



**Dipartimento per le politiche sociali,  
del terzo settore e migratorie**

**Nota n. 9981 del 22/06/2026**

**Agli Uffici del RUNTS**

per il tramite della Commissione Politiche Sociali  
della Conferenza delle Regioni e delle Province  
autonome

E, p.c. Al Forum nazionale del Terzo settore

Al Csv-net

Al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti  
e degli esperti contabili

Alla segreteria del Consiglio nazionale del Terzo  
settore

LORO SEDI

**Oggetto: Articolo 50, comma 2, del Codice del Terzo settore. Linee Guida sulla devoluzione del patrimonio incrementale degli Enti del Terzo Settore.**

Come è noto, uno degli elementi caratterizzanti gli enti del Terzo settore è l'obbligo giuridico, previsto dall'articolo 9 del d.lgs. 3 luglio 2017, n.117 (Codice del Terzo settore), di devoluzione in caso di estinzione o scioglimento del patrimonio residuo a favore di altri enti del Terzo settore, il cui vincolo di destinazione è posto a garanzia dell'assenza del fine di lucro ed a tutela dell'interesse pubblico.

Una disciplina particolare è contenuta nell'articolo 50, comma 2, del Codice del Terzo settore, il quale stabilisce l'obbligo di devoluzione del patrimonio incrementale in caso di cancellazione dell'ente dal RUNTS (o volontariamente o a seguito di un provvedimento di cancellazione dal registro) e che continui però ad operare come ente di diritto civile.

A fronte delle predette previsioni, tale fattispecie trova la sua disciplina di dettaglio nell'articolo 25 (rubricato "La devoluzione del patrimonio") del D.M. n. 106/2020 sul funzionamento del RUNTS, come modificato dal D.M. n.2/2026.

In tale prospettiva, sulla base del confronto quotidiano tra questo Ministero e gli uffici in indirizzo, competenti ad adottare il parere obbligatorio sulla devoluzione del patrimonio degli enti del Terzo Settore iscritti al RUNTS, analogamente alla funzione già esercitata dalla scrivente Amministrazione con

riguardo delle devoluzioni del patrimonio nei confronti delle ONLUS iscritte alla relativa Anagrafe, nelle ipotesi di perdita della qualifica per qualsiasi causa, e degli enti non commerciali ai sensi dell'articolo 148 del TUIR, è emersa l'esigenza di disporre di un documento di prassi che possa fungere da guida applicativa e concreta da parte degli uffici del RUNTS, nell'ottica condivisa di assicurare, anche in tal modo, l'uniforme applicazione della normativa su tutto il territorio nazionale.

A tal fine, il Consiglio Nazionale del Terzo settore (CNTS), nella seduta del 4 aprile 2025, ha deliberato la costituzione di un gruppo di lavoro tecnico composto da rappresentanti di questo Ministero, delle Regioni, del Terzo settore, nonché del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Al termine di un'approfondita disamina delle fattispecie sopra richiamate da parte del gruppo di lavoro e del confronto sinergico tra le diverse realtà che i componenti hanno rappresentato, l'elaborazione del lavoro finale è stata illustrata nel corso della seduta del CNTS del 22 gennaio 2026 (a seguito dell'intesa sancita in sede di Conferenza Stato -Regioni del 29 dicembre 2025 sullo schema del già citato D.M. n. 2/2026) e viene con la presente nota diffusa come documento di prassi, al quale gli Uffici del RUNTS vorranno attenersi.

Si allega pertanto il documento recante "Linee Guida sulla devoluzione del patrimonio degli Enti del Terzo Settore" che, unitamente alla presente nota, sarà pubblicato sul sito ministeriale, alla pagina "Circolari e orientamenti ministeriali sul Codice e sugli Enti del Terzo Settore".

f.to Il CAPO DIPARTIMENTO  
Alessandro Lombardi

Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.Lgs. 7 marzo 2005 n. 82 "Codice dell'Amministrazione Digitale"

# Linee guida patrimonio devolutivo

## Inquadramento di riferimento

**L'articolo 9** - Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento del d.lgs n. 117 del 3 luglio 2017 (anche Codice del Terzo settore o CTS) dispone che: “[i]n caso di estinzione o scioglimento, il patrimonio residuo è devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio di cui all'articolo 45, comma 1, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore secondo le disposizioni statutarie o Decreto legislativo del 03/07/2017 n. 117 - dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale”.

