

Il “nuovo” cinque per mille nel quadro della Riforma del Terzo settore

Attraverso il riconoscimento dell'opzione c.d. cinque per mille il legislatore riserva ai contribuenti IRPEF la possibilità di devolvere la suddetta quota dell'imposta annualmente dovuta ad enti attivi nella creazione di utilità sociale. La disciplina dell'istituto è stata oggetto di numerosi interventi negli oltre dieci anni trascorsi dalla sua introduzione, l'ultimo dei quali in occasione e nel contesto della riforma del Terzo settore. Gli aspetti principali di tale disciplina concernono l'individuazione dei potenziali beneficiari della devoluzione e la predisposizione di strumenti idonei a garantire trasparenza nell'assegnazione e nell'utilizzo delle risorse, oltreché, per quanto possibile, un accettabile livello di efficienza nella loro ripartizione.

Stefania GIANONCELLI*

1. L'evoluzione del cinque per mille come strumento di finanziamento del Terzo settore

Con la locuzione “cinque per mille” ci si riferisce al meccanismo in base al quale è riconosciuta ai contribuenti IRPEF la possibilità di destinare una quota pari, appunto, al cinque per mille dell'imposta sul reddito dovuta in relazione ad una determinata annualità a talune finalità di utilità sociale ed interesse co-

mune, specificamente indicate dal legislatore. Secondo quanto chiarito dalla Consulta poco tempo dopo l'introduzione della relativa opzione, il suo esercizio da parte del contribuente determina una sorta di trasformazione del suddetto importo, che, incassato dall'Erario, viene trattenuto “non più a titolo di tributo erariale ma come somma che lo Stato medesimo è obbligato come mandatario necessario ex lege a corrispondere ai soggetti indicati dal contribuente stesso svolgenti attività ritenute meritevoli dall'ordinamento”¹.

* Ricercatrice confermata di Diritto tributario presso l'Università di Torino - Avvocato tributarista

1 In questi termini Corte Cost. 18.7.2007 n. 202. La precisazione è stata resa a fronte della questione di costituzionalità sollevata da alcune Regioni, secondo le quali l'istituzione dell'opzione per il cinque per mille avrebbe invece di fatto determinato la creazione di un fondo statale vincolato, alimentato da una quota del gettito IRPEF, e diretto a finanziare settori sui quali insiste la competenza delle Regioni, in sostanziale violazione del riparto costituzionalmente sancito.

L'istituzione dello strumento di cui si discorre risale alla Finanziaria per il 2006², nell'ambito della quale fu previsto che, a partire dal periodo di imposta 2005³, una quota pari al cinque per mille dell'IRPEF fosse destinata, in base alla scelta del contribuente, al sostegno: del volontariato oltretutto delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale iscritte nei pubblici registri, delle associazioni e fondazioni riconosciute operanti nei settori cosiddetti istituzionali⁴; della ricerca scientifica e dell'università; della ricerca sanitaria; delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente.

Nella norma si precisava che l'introduzione dell'opzione avveniva "a titolo iniziale e sperimentale"; essa è stata poi reiterata per tutte le annualità successive, attraverso previsioni *ad hoc*, e con alcune modifiche intervenute in particolare sul piano dei possibili destinatari della devoluzione. Nell'ultima versione vigente prima dell'approvazione del decreto delegato del

2017⁵, del quale si dirà diffusamente, nella normativa rilevante è stato reintrodotta, dopo essere stato precedentemente espunto, il riferimento al "volontariato", nonché quello al comune di residenza del contribuente, per le attività sociali dallo stesso svolte, e sono state incluse tra i possibili beneficiari altresì le **fondazioni nazionali di carattere culturale**⁶ e le **ASD riconosciute** dal CONI⁷, purché svolgano una rilevante attività di interesse sociale⁸.

In considerazione dell'avvicinarsi delle disposizioni che, anno per anno, hanno provveduto a rifinanziare il riconoscimento dell'opzione in capo ai contribuenti IRPEF, da più parti si era evidenziata l'esigenza di una stabilizzazione dell'istituto, al fine *in primis* di garantire maggiore certezza ai potenziali beneficiari della devoluzione; e da più parti si era altresì sottolineata l'opportunità di un intervento legislativo che garantisse maggiore trasparenza a tale forma di finanziamento pubblico⁹ del Terzo settore.

