



Giuseppe D'Angelo

(professore associato di Diritto ecclesiastico e Diritto canonico nell'Università di Salerno, Dipartimento di Scienze Giuridiche - Scuola di Giurisprudenza)

**La rilevanza ecclesiasticistica della riforma del Terzo settore.
Il cinque per mille ***

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. La revisione del cinque per mille tra sollecitazioni della magistratura contabile e riforma del Terzo settore - 3. L'ancoraggio costituzionale del cinque per mille: sussidiarietà orizzontale e democrazia fiscale - 4. La natura giuridica dell'istituto e la perimetrazione della volontà di destinazione espressa dal contribuente - 5. La configurazione originaria del meccanismo nelle valutazioni critiche della Corte dei conti e i conseguenti interventi correttivi - 6. La ricollocazione nell'alveo della riforma del Terzo settore. Le novità del d.lgs. n. 111 del 2017 - 7. Profili problematici di interesse ecclesiasticistico: a) gli enti religiosi come possibili beneficiari ... - 8. (*segue*) b) gli oneri di conformazione (bilanciata) alle prescrizioni in tema di trasparenza, pubblicità e efficacia della gestione dei flussi finanziari derivanti dal cinque per mille ... - 9 (*segue*) c) l'otto per mille - 10. Tra sintesi e prospettiva. Questioni pratico-applicative e significato ricostruttivo-sistematico nella valutazione delle ricadute ecclesiasticistiche del cinque per mille.

1 - Premessa

Il d.lgs. n. 111 del 3 luglio 2017, recante la "*disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*"¹ riveste una collocazione di tutto rilievo nel contesto della riforma avviata con la pubblicazione della legge delega n. 106 del 2016² e giunta a una prima attuazione, altresì, con i

* Il contributo, non sottoposto a valutazione, amplia, corredandola delle note, la relazione presentata al Convegno di studi su "*Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore*", organizzato dal Dipartimento di Scienze giuridiche dell'Università Cattolica del Sacro Cuore, sede di Piacenza (18 maggio 2018).

¹ D. lgs. 3 luglio 2017, n. 111, "*Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106*"

² Sulla collocazione degli enti ecclesiastici-religiosi nel contesto della legge n. 106 del 2016, C. ELEFANTE, *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 3/2017.



d.lgs. n. 112 del 2017 e n. 117 del 2017, recanti rispettivamente la “*Revisione della disciplina in materia di impresa sociale*”³ e il “*Codice del Terzo settore*”⁴.

Altrettanto significative ne sono, di necessità, le ricadute ecclesiasticistiche. Esse, a loro volta, non vanno circoscritte ai (pur ineludibili) profili operativi e di dettaglio connessi all’inclusione degli enti ecclesiastici e religiosi nel novero dei possibili destinatari dei relativi flussi finanziari ma coinvolgono, più ampiamente, significato e assetto attuale della libertà religiosa (nella sua rinnovata dimensione sociale) così come delle relazioni Stato-Chiese.

Anche la nuova disciplina del cinque per mille è però esposta alle incertezze e alle difficoltà interpretative che derivano da una non compiuta collocazione sistematica della riforma (o di parti di essa), da un certo scollamento tra i principi e i criteri direttivi di cui alla ricordata legge delega e la corrispondente attuazione normativa, nonché, nello specifico e più nel profondo, da un approccio legislativo non pienamente consapevole e accorto al tema dell’impegno economico-sociale religiosamente connotato.

Riflessioni e analisi che la dottrina specialistica ha dedicato al Codice del Terzo settore e alla disciplina dell’impresa sociale danno ampiamente conto di queste criticità (unitamente, va da sé, agli aspetti positivi pur presenti ed effettivamente da rimarcare)⁵.

³ D. lgs. 3 luglio 2017, n. 112, “*Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*”.

⁴ D. lgs. 3 luglio 2017, n. 117, “*Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*”.

⁵ Si rimanda in particolare alle relazioni già pubblicate in questa Rivista: **A. BETTETINI**, *Riflessi canonistici della riforma del Terzo settore*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 20 del 2018; **P. CAVANA**, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore. Profili canonistici*, cit., n. 22 del 2018; **A. MANTINEO**, *Il Codice del Terzo settore: punto di arrivo o di partenza per la palingenesi degli enti religiosi?*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 27 del 2018. Si vedano altresì, con salvezza degli ulteriori riferimenti in prosieguo, **P. CONSORTI**, *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi”*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 4 del 2018; **G. DALLA TORRE**, *L’impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli “enti religiosi”*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 4 del 2018; **P. FLORIS**, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 3 del 2018; **A. FUCCILLO**, *Gli enti religiosi nel “terzo settore” tra la nuova impresa sociale e le società di benefit*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2/2018; **M. GRECO, P. RONCHI**, *Gli “Enti religiosi civilmente riconosciuti” nel Codice del Terzo Settore: problematiche e prospettive. La necessità di un approccio pragmatico?*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 3/2018; **A. PERRONE, V. MARANO**, *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un’opportunità?*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 35 del 2018; **L. SIMONELLI**, *Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e la riforma del Terzo settore*, in *La riforma del Terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, a cura di A. Fici, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018.



Si può anticipare sin da ora come queste criticità caratterizzino, pur con le differenze che derivano dalla specificità dell'istituto e della relativa vicenda normativa, la nuova disciplina del cinque per mille.

Alle pagine che seguono il compito di chiarire ragioni, senso e portata di questa osservazione.

2 - La revisione del cinque per mille tra sollecitazioni della magistratura contabile e riforma del Terzo settore

Un primo elemento da evidenziare ha riguardo al carattere tutt'altro che lineare del percorso che ha condotto a collocare la nuova disciplina del cinque per mille nell'alveo normativo della riforma del Terzo settore.

Merita in effetti riconoscere come l'esigenza di addivenire a una revisione dell'istituto abbia trovato un certo riscontro ben prima della messa in campo della riforma del Terzo settore. Invero, questa esigenza sembra potere essere ricondotta ai più risalenti rilievi formulati dalla Corte dei Conti nei confronti della configurazione originaria del meccanismo e nei percorsi di adeguamento che la stessa Corte ha indicato⁶.

La riforma del Terzo settore è cioè intervenuta in un momento in cui il legislatore aveva in realtà già avviato un significativo processo di revisione, come comprova l'individuazione dell'oggetto della delega posta dalla legge n. 106 del 2016, *in parte qua*, nel "*completamento della riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille*" (art. 9, lettera c) della legge n. 106 del 2016, espressione che evidentemente muove dal presupposto per cui questa riforma risulta, al momento della delega, già avviata e *in itinere*⁷.

È quanto si può dire, ad esempio, a proposito dei correttivi già posti in essere dal legislatore a seguito delle censure della magistratura contabile, primo fra tutti quello costituito dalla intervenuta stabilizzazione

⁶ Si vedano Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione n. 14/2013/G, *Destinazione e gestione del 5 per mille dell'Irpef*; Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione n. 14/2014/G, *Destinazione e gestione del 5 per mille dell'Irpef: le misure consequenziali finalizzate alla rimozione delle disfunzioni rilevate*, nonché Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, Deliberazione n. 9/2015/G, *Destinazione e gestione del 5 per mille dell'Irpef: le azioni intraprese a seguito delle deliberazioni della Corte dei Conti*.

⁷ "Il presente decreto, in attuazione della delega di cui all'articolo 9, comma 1, lettere c) e d) della legge, detta norme per il completamento della riforma strutturale dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, nel rispetto delle esigenze di razionalizzazione e revisione organica del contributo, e ne disciplina la destinazione in base alle scelte espresse dai contribuenti": così, coerentemente, l'art. 2 del d.lgs. n. 111 del 2017.



dell'istituto, per effetto dell'art. 1, 154° comma, della legge di stabilità 2015, che ha fissato in 500 milioni di euro annui l'importo destinato alla liquidazione della quota del 5 per mille a decorrere dall'anno 2015 (e che peraltro ha confermato la disciplina vigente, estendendo l'applicazione, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, delle disposizioni recate dall'articolo 2, commi da 4-*novies* a 4-*undecies*, del d.l. n. 40 del 2010 e delle norme attuative di tale disciplina, contenute nel d.P.C.m. 23 aprile 2010).

Possiamo quindi parlare di una duplice matrice, rispettivamente amministrativo-contabile e politico-legislativa, delle istanze di revisione dell'istituto.

Certo, stante la summenzionata declinazione dell'oggetto della delega, a una prima impressione si potrebbe essere indotti a ritenere che tra le sollecitazioni della magistratura contabile e le indicazioni del legislatore delegante non vi sia alcuna soluzione di continuità, in particolare quanto agli obiettivi da perseguire e alla loro collocazione "di contesto", con tutto ciò che ne conseguirebbe sul piano del seguito normativo.

In realtà, però, la coincidenza non è così piena come potrebbe sembrare di primo acchito, dal momento che la prospettiva del legislatore della riforma sembra essere più ampia e il suo obiettivo più ambizioso. Basti considerare il tentativo di allargamento della platea dei potenziali beneficiari perseguito attraverso la riforma⁸, sul quale ci soffermeremo più oltre per evidenziarne incertezze e ambiguità.

Sulla scorta di queste considerazioni, si potrebbe comunque dedurre che l'obiettivo del legislatore delegato sia duplice e cioè, da un lato, ponendosi nell'alveo del percorso tracciato dalla magistratura contabile, affrontare compiutamente (e risolvere) gli snodi essenziali dell'istituto, in sé considerato, e, dall'altro, aggiungendo qualcosa di nuovo, regolare il più ampio impatto sistematico del cinque per mille, razionalizzandone e valorizzandone il collegamento al Terzo settore, quale sua fonte privilegiata di finanziamento.

Peccato che, per entrambi i profili, il nuovo impianto normativo lasci più d'un dubbio sul persuasivo conseguimento dell'obiettivo perseguito.

3 - L'ancoraggio costituzionale del cinque per mille: sussidiarietà orizzontale e democrazia fiscale

⁸ Rileva al riguardo, in particolare, l'indicazione per cui la destinazione del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in base alle scelte espresse dei contribuenti, va prevista "in favore degli enti del settore suddetto - vale a dire il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" (art. 9, primo comma, lett. c) e d) della legge n. 106 del 2017).



Il nuovo assetto normativo del cinque per mille dovrebbe quindi rispondere a esigenze tanto di razionalizzazione intrinseca dell'istituto che di valorizzazione/ricollocazione nell'alveo del Terzo settore rinnovato.

Nel contempo, il soddisfacimento di queste esigenze dovrebbe comunque lasciare salva la peculiare natura dell'istituto nonché le sue finalità e caratteristiche distintive.

Torna utile al riguardo l'indicazione dell'art. 9 della legge delega.

Invero, se ne deduce agevolmente, prima d'ogni cosa, che ci troviamo nell'ambito degli interventi intesi a *“introdurre misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e [...] procedere al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme della fiscalità di vantaggio”*.

È questo, per così dire, il profilo economico-finanziario della sussidiarietà orizzontale, sul quale del resto si è soffermata la stessa Corte dei Conti, in particolare nella prima delle sue deliberazioni sul tema⁹. Un profilo che in linea di principio va considerato come ineludibile dal momento che, evidentemente, il riconoscimento in capo all'*“autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati”* della possibilità di *“svolgere”*

⁹ Ad avviso dei giudici contabili, “[i]n base al principio della sussidiarietà orizzontale, introdotto dall'art. 118, quarto comma, della Costituzione, le istituzioni pubbliche possono sostenere, attraverso incentivi economici, iniziative della società civile ritenute meritevoli, con l'intento di promuovere il senso di responsabilità dei cittadini e di valorizzare la partecipazione collettiva a taluni processi decisionali, anche al fine di ampliare le modalità di perseguimento dell'interesse pubblico. L'iniziativa civica, pertanto, viene a integrare l'interesse generale, creando una responsabilità condivisa fra cittadini e amministrazioni; si consolida, inoltre, una forma di Stato che pone al centro la persona, attraverso la valorizzazione della democrazia diretta e l'esercizio della sovranità popolare”: Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G cit.*, p. 5. Questa idea di compartecipazione non solo nello svolgimento delle attività di interesse generale ma finanche nella individuazione di quest'ultimo appare condivisibile nella misura in cui, come la stessa Corte precisa richiamandosi alla relazione alla proposta di legge istitutiva del meccanismo (Camera dei deputati, XIV legislatura, proposta di legge n. 5564 del 27/1/2006) *“la mobilitazione della società non esclude l'azione dello Stato, ma la integra, in modo coerente con il principio espresso dall'art. 2 della Costituzione”*. Tuttavia merita segnalare come essa rischi, se non assunta correttamente, di trascinare verso quella sorta di innalzamento qualitativo nella interpretazione della sussidiarietà orizzontale che comporta una vera e propria sostituzione del privato al pubblico, secondo una progressione concettuale che a parte autorevole della dottrina è parsa da subito - credo non a torto - di dover segnalare come meritevole di particolare cautela, per il suo potenziale porsi in stridente contrasto con il quadro complessivo della legalità costituzionale: **C. MARZUOLI**, *Sussidiarietà e libertà*, in *Federalismo, regionalismo e principio di sussidiarietà orizzontale. Le azioni le strutture le regole della collaborazione con enti confessionali*, a cura di G. Cimbalo, J. I. Alonso Perez, Giappichelli, Torino, 2005.



(finanche in prevalenza rispetto alle istituzioni pubbliche) “attività di interesse generale” (art. 118, quarto comma, Cost.) sarebbe ben poca cosa se non assistito da una certa disponibilità delle (o piuttosto da un vero e proprio obbligo gravante sulle) istituzioni pubbliche (ovverosia, testualmente, “Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni”) a dotare i suoi destinatari delle risorse idonee e adeguate allo scopo¹⁰.

In questo contesto, il cinque per mille riveste però una evidente specificità, coerentemente registrata e messa in valore tanto in sede di controllo della magistratura contabile che dell’interpretazione della giurisprudenza, anzitutto costituzionale.

Invero, la Corte dei Conti ha riconosciuto che, mentre, per un verso, il cinque per mille costituisce una fonte di finanziamento e una ulteriore opportunità per i soggetti del privato sociale, è altrettanto essenziale all’istituto, per altro verso, il suo rappresentare un tentativo di introduzione nell’ordinamento di una forma di democrazia fiscale¹¹. Il che, detto per inciso, sembra ribaltare la risalente eccezione formulata nei confronti di istituti analoghi - in particolare dell’otto per mille - e che fa leva sul rilievo per cui le forme di destinazione del prelievo fiscale che chiamano direttamente in causa le indicazioni del contribuente si pongono in

¹⁰ In questo senso, si può osservare che l’architettura dello stesso Codice del Terzo settore trova la sua ragione tecnico-giuridica ultima nella predisposizione di una serie di prerogative, non solo giuridiche ma soprattutto materiali. A sua volta, la possibilità di accedere a queste prerogative presuppone (requisito necessario anche se non sufficiente) l’acquisizione di una certa qualifica soggettiva. Il che, detto per inciso, conferma la persistenza, nell’interpretazione/applicazione della sussidiarietà orizzontale, di un profilo e correlativamente di una questione, per così dire, qualificatorio-selettiva essenziale e irrinunciabile (per maggiori dettagli al riguardo, mi permetto di rinviare a **G. D’ANGELO**, *Principio di sussidiarietà ed enti confessionali*, ESI, Napoli, 2003).