Con specifico riferimento alla cancellazione, l'art. 23 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 106 del 15 settembre 2020 richiama i possibili presupposti di “uscita” dal Registro, esposti di seguito in *cluster* più ampi per consentire anche una migliore corrispondenza con quanto verrà detto in seguito in merito alla valutazione del patrimonio di devoluzione:

- cancellazione “volontaria” dal Runts per volontà espressa dall'ente. La cancellazione si realizza con una presentazione di istanza motivata da parte dell'ente che intende rinunciare alla qualifica di ETS;
- cancellazione “obbligata” dal Runts per mancanza dei requisiti ad operare come ente del Terzo settore (Ets). In coordinamento, quindi, con quanto disposto dall'art. 50 del CTS, il decreto ministeriale prevede che la cancellazione si verifichi a seguito di:
  - o acquisizione da parte dell'ufficio di provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria;
  - o accertamento d'ufficio, anche derivante da attività svolta da altre amministrazioni (per es., amministrazione finanziaria);
  - o inutile decorso del termine assegnato dall'Ufficio del Runts, con apposita diffida, per ottemperare agli obblighi di deposito degli atti, dei loro aggiornamenti e delle informazioni.
- estinzione. La cancellazione, verificatasi a seguito della manifestazione e “certificazione” di una causa di scioglimento con conseguente procedura, avviene nel momento in cui viene depositato il bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria nel caso in cui l'ente sia iscritto nel registro delle persone giuridiche.

Il già richiamato art. 50 Cancellazione e migrazione in altra sezione del CTS integra e completa le fattispecie possibili, con la disciplina del caso in cui un ente decida o sia costretto a uscire dal Runts continuando ad essere operativo. Nello specifico, viene previsto che: “1. *La cancellazione di un ente dal Registro unico nazionale avviene a seguito di istanza motivata da parte dell'ente del Terzo settore iscritto o di accertamento d'ufficio, anche a seguito di provvedimenti della competente autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi, dello scioglimento, cessazione, estinzione dell'ente ovvero della carenza dei requisiti necessari per la permanenza nel Registro unico nazionale del Terzo settore.*

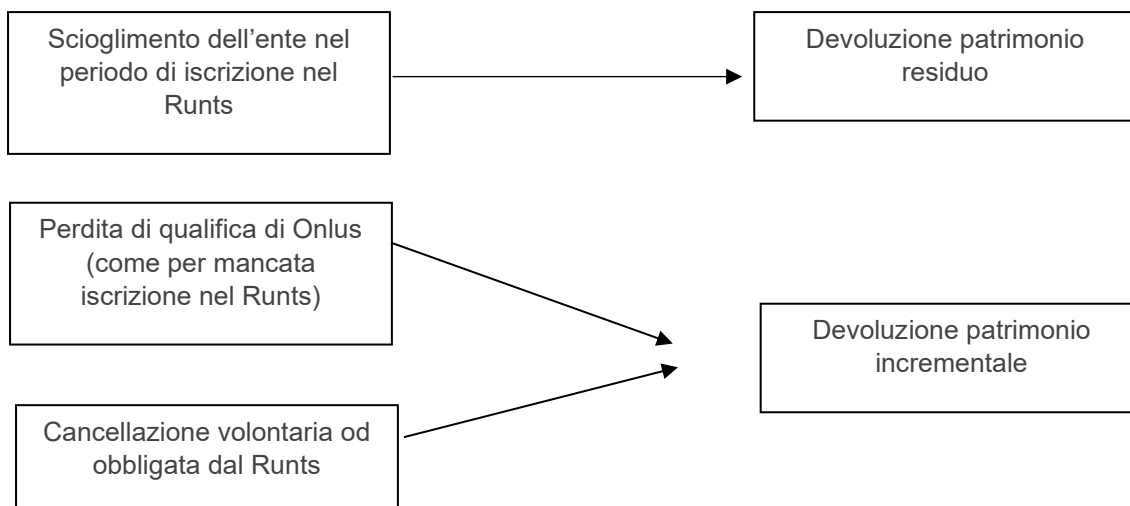
2. *L'ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del **codice civile** deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell'articolo 9, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”.*

Si ricorda che, seppur le linee guida siano riferite a tutte le possibili casistiche che comportano una cancellazione dal Runtts, la devoluzione del patrimonio può essere dovuta nei fatti, ad oggi, anche alla “mancata” presentazione di domanda di iscrizione entro il 31 marzo 2026 delle Onlus nel Runtts. A tale fine, si evidenzia che il novellato art. 101 del Codice del Terzo settore dispone al comma 8 anche che: “[l]a perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, comma 7, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La disposizione di cui al primo periodo si applica anche in caso di perdita della qualifica di ONLUS da parte dei trust dotati di tale qualifica nonché alle ONLUS che, a causa della direzione e del coordinamento o del controllo da parte dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 2, non possano assumere la qualifica di ente del Terzo settore ai sensi del medesimo articolo 4, a condizione che gli statuti delle ONLUS medesime prevedano espressamente lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di interesse generale di cui all'articolo 5, senza finalità di lucro, e che i beni siano destinati stabilmente allo svolgimento delle suddette attività. In caso di scioglimento per qualunque causa, ovvero di soppressione o modifica delle clausole statutarie riguardanti lo svolgimento di attività di interesse generale, l'assenza della finalità di lucro e la stabile destinazione dei beni, le ONLUS di cui al precedente periodo devolvono il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, sentito il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'articolo 148, comma 8, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