2 V. l'art. 1 co. 337 della L. 266/2005.

3 Come esplicitato dall'art. 31 co. 2 del DL 273/2005, conv. dalla L. 51/2006.

4 Si tratta, ex art. 10 del DLgs. 460/97, di: assistenza sociale, socio-sanitaria e sanitaria; beneficenza; istruzione e formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, della natura e dell'ambiente, della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale; cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale.

5 Il riferimento va all'art. 2 co. 4-*nonies* e ss. del DL 40/2010, conv. dalla L. 73/2010, richiamato dall'art. 1 co. 154 della L. 190/2014, ai fini della sua applicazione "relativamente all'esercizio finanziario 2015 e ai successivi, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi dell'annualità precedente".

6 Già menzionate dall'art. 1 co. 1234 della L. 296/2006, come integrata dall'art. 2 co. 4-*quindiesdecies* del DL 40/2010, conv. dalla L. 73/2010.

7 Già ammesse tra i potenziali beneficiari ai sensi dell'art. 20 co. 2 del DL 159/2007, conv. dalla L. 222/2007.

8 Tale condizione è invero individuata dall'art. 1 del DPCM 23.4.2010, mentre la disposizione contenuta nella fonte primaria, adottata in precedenza, rimanda all'art. 1 del DPCM 2.4.2009, che, in maniera maggiormente dettagliata, si riferisce alle associazioni nella cui organizzazione è presente il settore giovanile, affiliate agli enti di promozione sociale riconosciuti dal CONI, le quali svolgano "prevalentemente" attività di avviamento e formazione allo sport dei minori, degli ultrasessantenni, ovvero di soggetti svantaggiati in ragione delle proprie condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Può quindi concludersi che, attraverso il riferimento allo svolgimento di una "rilevante attività d'interesse sociale", il DPCM 23.4.2010 abbia, di fatto, individuato una locuzione riassuntiva delle indicazioni fornite dalla normativa secondaria precedente (espressamente menzionata).

9 Nessun dubbio circa tale natura; chiarissimo, sul punto, il Consiglio di Stato che, con parere decisorio n. 2627/2011, ha affermato: "Il meccanismo del cinque per mille non costituisce una liberalità del cittadino, ma deriva da una scelta dello Stato di consentire la destinazione di una parte delle sue spettanze ad enti che svolgono un ruolo sussidiario in materia di politiche sociali, mediante una possibile devoluzione in occasione della dichiarazione dei redditi". Nello stesso senso, più di recente, la Corte di Cassazione, nell'escludere la giurisdizione tributaria per le controversie in tema di diniego d'iscrizione nell'elenco dei possibili beneficiari dell'opzione, ha definito il cinque per mille quale "finanziamento pubblico di enti ritenuti meritevoli di sostegno economico" (così Cass. SS.UU. 23.10.2017 n. 24964, in *Banca Dati Eutekne*).

2. La trasparenza nell'utilizzo delle risorse

Alle istanze di cui sopra è stato dato seguito in prima battuta nel 2008: nell'ambito dell'art. 63-bis comma 3 del DL 112/2008 è stato infatti introdotto, in capo ai soggetti ammessi al riparto del cinque per mille IRPEF, **l'obbligo di redigere**, entro un anno dalla ricezione degli importi devoluti, **un rendiconto ad hoc, accompagnato da una relazione illustrativa**, volto a dare evidenza alla destinazione di tali somme, pena, in caso di inottemperanza, l'integrale recupero dei relativi importi¹⁰.

Ma è con la legge di stabilità per il 2015¹¹ che l'attenzione al tema della trasparenza è divenuta centrale ed il relativo profilo è stato notevolmente potenziato, attraverso l'utilizzo del web. All'interno di tale fonte, in effetti, è stata per la prima volta **prescritta la pubblicazione sul sito delle amministrazioni erogatrici dell'elenco dei beneficiari, degli importi erogati e dei rendiconti** che i destinatari sono tenuti a comunicare; a carico tanto di questi ultimi, quanto delle amministrazioni, è prevista, nel caso di violazione dei rispettivi obblighi, l'irrogazione della **sanzione amministrativa** prevista dagli artt. 46 e 47 del DLgs. 33/2013, pari nel minimo a 500 Euro e nel massimo a 10.000 Euro.