¹¹ Viene introdotto “un concorso alle spese pubbliche basato sulla scelta diretta dei cittadini e sul riconoscimento del ruolo pubblico di talune attività svolte anche da soggetti alternativi alle amministrazioni”, e “La volontà del contribuente imprime un vincolo di destinazione sull’imposta, che trova la propria legittimazione, da un lato, nel riconoscimento della rilevanza sociale dell’attività svolta dai beneficiari, e, dall’altro, nella scelta stessa. La normativa, pertanto, applica i principi della *taxation self-determination*, dell’*outsourcing* dei servizi pubblici e dell’indiretto finanziamento del terzo settore, venendo promossa e rafforzata, in tale maniera, la società civile”. A venire in rilievo è quindi “Il principio di sussidiarietà orizzontale - che offre alla società civile la possibilità di far finanziare, attraverso il bilancio pubblico, la propria attività di interesse generale, realizzandosi, così, una sorta di sussidiarietà fiscale - è una manifestazione di democrazia sostanziale, - diversa dal normale meccanismo della rappresentanza politica, che non esaurisce più il principio di democraticità-, tesa a dare nuova linfa al principio *no taxation without representation*”: Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 6 e, *ivi*, nota 3.



contrasto con un principio basilare di discrezionalità delle scelte politiche del Governo sull'impiego delle entrate dello Stato¹².

4 - La natura giuridica dell'istituto e la perimetrazione della volontà di destinazione espressa dal contribuente

L'ancoraggio del cinque per mille a un essenziale profilo di democrazia fiscale è foriero di conseguenze di non poco momento.

Consideriamo, in particolare, le ricadute in ordine alla natura giuridica dell'istituto e, conseguentemente, alla ricostruzione della volontà del contribuente nonché alla qualità della posizione giuridica riconosciuta ai potenziali destinatari del contributo.

Il tema della natura del cinque per mille e in particolare del titolo che legittima lo Stato a (o meglio gli impone di) destinare la quota del cinque per mille secondo le indicazioni del contribuente, è stato affrontato dalla Corte costituzionale¹³, che ne ha tratto ragioni decisive per disattendere l'impugnativa regionale con il quale si era lamentata l'incostituzionalità dell'istituto, in ragione del fatto che, in buona sostanza, la previsione legislativa dell'istituto si sarebbe tradotta in un vincolo di destinazione della spesa pubblica (ovverosia nella creazione di un fondo statale di spesa) tale da violare, in via indiretta ma sostanziale, il riparto competenziale stabilito dall'art. 117 Cost¹⁴.

¹² In questo senso, A. VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 276.

¹³ Corte costituzionale, sentenza n. 202 del 2007.

¹⁴ Nell'interpretazione regionale, la disciplina statale dell'istituto avrebbe l'effetto di creare e disciplinare un fondo statale destinato a scopi individuati dalla stessa legge dello Stato e quindi interferenti con le quote di potestà legislativa regionale garantite dalla Costituzione. Tanto perché le attività finanziate attraverso il cinque per mille sarebbero riconducibili a materie di competenza legislativa esclusiva o concorrente delle Regioni e lo Stato avrebbe di conseguenza violato i parametri costituzionali, dal momento che avrebbe invaso la sfera di competenza legislativa residuale delle Regioni o non si sarebbe limitato a fissare i principi fondamentali in materia di competenza legislativa concorrente o, comunque, non avrebbe rispettato il principio di leale collaborazione. Ad avviso della Corte però è proprio il presupposto interpretativo delle censure regionali a risultare privo di fondamento, dal momento che «si fonda esclusivamente sulla formulazione letterale del secondo periodo del censurato comma 340, per il quale "le somme affluite all'entrata" sono riassegnate "ad apposite unità previsionali di base dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze [...]" per essere destinate ad alimentare un apposito fondo", e non tiene conto del sistema risultante dal complesso delle norme censurate e di quelle - contenute nel citato d.P.C.m. del 20 gennaio 2006 - che ad esse danno attuazione».



In particolare, nel disattendere le censure regionali, escludendo che la previsione del cinque per mille costituisca un fondo vincolato di spesa pubblica tale da incidere sul riparto competenziale Stato-Regioni, i giudici costituzionali fanno leva sul fatto che il cinque per mille non ha natura fiscale e che le relative quote, di conseguenza, non sono qualificabili come entrate tributarie.

Invero, nella ricostruzione degli stessi giudici, la dichiarazione del contribuente ha l'effetto di ridurre la pretesa tributaria dello Stato della quota del cinque per mille "degli incassi in conto competenza relativi all'Irpef"¹⁵ e, correlativamente, di trasformare il titolo di acquisto della medesima quota. Questa infatti non viene più trattenuta quale tributo erariale ma in quanto "somma che lo Stato medesimo è obbligato, come mandatario, necessario *ex lege*, a corrispondere ai soggetti indicati", secondo le previsioni normative, dallo stesso contribuente¹⁶.

Sempre ad avviso dei giudici costituzionali, viene così a determinarsi una sorta di 'detassazione', che rende economicamente indifferente per il cittadino e, quindi, non onerosa, la scelta di effettuazione dell'esborso della quota e che risulta coerente con l'intento del legislatore di perseguire una politica fiscale diretta a valorizzare, in correlazione con un restringimento del ruolo dello Stato, la partecipazione volontaria dei cittadini alla copertura dei costi della solidarietà sociale e della ricerca e autorizza,

¹⁵ Così il comma 339° dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (*Legge finanziaria 2006*), oggetto dell'impugnativa regionale unitamente ai commi 337° e 340°.

¹⁶ "Il finanziamento di detti soggetti è, perciò, direttamente ascrivibile alla volontà del contribuente [...] e la quota del 5 per mille dell'Irpef perde la natura di entrata tributaria erariale e assume quella di provvista versata obbligatoriamente all'erario per tale finanziamento. Ne deriva che l'obbligo del contribuente di corrispondere la suddetta quota non viene meno, ma è da lui adempiuto a favore del beneficiario per il tramite necessario dell'erario. Da una parte, dunque, detta quota si imputa direttamente al patrimonio del beneficiario medesimo e, dall'altra, il 'fondo' [...] non è vincolato a finanziare una determinata spesa pubblica, ma costituisce una mera evidenza contabile, strumentale alla ripartizione delle somme fra i destinatari del finanziamento [...]". A fronte della volontà di destinazione espressa dal contribuente, lo Stato si comporta quale tramite necessario, di tal che esso "non effettua alcuna spesa, ma si limita, in esecuzione del vincolo di destinazione impresso dal medesimo contribuente, a corrispondere l'indicata quota d'imposta a un soggetto svolgente un'attività considerata dall'ordinamento socialmente o eticamente meritevole. Solo in mancanza di un'ideale manifestazione di volontà del contribuente in tal senso, la quota del 5 per mille mantiene la sua originaria natura di entrata tributaria erariale e resta, perciò, destinata al complesso della spesa pubblica statale [...] Ne consegue che queste norme non istituiscono un fondo patrimoniale statale vincolato al finanziamento di una determinata spesa pubblica nelle materie di competenza legislativa regionale [...] ma si limitano a conferire una mera evidenza contabile alle quote del 5 per mille incassate": Corte costituzionale, sentenza n. 202 del 2007, punto 4.1 del *Considerato in diritto*.



appunto, a ricostruire la misura promozionale in termini di congegno applicativo di democrazia fiscale¹⁷.

Tale ricostruzione è sostanzialmente condivisa dalla Cassazione, che muovendo da queste premesse e tracciando una strada condivisa dalla giurisprudenza amministrativa, ha anche di recente ribadito l'esclusione dalla giurisdizione sia tributaria che amministrativa rispetto alle questioni relative alla sussistenza dei requisiti per poter accedere (attraverso l'iscrizione nell'apposito registro) al novero dei soggetti beneficiari del finanziamento¹⁸. In buona sostanza, ad avviso dei Supremi giudici, la natura non fiscale del beneficio comporta che le relative controversie non hanno a oggetto un rapporto giuridico di imposizione e neppure una agevolazione fiscale volta a ridurre le imposte sugli enti beneficiari, bensì un finanziamento pubblico di enti ritenuti meritevoli di sostegno economico, e quindi va, per esse, certamente esclusa la sussistenza della competenza *ratione materiae* del giudice tributario.

Nel contempo, la circostanza per cui il potere esercitato dall'Amministrazione finanziaria presenta natura vincolata, atteso che gli aspetti applicativi, disciplinati da un decreto non regolamentare del Presidente del Consiglio dei ministri, porta a escludere altresì la giurisdizione del giudice amministrativo. La Corte considera cioè che la disciplina di attuazione predetermina sia i requisiti di accesso al beneficio del 5 per mille sia i criteri di determinazione dello stesso e quindi configura un potere vincolato dell'Amministrazione, a fronte del quale si deve riconoscere in capo al soggetto istante un diritto soggettivo perfetto¹⁹.

¹⁷ Sembra discostarsi da questa impostazione, Consiglio di Stato, Sez. II, parere decisorio n. 5428/2012 del 16 dicembre 2012, secondo cui il cinque per mille non costituisce una liberalità, dal momento che va comunque ricondotto a una scelta dello Stato. Evidenzia questa oscillazione giurisprudenziale, **M.C. FOLLIERO**, *Costituzione e patrimonio ecclesiastico La relazione economica*, in **M.C. FOLLIERO, A. VITALE**, *Diritto Ecclesiastico. Elementi Principi non scritti. Principi scritti. Regole, Quaderno 2, I principi scritti*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 189. Peraltro, al di là della possibile diversa qualificazione formale del 5 per mille, resta difficilmente revocabile in dubbio la centralità assunta dalla volontà di destinazione del contribuente, in rapporto a requisiti e condizioni normativamente prestabilite, che sembra lasciare inalterata la sostanza delle conseguenze evidenziate nel testo.

¹⁸ Cass., sez. un., sentenza, 23 ottobre 2017, n. 24964.

¹⁹ Cfr. Cass., sez. un., ordinanza n. 8115 del 29 marzo 2017; sez. un., sentenza n. 15867 del 20 luglio 2011; sez. un., ordinanza n. 21062 del 13 ottobre 2011, ove si fa applicazione del principio secondo cui sussiste la giurisdizione del giudice ordinario qualora un finanziamento sia riconosciuto direttamente dalla legge e alla P.A. sia demandato soltanto il compito di verificare l'effettiva esistenza dei relativi presupposti senza procedere ad alcun apprezzamento discrezionale circa *l'an*, il *quid* e il *quomodo* dell'erogazione.



È interessante osservare come in questa impostazione - così come nella ricostruzione giurisprudenza costituzionale - la disciplina dell'istituto contribuisca a definire i confini del ruolo dello Stato. In particolare, se ne deduce che, quale mandatario del contribuente, lo Stato svolge un controllo tanto sulla qualità dei soggetti destinatari della quota d'imposta che sulla effettività della destinazione²⁰.

Sono conclusioni in linea di principio condivisibili, che fotografano un dato di fatto piuttosto evidente ma che lasciano impregiudicata la questione di fondo del più ampio ruolo di garanzia dell'effettività dell'eguale godimento dei diritti sociali che, pur nell'attuale contesto di crisi di risorse pubbliche e di fiscalità generale, ancora incombe in capo allo Stato (nonché, secondo le rispettive competenze, agli enti costitutivi della Repubblica di cui all'art. 114 Cost.).

Non pare infatti si possa concludere nel senso che i confini di questo ruolo garante siano della medesima estensione e consistenza di quella individuata con riferimento al cinque per mille né, con maggiore evidenza, che questo ruolo si esaurisca nell'ambito delineato dalla disciplina dell'istituto. È significativa in tale senso, la premura con la quale la magistratura contabile, pur nell'apprezzamento complessivo della *ratio* sottesa al cinque per mille, invita comunque a escludere ogni giudizio di preconcepita diffidenza nei confronti dell'intervento pubblico nelle attività sociali²¹.

²⁰ La conclusione sarebbe suffragata proprio dalla lettura del d.P.C.m. 20 gennaio 2006, laddove in particolare si stabilisce che: "a) l'Agenzia delle Entrate tiene gli elenchi dei soggetti che intendono partecipare al riparto della quota del 5 per mille dell'imposta (artt. 1 e 2); b) il singolo contribuente effettua la scelta di destinazione del 5 per mille della sua imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 4, primo comma), apponendo la firma in uno dei riquadri che figurano nei modelli per la dichiarazione dei redditi, e, indicando il codice fiscale dello specifico soggetto cui intende destinare direttamente detta quota (artt. 3 e 4); c) nel caso in cui il contribuente abbia destinato il suo 5 per mille a una delle finalità indicate, ma non abbia specificato il codice fiscale del soggetto beneficiario o abbia indicato un codice errato, detta somma è ripartita, nell'ambito delle medesime finalità, in proporzione a criteri prestabiliti; d) le quote del 5 per mille dell'imposta sul reddito sono iscritte in bilancio su un apposito fondo dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze e sono ripartite, sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, tra gli stati di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca scientifica, del Ministero della salute, del Ministero dell'interno, che provvedono a corrispondere ai beneficiari le somme suddette.": così, Cass. civ., sez. unite, sentenza 23 ottobre 2017, n. 24964, punto 2 dei *Motivi della decisione*.

²¹ Ad avviso della magistratura contabile, cioè, la rilevanza del cinque per mille "non può indurre, tuttavia, a considerare tale strumento da preferirsi, in ogni caso, all'intervento pubblico nelle attività sociali e, pertanto, non accettabile risulta il messaggio -che pure compare nella pubblicità a favore di alcuni beneficiari- secondo cui, aderendo al 5 per mille,



5 - La configurazione originaria del meccanismo nelle valutazioni critiche della Corte dei conti e i conseguenti interventi correttivi

La ricostruzione dei presupposti costituzionali e della correlata funzione dell'istituto funge da presupposto per la sottolineatura delle criticità normative e delle disfunzioni applicative avanzata a più riprese dalla magistratura contabile, che, su tali basi, ha tracciato i percorsi di adeguamento dell'assetto normativo originario, monitorandone il progressivo avanzamento.

È in effetti noto che il cinque per mille è stato introdotto, a titolo sperimentale, con la già ricordata legge finanziaria 2006 (ovverosia la legge n. 266 del 2005, art. 1, commi 337° ss.) e che, in una prima fase, la sua permanenza in vita è dipesa dalla reiterazione annuale dei provvedimenti istitutivi o, se si preferisce, autorizzativi.

Per quanto delineatasi su di una base normativa nella sostanza abbastanza definita, la riproposizione del beneficio si è quindi inizialmente posta come incerta e provvisoria. Questa instabilità ha rappresentato uno dei profili primari di criticità dell'istituto, puntualmente evidenziato dalla magistratura contabile, che ne ha stigmatizzato gli effetti negativi in termini di incertezza dei flussi di finanziamento nonché di inefficienza del meccanismo, già sottoposto a ulteriori e inutili appesantimenti burocratici.