In sintesi, quindi, la cancellazione dal Runtts e la mancata iscrizione nel Registro degli enti iscritti all’anagrafe delle Onlus a seguito di venir meno di quest’ultima comporta la necessità di determinare il “patrimonio incrementale” determinato ai sensi delle Linee Guida per Le Onlus emanati dalla ex Agenzia per le Onlus. Lo scioglimento dell’ente implica di dover identificare il patrimonio da devolvere, composto dalla sommatoria degli elementi attivi e passivi costituenti lo stesso.

La seguente Figura schematizza le circostanze sopra delineate che comportano devoluzione parziale o integrale del patrimonio, anticipando alcune conclusioni sul patrimonio da devolvere che saranno meglio illustrate nei successivi paragrafi.

Figura – Casistiche che comportano devoluzione del patrimonio



In questo contesto, si deve rilevare che è stata riscontrata dagli Uffici una diffusa difficoltà a intercettare, anche per mancanza di specifiche tecniche, una prassi consolidata e di riferimento per la determinazione del patrimonio incrementale. Mentre, infatti, la determinazione del patrimonio che residua nell'ente a seguito di scioglimento rispecchia una "fotografia" delle attività e delle passività in possesso dell'ente alla predetta data di scioglimento, trovando nella stima degli elementi dell'ente un riferimento certo, la determinazione del patrimonio incrementale, seppure vi sia il precedente delle Onlus, che configura il naturale riferimento anche normativo dell'attuale pertinente disciplina degli ETS, presenta diversi punti da consolidare nella prassi tecnica ed operativa.

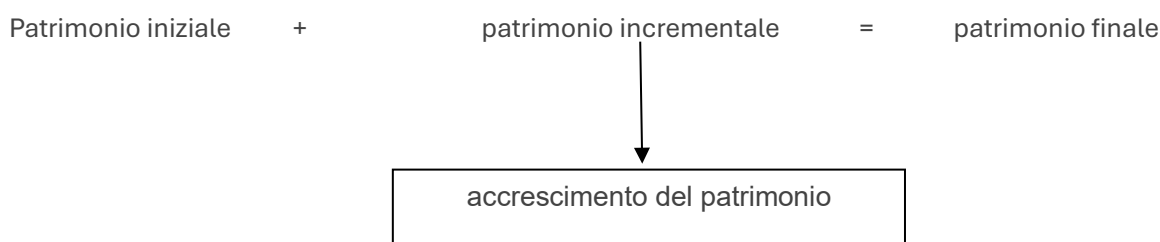
Stante, perciò, la carenza di disposizioni di prassi in materia, le presenti linee guida definiscono il processo da seguire per determinare il patrimonio incrementale.

## La determinazione della data e della consistenza del patrimonio iniziale

Considerato quanto definito nei paragrafi antecedenti, l'art. 25 del decreto n. 106 del 15 settembre 2020, come novellato, ribadisce che: *"fermo restando quanto previsto in caso di estinzione o scioglimento, ai sensi dell'articolo 9 del Codice, qualora l'ente intenda, dopo la cancellazione dal RUNTS, continuare ad operare, è tenuto a devolvere preventivamente il patrimonio ai sensi dell'articolo 50, comma 2, del Codice, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui è stato iscritto al RUNTS. Per gli enti di cui all'articolo 4, comma 3, del Codice, la devoluzione riguarda esclusivamente gli incrementi del patrimonio destinato, realizzati negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nel RUNTS"*.

Al fine di determinare il patrimonio incrementale, è opportuno determinare il patrimonio finale e il patrimonio iniziale, determinando il patrimonio incrementale come differenza tra tali predette misure. Resta, quindi, evidente che nel caso in cui il patrimonio incrementale sia pari a zero o inferiore a zero (in quanto il patrimonio finale è inferiore al patrimonio iniziale) non vi sarà nessuna risorsa da devolvere.