Per quanto attiene all'invocata stabilizzazione dell'opzione, il legislatore del 2014 ha autorizzato la spesa di 500 milioni di euro annui, a decorrere dall'esercizio 2015, al fine di consentire la liquidazione della quota del cinque per mille, garantendo così, attraverso la fissazione di un **finanziamento strutturale**, continuità nel tempo al meccanismo di cui si discorre.

3. La revisione della disciplina dell'opzione nel quadro della delega per la riforma del Terzo settore

Nel demandare all'esecutivo la riforma del Terzo settore, la necessità di completare altresì la rimodulazione della disciplina del cinque per mille non poteva non essere avvertita.

Tra i principi e i criteri direttivi indicati al legislatore delegato, cui è fra l'altro affidata la disciplina delle misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore, l'art. 9 comma 1 della L. 106/2016, include infatti il compimento della **"riforma strutturale"** dell'opzione. Quest'ultima è volta a garantire ai contribuenti IRPEF **la possibilità di devolvere il cinque per mille dell'imposta dovuta a favore degli enti facenti parte del Terzo settore**, così come individuato dall'art. 1 della medesima legge, ossia quale **"complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità solidaristiche, civiche e di utilità sociale"**, i quali **"promuovono e realizzano attività di interesse generale"**, secondo modalità che, nelle indicazioni del delegante, possono spaziare dall'azione volontaria e gratuita, alla mutualità, alla imprenditorialità.

Se ne desume che possono rientrare tra i beneficiari dell'opzione anche le **cooperative** e le **imprese sociali**, purché riconducibili al Terzo settore, **in quanto iscritte nel relativo Registro nazionale**. Tale circostanza può suscitare qualche perplessità, ove si consideri che tali soggetti hanno la possibilità di reperire risorse anche attraverso canali differenti, mentre spesso il micromecenatismo – specie se fiscalmente agevolato o veicolato – è la principale se non la sola fonte di approvvigiona-

10 Previsto, in particolare, nell'ambito del DPCM 3.4.2009.

11 Il riferimento va all'art. 1 co. 154 della L. 190/2014. L'attuazione delle previsioni al suo interno contenute, attraverso la definizione delle modalità di redazione del rendiconto, di eventuale recupero delle somme e di pubblicazione dei dati rilevanti è stata demandata ad un decreto non regolamentare, adottato con DPCM 7.7.2016, che ha di fatto integrato il DPCM 23.4.2010, già in vigore.

mento degli enti che svolgano la propria attività a titolo gratuito, e che, pertanto, sarebbe forse stato opportuno riservare loro tale forma di finanziamento.

La prescritta riforma strutturale si sostanzia – essenzialmente – lungo tre linee direttrici, concernenti:

- i criteri di accreditamento dei potenziali destinatari e i requisiti per accedere al beneficio, dei quali sono demandate al legislatore delegato la "razionalizzazione e revisione";
- le procedure per il calcolo e l'erogazione degli importi spettanti ai beneficiari dell'opzione, oggetto di semplificazione e accelerazione;
- l'utilizzo delle risorse devolute, in ordine al quale la massima trasparenza deve essere garantita, attraverso la previsione di obblighi di pubblicità debitamente sanzionati, ulteriori rispetto a quelli generalmente previsti per gli ETS.

Tali prescrizioni, da un lato, si pongono in oggettiva continuità con il processo intrapreso nel 2008; dall'altro, rendono evidente l'imprescindibile necessità di raccordo tra tale processo e quello concernente il settore di appartenenza dei soggetti che della relativa opzione potenzialmente beneficiano.

4. Il decreto delegato e l'individuazione dei potenziali destinatari della devoluzione

Alla delega del 2016 si è data attuazione, per quanto attiene all'opzione cinque per mille, con il **DLgs. 3.7.2017 n. 111**. Tra i potenziali destinatari della devoluzione, individuati dall'art. 3, confluiscono tanto gli **ETS**, indicati dalla delega, quanto

molti dei soggetti già annoverati dalla normativa vigente tra i possibili beneficiari.