Ciò peraltro non sta a significare che lo stesso meccanismo sia costituzionalmente doveroso. In questo senso, va rimarcata la premura con la quale la stessa magistratura contabile non ha mancato di collegare l'esigenza della stabilizzazione del cinque per mille alla eventuale (previa) volontà legislativa di proseguire nell'esperienza inaugurata nel 2006, ribadendo (l'ovvia) considerazione relativa alla discrezionalità di questa opzione.

In buona sostanza, secondo questo schema interpretativo, il legislatore resta libero di decidere se continuare ad avvalersi dell'istituto ma, in caso affermativo, deve coerentemente optare per la sua stabilizzazione²².

Al di là di tali considerazioni, resta il fatto che l'obiettivo della stabilizzazione è stato sostanzialmente conseguito da tempo.

Se ne trova infatti una sanzione definitiva - come pure si è ricordato - nell'art. 1, comma 154°, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di

"i fondi rimarranno a disposizione della nostra comunità; se non si firma, i fondi rimarranno allo Stato e non si aiuta nessuno": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 9.

²² Cfr. Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., pp. 11-13.



stabilità 2015) che, quanto alla disciplina applicativa, ha confermato il richiamo all'art. 2, commi dal 4-*novies* al 4-*septedieces* del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 convertito con modificazioni dalla legge 22 maggio, n. 73, nonché dal d.P.C.m. 23 aprile 2010 recante "Finalità e soggetti ai quali può essere destinato il 5 per mille per l'anno 2010".

Nell'attesa che la disciplina del più recente d.lgs n. 111 del 2017 entri compiutamente in vigore, queste disposizioni, integrate e modificate dal d.m. del 26 luglio 2016, e nei limiti di quanto si specificherà in seguito, sono tuttora vigenti. Merita quindi richiamarle, anche perché contribuiscono a dare conto delle ragioni e dell'orientamento del nuovo articolato normativo.

Lo stesso art. 1, comma 154°, della legge n. 190 del 2014 ha quantificato il tetto di spesa complessivo dedicato (ovvero le risorse complessive da destinare alla liquidazione della quota del cinque per mille) in 500 milioni di euro²³. Ciò significa che la scelta del contribuente concorre proporzionalmente a determinare l'entità spettante a ciascun beneficiario, entro il tetto di spesa legislativamente autorizzato²⁴.

Anche a seguito della sua stabilizzazione, l'istituto resta quindi descrivibile, nella sua essenza, quale possibilità che il contribuente determini la destinazione della sua quota del 5 per mille dell'Irpef, a vantaggio di soggetti che perseguono finalità ritenute meritevoli dalla legge, siano ammessi al relativo riparto (e inclusi in apposito elenco) e che lo stesso contribuente è tenuto a indicare nella propria dichiarazione dei redditi.

Nello specifico, e con le precisazioni che seguiranno immediatamente, nella normativa che ancora vige in attesa della entrata in vigore della nuova disciplina la destinazione è diretta a finalità di sostegno

²³ Sulla modalità di ripartizione del contributo, in ragione dell'operare del tetto di spesa, si veda, in riferimento alla situazione previgente, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., pp. 28-29.

²⁴ Peraltro, ad avviso della Corte dei Conti, "[A] fine di garantire la piena esecuzione della volontà e della libera scelta dei contribuenti, andrebbe eliminato il tetto di spesa, in maniera tale che l'attribuzione del 5 per mille dell'Irpef non si traduca in una percentuale, di fatto, minore. Se, per motivi di bilancio, ciò non fosse possibile, al tetto di spesa sarebbe, comunque, preferibile una riduzione della percentuale attribuibile. Infatti, è grave che il patto tra lo Stato e i contribuenti venga sistematicamente violato, analogamente a quanto accade per la quota dell'8 per mille di competenza statale, che, sempre per motivi di bilancio, viene, spesso, dirottato su altre finalità rispetto a quelle stabilite dai contribuenti": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 29 ss., p. 67. Si può peraltro osservare che al venire meno dell'incertezza relativa al carattere instabile dell'istituto si accompagna ancora il permanere di una qualche incertezza in ordine alla misura effettiva del relativo finanziamento.



del volontariato e sociali (ovverosia dei relativi soggetti, normativamente indicati), di finanziamento della ricerca scientifica e dell'università, di finanziamento della ricerca sanitaria, di sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente, di sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale (art. 2, comma 4-*novies* del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40)²⁵. Vi si aggiunge (art. 23, comma 46°, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) il finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

In termini generali, si può comunque discorrere, al riguardo, di distinti ambiti finalistici, cui corrispondono distinte tipologie di soggetti, che possono essere alternativamente oggetto della scelta di destinazione da parte del contribuente²⁶. In questo contesto e più nello specifico, va segnalata - quale conseguenza della delimitazione dei destinatari del contributo di cui alla lett. a) della norma in questione - l'esclusione, nell'ambito delle finalità di volontariato e sociali degli enti con personalità giuridica di diritto pubblico. L'esclusione degli enti di diritto pubblico ha

²⁵ Art. 2, comma 4-*novies*, d.l. n. 40 del 2010: *“Per l'anno finanziario 2010, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2009, sulla base dei criteri e delle modalità di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 20 gennaio 2006, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 22 del 27 gennaio 2006, fermo quanto già dovuto dai contribuenti a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche, una quota pari al cinque per mille dell'imposta stessa è destinata in base alla scelta del contribuente alle seguenti finalità: a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 460 del 1997; b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università; c) finanziamento della ricerca sanitaria; d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente; e) sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale”*.

Invero, giova ricordare da subito che le nuove disposizioni di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 117 del 2017 *“hanno effetto a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro”* nazionale di cui al Codice del Terzo settore, sicché *“fino a tale anno la quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche continua a essere destinata al sostegno degli enti”* suindicati.

²⁶ In realtà, si può notare come in taluni casi (in particolare per le lettere b) e c) della disposizione) il riferimento sia non già ai soggetti beneficiari ma alla finalità da sostenere. Il riferimento ai soggetti beneficiari è poi talora, e cioè, in particolare, nel caso delle lettere d) ed e), accompagnato dal contestuale riferimento alle attività svolte o, com'è, in parte, per la lett. a) a specifici settori di operatività.



riguardo anche al finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici, rispetto al quale va altresì sottolineato che, diversamente da quanto accade normalmente, la scelta del contribuente è limitata all'indicazione relativa al corrispondente ambito finalistico, essendo esclusa la possibilità di scegliere un singolo soggetto beneficiario²⁷.

Invero, l'indicazione normativa delle finalità e dei soggetti che è possibile sostenere attraverso questa forma di finanziamento trova, di necessità, più concreto riscontro nella definizione delle modalità di accesso al beneficio e nel concreto snodarsi del meccanismo, ivi compresa la specificazione dei criteri di riparto tra le diverse tipologie di categorie beneficiarie.

Al riguardo, merita anzitutto ricordare che, secondo il già ricordato d.l. n. 40 del 2010, al fine della effettiva ammissione al beneficio è sufficiente il solo requisito della iscrizione in anagrafi, albi o registri di settore, tenuti dai competenti soggetti pubblici. La circostanza è sintomatica del convergere dell'azione di più amministrazioni, che però difettano, nella loro azione, del necessario coordinamento. A sua volta, l'iscrizione nei suddetti albi e registri è riscontrata, all'atto dell'ammissione al beneficio, dall'Agenzia delle entrate, il cui controllo peraltro, attesa la natura non fiscale del contributo, non assume una portata sostanziale sul merito del possesso dei requisiti che sono a monte dell'iscrizione stessa²⁸.

Peraltro, prima delle modifiche introdotte nel 2016, i soggetti che aspiravano a godere del beneficio erano per lo più tenuti a ripercorrere di anno in anno lo stesso *iter* procedimentale prodromico all'iscrizione e, quindi, all'ammissione al meccanismo. In particolare, era previsto che la domanda di iscrizione venisse presentata, in via telematica, e che andasse successivamente accompagnata, a pena di decadenza, con la trasmissione alla Direzione regionale competente, su modello cartaceo, a una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, corredata a sua volta dalla

²⁷ Sulla poca linearità (invero, per le categorie della ricerca scientifica, della ricerca sanitaria, delle attività sociali dei Comuni, la natura giuridica pubblica non è di ostacolo all'attribuzione del finanziamento) dell'esclusione dal beneficio, tra gli organismi del volontariato, nonché dal finanziamento delle attività di tutela, valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici, di quelli con personalità giuridica di diritto pubblico e sulle perplessità derivanti dalla limitazione della possibilità di scelta del contribuente in quest'ultimo caso, si veda Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 15 ss.

²⁸ Per approfondimenti sul tema della selezione dei beneficiari, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 17 ss.



copia del documento di riconoscimento del legale rappresentante firmatario, attestante il possesso dei requisiti richiesti.

Questo aggravio procedurale comportava evidentemente un significativo allungamento dei tempi di erogazione dei fondi²⁹, anche in relazione al già segnalato coinvolgimento di una pluralità di amministrazioni.

Come si vedrà meglio in seguito, la riforma del 2016 ha inciso significativamente sul punto, stabilendo che l'iscrizione al riparto abbia effetto anche per gli esercizi finanziari successivi.

Il dato negativo costituito dalla frammentazione delle competenze istituzionali resta però significativo.

In effetti, è previsto che le quote del 5 per mille dell'imposta sul reddito sono iscritte in bilancio su un apposito fondo dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze e sono ripartite, sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, tra gli stati di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca scientifica, del Ministero della salute, del Ministero dell'interno, che provvedono alla effettiva corresponsione delle somme ai singoli beneficiari³⁰.

Quanto alle modalità della scelta di destinazione, merita segnalare come le finalità generali di sostegno/finanziamento indicate dal legislatore mantengono una loro autonoma rilevanza, che prescinde, almeno in parte, dall'individuazione dei singoli soggetti beneficiari.

Il punto riveste un certo interesse e merita di venire valutato con attenzione, dal momento che può ingenerare un qualche fraintendimento in ordine al rapporto di stretta dipendenza che sussiste tra volontà del contribuente ed effettiva destinazione del contributo.

²⁹ Nonché errori e omissioni, con conseguenti esclusioni di enti in possesso dei requisiti sostanziali di ammissione al contributo e il susseguirsi di sanatorie per gli omessi o incompleti adempimenti formali: **G. RIVETTI**, *Il finanziamento pubblico delle confessioni religiose e degli enti di Terzo settore. Profili tributari*, in *Bilateralità pattizia e diritto comune dei culti. A proposito della sentenza n. 52/2016*, a cura di M. Parisi, Editoriale scientifica, Napoli, 2017, p. 115, che si riporta a Consiglio di Stato, sez. III, 27 gennaio 2009, n. 7, laddove si afferma che la violazione dei termini stabiliti dal d.P.C.m. 20 gennaio 2006 per la presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la persistenza dei requisiti delle organizzazioni ONLUS, "legittimamente comporta l'esclusione dal novero dell'elenco dei beneficiari del 5 per mille".

³⁰ Art. 11, d.P.C.m. 23 aprile 2010. Sulle concrete modalità di erogazione e le relative criticità, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 40 ss.



In particolare, occorre considerare che i modelli predisposti per la dichiarazione dei redditi recano più riquadri, rispettivamente dedicati ai settori di finalità indicati dalla normativa di riferimento e recante ciascuno, al proprio interno, uno spazio, eventualmente da valorizzare attraverso la indicazione del codice fiscale dello specifico soggetto beneficiario. Tuttavia, quest'ultima indicazione non è necessaria, dal momento che il contribuente può limitarsi a indicare la finalità generale cui destinare la propria quota.

Si può quindi osservare che la scelta di destinazione che il contribuente può effettuare è duplice.

In particolare, ogni contribuente può anzitutto decidere, apponendo la firma in uno dei suddetti riquadri, di destinare la propria quota (art. 9, primo comma, d.P.C.m. 23 aprile 2010) a vantaggio di un determinato ambito finalistico e in secondo luogo ma solo eventualmente può anche decidere di beneficiare uno specifico soggetto, indicando, all'interno del riquadro prescelto, il suo codice fiscale (art. 9, terzo comma, d.P.C.m. 23 aprile 2010).

Ebbene, si prevede che nel caso in cui il contribuente abbia destinato la sua quota a una determinata finalità, ma non abbia specificato il codice fiscale del soggetto beneficiario o abbia indicato un codice errato, detta somma resta assegnata alla finalità indicata attraverso l'apposizione della firma nel rispettivo riquadro (e restando irrilevante l'indicazione del codice fiscale errato: art. 10, commi primo e secondo, d.P.C.m. 23 aprile 2010).

Tanto premesso, resta evidentemente da stabilire quale sia il destino delle somme assegnate a un certo settore ma non a uno specifico beneficiario. Si tratta di un problema non dissimile da quello che, com'è noto, si pone in relazione all'otto per mille e in particolare alle scelte c.d. non espresse³¹.

In realtà, nel caso del cinque per mille si tratta più precisamente non già di scelte non espresse ma, più precisamente, di scelte non compiutamente espresse, atteso che il contribuente ha effettivamente effettuato una prima scelta. Il che non è senza significato, dal momento che rende ragionevole pensare di poter ripartire le somme destinate a una determinata finalità ma non a uno specifico soggetto nell'ambito del medesimo ambito finalistico al quale sono state comunque destinate in prima istanza.

³¹ Cfr. **A.G. CHIZZONITI**, *La bilateralità alla prova. Enti, organizzazioni religiose e rapporti economici con lo Stato*, in *Le proiezioni civili delle religioni tra libertà e bilateralità. Modelli di disciplina giuridica*, a cura di A. Fucillo, Editoriale scientifica, Napoli, 2017, pp. 28, sub nota 37, ove si osserva che il sistema delle scelte non espresse previsto nel caso dell'otto per mille è "in certo qual modo applicato anche nel caso della ripartizione del cinque per mille".



Meno agevole è però l'individuazione dei criteri che dovrebbero più in concreto governare la ripartizione delle somme all'interno dello stesso ambito di finalità indicato con l'iniziale sottoscrizione³².

Invero, allo stato attuale, è previsto che le quote derivanti dalle scelte (non compiutamente) espresse siano ripartite, nell'ambito del medesimo settore di finalità, proporzionalmente alle scelte (compiutamente) espresse³³. Tuttavia, in termini di principio, non è affatto da escludere che possa essere più rispettoso della volontà del contribuente o piuttosto più conforme allo spirito dell'istituto prevedere la ripartizione a vantaggio dei soli beneficiari che non abbiano ottenuto una soglia minima di contribuzione o, all'opposto, a vantaggio di quanti abbiamo invece dimostrato di godere di un certo seguito tra i contribuenti³⁴.

6 - La ricollocazione nell'alveo della riforma del Terzo settore. Le novità del d.lgs n. 111 del 2017

La riproposizione dell'istituto, di anno in anno, in via provvisoria ma senza sostanziale soluzione di continuità, va probabilmente riguardata quale segno tangibile dell'immediato successo che esso ha riscosso, non solo, genericamente, tra i suoi beneficiari.