Figura - Riferimenti per la determinazione del patrimonio incrementale



La data del patrimonio iniziale coincide di norma per gli ETS con la data di iscrizione al Runts. Tuttavia, la nota del 8 agosto 2024 specifica che per gli enti del Terzo settore di diritto transitorio, quali gli enti trasmigrati nel registro ex articolo 54 del Codice del Terzo settore (ODV e APS) e per le Onlus iscritte tramite il procedimento di cui all'articolo 34 del D.M. n. 106/2020, *"laddove l'iscrizione al RUNTS sia avvenuta senza soluzione di continuità rispetto all'iscrizione ai previgenti registri (con la logica conseguenza che il passaggio al RUNTS non avrà determinato al momento dell'iscrizione un'ipotesi di*

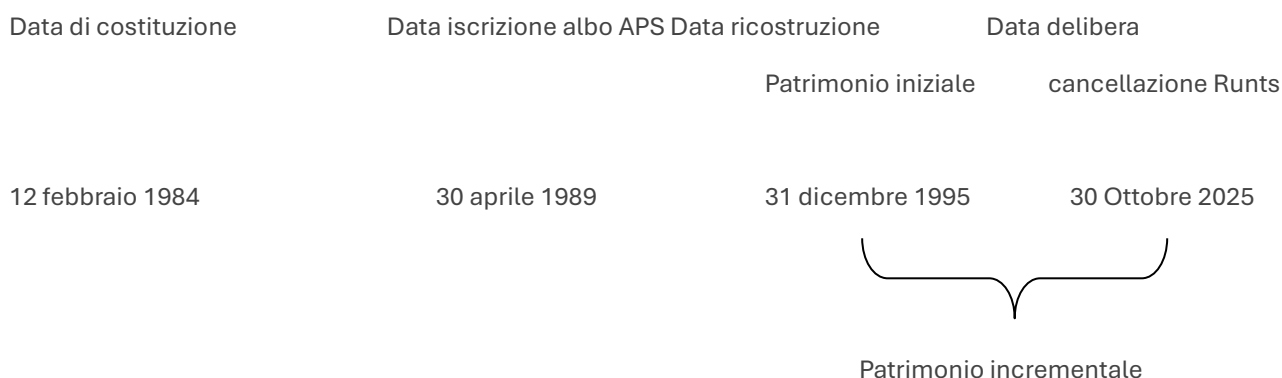
*scioglimento dell'ente e quindi di devoluzione del patrimonio), il patrimonio assoggettato all'obbligo di devoluzione comprenderà anche quello accumulato dall'ente in virtù della pregressa qualifica. Il termine iniziale di computo dell'eventuale incremento patrimoniale coinciderà pertanto con la data di iscrizione nei predetti registri”.*

La consistenza del patrimonio iniziale viene anzitutto documentata tramite i dati di bilancio approvati dall'organo preposto, eventualmente rettificati laddove questo si renda necessario, come specificato nei paragrafi successivi.

In prima analisi occorre, quindi, verificare se i dati possono essere rinvenuti dai bilanci pubblici, quali i bilanci depositati presso la Regione o la Prefettura, gli albi territoriali o il Runts, o approvati dagli organi deliberanti e presenti in sede.

Appare, in ogni caso difficoltoso, pensare che la comparazione tra patrimonio iniziale e patrimonio esistente al momento della perdita della qualifica possa essere sempre avviata partendo da bilanci “pubblici” o reperibili presso l'organizzazione. In particolare, occorre osservare che la ricostruzione del patrimonio iniziale potrebbe risultare difficoltosa sia per la mancanza di documentazione originaria sia per la presenza di una base contabile originaria che potrebbe aver seguito linee guida difformi rispetto a quelle adottate oggi dall'ETS per predisporre i bilanci in conformità con le disposizioni normative e ministeriali dedicate agli ETS.

Nel caso in cui non risultasse possibile reperire la documentazione concernente il patrimonio iniziale, per esempio perché l'acquisizione della qualifica è lontana nel tempo e il materiale è andato disperso, è reso possibile all'organizzazione ricostruire la situazione patrimoniale-finanziaria ricorrendo a una documentazione “certa”, quali la rendicontazione fornita a enti terzi per la concessione di contributi, gli estratti conti bancari, le visure catastali, e l'altra documentazione da cui si possa con attendibilità ricostruire il patrimonio dell'ente. Occorre in ogni caso, che tale documentazione possa ricostruire con attendibilità la misura del patrimonio complessivo esistente alla data iniziale. Laddove questo non sia possibile, la determinazione del patrimonio iniziale dovrà risalire alla data più lontana a cui è possibile risalire con attendibilità, facendo riferimento a una base documentale certa. Per esempio, se l'APS, costituitasi il 12 febbraio 1984 e iscritta nel registro locale delle associazioni di promozione sociale il 30 aprile 1989, risale nei propri libri sociali ai rendiconti economici-finanziari dal 1995 in avanti, il patrimonio iniziale sarà determinato con riferimento alla data di chiusura d'esercizio 1995. Assunto che la data in cui l'associazione delibera l'uscita dal Runts sia il 30 ottobre 2025, il patrimonio devolutivo sarà il patrimonio incrementale, dovuto all'iscrizione nel Registro, che è maturato tra il 31 dicembre 1995 e il 30 ottobre 2025 (si veda Figura che segue).



