia della concreta destinazione

⁷ Cfr. ACHILLE ANTONIO CARRABBA, *Utilizzazione dello schema associativo: scelte operative, tipo ed interpretazione*, in AA.VV., *Fenomeno associativo e attività notarile*, a cura di Antonio Fuccillo, Napoli, 1995, p. 177 ss.

⁸ Cfr. ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere dell’ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Napoli, 1999, p. 135.

⁹ Cfr. l’art. 10, comma primo, lett. d, e, f, del d.lgs. n. 460/97.

dei proventi al sostegno dei settori di utilità sociale normativamente individuati¹⁰. Tuttavia, le istanze di riforma non fanno venir meno la centralità delle onlus nel panorama normativo del terzo settore e ne rimarcano la funzione di modello di riferimento per eccellenza¹¹. Un modello che ha svolto la funzione storica di stabilire, in via di principio generale, la compatibilità del “non profit” con lo svolgimento di attività commerciali “connesse” a quelle istituzionali, e ha esteso sensibilmente il precedente concetto di “attività commerciali marginali”, ritenuto dalla legge n. 266/91 compatibile con la qualifica di organizzazione di volontariato¹².

Peraltro, un passo ulteriore, in tal senso, è contenuto già nella normativa, di cui al d.lgs. n. 460/97, di raccordo tra onlus e altre tipologie di soggetti operanti per fini di solidarietà sociale. In particolare, nell’art. 10, comma ottavo, si stabilisce che le cooperative sociali siano onlus di diritto, e si consente, così, a una organizzazione dedita ad attività commerciali, di fregiarsi della qualifica di onlus¹³.

D’altro canto, la disciplina di raccordo tra cooperative sociali e imprese sociali, rinvenibile sostanzialmente nell’art. 17, commi terzo e quarto, del d.lgs. n. 155/06, appare riassumibile fondamentalmente nella possibilità per le cooperative sociali di assumere la qualifica di impresa sociale, e nella prevalenza della normativa specifica delle cooperative sociali su quella dell’impresa sociale.

¹⁰ Cfr. ANTONIO GUARINO, *Ripensare le onlus!*, in *Diritto e religione*, 2011, p. 170.

¹¹ Al punto che, nate come qualificazione tributaria, le onlus oggi sembrano aver acquisito la natura di categoria giuridica soggettiva: cfr. ANTONIO GUARINO, *op. cit.*, p. 169 ss.

¹² I requisiti di marginalità di un’attività commerciale sono definiti dal d.m. 25 maggio 1995, che, all’art. 1, nn. 1 e 2, così dispone: “1. ... Si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività: a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell’organizzazione di volontariato; b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall’organizzazione senza alcun intermediario; c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall’organizzazione senza alcun intermediario; d) attività di somministrazione di alimenti e di bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale; e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ... verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione. 2. Le attività devono essere svolte: a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale ...; b) senza l’impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza sul mercato, quali l’uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell’impresa”. Cfr. il giudizio su questo provvedimento di LUISA CASTALDI, *Brevi riflessioni sul decreto ministeriale 25 maggio 1995 concernente i criteri per l’individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1399 ss.

¹³ Sulle cooperative sociali, cfr. LUIGI FILIPPO PAOLUCCI, *Disciplina delle cooperative sociali*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1997, p. 1352 ss.

Pertanto, le cooperative sociali potrebbero essere un “ponte” tra le onlus e le imprese sociali, dal momento che le stesse possono assumere e la natura di onlus e, contemporaneamente, anche quella di impresa sociale. Per tal via, le cooperative sociali, per la proprietà transitiva, finiscono per essere la dimostrazione che una onlus può essere, nello stesso tempo, anche un’impresa sociale. Di più, a eliminare ogni dubbio, una recente risoluzione del Ministero dello sviluppo economico¹⁴ chiarisce che una cooperativa sociale ben può subentrare in un’attività tipicamente commerciale, quale un pubblico esercizio di albergo e ristorante, e mantenere, simultaneamente, la sua qualifica di onlus (di diritto), usufruendo delle relative agevolazioni fiscali.