Ciò non toglie, che la sua disciplina abbia da subito sofferto lacune e incertezze, tali da renderla, almeno inizialmente, non del tutto in linea con le finalità di piena valorizzazione del ruolo dei soggetti del privato sociale

³² Art. 10, secondo comma, d.P.C.m. 23 aprile 2010: " [...] ove il contribuente non abbia indicato alcun codice fiscale ai fini della destinazione diretta del cinque per mille ovvero abbia indicato un codice fiscale che risulti errato o riferibile ad un soggetto non inserito nei citati elenchi, le somme corrispondenti al complesso delle quote del cinque per mille destinate dai contribuenti, con la loro firma, ad una delle finalità di cui alle lettere a), b), c), ed e), del comma 1, dell'art. 1 sono ripartite, nell'ambito delle medesime finalità, in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette, espresse mediante apposizione del codice fiscale, conseguite da ciascuno dei soggetti presenti negli elenchi."

³³ Merita in effetti ricordare che l'attuale meccanismo di riparto delle somme derivanti dalle scelte non espresse costituisce uno degli aspetti di maggiore criticità del meccanismo dell'otto per mille, puntualmente sottolineato da ampia parte della dottrina. Ci si limita in questa sede a rinviare a **G. CASUSCELLI**, *L'otto per mille nella nuova relazione della Corte dei Conti: spunti per una riforma*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 39 del 2015, pp. 8-11.

³⁴ In questo senso, la destinazione delle scelte non compiutamente espresse relative al cinque per mille potrebbe forse farsi rientrare tra quei meccanismi di riequilibrio che sono stati evocati dalla Corte dei Conti e sui quali si avrà occasione di tornare di qui a poco.



nello svolgimento delle attività di interesse generale ritenute meritevoli di sostegno nell'ottica delineata dall'art. 118, quarto comma, Cost.

La natura varia e articolata delle criticità che hanno caratterizzato la prima fase di vita dell'istituto sono ben testimoniate dalla eterogeneità dei principi e dei criteri posti a base della delega contenuta nel già ricordato art. 9 della legge n. 106 del 2016, laddove a venire in rilievo è non solo la razionalizzazione e la revisione dei criteri di accreditamento dei soggetti beneficiari e dei requisiti per l'accesso al beneficio ma altresì la semplificazione e l'accelerazione delle procedure per il calcolo e l'erogazione dei contributi nonché l'introduzione, per i soggetti beneficiari, di obblighi di pubblicità delle risorse a essi destinati - attraverso l'individuazione di un sistema improntato alla massima trasparenza e con la previsione delle conseguenze sanzionatorie per il mancato rispetto degli stessi obblighi - e ancora, ma in maniera non esplicita, la determinazione del limite di spesa.

Peraltro, si tratta di interventi che, per così dire, hanno una diversa collocazione procedurale rispetto allo snodarsi del meccanismo, dal momento che, rispetto alla fase di concreta erogazione del contributo, in taluni casi rilevano per così dire *ex ante*, in altri *ex post*.

È pur vero, d'altra parte, che, come già si è visto, uno stimolo decisivo ad affrontare le più evidenti e penalizzanti criticità dell'istituto è provenuto dalla magistratura contabile, le cui sollecitazioni hanno trovato un certo seguito, a cominciare dalla sua stabilizzazione.

Si è altresì già accennato al fatto che, più di recente, il d.P.C.m. 7 luglio 2016 - che, con il suo art. 1, ha introdotto nel d.P.C.m. 23 aprile 2010 nuove disposizioni di semplificazione degli adempimenti per l'ammissione al riparto della quota del cinque per mille (art. 6-bis) - ha finito col disporre che l'iscrizione al riparto della quota del cinque per mille - e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativa alla persistenza dei requisiti per l'ammissione del contributo - espliciti effetti anche per gli esercizi finanziari successivi a quello di iscrizione, con la conseguenza per cui si può ritenere che, nei fatti, l'iscrizione negli appositi elenchi acquisti un carattere permanente.

Naturalmente, però, ciò non comporta il venire meno della necessità che vengano soddisfatti i requisiti di legge per l'iscrizione. Si prevede infatti che, in caso di sopravvenuta perdita degli stessi, il rappresentante legale sottoscriva e trasmetta all'amministrazione competente, con le medesime modalità della dichiarazione sostitutiva, la revoca dell'iscrizione³⁵.

³⁵ Art. 6-bis d.P.C.m 23 aprile 2010, come introdotto dall'art. 1 del d.P.C.m. 7 luglio 2016 "1.L'iscrizione al riparto della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativa alla persistenza dei requisiti per



Allo stesso d.P.C.m. del luglio 2016 poi vanno ricondotte una serie di ulteriori misure correttive, sulle quali si avrà modo di tornare ulteriormente in seguito. Adeguamenti con le quali il legislatore sembra aver voluto riscontrare i rilievi migliorativi proposti dalla Corte dei conti.

In questo contesto di progressivo superamento delle criticità intrinseche dell'istituto, la novità costituita dalla prefigurata emanazione del Codice del Terzo settore sembra indicare la volontà di conseguire un ulteriore salto di qualità nel completamento della riforma strutturale del cinque per mille, che è ora anzitutto orientato a esigenze di continuità rispetto al nuovo statuto giuridico del Terzo Settore.

Invero, la novità più significativa introdotta dal d.lgs. n. 111 del 2017 è direttamente implicata da queste più ampie esigenze di collocazione/coordinamento del cinque per mille nell'alveo del nuovo Terzo settore o, più precisamente, della sua nuova declinazione normativa.

Intendo alludere alla individuazione delle finalità e dei soggetti destinatari della scelta di destinazione operata dal contribuente di cui all'art. 3 del Decreto e in particolare all'indicazione, contenuta nella lettera a) dell'articolo, che fa riferimento agli "enti di cui all'articolo 1 della legge n. 106 del 2016, iscritti nel Registro unico nazionale degli enti del terzo settore, di cui all'articolo 4, comma 1, lettera m) della medesima legge".

Peraltro, il legislatore delegato mostra di essere ben conscio delle difficoltà applicative della disposizione tant'è che il secondo comma dell'art. 3 stabilisce che le nuove disposizioni si applicano a partire dall'anno solare successivo a quello di operatività del Registro. Fino a tale data, il contributo continua a essere destinato al sostegno degli enti di cui all'articolo 2, comma 4-*novies*, del d.l. n. 40 del 2010.

L'ammissione al contributo di cui agli articoli 2, 3, 4 e 6, regolarmente adempiute, esplicano effetti, fermi restando i requisiti per l'accesso al beneficio, anche per gli esercizi finanziari successivi a quello di iscrizione. 2. Gli enti che, in presenza delle condizioni di cui al comma 1 non sono tenuti a riprodurre la domanda di iscrizione e la dichiarazione sostitutiva, sono inseriti in un apposito elenco, integrato, aggiornato e pubblicato sul sito web dell'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo di ciascun anno. Eventuali errori rilevati nell'elenco o variazioni intervenute possono essere fatti valere, entro il 20 maggio, dal legale rappresentante dell'ente richiedente, ovvero da un suo delegato, presso la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate nel cui ambito territoriale si trova la sede legale del medesimo ente. 3. La dichiarazione sostitutiva di cui al comma 1 perde efficacia in caso di variazione del rappresentante legale. Il nuovo rappresentante deve provvedere, a pena di decadenza, a sottoscrivere e trasmettere ai sensi degli articoli 2, 3, 4 e 6 una nuova dichiarazione con l'indicazione della data della sua nomina e di quella di iscrizione dell'ente alla ripartizione del contributo. 4. In caso di sopravvenuta perdita dei requisiti, il rappresentante legale dell'ente sottoscrive e trasmette all'amministrazione competente, con le medesime modalità della dichiarazione sostitutiva, la revoca dell'iscrizione. Qualora il contributo sia stato indebitamente percepito in assenza di revoca si applicano le disposizioni di cui all'art. 13 del presente decreto".



Sul tema - che riveste un rilevante interesse ecclesiasticistico - dei soggetti e delle finalità destinarie della scelta del contribuente, come aggiornato dal citato art. 3, torneremo di qui a breve.

Intanto, merita ricordare gli ulteriori contenuti del d.lgs n. 111 del 2017.

Tra questi vanno anzitutto segnalati gli obblighi di trasparenza e di informazione che sono posti in capo tanto ai beneficiari che alle amministrazioni che erogano il contributo.

Per la verità, in buona parte, questi obblighi sono già previsti da altre fonti ovvero, in particolare, dal d.l. n. 40 del 2010 e dal d.P.C.m. del 7 luglio 2016, che definiscono le modalità di redazione della rendicontazione delle somme erogate, di recupero delle stesse somme per violazione degli obblighi di rendicontazione nonché di pubblicazione, sul sito web di ciascuna amministrazione erogatrice, degli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo e dei rendiconti trasmessi.

In buona sostanza, quanto ai soggetti beneficiari, il d.lgs. n. 111 del 2017 prevede anzitutto l'obbligo di redigere, entro un anno dalla ricezione delle somme, un apposito rendiconto che va trasmesso all'amministrazione erogatrice, entro i successivi 30 giorni, unitamente alla relazione illustrativa, dal quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite (art. 8, primo comma). Essi hanno altresì l'obbligo (non previsto dalla normativa vigente) di pubblicare sul proprio sito web, entro trenta giorni dalla scadenza del termine previsto per la redazione del suddetto rendiconto, gli importi percepiti e il rendiconto medesimo, dandone comunicazione all'amministrazione erogatrice entro i successivi sette giorni (art. 8, secondo comma). Si noti che per la violazione dell'obbligo di pubblicazione sul sito web è ora prevista, previo procedimento di diffida, l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25 per cento del contributo percepito, i cui proventi affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato (art. 8, terzo comma).

Quanto invece alle amministrazioni erogatrici, incombe su di esse l'obbligo (già introdotto dal citato d.P.C.m. 7 luglio 2016) di pubblicare, entro 90 giorni dalla erogazione del contributo, sul proprio sito web, gli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo, con l'indicazione del relativo importo, nonché il link al rendiconto pubblicato sul sito web del beneficiario, provvedendovi entro 30 giorni dall'acquisizione degli elementi informativi provenienti dei beneficiari stessi. La violazione dell'obbligo è, in questo caso, imputata ai rispettivi dirigenti, cui vengono



applicate le sanzioni previste dagli artt. 46 e 47 del decreto legislativo 2013, n. 33 (art. 8, commi quarto e quinto)³⁶.

Queste disposizioni non possono che essere valutate con favore, in ragione del loro rispondere a esigenze di trasparenza che ridondano positivamente non solo in termini di funzionalità del meccanismo ma altresì di coerenza rispetto alle ragioni di democrazia (non solo) fiscale già ricordate. Si tratta, in effetti, proprio di garantire le pre-condizioni che sono alla base di una scelta libera e consapevole.

A tale ultimo riguardo, merita in effetti segnalare la circostanza per cui i già ricordati modelli destinati a ricevere le scelte di destinazione dei contribuenti recano ora una più esplicita e chiara menzione di alcune informazioni di rilievo per una scelta consapevole, quali, in particolare, l'indicazione per cui il cinque per mille non è alternativo all'otto per mille. Va però anche riconosciuto come, nel complesso, queste informazioni restino suscettibili di venire implementate ed esplicitate con maggiore chiarezza. Altro fronte caldo è costituito da comportamenti potenzialmente interferenti, in maniera indebita, sulla libertà di scelta dei contribuenti³⁷.

Ulteriori, forse più profonde, ragioni di perplessità possono invece derivare dalla scelta di rinviare la disciplina "di dettaglio" a un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto n. 117, restando vigente, fino alla sua emanazione, l'attuale disciplina (artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 117 del 2017).

³⁶ Art. 8, primo comma, d.lgs. n. 111 del 2017: "1. I beneficiari del riparto del contributo hanno l'obbligo di redigere un apposito rendiconto, entro un anno dalla ricezione delle somme, e trasmetterlo all'amministrazione erogatrice entro i successivi trenta giorni, accompagnato da una relazione illustrativa, dal quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite 2. Gli stessi beneficiari hanno, altresì, l'obbligo di pubblicare sul proprio sito web, entro trenta giorni dalla scadenza del termine di cui al comma 1, gli importi percepiti ed il rendiconto di cui al comma 1, dandone comunicazione all'amministrazione erogatrice entro i successivi sette giorni. 3. Nel caso di violazione degli obblighi di pubblicazione di cui al comma 2, l'amministrazione erogatrice diffida il beneficiario ad effettuare la citata pubblicazione assegnando un termine di 30 giorni ed in caso di inerzia provvede all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 25 per cento del contributo percepito, i cui proventi affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, secondo le modalità definite nel decreto di cui all'articolo 4. Ciascuna amministrazione erogatrice pubblica, entro 90 giorni dalla erogazione del contributo, sul proprio sito web, gli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo, con l'indicazione del relativo importo, nonché il link al rendiconto pubblicato sul sito web del beneficiario provvedendovi entro 30 giorni dall'acquisizione degli elementi informativi di cui al comma 2. 5. In caso di violazione degli obblighi di pubblicazione di cui al comma 4, a carico di ciascuna amministrazione erogatrice si applicano le sanzioni previste dagli articoli 46 e 47 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33".

³⁷ Si veda già Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., pp. 57 ss. e ancor più Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 16 ss.



A dover essere disciplinate attraverso tale decreto sono profili di non poco momento, in parte ancora ribaditi come fortemente problematici³⁸, ovverosia, da un lato, le modalità e i termini per l'accesso al riparto, per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti nonché per la pubblicazione degli elenchi annuali e, dall'altro, i criteri di riparto della quota del cinque per mille ovverosia, più specificamente, la definizione dell'importo minimo erogabile e delle modalità di riparto delle scelte non espresse³⁹.

Peraltro, stante la scelta di procedere alla riforma del Terzo settore e della disciplina collegata - ivi compresa quella del cinque per mille - attraverso il meccanismo della delega legislativa, l'ulteriore rinvio a un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri per la disciplina di profili così importanti può risultare, sotto il profilo tecnico, quantomeno discutibile⁴⁰. D'altra parte, non pare che su questi particolari aspetti la delega contenga una adeguata specificazione dei richiesti principi e criteri direttivi, ragioni per cui il pericolo di incorrere in un eccesso di delega sembra piuttosto concreto.

³⁸ Si veda, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., in particolare p. 30 ss.

³⁹ Art. 4 d.lgs. n. 111 del 2017: "1. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da adottare, sentite le Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definite le modalità e i termini per l'accesso al riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche degli enti destinatari del contributo, nonché le modalità e i termini per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi.". Art. 5, d.lgs. n. 111 del 2017"1. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui all'articolo 4 sono fissati i criteri di riparto della quota del cinque per mille, stabilendo l'importo minimo erogabile a ciascun ente delle somme risultanti sulla base delle scelte effettuate dai contribuenti e sono definite le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti. 2. Con il decreto di cui al comma 1 sono stabiliti, altresì, le modalità per il pagamento del contributo e i termini entro i quali i beneficiari comunicano alle amministrazioni erogatrici i dati necessari per il pagamento delle somme assegnate al fine di consentirne l'erogazione entro il termine di chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno. 3. I beneficiari che non forniscono all'amministrazione erogatrice i dati necessari per il pagamento entro il termine stabilito ai sensi del comma 2 perdono il diritto a percepire il contributo per l'esercizio di riferimento e le somme loro assegnate sono versate all'entrata del bilancio dello Stato ai fini della successiva riassegnazione al Fondo corrispondente a quota parte dell'importo del cinque per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 1, comma 154 della legge 23 dicembre 2014, n. 190. 4. Le disposizioni di cui al comma 3 non si applicano in caso di contenzioso con i beneficiari".