Si rileva che, come indicato dall'art. 25, co. 1-ter spetta a un revisore legale attestare, in sede di richiesta di parere di devoluzione, l'entità e la composizione del patrimonio dell'ente che richiede di uscire dal Runts con indicazione dell'eventuale ammontare non assoggettato a devoluzione.

Il responsabile legale dell'ente deve, in ogni caso, fornire dichiarazione di mancato reperimento del patrimonio iniziale nonché del motivo per cui non è stato possibile risalire a predetto patrimonio. Occorre, inoltre, che sia dichiarata la data di riferimento del patrimonio iniziale "surrogato" e quale sia la documentazione di supporto che lo può far considerare tale.

Il patrimonio iniziale deve essere, in aggiunta, determinato in modo tale che lo stesso possa essere comparabile, laddove possibile, con il patrimonio esistente alla data presunta di uscita dal Runts.

Nel caso in cui a un'APS che, per esempio, ha adottato precedentemente all'iscrizione nel Runts un sistema di rendicontazione per cassa fosse stato richiesto, a seguito dell'entrata nel Runts, di predisporre un bilancio per competenza economica di cui all'art. 13, co. 1 del Codice del Terzo settore, si renderebbe necessario integrare i dati del patrimonio iniziale per adeguarsi al sistema di competenza economica, anche attraverso sistemi di rendicontazione che siano capaci di determinare la composizione patrimoniale esistente al momento della stima del patrimonio iniziale attraverso la documentazione reperita. Rientrano in questo contesto, per esempio, la presenza di prospetti approvati dall'ente quale il prospetto della "Sezione B Situazione attività e passività al termine dell'anno" delle Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio dell'Agenzia per le Onlus. Non è, al contrario, ritenuto corretto convertire gli attuali dati determinati in una logica di competenza economica in termini di cassa (art. 13, co. 2 e 2-bis del Codice del Terzo settore) per uniformarsi ai relativi dati del patrimonio iniziale. La rendicontazione per cassa, infatti, non è ritenuta sufficiente, se non integrata, per poter dare conto dell'effettiva consistenza del patrimonio.

Spetta all'ente fornire la documentazione di supporto per la stima del patrimonio iniziale. Il revisore, laddove rilevi una discrasia tra valori contabili e valore degli elementi patrimoniali iniziali, desumibile dalla documentazione prodotta, deve intervenire sui dati di bilancio per poter ricostruire il patrimonio incrementale.

## La determinazione del patrimonio finale

Il patrimonio "finale" viene determinato partendo dalla base dei valori contabili di una situazione contabile quanto più prossima alla predetta data presunta di uscita dal Runts. La situazione contabile di riferimento non potrà, in ogni caso, essere antecedente a 120 giorni dalla data della pertinente delibera presa dall'organo assembleare, da depositare in ogni caso entro 30 giorni dalla stessa presso l'Ufficio del Runts ai sensi dell'art. 20 del dm n. 106 del 15 settembre 2020. Nello specifico, il novellato art. 25, co. 1-ter del dm n. 106 del 15 settembre 2020 dispone che debba essere allegato da parte dell'ETS unitamente alla richiesta di parere anche *"una situazione patrimoniale redatta con le modalità di cui all'articolo 13 comma 1 del Codice, riferita alla data in cui l'organo competente ha deliberato di richiedere la cancellazione dal RUNTS; l'ente è esonerato dalla produzione della situazione patrimoniale se la delibera sia stata assunta non oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario e il bilancio d'esercizio sia stato già depositato al RUNTS ai sensi dell'articolo 48, comma 3 del Codice"*.

Ai nostri fini, si deve rilevare che a partire dai bilanci d'esercizio 2021 le Onlus, in quanto "ETS temporanei" sono chiamate, infatti, ad adottare gli schemi ministeriali del 5 marzo 2020, mentre, con tutta probabilità, quando l'ente è divenuto Onlus avrà sicuramente adottato un'altra tipologia di schemi. In tale circostanza, occorrerà adattare gli schemi utilizzati precedentemente in modo da creare una comparabilità delle poste riscontrate.