Si capisce, così, come la pretesa inconciliabilità tra le qualifiche di onlus e di impresa sociale si profili prevalentemente come questione definitoria e solo in parte sostanziale¹⁵. Infatti, il vero problema non sembra tanto quello di conciliare l’attività commerciale esercitata in via stabile e principale con la natura non lucrativa delle onlus, quanto piuttosto quello di superare le anguste categorie della marginalità e della connessione, che fino a questo momento hanno definito il rapporto tra attività commerciali e istituzionali rispettivamente per le organizzazioni di volontariato e per le onlus.

3. *La soluzione ecclesiasticistica*

De iure condendo, un aiuto significativo potrebbe attingersi dal diritto ecclesiastico e, nella specie, dalle disposizioni che regolamentano i requisiti per la concessione della qualifica di ente ecclesiastico. Come è noto, tra questi si annovera il perseguimento della finalità di religione o di culto¹⁶; negli enti ecclesiastici accade, tuttavia, che, oltre alle attività con fine di religione o di

¹⁴ Cfr. la risoluzione del Dipartimento per l’impresa e l’internazionalizzazione – Direzione generale per il mercato, concorrenza, consumatori, vigilanza e normativa tecnica – Divisione IV – Promozione della concorrenza, n. 15452 del 30 gennaio 2014.

¹⁵ Pertanto, non sembra condivisibile la netta conclusione di FRANCESCO ALLEVA, *L’impresa sociale italiana*, con presentazione di Guido Alpa, Milano, 2007, p. 170, secondo cui “la cumulabilità delle due qualifiche sancita dall’art. 17, comma primo, appare più teorica che reale”. Ma, neppure appare condivisibile il troppo ottimistico giudizio di MARCO GREGGI, *Commento all’art. 17, comma primo*, in *Disciplina della impresa sociale...*, cit., p. 517, il quale sostiene che il legislatore abbia formulato la norma *de qua* volutamente in termini antinomici, nel tentativo di “fornire strumenti civilistici più evoluti ad operatori del terzo settore che conducono attività economiche rilevanti dal punto di vista quantitativo mediante strutture che non erano state pensate a tal fine”.

¹⁶ Cfr. l’art. 7, n. 7, della legge n. 121/85, di autorizzazione alla ratifica del Concordato, e il correlato art. 1 della legge n. 222 del 20 maggio 1985 sugli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica. Norme simili si trovano nelle intese stipulate con i culti acattolici ai sensi dell’art. 8, terzo comma, della Costituzione.

culto in senso stretto¹⁷, vengano esercitate anche altre attività di tipo diverso e, talora, alcune di queste assumano carattere tipicamente commerciale.

Pertanto, la legislazione negoziata tra Stato e confessioni religiose ha dovuto affrontare i problemi di qualificazione dell'ente derivanti dal contemporaneo svolgimento, da parte dell'ente medesimo, di attività religiose o di culto da una parte, e "diverse" o, addirittura, commerciali dall'altra.

Nell'ambito dei Patti lateranensi del 1929, il Concordato, laddove prevedeva una comparazione tra attività di culto e attività diverse, come nel caso delle confraternite, riconosceva il fine di culto quando lo stesso fosse "esclusivo o prevalente"¹⁸. Diversamente, l'Accordo di Villa Madama del 1984, pur confermando il criterio dell'esclusività e della prevalenza dello scopo di culto per le confraternite¹⁹, invece, ai fini del riconoscimento civile degli enti ecclesiastici in generale, richiede che il fine di religione o di culto sia "costitutivo ed essenziale"²⁰.

Nel passaggio dal vecchio al nuovo Concordato si marginalizza, così, l'utilizzo della categoria della "prevalenza" del fine di culto, che avrebbe creato grandi difficoltà nel confrontare l'attività di culto e quelle commerciali; infatti, si tratta di un parametro quantitativo di valutazione di attività che si dispiegano in settori diversi, il culto e la commercialità, per i quali è difficile, se non impossibile, trovare un'unità di misura, che consenta agevolmente la comparazione.