⁴⁰ Così il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nota n. 7481 del 9 luglio 2014, riportata da Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2014/G*, cit., p. 13.



Il fatto è che l'approccio minimalista della delega legislativa e le inevitabili incertezze del legislatore delegato lasciano insoluti snodi problematici di tutto rilievo per l'effettiva razionalizzazione dell'istituto e in particolare per un suo più apprezzabile e coerente orientamento finalistico. In questa direzione, merita ricordare come l'analisi complessiva della distribuzione dei flussi finanziari alimentati dalla quota del cinque per mille abbia indotto costantemente la stessa Corte dei conti a sottolineare il prodursi tanto di situazioni di dispersione, da valutare come pregiudizievoli dell'efficacia dell'istituto, che, all'opposto, di concentrazione, a loro volta sintomatiche di una condizione di disparità tra i soggetti beneficiari.

Quanto al primo profilo, valga considerare, anzitutto, le scelte relative all'importo minimo erogabile a ciascun ente beneficiario, sotto il quale il contributo non viene attribuito - limite a oggi fissato in 12 euro dall'art. 11, settimo comma, del d.P.C.m. 23 aprile 2010 - che sono in effetti particolarmente attese e delicate.

Come la stessa Corte dei conti non ha mancato di sottolineare a più riprese, l'aumento di questa soglia minima potrebbe contribuire a una più compiuta razionalizzazione dell'istituto, dal momento che la somma attuale risulta inferiore al costo che il pagamento comporta per le casse dello Stato e d'altra parte non è significativa per il beneficiario⁴¹. I magistrati contabili registrano al riguardo una certa convergenza di opinioni da parte delle stesse amministrazioni coinvolte, secondo le quali, in buona sostanza, l'innalzamento di questa soglia minima potrebbe determinare un certo risparmio dei tempi procedurali per l'erogazione del beneficio, evitare istruttorie lunghe e dispendiose su rendicontazioni di progetti dall'importo minimo e, soprattutto, eviterebbe di erogare benefici senza alcuna possibilità di impiego per i fini cui, in teoria, sono destinati⁴². Di qui, l'idea per cui, l'innalzamento di questa soglia finirebbe per rispettare la volontà del contribuente, senz'altro interessato a un uso effettivo e soprattutto efficace del proprio contributo⁴³.

In termini più generali, poi, viene registrata una eccessiva dispersione degli importi "in favore di una pletora di beneficiari,

⁴¹ Si veda, anche per gli opportuni distinguo, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 24, nota 18.

⁴² Si veda, anche per gli opportuni distinguo, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 24, nota 18.

⁴³ Così il Ministero della salute, nota n. 3357 dell'8 luglio 2014, riportata da Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2014/G*, cit., p. 14.



attribuendo, spesso, somme minime a molti enti⁴⁴. A rafforzare la raccomandazione a una selezione più rigorosa⁴⁵, si aggiunge altresì il rilievo per cui per molti beneficiari non sia possibile riscontrare alcun tipo di valore sociale, dal momento che essi si rivolgono esclusivamente ai soci o iscritti e non rispondono a criteri di misurabilità dell'utilità sociale prodotta⁴⁶.

Nel contempo però - come anticipato - le scelte di destinazione evidenziano il prodursi di situazioni di concentrazione dei contributi a favore di alcuni beneficiari, ponendo all'attenzione dell'interprete e dello stesso legislatore un tema sul quale si misura concretamente la possibilità di conciliare, nello snodarsi del meccanismo e all'atto del riparto dei contributi, efficienza ed equità.

A rilevare in questa direzione sono soprattutto le conseguenze derivanti dall'attribuzione delle risorse in base alla stretta capacità contributiva, la quale fa sì che le organizzazioni che possono raccogliere il favore di optanti abbienti ottengano, anche con un basso numero di scelte, somme assai rilevanti, "così rischiando di piegare un istituto di rilevanza sociale a finalità egoistiche e personali"⁴⁷.

Queste considerazioni procedono di pari passo con il rilievo della sostanziale inefficacia dei controlli sulle rendicontazioni, dal momento che, ad avviso della stessa Corte, una più rigorosa selezione degli enti risulterebbe probabilmente più utile per assicurare un maggiore controllo e una più razionale allocazione delle risorse⁴⁸.

⁴⁴ Questa dispersione "comporta un notevole costo di gestione e un rallentamento delle procedure di erogazione, spesso per importi insignificanti, rischiando di indebolire l'istituto del 5 per mille, rendendolo un inutile contributo a pioggia, privo di ogni ricaduta positiva di ordine generale": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 54.

⁴⁵ E nonostante che l'ampio numero dei beneficiari "esprima la frammentazione dei bisogni della società contemporanea": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 24. Invero, la crescita a dismisura del numero dei beneficiari "rende problematica la loro idoneità a rappresentare, in ogni caso, una forma di contributo della società civile all'interesse generale, dal momento che il finanziamento di soggetti che non si adoperano totalmente per l'interesse comune fa venir meno il collegamento tra bisogni collettivi, prelievo fiscale e spesa pubblica": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 19.

⁴⁶ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 25, che anche a questo riguardo riproduce sostanzialmente le valutazioni delle deliberazioni precedenti.

⁴⁷ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 25.

⁴⁸ "È nota, infatti, nel *non profit*, la presenza di normali attività imprenditoriali solo per ragioni di convenienza fiscale": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle



Si tratta, nel complesso, di profili non secondari che investono la ragione ultima dell'istituto e, al fondo, evocano la necessità di conciliare democrazia fiscale e pluralismo sociale ovverosia, libertà di scelta dei contribuenti e dovere di rilevanza e rappresentanza dei diversi bisogni sociali. Vi si ricollega l'eventuale opportunità di trovare adeguati strumenti di riequilibrio come, ad esempio, quello costituito dalla individuazione di una soglia oltre la quale gli enti beneficiari perderebbero la possibilità di partecipare alla ripartizione delle quote inoptate⁴⁹.

Sono però profili che appaiono largamente trascurati e insoliti nel contesto della nuova disciplina dell'istituto, tanto da restituire l'impressione di una significativa interruzione della progressione evolutiva dell'istituto e comunque di una riforma ancora incompiuta, in ragione della sostanziale mancanza di una visione complessiva di più ampio respiro che consideri l'effettivo ruolo del beneficio nel contesto del nuovo Terzo settore.

7 - Profili problematici di interesse ecclesiastico: a) gli enti religiosi come possibili beneficiari ...

Discontinuità e incoerenze di fondo che - pur in presenza di aspetti positivi di non secondario rilievo - caratterizzano il generale percorso di revisione del cinque per mille trovano significativa conferma sul piano dei risvolti ecclesiastici del d.lgs. n. 111 del 2017.

È così, in particolare, per la preliminare individuazione dei potenziali beneficiari del contributo.

Al riguardo, occorre anzitutto considerare che, come accennato in precedenza, il d.lgs. n. 111 del 2017 provvede ad aggiornare il novero dei soggetti e delle finalità ammessi al finanziamento. In particolare, a venire in rilievo è l'innovazione rappresentata dalla formulazione della lettera a) dell'art. 3, secondo comma, del Decreto, che, per la parte innovata, non ripropone più l'elencazione di una pluralità di enti, distinti per varietà

amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 25.

⁴⁹ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 25, nota 19. Questa circostanza è particolarmente significativa nel caso della destinazione del cinque per mille alle attività sociali dei Comuni, in ragione del fatto che "la differente capacità fiscale dei contribuenti sul territorio nazionale fa sì che i Comuni più ricchi possano beneficiare, in proporzione, di maggiore introiti, senza alcun meccanismo di perequazione o coordinamento e accentuando, in tal modo, lo squilibrio socio-economico del Paese": Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 48.



tipologica civilistico-tributaria⁵⁰, ma fa leva sulla generica nozione di Terzo settore indicata dalla delega legislativa⁵¹.

La scelta del d.lgs. n. 111 del 2017 è chiaramente ispirata alla doverosa necessità di operare in linea di stretta continuità con l'impianto complessivo della riforma e, in linea di principio, risponde ad apprezzabili ragioni di razionalizzazione e semplificazione normativa. È in effetti del tutto scontato ritenere che, nell'individuare i soggetti beneficiari del finanziamento, il legislatore delegato non potesse che riportarsi alle indicazioni di principio e alle direttive indicate dalla legge delega e soprattutto alle disposizioni attuative dal Codice.

In realtà, la linearità di questo schema è condizionata in negativo dalla circostanza per cui, com'è noto, l'approvazione del decreto in materia di cinque per mille è intervenuta prima di quella del decreto recante il

⁵⁰ Si veda, in particolare, la ricordata lett. a) dell'art. 2, comma 4-novies, d.l. n. 40 del 2010, per il quale la quota del cinque per mille può essere destinata al "sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 460 del 1997".

⁵¹ Per comodità di lettura, riproduciamo per intero l'art. 3 d.lgs. n. 111 del 2017: "1. Per ciascun esercizio finanziario, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta precedente, una quota pari al cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è destinata, in base alla scelta del contribuente, alle seguenti finalità:

- a) sostegno degli enti di cui all'articolo 1 della legge, iscritti nel Registro previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera m), della medesima legge;
- b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- c) finanziamento della ricerca sanitaria;
- d) sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- e) sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettera a), hanno effetto a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro; fino a tale anno la quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche continua ad essere destinata al sostegno degli enti di cui all'articolo 2, comma 4-novies, lettera a), del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73.

3. Resta ferma la destinazione della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a favore del finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'articolo 23, comma 46, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111". Si noti che l'indicazione di cui alle lettere da b) a e) del secondo comma e del terzo comma, non hanno carattere sostanzialmente innovativo rispetto alla disciplina attualmente in vigore. Allo stesso modo, resta inalterato il riferimento al finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici di cui all'art. 23, comma 46°, d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.



Codice del Terzo settore laddove invece, stante l'importanza delle scelte di attuazione della delega legislativa e la conseguente centralità della disciplina di dettaglio contenuta nello stesso Codice, sarebbe dovuto accadere il contrario.

In altri termini, non essendo stato ancora approvato il Codice, il decreto in tema di cinque per mille non ha potuto che richiamarsi unicamente alle prescrizioni - certo vincolanti ma tutto sommato generiche - della legge delega.

La circostanza non è priva di conseguenze, dal momento che determina la sensazione di un non pieno coordinamento tra disciplina del cinque per mille e riforma del Terzo settore, come confluita e cristallizzata nel Codice. E infatti, a una prima lettura la strada percorsa dal legislatore delegato del cinque per mille per collocare correttamente l'istituto nel contesto del Terzo settore rinnovato risulta inadeguata e lacunosa e solleva questioni interpretative che, per quanto tutto sommato poco significative dal punto di vista pratico, sarebbe forse stato meglio evitare.

Vediamo, più concretamente, perché.

Invero, più nello specifico, l'art. 3 del d.lgs. n. 111 del 2017 rinvia alla definizione di Terzo Settore di cui all'art. 1 della legge delega e ammette al beneficio i soggetti che rientrano nel perimetro definitorio da esso tracciato (e ferma restando, particolare non secondario, la ricordata condizione che essi siano iscritti nel Registro unico previsto tanto dalla stessa legge delega che, in attuazione di questa, dal Codice). La quota del cinque per mille è cioè destinata - così testualmente l'art. 3, lettera a), del d. lgs. n. 111 del 2017 - *"al sostegno degli enti di cui all'articolo 1 della legge"*, ovvero, appunto, della legge delega 6 giugno 2016, n. 106, *"iscritti nel Registro previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera m), della medesima legge"*.

Ebbene, per come formulato, questo rinvio non sembra chiarire appieno quale sia la collocazione degli enti ecclesiastici-religiosi nel contesto della disciplina del cinque per mille e, più specificamente, nel novero dei possibili beneficiari del cinque per mille⁵².

⁵² Finalità e articolazione delle considerazioni formulate nel testo rendono preferibile assumere, in questa sede, il riferimento agli enti ecclesiastici e religiosi, in senso talora generico e non strettamente tecnico, ovvero, accomunandoli in una denominazione unitaria e quindi sorvolando sulle specificazioni opportunamente evidenziate da **P. CONSORTI**, *L'impatto*, cit., p. 5 ss., alle quali pertanto si rinvia. Peraltro, merita riconoscere che, come l'A. non manca di evidenziare, il riferimento agli *"enti religiosi civilmente riconosciuti"*, di cui all'art. 4, terzo comma, del Codice *"appare un improprio impoverimento concettuale, potenzialmente foriero di ulteriore confusione, frutto - se non di ignoranza - di colpevole disattenzione"*.



Va infatti ricordato che, nell'indicare la nozione di Terzo Settore, la norma rinviata (ovvero l'art. 1 della legge delega) non menziona esplicitamente questi enti⁵³. L'unico riferimento a essi presente nella legge delega - attraverso il ricorso alla nota formula di "enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato" - è in realtà contenuto nel successivo art. 4, primo comma, lett. d)⁵⁴, che però non è a sua volta richiamato dall'art. 3 del d.lgs. n. 111 del 2017, e quindi, non essendo oggetto di rinvio, non contribuisce, almeno in maniera diretta, a definire il novero dei possibili destinatari del cinque per mille.

Invero, la genericità della formula adottata dalla legge delega non sembra di per sé utile a definire con chiarezza la questione, dal momento che nel confronto con le peculiarità finalistico-strutturali degli enti

⁵³ Secondo la disposizione, infatti, "Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. Non fanno parte del Terzo settore le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche. Alle fondazioni bancarie, in quanto enti che concorrono al perseguimento delle finalità della presente legge, non si applicano le disposizioni contenute in essa e nei relativi decreti attuativi.". Sulle questioni interpretative lasciate aperte dalla definizione di Terzo settore di cui alla legge delega, ci si limita a rinviare a **L. GORI, E. ROSSI**, *La legge delega n. 106 del 2016 di riforma del Terzo settore*, in *Osservatorio sulle fonti* (<http://www.osservatoriosullefonti.it>), n. 2/2016, p. 4 s. Si veda altresì, prima dell'approvazione della legge delega, **P. CONSORTI**, *Nozione di Terzo settore*, in *Non Profit*, 3/2014, p. 27 s.

⁵⁴ Art. 4, primo comma, del d.lgs. n. 106 del 2016: "1. [...] Con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), si provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore mediante la redazione di un codice per la raccolta e il coordinamento delle relative disposizioni, con l'indicazione espressa delle norme abrogate a seguito della loro entrata in vigore, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi [...].

d) definire forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti ispirate ai principi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai principi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione degli enti, prevedendo strumenti idonei a garantire il rispetto dei diritti degli associati e dei lavoratori, con facoltà di adottare una disciplina differenziata che tenga conto delle peculiarità della compagine e della struttura associativa nonché della disciplina relativa agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato".



ecclesiastici-religiosi⁵⁵ può teoricamente condurre a esiti diametralmente opposti, ovverosia tanto di esclusione che di inclusione⁵⁶.

