

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Criteri per la verifica del divieto di indiretta distribuzione di utili***

di **Luca Caramaschi**

Pur se il dichiarato obiettivo della riforma (L. 106/2016) di **uniformare** la disciplina dei soggetti appartenenti al mondo del non profit non pare essersi realizzato in modo compiuto, almeno sull'interpretazione del principio cardine rappresentato dal **divieto di distribuzione**, anche **indiretta, di utili** derivanti dalla gestione dell'ente, il legislatore pare aver delineato elementi comuni applicabili anche ai soggetti che non faranno parte dei nuovi Enti del Terzo Settore (ETS).

Se è vero che acquisteranno la qualifica di enti del **Terzo settore** solo quelle organizzazioni che si iscriveranno nel costituendo **Registro** del Terzo settore, possedendone le caratteristiche, è altrettanto vero che alcuni principi fondamentali contenuti nel nuovo Codice del Terzo settore, recentemente approvato in via definitiva, si ritiene possano trovare applicazione anche per i soggetti "esclusi" (volontariamente o in quanto non ne possiedono le caratteristiche) dalla nuova disciplina. Uno di questi è proprio il **divieto di distribuzione** anche indiretta di utili.

Tale **principio** è presente nell'ordinamento fin dai tempi del D.Lgs. 460/1997; risale infatti a quel tempo la modifica apportata al testo unico delle imposte sui redditi che, mediante l'introduzione dell'attuale articolo 148, al comma 8, lettera a), prevede, per gli **enti non commerciali** di tipo associativo, il "*divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge*".

Da quel momento in poi sono diverse le discipline che lo hanno richiamato: facciamo riferimento, in particolare, alla disciplina che riguarda le associazioni (e società) **sportive dilettantistiche** le quali, specie del più ampio genere degli enti non commerciali di tipo associativo, devono rispettare, oltre alle previsioni di carattere generale, anche i dettami del [comma 18 dell'articolo 90 della L. 289/2002](#) che testualmente richiede negli statuti "*l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli, associati, anche in forme indirette*". Sul confronto tra le due disposizioni deve in proposito evidenziarsi che, come anche segnalato dallo **studio del Notariato n. 93/2004/T**, è possibile individuare alcune differenze sotto il profilo lessicale in quanto "*mentre l'articolo 148, comma 8 fa riferimento al **divieto di distribuzione** degli utili o avanzi di gestione, invece il comma 18, lettera d) dell'articolo 90 vieta la distribuzione dei proventi dell'attività*".

È in tale contesto che si inseriscono le recenti previsioni contenute nel **decreto legislativo** che introduce il nuovo **Codice del Terzo settore**, a norma dell'[articolo 1, comma 2, lettera b\), della legge delega 106/2016](#). È infatti con l'articolo 8, rubricato "**Destinazione del patrimonio ed**

**assenza di scopo di lucro**", che dopo aver previsto al comma 1 che *"Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale"*, si precisa nel successivo comma 2 che *"Ai fini di cui al comma 1, è vietata la **distribuzione, anche indiretta**, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo"*.

Se si considera che, né la disciplina degli enti non commerciali di tipo associativo recata dall'[articolo 148 del Tuir](#), né quella prevista per le realtà sportive dilettantistiche ([articolo 90 L. 289/2002](#)), risultano **abrogate** dai decreti attuativi della riforma, si comprende come tali diverse definizioni si presentano - per quanti ne risulteranno esclusi - come "alternative" a quelle previste per i nuovi soggetti che potranno definirsi "Enti del Terzo settore".

Che vi sia una **concorrenza** di discipline per i vari soggetti che a diverso titolo faranno parte del mondo del non profit lo testimoniano le disposizioni di **coordinamento** contenute nell'articolo 89 del decreto legislativo in commento il quale precisa che *"Agli enti del terzo settore .... non si applicano le seguenti disposizioni: a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli **148** e 149 del Tuir"*, confermandone in tal modo la permanenza in vigore.

Confrontiamo, quindi, le tre disposizioni normative che seppur con differenti formulazioni, interpretano il medesimo concetto di **divieto alla distribuzione, anche indiretta, degli utili**.

#### **Art. 148 comma 8 Tuir**

#### **Enti non commerciali (ENC)**