Sotto questo profilo, il ricorso al criterio del fine di culto "costitutivo ed essenziale" supera il criterio quantitativo e introduce un parametro "qualitativo", che, *ictu oculi*, si presenta come meno difficoltoso per commisurare le attività di culto e quelle commerciali.

Invero, secondo la dottrina, nel caso in cui l'ente ecclesiastico svolga attività "mista", il fine religioso deve "mantenere un rilievo eminente e centrale tra le varie finalità, così da configurarsi come vera e propria "causa" (dell'istituzione) dell'ente; ovvero, secondo si esprime la stessa norma, deve emergere come elemento «costitutivo ed essenziale»"²¹. In tal modo, più correttamente l'attenzione si sposta dalla finalità delle attività a quella della

¹⁷ È evidente che nelle prospettive confessionali ogni attività svolta dall'ente ecclesiastico persegua fine di religione o di culto; ma, la legislazione negoziata, ai fini delle leggi civili, individua quelle attività che possono essere considerate, da entrambe le parti stipulanti, come aventi fine di religione o di culto: cfr. l'art. 16 della legge n. 222/85.

¹⁸ Cfr. l'art. 29, lett. c, del Concordato del 1929.

¹⁹ Cfr. l'art. 71, comma primo, della legge n. 222/85.

²⁰ Cfr. l'art. 2, comma terzo, della legge n. 222/85.

²¹ Cfr. SALVATORE BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, p. 82.

costituzione dell'ente, cosicché le stesse attività non sono oggetto di considerazione asettica, ma vengono valutate in stretta relazione con la funzione dell'ente nella sua specificità teleologica complessiva.

Nella prassi l'utilizzo di queste categorie ecclesiasticistiche consente il riconoscimento civile di enti ecclesiastici, esercenti attività "miste", nei quali le cosiddette "attività diverse", sotto un mero profilo quantitativo, sarebbero prevalenti su quelle di culto. Il caso esemplare è offerto dagli ospedali di enti ecclesiastici, per i quali è indubbio che, in base a una valutazione quantitativa, l'attività sanitaria sia prevalente su quella religiosa o culturale, ma ciò non impedisce il riconoscimento civile come enti ecclesiastici, proprio perché il fine di religione o di culto in tali fattispecie si presenta "costitutivo ed essenziale".

La nozione di "fine costitutivo ed essenziale", pertanto, risulta assai più ampia e, comunque, quanto meno più elastica rispetto ai paletti della "marginalità" e della "connessione", che vengono utilizzati per delimitare le attività oggettivamente commerciali, svolte dagli enti *non profit*. In particolare, con riferimento alla esaminata questione della compatibilità o meno tra le qualifiche di onlus e di impresa sociale, il ricorso alle menzionate categorie di derivazione concordataria della costitutività e dell'essenzialità consentirebbe di addivenire a soluzioni più coerenti. Queste categorie aprirebbero almeno alla possibilità di accomunare onlus e imprese sociali, collocando le attività commerciali svolte su uno sfondo, che non va a offuscare la finalità istituzionale "costitutiva ed essenziale"²².

Nei fatti, lo svolgimento di un'attività commerciale "in via stabile e principale", in linea di principio difficilmente coniugabile con la vocazione non lucrativa delle onlus, lo potrebbe diventare, alla luce della soluzione ecclesiasticistica, se l'attività commerciale in questione fosse tale da non compromettere la finalità di utilità sociale "costitutiva ed essenziale" della specifica onlus.

Evidentemente, si potrebbero porre ulteriori e delicati problemi, derivanti dalla fruizione di tutte le agevolazioni fiscali previste per le onlus, a favore di attività commerciali esercitate "in via stabile e principale"; ma, anche in questo caso, le soluzioni adottate nel diritto ecclesiastico potrebbero essere illuminanti.

²² Secondo GIUSEPPE CASUSCELLI, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 7/2014, 24 febbraio 2014, p. 7, sarebbe stato il progressivo attenuarsi del carattere non lucrativo del fine di religione e di culto a indurre il legislatore italiano a richiedere "in forma espressa che, ai fini del riconoscimento in persona giuridica, quel fine debba avere carattere costitutivo ed essenziale".