Neppure la collocazione derogatoria degli stessi enti, per come prefigurata dal ricordato art. 4, primo comma, lett. d) della legge delega, è in grado di fornire elementi chiarificatori convincenti. Rileva al proposito la circostanza per cui questa disposizione non mira a conferire una generale qualifica formale di appartenenza al Terzo settore, ma intende più pragmaticamente predeterminare le condizioni per un'ammissione in certo modo derogatoria e comunque speciale degli enti ecclesiastici così individuati alla disciplina di sostegno dedicata⁵⁷. Condizioni la cui concreta definizione è però precisata nel dettaglio non già dalla legge delega ma dal Codice.

Si aggiunga che la stessa legge delega propone un riferimento più restrittivo⁵⁸ di quello operato dal Codice, dal momento che si richiama,

⁵⁵ Il tema della ecclesiasticità così detta funzionale è particolarmente esposto all'impatto dell'odierna società multiculturale e multireligiosa, conseguendone un costruttivo processo di contaminazione tra diritto comune e specificità religioso-culturali che comporta significative conseguenze sulla fungibilità dei normali modelli civilistici: **A. FUCCILLO**, *Le forme organizzative religiose tra normativa "pattizia", diritto comune e diritto vivente*, in **ID.** *Diritto religioni culture Il fattore religioso nell'esperienza giuridica*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 103 s.; **L. DECIMO**, *Le organizzazioni religiose nel prisma costituzionale dell'art. 20*, Editoriale scientifica, Napoli, 2017, pp. 93 ss.

⁵⁶ Invero, anche in considerazione della molteplicità delle forme di manifestazione del fatto religioso organizzato, non è così facile accedere alla conclusione generale e onnicomprensiva per cui la declinazione di cui all'art. 1 della legge n. 106 del 2016 sia senz'altro inclusiva, di per sé, della peculiarità finalistica (e talora, di conseguenza, anche strutturale) dell'ente ecclesiastico-religioso. Naturalmente, altro discorso è che, stante il ruolo più che significativo degli enti ecclesiastici-religiosi nel contesto del Terzo settore, occorra comunque porsi il problema di come andare oltre questa prima declinazione normativa e consentire agli stessi enti di svolgere appieno il loro ruolo, accedendo al *favor* normativo dedicato ma al contempo preservando le proprie peculiarità.

⁵⁷ Cfr. **P. CONSORTI**, *L'impatto cit.*, p. 1-2, laddove si evidenzia come il richiamo di cui all'art. 4, primo comma, lett. d) della legge delega abbia appunto "lo scopo di ammettere una deroga alla loro completa sottoposizione alle future norme delegate, giacché queste avrebbero regolato forme e modalità di organizzazione, amministrazione e controllo degli enti del Terzo settore, ispirati a principi apparentemente non sempre sono compatibili con le caratteristiche proprie degli enti confessionali, potenzialmente impermeabili ai comuni principi di democrazia, uguaglianza, pari opportunità e partecipazione degli associati". Il che, ad avviso dell'A. (p. 3), porta a considerare che "la legge delega ha mancato di riservare agli enti ecclesiastici l'attenzione che avrebbero meritato, se solo si considera che una larga parte del Terzo settore è notoriamente riferibile all'area dell'impegno sociale di rilievo religioso" e che anzi tale disattenzione permane anche nello stesso Codice.

⁵⁸ Ciò almeno in parte, dovendosi per altra parte tenere conto della limitazione conseguente all'esplicita necessità del riconoscimento civile.



appunto, alla risalente formula di *“enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti o intese con lo Stato”*.

Tanto premesso, auspicando che i decreti attuativi possano ricondurre tale profilo disciplinare a una più stringente razionalità o quantomeno a un livello di maggiore chiarezza, merita sottolineare come l'indicazione, solo apparentemente onnicomprensiva, dell'art. 3 del d.lgs. n. 111 del 2017 (e le acrobazie interpretative che essa comunque richiede a sanare la dimenticanza segnalata) resti significativa di un approccio legislativo e istituzionale non sempre avveduto, soprattutto quando a venire in questione siano ragioni e forme dell'impegno sociale religiosamente connotato.

Nel contempo, più in concreto, sembra invece da ritenere che il rinvio operato dal d.lgs. n. 111 del 2017 vada comunque inteso come riferito agli enti del Terzo settore (ETS) di cui all'art. 5 del Codice, dovendosi interpretare lo stesso rinvio secondo la specificazione operata dal Codice in attuazione della delega legislativa⁵⁹.

Invero, sembra decisiva al riguardo la previsione dell'onere d'iscrizione nel Registro nazionale contenuta nello stesso art. 3 del d.lgs. n. 111 del 2017, iscrizione che presuppone la qualifica di ente del Terzo settore ovvero, in termini generali, il soddisfacimento (anche parzialmente e in via derogatoria, come appunto nel caso degli enti religiosi civilmente riconosciuti sui quali peraltro l'onere d'iscrizione incombe in maniera peculiare⁶⁰) degli specifici requisiti previsti a tale fine. Il che sembra colmare

⁵⁹ Invero, come in parte si è accennato, è più che probabile che la ragione più immediata della scelta di rinviare alle indicazioni (non già del Codice ma) della legge delega risieda nel fatto che il d.lgs. n. 111 del 2017 è antecedente al Codice, sicché al legislatore delegato richiamare la legge delega può essere risultato ovvio, se non doveroso. In linea di principio, va però altrettanto sottolineato che anche l'eventuale mero rinvio al Codice non sarebbe risultato esente da problematicità, dal momento che il suo art. 1, quarto comma, chiarisce che *“Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività [...]”*, il che - a rigore - potrebbe comportare la conclusione che gli enti religiosi civilmente riconosciuti non siano enti del Terzo Settore (almeno in senso proprio e stretto) ma siano appunto, più semplicemente, ammessi (entro certi limiti) alla relativa disciplina. Tanto considerato, è evidente che il difetto del rinvio contenuto nell'art. 3 del d.lgs. n. 111 del 2017 sta non tanto nella fonte del rinvio stesso (legge delega piuttosto che Codice) ma piuttosto nel fatto che esso si limiti, quantomeno in apparenza, a fare affidamento *sic et simpliciter* a una generale ma non del tutto inclusiva definizione di Terzo Settore. Una definizione sulla quale lo stesso d.lgs. n. 111 del 2017 si appiattisce in maniera preconcepita senza considerare, come pure avrebbe potuto fare in occasione del richiamo dedicato, la specificità, soggettiva e di ruolo, degli enti ecclesiastici-religiosi, nell'ambito del Terzo settore ispirato a sussidiarietà e quindi nel contesto complessivo della riforma.

⁶⁰ Cfr. art. 4, terzo comma, d.lgs. n. 117 del 2017: *“Agli enti religiosi civilmente riconosciuti*



il possibile scollamento tra il tenore letterale della norma del d.lgs. n. 111 del 2017 e il Codice, fugando ogni dubbio sulla necessità che il potenziale beneficiario sia dotato della qualifica di ETS (o almeno sia tenuto a transitare dal citato Registro nazionale). Allo stesso tempo, però, merita segnalare come la linearità di siffatto automatismo possa, quantomeno in termini sistematico-ricostruttivi (ma con risvolti pratici non secondari), essere messa parzialmente in dubbio proprio con riferimento agli enti religiosi⁶¹.

Su queste basi, e alla luce dell'impostazione del Codice, si può osservare conclusivamente che il meccanismo d'inclusione degli enti (non delle confessioni religiose "intesizzate" ma, più ampiamente) religiosi civilmente riconosciuti tra i possibili destinatari del cinque per mille prefigurato dalla nuova disciplina ricalchi *grosso modo* lo schema di quello ancora vigente⁶², dal momento che si conferma contenuto nei limiti della loro pur parziale riconducibilità normativa nell'alveo del Terzo settore.

Tanto riconosciuto, va piuttosto segnalato come anche il d.lgs. n. 111 del 2017 ponga all'attenzione degli enti religiosi l'utilità di percorrere le strade alternative tracciate dall'apertura, in atto, di un sistema definito "a doppio binario"⁶³, in ragione del quale per questi enti può talora risultare conveniente e più adeguato agli scopi caritatevoli e alla propria peculiare

le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13". Si riferisce poi, disciplinando il coordinamento normativo, ai "soggetti di cui all'art. 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore", l'art. 89 dello stesso Codice.

⁶¹ Si è in effetti evidenziata, in dottrina, la difficile sovrapposibilità "fra ecclesiasticità civile e afferenza al Terzo settore, giuridicamente inteso": **P. CONSORTI**, *L'impatto*, cit., in particolare p. 12 ss., cui si rimanda, in aggiunta a quanto emerso dalle relazioni odierne, per considerazioni di dettaglio sul tema della (discussa) iscrizione degli enti religiosi civilmente riconosciuti nel nuovo Registro nazionale.

⁶² È in effetti vero, del resto, che a ben vedere anche l'attuale disciplina del cinque per mille ammette al finanziamento soggetti religiosi ed enti ecclesiastici solo in maniera indiretta ovvero in quanto associazioni, per così dire, a matrice sostanzialmente religiosa ovvero legate a una determinata confessione religiosa ma di diritto comune quali, in particolare, ONLUS c.d. parziali e APS: cfr. **E. VITALI, A.G. CHIZZONITI**, *Manuale breve di diritto ecclesiastico*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 139, ove si chiarisce che "le confessioni in quanto tali non sono direttamente coinvolte nella ripartizione del cinque per mille".

⁶³ "quello delineato dalla normativa concordataria e di derivazione concordataria (legge n. 222 del 1985) e quello della personalità civile nelle sue varie configurazioni, tenuto anche conto della peculiare varietà delle iniziative di solidarietà nascenti dalla realtà ecclesiale": **G. DALLA TORRE**, *L'impatto*, cit., p. 11.



missione agire (cogliendo quella che è stata talora declinata in termini di sfida) attraverso strutture di diritto comune⁶⁴.

Peraltro, va ribadito che, una volta dato per scontato che una lettura sostanziale del rinvio operato dal d.lgs. n. 111 del 2017 alla nozione di Terzo settore contenuta dalla legge delega imponga diversamente di considerare tra i soggetti beneficiari del cinque per mille (non già i soli soggetti direttamente inclusi nella formulazione letterale dell'art. 1 della stessa legge ma) anche gli enti religiosi, sembra inevitabile ammettere che a venire in rilievo, anche agli effetti del d.lgs. n. 111 del 2017, debbano essere, più precisamente, gli *"enti religiosi civilmente riconosciuti"* di cui all'art. 4, terzo comma, del Codice.

Invero, va ribadito che l'espressione utilizzata dal Codice non è sovrapponibile in tutto a quella della legge delega, che invece riproduce la più risalente e consolidata espressione di *"enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese"*, che però a sua volta è stata largamente criticata in dottrina⁶⁵ soprattutto perché sospetta di porsi in netto contrasto con il divieto di discriminazione di cui all'art. 20 Cost.⁶⁶.

Con queste premesse, sembra anzitutto evidente che, ai fini dell'ammissione al finanziamento, gli enti religiosi civilmente riconosciuti dovrebbero comunque soddisfare i requisiti previsti dal Codice per l'accesso alla relativa disciplina di favore. Il finanziamento andrebbe quindi naturalmente contenuto nei limiti delle sole finalità e attività valorizzate dallo stesso Codice.

In secondo luogo, e in termini più generali, si può ritenere che, trasposta sul d.lgs. n. 111 del 2017, la formulazione utilizzata dal Codice ponga problemi interpretativi e sistematico-ricostruttivi analoghi a quelli

⁶⁴ Sulla sfida che si pone agli enti della Chiesa in ragione del rinnovato rapporto con il diritto secolare, **P. CAVANA**, *Enti della Chiesa e diritto secolare*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 14 del 2018.

⁶⁵ Cfr., anche per gli ulteriori riferimenti, **P. FLORIS**, *Enti*, cit., p. 4 ss.

⁶⁶ Invero, le perplessità sono destinate ad aumentare laddove si consideri il potenziale libertario della stessa norma costituzionale, in cui, come si è avvertito, "la religione sembra dunque assumere rilievo costituzionale quale fattore antropologico, connotativo dell'essere umano e delle formazioni sociali di estrazione fideistica, di là di qualsiasi più specifica caratterizzazione confessionale": **M. RICCA**, *Pantheon. Agenda della laicità interculturale*, Torri del Vento, Palermo, 2012, pp. 299-300, ove si osserva ulteriormente che, "[I]n questo tratto risiede probabilmente la novità più saliente di tutta la normazione di rango costituzionale in materia religiosa. Probabilmente un sintomo dell'intenzione, forse irriflessa, dei costituenti di proiettare verso il futuro le potenzialità giuridiche della tutela del fattore religioso. Ciò rende l'art. 20 suscettibile di fungere ancor'oggi da piattaforma concettuale per affrontare le sfide poste nel presente all'esperienza giuridica italiana e occidentale dalla multiculturalità e dal conseguente sovrapporsi e confrontarsi nella platea sociale di una pluralità sempre più eterogenea di saperi e bisogni religiosi".



che pone all'interno di quest'ultimo e che, in termini generali, il dibattito dottrinale ha evidenziato sin dai primi passi dell'*iter* della riforma.

Anche nel caso dell'ammissione degli enti religiosi al cinque per mille si potrebbero quindi *grosso modo* riprodurre le considerazioni che si sono affacciate in riferimento all'inserimento e all'uso di questa nuova locuzione nel Codice, a cominciare dal rilievo per cui questo riferimento se, da una parte, costituisce un avanzamento rispetto al passato, dall'altra non sembra in grado di escludere del tutto il rischio di, nuove, altrettanto ingiustificate discriminazioni all'interno della categoria generale degli enti religiosi⁶⁷.

Analogamente, ne riesce rafforzata l'impressione per cui, a volere risultare più convincente, l'operazione di *restyling* messa in campo dal legislatore della riforma avrebbe dovuto accompagnarsi a una coerente rimediazione del tema del riconoscimento civile (per così dire, di diritto comune) degli enti religiosi⁶⁸.

8 - (segue) b) gli oneri di conformazione (bilanciata) alle prescrizioni in tema di trasparenza, pubblicità ed efficacia della gestione dei flussi finanziari derivanti dal cinque per mille ...

Le criticità indicate sono non lontane da quelle che attengono più in generale all'impianto della riforma e allo stesso Codice del Terzo settore. Valgono per esse, come già anticipato, le evidenze problematiche che emergono nel contesto delle prime analisi dottrinali sull'impatto ecclesiasticistico e canonistico della riforma, in gran parte già richiamate in precedenza⁶⁹.

Per quanto ci riguarda più direttamente, va però rimarcato come il d.lgs. n. 111 del 2017 confermi e rafforzi alcune di queste evidenze, dando in particolare conto dei limiti di fondo che, sullo specifico degli enti

⁶⁷ Cfr. P. FLORIS, *Enti religiosi*, cit., in particolare p. 8 ss., ove si evidenziano le "nuove assenze" che andranno verosimilmente a determinarsi a fronte della nuova formula adottata dal Codice. In buona sostanza, l'A. sottolinea (p. 15) come la nuova formula mentre, per un verso, possieda "nuove capacità di capienza", per l'altro lasci «fuori dai decreti delegati tutti gli enti religiosi, tali in ragione dei fini o del loro "carattere ecclesiastico", se privi della personalità giuridica».