Spetta all'ente fornire la documentazione di supporto per la stima del patrimonio finale (come di quello iniziale). Il revisore, laddove rilevi una discrasia tra valori contabili (determinati convenzionalmente in coerenza con il principio contabile OIC 35 ETS e con gli altri principi contabili) e valore effettivo degli elementi patrimoniali finali, deve intervenire sui dati di bilancio per poter ricostruire il patrimonio incrementale.

## La determinazione del patrimonio incrementale

Le situazioni patrimoniali desunte dai prospetti contabili, ed eventualmente rettificata, sono solo il punto di partenza, e non di approdo, per la determinazione del patrimonio marginale.

A questo riguardo, occorre distinguere le variazioni di valore che non risentono dell'acquisizione della qualifica di ETS, per poter eliminare le stesse dal conteggio del patrimonio incrementale.

### Esempi

Si riportano talune casistiche inerenti alle valutazioni che, se opportune, dovranno essere condotte per la determinazione del patrimonio incrementale in relazione all'iscrizione di un immobile.

*Acquisto/donazione avvenuta prima dell'assunzione della qualifica senza che in costanza di qualifica vi siano stati incrementi di valore.*

Il bene non concorre alla determinazione del patrimonio né iniziale né finale poiché non acquisito in costanza di qualifica. Il bene viene eliminato ai suoi valori contabili dal patrimonio iniziale e da quello finale.

*Acquisto/donazione avvenuta prima dell'assunzione della qualifica con incrementi di valore per interventi effettuati sul bene.*

Il bene non concorre alla determinazione del patrimonio iniziale mentre gli interventi effettuati, che ne hanno incrementato il valore, concorrono alla determinazione del patrimonio incrementale. Il bene viene eliminato ai suoi valori contabili dal patrimonio iniziale e da quello finale, fatta eccezione per l'incremento del valore del bene ai suoi valori contabili alla data di richiesta di parere.

*Acquisto/donazione avvenuta in costanza di qualifica senza che vi siano stati incrementi di valore.*

Il bene non presente nel bilancio iniziale concorre a determinare il valore incrementale al valore iscritto in sede di acquisto/donazione e presente nel bilancio finale.

*Acquisto/donazione avvenuta in costanza di qualifica con incrementi di valore per interventi effettuati.*

Il bene non presente nel bilancio iniziale concorre a determinare il valore incrementale al valore iscritto in sede di acquisto/donazione incrementato del costo per gli interventi effettuati. Il valore complessivo è presente nel bilancio finale.

*Acquisto/donazione avvenuta prima dell'assunzione della qualifica e vendita in costanza di qualifica senza che vi siano stati incrementi di valore.*

La vendita di un immobile presente in bilancio prima dell'assunzione della qualifica non concorre alla determinazione del patrimonio incrementale. Il maggior valore scaturente dalla vendita dovrà essere decurtato dal bilancio finale (analogo discorso in caso di minor valore di vendita rispetto al valore di iscrizione in bilancio che dovrà essere incrementato sul bilancio finale per la determinazione del patrimonio incrementale). Un ente che, ad esempio, aveva un immobile di proprietà prima dell'iscrizione nel registro che viene valorizzato a 100 nel patrimonio iniziale, e che vende il predetto immobile a 140 nel periodo di iscrizione nel Runtts, dovrà eliminare 100 dal patrimonio iniziale e 140 dal patrimonio finale (oppure direttamente 40 dal patrimonio finale).

*Acquisto/donazione avvenuta prima dell'assunzione della qualifica e vendita in costanza di qualifica con incrementi di valore a seguito di interventi effettuati sul bene.*

La vendita di un immobile presente in bilancio prima dell'assunzione della qualifica non concorre alla determinazione del patrimonio incrementale per il valore di acquisto mentre concorrono gli incrementi per i lavori effettuati. Il maggior valore scaturente dalla vendita dovrà avere un duplice trattamento: non considerato nel bilancio finale il valore di acquisto/donazione, fatti concorrere gli incrementi di valore per gli interventi effettuati.

*Acquisto/donazione avvenuta in costanza di qualifica con incrementi di valore per valutazioni al fair value*  
L'incremento del valore scaturente dalla differenza tra bilancio iniziale e bilancio finale non deve essere conteggiato perché l'incremento non è "reale".

I ragionamenti sopra indicati sono applicabili, con i dovuti accorgimenti, anche alle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli di debito, e altri strumenti finanziari).

La variazione delle rimanenze, così come degli altri elementi del circolante, al contrario costituiscono di base un incremento del patrimonio marginale in quanto connessi all'attività operativa, svolta appunto sotto forma di ETS.