Per quanto attiene ai primi, coerentemente con quanto previsto dall'art. 4 L. 106/2016¹², la possibilità che siano designati quali destinatari dell'attribuzione è condizionata alla loro iscrizione nel RUNTS, istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Per quel che concerne la seconda categoria, tenuto conto delle precisazioni fornite dalla normativa precedente¹³, vi rientrano:

1. gli **enti no profit** – tra cui università e istituti universitari, consorzi interuniversitari, istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica, enti e istituzioni di ricerca – statali e non, purché legalmente riconosciuti, la cui finalità principale sia **l'attività di ricerca scientifica**;
2. gli enti destinatari dei finanziamenti pubblici riservati alla **ricerca sanitaria**, gli enti pubblici posti sotto la vigilanza del Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche sociali e le associazioni e fondazioni no profit che, in collaborazione con i suddetti enti, svolgono **attività di ricerca traslazionale**;
3. i **Comuni**, cui i propri residenti possono devolvere il cinque per mille dell'IRPEF dovuta a sostegno delle **attività sociali** dagli stessi svolte;
4. le **ASD**, riconosciute a fini sportivi dal CONI, purché svolgano "**una rilevante attività di interesse sociale**", nel senso che si è in precedenza precisato;
5. il Ministero dei Beni e delle Attività culturali e del Turismo e le sue soprintendenze, o gli enti no profit con attività almeno quinquennale, che, per legge o per statuto, operino nell'am-

12 In forza di quanto previsto dalla lett. m) di tale disposizione, infatti, l'iscrizione al Registro è obbligatoria per gli enti che intendano avvalersi prevalentemente o stabilmente di finanziamenti pubblici e, comunque, delle agevolazioni previste dall'art. 9.

13 Si vedano, in particolare, gli artt. 3 ss. del DPCM 23.4.2010 ed il DPCM 28.7.2016.

bito della **tutela, promozione o valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.**

Con riferimento al descritto contesto normativo, possono formularsi alcune osservazioni.

Nella nuova disciplina del cinque per mille gli enti iscritti al RUNTS tengono luogo delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale e degli enti a struttura associativa o fondazionale, dotati di personalità giuridica ed attivi nei settori in precedenza definiti istituzionali. A seguito dell'entrata in funzione del Registro, in effetti, le prime scompariranno dall'ordinamento, e gli altri enti, attualmente sicuramente ascrivibili alla categoria metalegislativa del Terzo settore, saranno iscritti al RUNTS, o dovranno iscriversi per farne parte, adeguandosi ai requisiti a tal fine richiesti. Bene si coglie, quindi, la simmetria esistente tra la riforma del Terzo settore e quella dell'opzione in discorso; non a caso, sino all'anno successivo a quello di operatività del suddetto Registro, le ONLUS, le associazioni di promozione sociale e le altre persone giuridiche sopra menzionate continueranno ad essere annoverate tra i possibili beneficiari del cinque per mille IRPEF.

La medesima simmetria si coglie anche in una diversa prospettiva: tra gli enti potenziali destinatari della devoluzione ricompresi in quella che si è definita la seconda categoria individuata dal decreto del 2017, ve ne sono alcuni che, in considerazione della **natura privatistica e del settore in cui sono attivi**, ben potrebbero iscriversi nel RUNTS, adeguandosi naturalmente alle condizioni a tal fine imposte. In ragione della loro inclusione *ex lege* tra i possibili destinatari dell'opzione, invece, **essi possono continuare a godere di tale agevolazione a prescindere dall'iscrizione**, nonostante l'art. 4 della legge delega, in precedenza richiamato, sia chiaro nel vincolare l'accesso ai benefici concessi al Terzo settore all'inclusione del singolo ente nel Registro.

Paradigmatico, sotto questo profilo, è il caso delle **ASD**, per le quali, ai fini della possibilità di

beneficiare della devoluzione del cinque per mille, è irrilevante la relativa iscrizione, ma diviene scriminante, in concreto, lo svolgimento di una rilevante attività di interesse sociale, in termini di avviamento allo sport di categorie oggetto di particolare attenzione e tutela legislativa, in ragione della loro età o della loro condizione di svantaggio.

Tale circostanza conferma che, nella prospettiva legislativa, il nostro ordinamento non solo ben può offrire cittadinanza alle ASD e ad altri enti i quali, prima della riforma del 2016, erano comunemente ascritti alla categoria metalegislativa del Terzo settore, nonostante la loro mancata iscrizione al RUNTS, ma soprattutto conferma che al loro finanziamento ben può provvedersi attraverso l'impiego di risorse pubbliche, purché sia dimostrato il positivo impatto, dal punto di vista sociale, dell'attività esercitata.