⁶⁸ Mi permetto di rinviare, anche per la sottolineatura delle ragioni sistematiche assunte a probabile fondamento del requisito del riconoscimento, a G. D'ANGELO, *Il privato sociale a connotazione religiosa e le declinazioni della sussidiarietà. Approdi normativi e questioni irrisolte*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 3/2017, p. 607 ss.

⁶⁹ Si veda *retro*, sub nota 2.



ecclesiastici e religiosi, condizionano la riforma e ne testimoniano il carattere solo parziale.

È invero indubbio, che, trattandosi di una misura di natura finanziaria con una ben precisa finalità promozionale e di sostegno di determinate attività di interesse generale, normativamente indicate, gli obblighi di efficacia e trasparenza legati all'accesso al cinque per mille dovrebbero riguardare anche gli enti ecclesiastici-religiosi, univocamente e senza particolari riserve. Ne consegue che su tale campo va prefigurandosi un ulteriore rafforzamento/ampliamento dell'effetto di trascinamento verso la disciplina di diritto comune che, già segnalato da tempo⁷⁰, trova nella disciplina del Codice del Terzo settore una significativa consacrazione.

Di contro, va evidenziato che proprio la *ratio* sottesa al cinque per mille e la sua specificità funzionale lasciano più di un dubbio sulla plausibilità, anche in questo caso, del solo riferimento soggettivo ai fini dell'ammissione alla disciplina di *favor* predisposta dall'ordinamento.

Invero, ciò che conta deve essere soprattutto l'oggettivo e univoco orientamento delle attività dell'ente alle finalità promozionali normativamente declinate in attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, quarto comma, Cost.

Sotto tale profilo, si può osservare che il d.lgs. n. 111 del 2017 ripropone con forza, quale vero e proprio snodo problematico essenziale rispetto all'inclusione degli enti ecclesiastici-religiosi nel contesto del nuovo Terzo settore ispirato a sussidiarietà, il tema di fondo del rapporto tra fine di religione e di culto e attività così dette sintomatiche, rapporto che è assunto a sua volta a criterio identificativo della così detta ecclesiasticità civile⁷¹.

È soprattutto sotto questo profilo che l'omesso riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti ha per quanti si interessano delle attività socialmente rilevanti a connotazione religiosa il sapore di un'occasione mancata.

È infatti un'omissione che impedisce di trarre elementi chiarificatori e di orientamento su un punto tanto importante, mentre resta difficile - e

⁷⁰ Cfr. M.C. FOLLIERO, *Enti ecclesiastici tra continuismo e ristrutturazioni: statuto giuridico, visioni e narrazioni*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2/2014, p. 347 ss.

⁷¹ Posto che la nozione di ente ecclesiastico è "estesa a ogni ente che abbia scopi e finalità di religione o di culto [...] Con tale nozione di ente ecclesiastico si indica una categoria propria dell'ordinamento italiano e non degli ordinamenti confessionali, la quale non è intrinseca alla natura dell'ente, né a quella che lo stesso riveste ai fini del diritto confessionale di riferimento, essendo attribuita dallo Stato in stretta relazione con l'attività effettivamente espletata dall'ente, che deve perseguire fini di religione o di culto": A. FUCCILLO, *Le forme*, cit., p. 105 (corsivo testuale).



forse neppure giustificato - aspettarsi qualcosa di più dai decreti attuativi, di più o meno prossima approvazione.

In questo modo, il d.lgs. n. 111 del 2017 suona quale ulteriore conferma della mancanza, nell'impianto complessivo della riforma, di una visione di più ampio respiro, capace di registrare con consapevolezza e ricondurre con coerenza su di un piano sistematico generale la peculiarità, d'impegno e strutturale, delle varie tipologie di ente religioso.

9 - (segue) c) l'otto per mille

Invero, è anche a questa difettosa sensibilità che può essere fatto risalire il silenzio del d. lgs. n. 111 del 2017, e prima ancora della legge delega, su un ulteriore profilo problematico collegato all'istituto del cinque per mille e niente affatto secondario.

Alludo al tema della possibile sussistenza di un rapporto tra cinque per mille e otto per mille⁷², del quale effettivamente non v'è traccia, né nel nostro decreto né nel complesso della riforma.

Al riguardo, va anzitutto ricordato l'esplicito e risalente riconoscimento normativo per cui i due meccanismi non sono alternativi fra loro, dal momento che la previsione del cinque per mille lascia salvo il meccanismo dell'otto per mille⁷³.

Per la verità, la nuova disciplina tace inspiegabilmente sul punto, anche se va subito osservato che la specificità della *ratio* promozionale sottesa ai due istituti non dovrebbe lasciare dubbi sulla sostanziale conferma di quel principio. Ciò però neppure sembra escludere la sussistenza di un significativo nesso tra gli stessi istituti, meritevole di venire considerato e disciplinato, quantomeno per i profili di potenziale interferenza che vedremo di qui a poco.

Va peraltro ricordato che l'idea dell'esistenza di un nesso tra cinque per mille e otto per mille - più o meno potenziale e comunque,

⁷² Sull'otto per mille si veda il recente studio di C. ELEFANTE, *L'otto per mille" tra eguale libertà e dimensione sociale del fattore religioso*, Giappichelli, Torino, 2018, cui si rimanda per gli opportuni approfondimenti e riferimenti bibliografici.

⁷³ Si veda l'art. 4-*decies* del d.l. n. 40 del 2010, per il quale "Resta fermo il meccanismo dell'otto per mille di cui alla legge 20 maggio 1985, n. 222", che peraltro, nonostante si riferisca testualmente alla sola versione del meccanismo prevista a vantaggio della Chiesa cattolica, non può non riguardare anche le analoghe previsioni delle intese stipulate *ex art. 8*, terzo comma, Cost. (lo stesso dicasi per l'analogia indicazione dell'art. 1, terzo comma, del d.P.C.m. 23 aprile 2010, secondo cui le due scelte di destinazione "non sono in alcun modo alternative fra loro").



eventualmente, da valorizzare - ha un certo seguito in dottrina ed è suggerita dal riscontro di alcuni dati d'immediata evidenza.

Alcuni di questi hanno un rilievo meramente esteriore e in effetti, come puntualmente si chiarisce, di per sé non sono decisivi: è così, in particolare, per una certa assonanza tra i due meccanismi⁷⁴, che in effetti ruotano entrambi intorno a una scelta di destinazione del contribuente, riferita all'utilizzo di una certa percentuale della somma dovuta a titolo d'imposta sul reddito.

Peraltro, va immediatamente osservato che, nella concreta definizione degli importi destinati, questa possibilità di scelta viene tradotta (anche normativamente) in maniera alquanto diversa⁷⁵.

⁷⁴ Il rilievo fa leva sull'apprezzamento di circostanze che attengono, a seconda dei casi, alla struttura dei due meccanismi o persino ad alcune affinità disciplinari: cfr. **M.C. FOLLIERO**, *Costituzione*, cit., p. 189; **E. VITALI, A.G. CHIZZONITI**, *Manuale breve*, cit., p. 139.

⁷⁵ È significativo, al riguardo, il tenore letterale dell'art. 4, primo comma, d.P.C.m. 20 gennaio 2006 (recante *Definizione della modalità di destinazione della quota pari al cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in base alla scelta del contribuente, per finalità di volontariato, ricerca scientifica e dell'università, ricerca sanitaria e attività sociali svolte dal comune di residenza*), che vale a specificare l'indicazione normativa più generale, ora sostanzialmente riprodotta dallo stesso d.lgs. n. 111 del 2017, art. 3, primo comma (sulla scia peraltro del precedente art. 2): "Per ciascun esercizio finanziario, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta precedente, una quota pari al cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è destinata, in base alla scelta del contribuente". Invero, secondo il suddetto art. 4, primo comma, d.P.C.m. 20 gennaio 2006, "1. Il contribuente può destinare la quota del cinque per mille della sua imposta sul reddito delle persone fisiche [...]". Ancora, secondo il già citato art. 10, secondo comma, del d.P.C.m. 23 aprile 2020, ai beneficiari "spettano le quote del cinque per mille loro direttamente destinate dai contribuenti". Di contro, per l'art. 47, secondo comma, legge 20 maggio 1985, n. 222 "[...] una quota pari all'otto per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, liquidata dagli uffici sulla base delle dichiarazioni annuali, è destinata [...]". Il confronto tra le due declinazioni normative porta immediatamente a concludere che, a differenza di quanto effettivamente accade nel caso dell'otto per mille (in cui a venire destinata è la quota complessivamente calcolata sul totale dell'imposta, in base al numero delle opzioni dei dichiaranti), nel caso del cinque per mille la destinazione deriva direttamente dalle scelte puntuali del contribuente ovverosia dalla somma dell'importo derivante da ogni singola destinazione. In altri termini, nel caso dell'otto per mille, il numero delle scelte determina la destinazione ai singoli beneficiari, in proporzione alle indicazioni degli optanti, dell'intero gettito dell'otto per mille, mentre nel caso del cinque per mille, la destinazione appannaggio del singolo beneficiario è (salvo però gli effetti del limite di spesa) contenuta nei limiti della somma delle specifiche opzioni di destinazione. Visto dall'angolo visuale del contribuente chiamato a esprimersi, si ha che, come rileva sinteticamente Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 14/2013/G*, cit., p. 60, "il dichiarante non destina l'8 per mille dell'importo da lui pagato a titolo di Irpef, come nel 5 per mille, ma esprime solo una preferenza di destinazione".



Peraltro, la stessa Corte dei Conti ha messo a confronto i due istituti. Ciò, distintamente, sia nel contesto delle deliberazioni in tema di otto per mille⁷⁶ che in quelle relative al cinque per mille⁷⁷.

È però più chiaramente in occasione dell'analisi concernente l'otto per mille che i giudici contabili hanno sottolineato i maggiori meriti del cinque per mille, che in effetti appare, agli stessi giudici, comparativamente più rispettoso dei principi di proporzionalità, di volontarietà e di eguaglianza. Secondo la Corte, rispetto all'otto per mille, il cinque per mille presenta inoltre un carattere più inclusivo e democratico verso i soggetti destinatari, dal momento che nel caso del cinque per mille, essi vengono ammessi al finanziamento semplicemente sulla base della corrispondenza ai criteri stabiliti dalla legge⁷⁸, mentre l'ammissione all'otto per mille resta, nei fatti, subordinata alla previa stipula di un'intesa *ex art.* 8, terzo comma, Cost.

Soprattutto, i giudici contabili evidenziano come, nel caso dell'otto per mille, i soggetti beneficiari godano comparativamente di un regime di maggiore favore⁷⁹.

In buona sostanza, al di là dell'ovvio riscontro della diversa percentuale di gettito oggetto di destinazione, depongono in tale senso rilievi concernenti, tra l'altro, la previsione, nel solo caso del cinque per mille, di un tetto massimo di spesa⁸⁰, il differente impatto delle opzioni di

⁷⁶ Si veda in particolare il capitolo 17 (pp. 73-74) della deliberazione della Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, n. 16/2014/G, *Destinazione e gestione dell'8 per mille dell'Irpef*. Esprime argomentate riserve sulle deliberazioni della Corte dei Conti in tema di otto per mille, ritenute «discutibili quanto meno dal punto di vista del sistema di auto-attribuzione di una competenza “per travaso”: dal controllo “legittimo” dell’uso della quota di spettanza statale a quella di “derivazione bilaterale” attribuita alla Chiesa cattolica e alle altre confessioni che aderiscono a tale sistema, soggetti questi ultimi sottoposti a obbligo di rendicontazione, pattiziamente stabilito, con valutazione più politica che contabile, come per altro si può dedurre dalla mancata previsione di una eventuale sanzione», **A.G. CHIZZONITI**, *La bilateralità* cit., pp. 26.

⁷⁷ Si veda in particolare il capitolo 6 (pp. 60-61) della deliberazione della Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione* n. 14/2013/G, cit.

⁷⁸ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione* n. 16/2014/G, cit., p. 73.

⁷⁹ Si veda, Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione* n. 14/2013/G, cit., p. 60-61, cui si rimanda per i profili di differenziazione ulteriori rispetto a quelli segnalati nel testo.

⁸⁰ Con la conseguenza per cui è nel solo caso dell'otto per mille che la quota assegnata risulta sempre proporzionale al gettito annuale dell'imposta laddove invece, nel caso del cinque per mille, la concreta assegnazione di risorse può risultare, nei fatti, decurtata rispetto a quanto deriverebbe dalla somma delle destinazioni.



destinazione non espresse⁸¹ nonché la mancata previsione, nel solo caso dell'otto per mille, del divieto di utilizzare i fondi acquisiti per le campagne di promozione previsto invece per i beneficiari del cinque per mille.

Resta peraltro di un certo rilievo la sottolineatura della sussistenza di un comune denominatore ai due istituti, costituito dall'intento di valorizzazione di un principio di democraticità degli impegni di spesa pubblica a sostegno delle attività di interesse generale da parte di soggetti che sono portatori di finalità ritenute meritevoli di tutela⁸².

Il riconoscimento di questo comune tratto finalistico è l'elemento che consente di operare la comparazione tra i due meccanismi e quindi di rilevarne le differenze, dal momento che costituisce il doveroso presupposto logico-giuridico del raffronto comparativo.

In realtà, il riferimento a questa comune finalità da ritenersi meritevole di tutela va assunto con una certa cautela.

Volendo, infatti, concretizzare il generico riferimento alla meritevolezza del fine perseguito, non si può non rilevare che cinque per mille e otto per mille non sono poi così immediatamente e del tutto sovrapponibili come si potrebbe pensare di primo acchito.

Diversamente, tanto la *ratio* promozionale sottesa ai due meccanismi che, di conseguenza, il rispettivo titolo di accesso al beneficio risultano peculiari e caratterizzate da differenze affatto significative. In particolare, va considerato che, a differenza del cinque per mille - immediatamente orientato al sostegno delle attività di interesse generale *ex art.* 118, quarto comma, Cost. - l'otto per mille è *di per sé* ancorato a un profilo, per così dire preliminare e condizionante, di libertà religiosa⁸³.

⁸¹ In particolare, nel caso del cinque per mille, se i contribuenti non operano una scelta, la parte non optata resta acquisita al bilancio dello Stato, sicché il numero delle scelte incide sull'ammontare delle risorse vincolate, ciò che invece non accade nel caso dell'otto per mille. In quest'ultimo caso, infatti, il contributo viene trattenuto anche a chi non opera alcuna scelta e, stante il meccanismo di distribuzione delle somme per cui non v'è stata opzione di destinazione, i contribuenti che hanno espresso una opzione decidono anche per chi non l'abbia espressa.

⁸² Cfr. F. ALICINO, *Un referendum sull'otto per mille? Riflessioni sulle fonti*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 33 del 2013, p. 28, secondo cui "in sede di analisi la disciplina del meccanismo di cui al cinque per mille può ben essere utilizzata per testare l'impatto normativo-innovativo provocato dall'abrogazione della disposizione di cui all'art. 47 (comma 3, secondo periodo) della legge n. 222 del 1985".