Si ricorda solo sommariamente, infine, che il patrimonio configura un valore di sintesi identificativo della differenza tra attività e passività. Per questo motivo, il patrimonio incrementale può essere dato dagli incrementi dei valori delle attività così come dalle riduzioni di valore delle passività. Le passività difficilmente possono essere tenute fuori dal conteggio del calcolo, in quanto considerate non correlate all'essere ETS. Tuttavia, occorre, così come per le passività, verificare le singole circostanze. Potrebbe darsi, per esempio, che un ente avesse iscritto antecedentemente all'iscrizione nel Runts un fondo rischi che poi si è rivelato eccessivo o non congruo; la revisione della stima del fondo constatata o certifica una situazione già esistente antecedentemente all'iscrizione e, per tale motivo, le movimentazioni successive all'iscrizione dovrebbero essere sterilizzate nella determinazione del patrimonio incrementale. Stesso discorso per l'emersione di sopravvenienze passive (o attive) connesse a circostanze sorte antecedentemente all'acquisizione della qualifica.

Particolare è, poi, il tema degli errori contabili. Se si ravvede la presenza di errori contabili rilevanti nella misurazione del patrimonio, occorrerà intervenire sulla determinazione del patrimonio iniziale e finale per verificare che tale errore non fuorvii la misurazione del patrimonio incrementale.

Per agevolare il conteggio potrebbe essere utile compilare una tabella in cui evidenziare i valori patrimoniali e l'indicazione dei valori eventualmente rettificati di beni immobili e mobili, partecipazioni e diritti di brevetto.

2012				2025			
Attività		Passività		Attività		Passività	
Crediti vs soci	60	Fondi rischi e oneri	35	Crediti vs soci	95	Fondi rischi e oneri	60
Immobilizzazioni	310	Fondo TFR	20	Immobilizzazioni	840	Fondo TFR	45
Immateriali	30	Debiti	80	Immateriali	60	Debiti	345
Materiali	160			Materiali	550		
Finanziarie	120			Finanziarie	230		
Rimanenze	25			Rimanenze	45		
Cassa e disp.	20			Cassa e disp.	30		
Totale	415	Totale	135	Totale	1.010	Totale	450
PN iniziale	280			PN finale	560		

Il patrimonio incrementale dell'ente risulta originariamente pari alla differenza tra il patrimonio netto iniziale e il patrimonio netto finale

Primo livello di patrimonio netto incrementale	PN finale	560 –
	PN iniziale	<u>280</u> =
		280

Se nel patrimonio vi sono elementi patrimoniali che hanno cambiato di valore per fattori diversi dalla gestione aziendale, occorrerà apportare le dovute modifiche.

Per quanto detto, se nel nostro caso, abbiamo, per esempio, un immobile che era iscritto in bilancio (immobilizzazioni materiali) per 100 e oggi lo troviamo iscritto per 250 a seguito di rideterminazione al fair value in sede di prima redazione del bilancio con le norme ministeriali (OIC 35), tale elemento dovrà essere escluso dal calcolo. Stesso dicasi per le partecipazioni iscritte in bilancio a 90 ed oggi iscritte a 70. Gli elementi interessati dovranno essere eliminati dal conteggio. Il calcolo sarà, quindi, effettuato sulla base dei seguenti valori rettificati.

2012				2025			
Attività		Passività		Attività		Passività	
Crediti vs soci	60	Fondi rischi e oneri	35	Crediti vs soci	95	Fondi rischi e oneri	60
Immobilizzazioni	120	Fondo TFR	20	Immobilizzazioni	570	Fondo TFR	45
Immateriali	30	Debiti	280	Immateriali	60	Debiti	445
Materiali	<b>60</b>			Materiali	<b>350</b>		
Finanziarie	<b>30</b>			Finanziarie	<b>160</b>		
Rimanenze	25			Rimanenze	45		
Cassa e disp.	20			Cassa e disp.	40		
Totale	245	Totale	335	Totale	750	Totale	550
PN iniziale	80			PN finale	200		

Corretti i valori patrimoniali dell'ente interessato, occorre considerare il valore attuale degli elementi patrimoniali dell'ente per poter effettuare una comparazione dell'effettivo incremento del patrimonio. A tale fine, occorre rivalutare il patrimonio netto iniziale per attualizzare tale importo al valore corrente del calcolo.

ISTAT indica che (<https://rivaluta.istat.it/>) il patrimonio iniziale di 80 a dicembre 2012 “vale” oggi 98.

Il patrimonio incrementale è, quindi, pari a:

PN finale	200 –
PN iniziale rettificato	<u>98</u> =
	102

In ultimo, si deve rilevare che la richiesta di parere è obbligatoria anche laddove non vi sia niente da devolvere. Proprio perché è il calcolo della determinazione del patrimonio marginale che “chiarisce” che non vi è stato aumento di patrimonio nel periodo in cui l'ente ha mantenuto la qualifica.