Ora, un simile approccio può non essere del tutto condiviso, ma non può essere ignorato, ed anzi non può prescindere, nell'interpretare la nuova normativa. Può certo osservarsi che esso non contribuisce alla razionalizzazione avuta di mira dalla delega. Del resto, a conferma dell'oggettiva difficoltà che il legislatore incontra nel pervenire a un'individuazione stabile e omogenea dei possibili destinatari del cinque per mille – come di ogni altro intervento finanziato o cofinanziato da risorse pubbliche – appare significativo che, all'indomani dell'approvazione del DLgs. 111/2017, per il tramite di una disposizione *ad hoc*, applicabile a partire dall'anno in corso, il novero dei potenziali beneficiari sia stato ulteriormente esteso agli enti gestori delle aree protette di cui al DL 148/2017.

Nonostante il decorso del termine di 120 giorni dall'entrata in vigore del DLgs. 111/2017, ad oggi non è stato adottato il decreto cui è demandata la definizione delle modalità di accreditamento, nonché le modalità ed i termini per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'e-

elenco permanente degli enti iscritti e per quello annuale degli enti ammessi.

Con riferimento a tali profili, pertanto, **si ritiene continueranno ad applicarsi le disposizioni contenute nel DPCM 23.4.2010**, con le integrazioni allo stesso apportate nel 2016, per quanto riguarda i potenziali beneficiari **non tenuti all'iscrizione nel RUNTS**. Esse prevedono, in buona sostanza, l'inserimento negli elenchi tenuti, a seconda dei casi, dal MIUR – per quanto attiene alle università e agli enti di ricerca – dal Ministero della Salute – per quel che concerne gli enti impegnati nella ricerca traslazionale – dal Ministero dei Beni e delle Attività culturali e del Turismo – per quel che riguarda gli enti attivi nel settore della cultura – ovvero dall'Agenzia delle Entrate – per quanto attiene le ASD. I nominativi confluiscono quindi in un **unico elenco permanente pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate**, dal quale i singoli enti saranno eventualmente espunti al venir meno delle condizioni necessarie, ovvero qualora, in esito ai controlli esperiti in prima battuta dalle amministrazioni di riferimento, si riscontrino la non veridicità delle qualità autocertificate. L'iscrizione avviene *una tantum* e non necessita di essere reiterata.

Per quel che attiene alla prima categoria dei possibili destinatari, ossia gli **ETS** iscritti nel relativo Registro, può invece ipotizzarsi che **nessuna ulteriore formalità sarà necessaria per poter beneficiare della devoluzione**.

5. Il decreto delegato ed il riparto del cinque per mille devoluto

In ordine all'ulteriore aspetto oggetto della prescritta riforma, rappresentato dal riparto delle risorse e dall'erogazione del contributo, la mancata adozione, allo stato attuale, del decreto di cui sopra si rivela maggiormente foriera di problemi. L'art. 4 del decreto delegato, in effetti, de-

manda a tale provvedimento sia la fissazione di un importo minimo erogabile a ciascun destinatario dell'opzione, sia la definizione delle modalità di riparto *"delle scelte non espresse dai contribuenti"*. Tali due profili sono tra quelli con riguardo ai quali più è stata evidenziata dagli operatori del settore la necessità di un intervento. Da un lato, infatti, si è riscontrato che molti dei possibili destinatari non ricevono alcuna devoluzione, o ne ricevono di importi tali da non giustificare il costo della procedura; cosicché, limitando verso il basso gli importi concretamente erogabili, si disincentiverebbe l'accesso da parte di quegli enti che non siano in grado di beneficiarne. Dall'altro, la soluzione sino ad oggi adottata con riguardo alle opzioni non validamente espresse, consistente nella riattribuzione dei relativi importi in proporzione alle scelte correttamente operate, perviene sistematicamente ad avvantaggiare gli enti di grandi dimensioni e maggiore visibilità, a scapito degli altri, che potrebbero invece beneficiare di una ripartizione *"perequativa"*.

La sensibilità di tali profili, e in particolare del secondo di essi, è agevolmente intuibile. Non è quindi stata particolarmente opportuna, forse, la scelta di rinviare le relative determinazioni alla fonte secondaria. Peraltro, occorre dire, nessuno di tali aspetti è menzionato dalla L. 106/2016, che neppure concerne, nello specifico, il riparto; cosicché il rischio di eccesso di delega appare non improbabile, ciò che potrebbe avere rallentato, sino di fatto a bloccarlo, l'*iter* decisionale sul punto.