⁸³ Come si deduce dalle specificazioni che seguono nel testo, l'osservazione non vale certo a escludere che l'agire economico-sociale degli enti ecclesiastici e religiosi costituisca proiezione, anche giuridica, della libertà religiosa. Piuttosto, va sottolineato come anche la riforma del Terzo settore sembri confermare quel significativo disallineamento tra le finalità assunte a condizione di accesso al *favor* normativo e fiscale previsto per il Terzo settore e la traduzione normativa del peculiare fine di religione e di culto che, pur con



Sotto questo profilo, otto per mille e cinque per mille hanno una loro specificità di matrice, che merita di venire rispettata quantomeno nelle sue proiezioni più immediate. È ad essa che può essere ricondotto, in particolare, il già ricordato principio per cui i due istituti (e le rispettive destinazioni finanziarie) non sono alternativi tra loro⁸⁴.

Di contro, è altrettanto vero che le somme provenienti dall'otto per mille ben possono essere utilizzate - e, nei fatti, vengono utilizzate⁸⁵ - per lo svolgimento di quelle medesime attività di interesse generale che, per altri versi, sono finanziate attraverso il cinque per mille.

L'osservazione non va certo assolutizzata, e soprattutto va riportata alla specificità delle singole disposizioni pattizie, le quali sotto questo profilo appaiono abbastanza diversificate⁸⁶. Essa però resta significativa di una più o meno potenziale interferenza tra i due meccanismi ovvero nell'orientamento dei rispettivi flussi finanziari, che rende opportuno (se non necessario) un intervento normativo di razionalizzazione⁸⁷.

In questo senso, il ribadito riferimento alla libertà religiosa quale *ratio* promozionale dell'otto per mille si dimostra altamente problematico, dal momento che la traduzione fattuale di questa finalità segue percorsi non univoci. Mentre, infatti, da un lato, più dichiaratamente e in prima battuta, l'otto per mille è destinato a soddisfare le istanze di libertà religiosa della popolazione, intese in senso stretto, dall'altro, in maniera più implicita ma altrettanto rilevante, esso è inteso a favorire l'impegno sociale religiosamente motivato, ovvero sia quelle attività di interesse generale che lo Stato si obbliga a promuovere in ragione dell'art. 118, quarto comma,

qualche variazione non secondaria, qualifica soggettivamente gli enti ecclesiastici e religiosi. Per maggiori dettagli al riguardo, soprattutto quanto alle conseguenze disciplinari di questa impostazione di fondo, rinvio a **G. D'ANGELO**, *Il privato*, cit., pp. 598 ss.

⁸⁴ Peraltro, il fatto che il d.lgs. n. 111 del 2017 non si esprima sul punto può persino portare a ritenere che quel principio mantenga inalterata la sua vigenza anche formale, non risultando esplicitamente abrogato (e non essendo attribuibile allo stesso decreto una generale efficacia abrogativa delle disposizioni previgenti non contrastanti).

⁸⁵ Cfr. **C. ELEFANTE**, *L'otto per mille*, cit., p. 68 ss.

⁸⁶ Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, *Deliberazione n. 9/2015/G*, cit., p. 25.

⁸⁷ Ritene sollevati fondatamente, "specie alla luce del principio della distinzione degli ordini", i dubbi di legittimità costituzionale derivanti dalle destinazioni delle risorse a finalità non tipiche delle confessioni religiose (ovverossia "di carattere umanitario, culturale, ecc., che rientrerebbero caso mai nella previsione del finanziamento pubblico con il meccanismo del cinque per mille"), **G. CASUSCELLI**, *La crisi economica e la reciproca collaborazione tra le Chiese e lo Stato per "il bene del Paese"*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., ottobre 2011, p. 22 e, ivi, nota 62.



Cost., ma che, a rigore, l'ordinamento non riconduce alla finalità religioso/culturale.

In buona sostanza, l'iniziale differenza di matrice promozionale tra cinque per mille e otto per mille non esclude che nei fatti i flussi finanziari che essi rispettivamente alimentano finiscano col convergere, più o meno compiutamente, sino quasi a sovrapporsi⁸⁸.

Ciò comporta ricadute significative in termini di razionalità intrinseca di entrambi gli istituti nonché difficoltà di coordinamento reciproco e d'impatto sistematico non secondarie.

Non è, ad esempio, da escludere il rischio del prodursi di dinamiche distorsive del mercato sociale, in ragione del fatto che solo alcuni dei soggetti che vi agiscono possono, nei fatti, risultare destinatari di un duplice circuito di finanziamento pubblico per lo svolgimento delle proprie attività, e quindi trovarsi in una condizione di vantaggio nell'offrire determinati servizi alla collettività⁸⁹.

Da questo punto di vista, poco sposta il fatto che, formalmente e in prima battuta, i beneficiari, rispettivamente dell'otto per mille e del cinque per mille non combacino, dal momento che, per i profili che ci interessano - diciamo in sintesi e con una certa approssimazione - nel primo caso, si tratta delle confessioni religiose e, nel secondo, degli enti ecclesiastici-religiosi.

⁸⁸ Cfr. **A.G. CHIZZONITI**, *La bilateralità* cit., pp. 28-29, laddove si evidenzia l'esistenza di "una sorta di simmetria asistemica tra le lettere b) degli articoli 16 delle norme pattizie (...) e quella parte dell'articolato che nella legge n. 222 del 1985 e nelle intese con le altre confessioni definiscono i vincoli di destinazione delle quote attribuite attraverso le scelte dei contribuenti con il sistema dell'otto per mille [...]. Simmetria perché proprio una parte delle attività di cui alla lettera b) (*attività diverse da quelle di religione e di culto*) le ritroviamo contemplate (a volte con la medesima dizione, altre con terminologia simile) in quelle perseguite dalle confessioni attraverso l'utilizzo vincolato delle quote dell'otto per mille a esse riconosciute. Si tratta però di una "simmetria asistemica" stante la matrice religiosa della giustificazione della previsione dell'otto per mille". Invero, secondo l'A. "Le attività diverse da quelle di religione e culto potrebbero/dovrebbero essere svolte dagli enti e dalle confessioni facendo riferimento a forme di agevolazione dettate per tali discipline in via generale dalla normativa civile unilaterale [...]".

⁸⁹ Pur con le dovute cautele e con le differenze del caso, il pensiero corre istintivamente alla versione europea della nota questione dell'ICI/IMU (sulla quale è peraltro intervenuta la recentissima pronuncia Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza C-622-623-624/16 del 6 novembre 2018). Nello specifico della vicenda, nonché, più in generale, sul difficile rapporto tra tutela europea della concorrenza e forme agevolative delle attività sociali religiosamente connotate, mi permetto di rinviare, anche per i doverosi riferimenti dottrinali e pur con ovvio riferimento alla situazione precedente alla sentenza della Corte di Giustizia appena ricordata, a **G. D'ANGELO**, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso "imprenditore sociale" nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione ICI/IMU*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 3/2016, pp. 661-682.



Non va infatti omissa di considerare il peculiare rapporto finalistico e strutturale, civilmente rilevante, che lega questi enti alle rispettive confessioni religiose e che, nella sostanza delle cose, ovverosia all'atto dell'utilizzo di quelle somme, può finire, per quanto indirettamente, con il rendere ben poco significativa l'iniziale distinzione soggettivo-formale.

Ne deriva una - si ribadisce: potenziale - sovrapposizione di flussi finanziari - pur legittimamente acquisiti, a diverso titolo - che poco giova alla linearità del quadro complessivo di riferimento e può determinare situazioni distorsive di non poco conto, probabilmente non lontane dal livello di attenzione eurounitario. Di qui, le ipotesi - talora affacciate in dottrina - di una più compiuta distinzione funzionale se non, per certi versi all'opposto, di una vera e propria "fusione" normativa tra i due istituti⁹⁰.

Il tema va evidentemente affrontato con una cautela e con un grado di approfondimento adeguati alla complessità e alla delicatezza dei suoi risvolti sistematici e politico-istituzionali.

Per il momento, ci si può limitare a osservare come, assunto a una visione complessiva, il tema del rapporto con l'otto per mille trovi una qualche corrispondenza in quella esigenza di temperamento tra esiti della democrazia fiscale e obiettivi di pluralismo sociale ed equa distribuzione delle risorse che, come si è visto, costituisce uno degli snodi ancora insoluti della pur rinnovata disciplina del cinque per mille.

10 - Tra sintesi e prospettiva. Questioni pratico-applicative e significato ricostruttivo-sistematico nella valutazione delle ricadute ecclesiasticistiche del cinque per mille

⁹⁰ Auspica, ad esempio, una più netta distinzione, **F. FRENI**, *La libertà religiosa tra solidarietà e pluralismo. Analisi e proposte sul modello di laicità "all'italiana"*, Jovene, Napoli, 2013, pp. 68 ss. Quanto invece al ricorso, con finalità di revisione dell'otto per mille, a "meccanismi di fusione con quelle forme di incentivazione delle attività di utilità sociale (vedi 5x1000). Fusione che dovrebbe operare mediante la de-concordatarizzazione dell'istituto e la sua inclusione in una legge ordinaria, o razionalizzando il sistema delle politiche sociali oggi in vigore, di cui la Chiesa cattolica già fruisce ampiamente, ovvero nell'ambito della auspicata e mai realizzata legge generale sulle libertà religiose", **V. TOZZI**, *L'8 per mille e il suo "inventore"*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 8 del 2015, p. 16. Attese le difficoltà che ostacolano l'abolizione della normativa bilaterale, ritiene percorribile "la strada dell'aggiustamento del sistema nato con la revisione concordataria", utilizzando "i meccanismi contenuti nella normativa bilaterale per procedere all'abbassamento della quota dell'otto per mille e alla cancellazione di tutti quegli artifici che alterano il rapporto partecipazione-contribuzione", **N. FIORITA**, *Il pluralismo in materia religiosa nel settore del finanziamento pubblico delle confessioni, Diritto e religione in Italia Rapporto nazionale sulla salvaguardia della libertà religiosa in regime di pluralismo confessionale e culturale*, a cura di S. Domianello, il Mulino, Bologna, 2012, p. 85.



Si può quindi ritenere, nel complesso, che la duplicità d'ispirazione e, corrispondentemente, di percorsi istituzionali che sono a monte della più recente disciplina del cinque per mille, e in particolare il non pieno allineamento tra i principi e i criteri direttivi posti dalla legge delega n. 106 del 2016, la sua attuazione a opera dello stesso d.lgs. n.117 del 2017 e la progressione evolutiva che aveva caratterizzato in precedenza l'istituto, costituiscano circostanze tali da indurre nell'osservatore una certa insoddisfazione per gli esiti attuali dell'intervento riformatore.

A ciò si aggiunga, con specifico riguardo alle ricadute ecclesiasticistiche della nuova disciplina, il ripresentarsi (e anzi, per certi aspetti, il rafforzarsi) delle ragioni di perplessità riconducibili all'atteggiamento talora superficiale che il legislatore mostra nei confronti delle peculiarità, anche giuridiche, dell'impegno sociale religiosamente connotato e della complessità delle sue ricadute ordinamentali.

Invero, se si pone mente alla progressione evolutiva avviata in risposta ai rilievi della magistratura contabile e se ne pongono a confronto gli esiti parziali con la nuova disciplina, non si può sfuggire all'impressione per cui quest'ultima poco o nulla aggiunga all'assetto previgente. Sotto questo profilo, è quasi come se la riforma del Terzo settore abbia finito con l'arrestare la progressione virtuosa già avviata, ponendo in secondo piano gli snodi interpretativi e soprattutto le lacune che sino a quel momento condizionavano l'istituto. Snodi interpretativi e lacune che quindi, a ben vedere, continuano a caratterizzarne la disciplina anche dopo l'ultimo intervento riformatore.

Alcune questioni, di maggiore impatto pratico-applicativo, potranno forse trovare una qualche soluzione nel seguito normativo del d.lgs. n. 117 del 2017.

Non sono però meno significative le ricadute sistematiche e di principio dell'istituto, anche in rapporto alla nuova disciplina. E, infatti, dubbi e incertezze che ne accompagnano la più ampia rilevanza ecclesiasticistica hanno molto a che vedere con l'equilibrio (invero mutevole e incerto) che il sottosistema delle norme deputate alla regolamentazione del fatto religioso è tenuto a stabilire con il piano della legalità costituzionale⁹¹.

Basti esemplificativamente considerare i nessi che l'inclusione degli enti ecclesiastici e religiosi nel sistema delle attività d'interesse generale ispirate a sussidiarietà e l'accesso ai meccanismi promozionali per essi

⁹¹ Sulla permanente centralità della relazione tra diritto ecclesiastico e legalità costituzionale, **M.C. FOLLIERO**, *Diritto ecclesiastico. Elementi. Principi non scritti Principi scritti Regole. Quaderno 1. I principi non scritti*, Giappichelli, Torino, 2007, pp. 38 ss. e 83 ss.



previsti manifestano con la regola della collaborazione tra lo Stato e la Chiesa “*per il bene del Paese*” (art. 1 dell’Accordo di Villa Madama) e il connesso ruolo pubblico delle religioni.

Si tratta, invero, di una relazione affatto problematica, come comprova l’autorevole richiamo a interpretare la regola della collaborazione in stretta correlazione all’adempimento dei doveri di solidarietà costituzionalmente previsti⁹².

In questo contesto, il ruolo delle istituzioni pubbliche resta ineludibile⁹³. Esse restano infatti chiamate a garantire che la doverosa apertura al così detto privato sociale (ivi compreso il privato sociale religioso) non sia fonte di inaccettabili distorsioni, e cioè a impedire che questa apertura, per un verso, alimenti un pluralismo di mera facciata e, per l’altro e correlativamente, si traduca in una sostanziale svalutazione del diritto alla parità di accesso ai meccanismi che traducono nei fatti l’impegno della Repubblica alla promozione dell’eguaglianza sostanziale.

A mio modo di vedere, è su questo terreno accidentato che si gioca, anche nello specifico della riflessione ecclesiasticistica, il futuro di istituti quali il cinque per mille ma ancor prima, la plausibilità stessa, del concetto di democrazia fiscale

⁹² **G. CASUSCELLI**, *La crisi*, cit., cui si rimanda per gli opportuni approfondimenti sulle implicazioni costituzionali del principio della reciproca collaborazione Stato-Chiese, anche con specifico riferimento alle relazioni economiche.

⁹³ Sulla giusta dose di intervento pubblico atto a garantire l’effettiva tenuta delle direttrici laiche della Costituzione repubblicana, **S. DOMIANELLO**, *Il ripensamento e la redistribuzione suggeriti ai sistemi giuridici liberaldemocratici dalla naturale metamorfosi della domanda di libertà in materia religiosa*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., aprile 2011. Cfr altresì **G. CIMBALO**, *Solidarietà, partecipazione e convivenza nella diversità dello spazio europeo*, in *Asistencia social, participación y reconocimiento de la diversidad. Un estudio comparado entre Alemania, España, Francia e Italia*, a cura di A. Castro Jover, Libellula edizioni, Tricase, 2015.