Un'ulteriore notazione sul tema del riparto si impone: la dicitura adottata dal legislatore delegato – *"scelte non espresse dai contribuenti"* – potrebbe dare luogo ad equivoci. Nell'ambito della regolamentazione sino ad oggi applicabile la questione del riparto si è posta per gli importi in ordine ai quali l'opzione fosse stata esercitata, ma il contribuente IRPEF avesse ommesso o errato l'indicazione del codice fiscale, ovvero

avesse individuato quale destinatario un ente non ammesso al beneficio¹⁴. Il riferimento contenuto nel DLgs. 111/2017 alle scelte "non espresse", anziché a quelle "non validamente espresse", potrebbe indurre a ritenere che il legislatore abbia inteso riferirsi ad una possibile destinazione dell'importo: una simile lettura si porrebbe tuttavia in contraddizione con la *ratio* sottostante all'opzione¹⁵, a tacere del fatto che essa darebbe luogo alle medesime criticità riscontrate con riguardo all'opzione per la destinazione dell'otto per mille.

Ai fini di una maggiore efficienza, il decreto delegato impone che l'erogazione del contributo ai beneficiari avvenga entro la chiusura del secondo esercizio finanziario successivo a quello di impegno; a tal fine, sarà individuato un termine entro il quale gli stessi destinatari dovranno comunicare i dati necessari per il pagamento, pena il venir meno del relativo diritto e la riassegnazione dell'importo. Sempre nell'ottica di una maggiore efficienza, ossia della accelerazione del riparto, è escluso che si tenga conto, a tali fini, delle opzioni espresse nelle dichiarazioni integrative.

6. Il decreto delegato e gli obblighi imposti ai beneficiari per il trasparente impiego delle risorse

Nessun rinvio a fonti secondarie è operato dal decreto delegato quanto agli obblighi gravanti sui beneficiari, che sono compiutamente disciplinati dalla medesima fonte, in sostanziale continuità con la normativa previgente. È infatti **conferma-**

to l'obbligo di rendicontazione circa la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite; il relativo documento deve essere redatto entro un anno dalla ricezione degli importi assegnati e trasmesso all'amministrazione erogatrice, unitamente ad una relazione illustrativa, entro i successivi trenta giorni.

La principale novità è rappresentata dall'**obbligo di pubblicazione** del medesimo rendiconto – anche – sul sito *web* del percipiente, entro i trenta giorni successivi al decorso del termine per la sua trasmissione all'amministrazione, che di tale pubblicazione deve essere notiziata entro i successivi sette giorni. Il comma 3 dell'art. 8 del DLgs. 111/2017 disciplina compiutamente le conseguenze derivanti da eventuali inadempimenti: lo stesso ente sarà diffidato dall'amministrazione erogatrice a provvedere entro il termine di trenta giorni, decorsi i quali si vedrà irrogare una **sanzione** amministrativa in misura pari al 25% del contributo percepito.

L'adempimento di tale ultimo obbligo di pubblicazione dovrebbe, in via di principio, assorbire quello imposto in via generale, a decorrere dal 2018, anche a tutte le associazioni, le fondazioni e le ONLUS che, intrattenendo rapporti economici con le pubbliche amministrazioni, sono tenute a pubblicare sui propri siti o portali digitali le informazioni relative a sovvenzioni, contributi e vantaggi economici di qualunque genere dalle stesse ricevuti¹⁶. Vi è da osservare, tuttavia, che il termine a tal fine imposto – il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di conseguimento del contributo – è destinato a perfezionarsi sistematicamente

14 V., da ultimo, l'art. 10 co. 2 del DPCM 23.4.2010.

15 Significative, sul punto, le parole della Consulta che, nell'ambito della già richiamata decisione del 2007, aveva affermato che in assenza di opzione la quota pari al cinque per mille dell'IRPEF dovuta dal singolo soggetto passivo "mantiene la sua originaria natura di entrata tributaria erariale e resta perciò destinata al complesso della spesa pubblica statale", ciò che si pone in latente contrasto con un'eventuale ripartizione dell'importo.

16 Tale obbligo è stato introdotto dall'art. 1 co. 125 ss. della L. 4.8.2017 n. 124.

prima di quello previsto in capo ai soli percettori delle risorse oggetto di devoluzione da parte dei contribuenti IRPEF – che, in ragione di quanto si è sopra riportato, in nessun caso può decorrere prima del 1° marzo di ciascun anno, e, verosimilmente, decorre successivamente a tale data. Sarebbe dunque opportuno, onde evitare incertezze ed inefficienze, che il legislatore intervenisse ad esonerare i beneficiari del cinque per mille dall'obbligo imposto in via generale a tutti i soggetti percettori di sovvenzioni pubbliche, anche tenuto conto della maggiore specificità che caratterizza gli adempimenti imposti ai primi.

Sul versante delle amministrazioni eroganti è confermato l'obbligo di pubblicare sul proprio sito web, entro 90 giorni dalla erogazione, gli elenchi dei beneficiari con l'indicazione del relativo importo; una volta ricevuta comunicazione dell'avvenuta pubblicazione del più volte richiamato rendiconto sul sito del beneficiario, nei trenta giorni successivi la stessa amministrazione dovrà pubblicare altresì il relativo *link* sul proprio sito. Nel caso in cui l'amministrazione non rispetti in tutto o in parte tali prescrizioni, si renderanno applicabili le sanzioni previste dagli artt. 46 e 47 del DLgs. n. 33/2013, già richiamate dalla legge di stabilità per il 2015 con riferimento alle ipotesi in cui l'erogante non provvedesse all'adempimento degli obblighi di pubblicazione già in allora previsti.

Da ultimo, occorre ricordare il **divieto imposto all'ente beneficiario di utilizzare le risorse percepite al fine di finanziarie campagne di sensibilizzazione volte ad ottenere la devoluzione del cinque per mille IRPEF.** La disposizione è verosimilmente ispirata dalla volontà di evitare un cortocircuito logico, scongiurando il rischio che l'ente si accaparrasse risorse da destinare al tentativo di accaparrarsene di ulteriori. La previsione pare tuttavia destinata ad applicarsi esclusivamente ad enti sostanzialmente privi di

risorse ulteriori rispetto a quelle ricevute grazie all'opzione, posto che gli altri ben potranno, grazie a queste ultime, finanziare spese istituzionali, spostando i fondi diversi a ciò originariamente destinati a favore delle "spese di pubblicità".

7. Conclusioni

L'opzione oggetto del presente contributo, come si auspica di aver chiarito, rappresenta uno strumento funzionale al finanziamento pubblico di attività ritenute meritorie, in considerazione del rilievo collettivo delle finalità perseguite, strutturato in maniera tale da coinvolgere i privati nella scelta circa l'allocazione delle relative risorse.

L'ultima riforma del cinque per mille, come si è cercato di illustrare, si inserisce armonicamente nel contesto di quella del Terzo settore, condividendone i principi ispiratori e le linee direttive, così come, si può osservare, i limiti. Anche la revisione della disciplina concernente l'opzione devolutiva accordata ai contribuenti IRPEF, in effetti, risente della latente tensione tra, da un lato, la volontà di razionalizzare la materia, e, dall'altro, l'esigenza di ottimizzare quanto più possibile la funzione incentivante attribuita alle norme di contenuto tributario previste dai decreti delegati.

Al perseguimento di entrambi gli obiettivi è senz'altro funzionale la previsione di specifici adempimenti in capo alle amministrazioni eroganti e ai destinatari dell'attribuzione, volti a garantire la massima trasparenza circa non solo l'assegnazione, ma soprattutto l'utilizzo, da parte degli enti beneficiari, delle risorse devolute, che deve dunque essere senz'altro salutata con favore.

Occorrerà invece che il futuro legislatore ritorni sulla questione afferente ai criteri di riparto delle risorse oggetto di opzione, in ordine alla quale, come si è detto, nessun intervento significa-

tivo è stato apportato: sono così rimaste insolte le due note criticità, piuttosto rilevanti e per molti aspetti antinomiche, afferenti l'una alla eccessiva parcellizzazione delle risorse devolute, e l'altra alla opportunità – non unanimemente condivisa – di introdurre dei meccanismi di perequazione nella loro distribuzione. La soluzione di tale questione, se e quando sarà individuata, molto potrà dire

sull'orientamento che si vorrà in futuro adottare in merito all'effettivo coinvolgimento dei privati nelle scelte di rilievo collettivo; in ultima analisi, molto potrà dire in merito alla effettiva volontà di dare concreta attuazione al principio, da tempo costituzionalizzato, di sussidiarietà in senso orizzontale, del quale quel concreto coinvolgimento costituisce senza dubbio un importante corollario.