## **“Uscita” dell’ente del Terzo settore dal Registro unico nazionale del Terzo settore**

L’ente che decide di cancellarsi dal Runts dovrà presentare istanza motivata all’Ufficio del registro competente, evidenziando le motivazioni che hanno portato l’ente a deliberare in tal senso, per esempio, per volontà dei soci di svolgere in prevalenza attività diverse da quelle di interesse generale, per acquisito controllo da parte di un’amministrazione pubblica di cui all’art. 1, comma 2, del d.lgs n. 165 del 30 marzo 2001, per trasformazione in società di capitale, etc. Non rientra ovviamente tra i casi di uscita dal registro la migrazione tra sezioni del Registro; per cui una Odv che opta per acquisire la qualifica di impresa sociale migra semplicemente tra sezioni senza fuoriuscire dal perimetro del Terzo settore (nonostante gli adempimenti e il riferimento normativo mutino).

Per quanto concerne il caso della cancellazione, l’art. 50 del CTS dispone al co. 2 che: “L’ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell’articolo 9, limitatamente all’incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”.

Particolarmente problematico potrebbe essere il calcolo della “convenienza” fiscale originata dall’iscrizione nel Runts che, per analogia con quanto previsto per la perdita di qualifica di Onlus, dovrebbe essere calcolata come elemento incrementale del patrimonio da devolvere. Anche in questo caso, il patrimonio incrementale potrebbe essere determinato sulla base del patrimonio differenziale al netto delle casistiche già evidenziate.

Vale la pena osservare che l’art. 91, comma 2 del CTS ha previsto che la devoluzione del patrimonio residuo effettuata in assenza o in difformità al parere dell’Ufficio del Runts comporta per i rappresentanti legali ed i componenti degli organi amministrativi degli ETS interessati una sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro.

## **La determinazione del patrimonio incrementale per gli enti che redigono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa**

Si ricorda che ad oggi l’art. 13, comma 2 e 2-*bis* consente agli ETS privi di personalità giuridica con proventi non superiori a 300.000,00 euro e agli ETS personificati con proventi non superiori a 60.000,00 euro di predisporre un rendiconto per cassa in luogo del bilancio “ordinario” di cui al comma 1.

La contabilità per cassa non è in grado di per sé di evidenziare un “patrimonio” in quanto non consente di rilevare gli elementi patrimoniali e, tranne cassa e banca, finanziari (si pensi per quest’ultimo caso ai crediti e ai debiti).

In questa prospettiva, si raccomanda agli ETS che hanno redatto il bilancio iniziale e redigono il bilancio d’esercizio nella forma del rendiconto per cassa di reperire una documentazione adeguata per ricostruire il patrimonio incrementale come già esaminato. In questo caso, è richiesto dall’art. 25-*quater* del dm n. 106 del 15 settembre 2020 di allegare alla richiesta di parere di devoluzione anche: “

- a) un rendiconto per cassa alla data della delibera, unitamente ad un elenco degli eventuali beni immobili e dei beni mobili inventariati, con l’indicazione del relativo valore o, in assenza di beni, una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell’articolo 47 del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445;

- b) per gli enti di cui all'articolo 13 comma 2, documentazione comprovante l'ammontare del patrimonio eventualmente non assoggettato alla devoluzione; per gli enti di cui all'articolo 13, comma 2-bis, una dichiarazione sostitutiva circa il suddetto ammontare, resa ai sensi dell'articolo 47 del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445”.

A tali elementi dovrebbero aggiungersi i crediti per l'attività, i debiti e le passività certe (come il Fondo TFR) per le passività.

Laddove non fosse possibile determinare come descritto il patrimonio incrementale con attendibilità, dovrebbero essere comparati la cassa e le disponibilità liquide esistenti alla data iniziale e a quella finale tenendo in considerazione gli elementi che possono aver inciso sulla loro consistenza, senza che le operazioni sottostanti siano riconducibili alla qualifica di ETS. Si prenda, per esempio, un ETS che ha patrimonio “liquido” iniziale pari a 630 e patrimonio conclusivo pari a 810. Senza tener conto dell'effettivo rivalutativo del patrimonio iniziale, si assuma che l'ente ha venduto nel periodo di iscrizione un immobile per 300. Tale immobile non compariva nel conteggio del patrimonio iniziale. È corretto, quindi, eliminare l'importo derivante dalla vendita anche dal conteggio del patrimonio finale. Ne consegue che l'ente non dovrà devolvere alcun importo, in quanto il patrimonio iniziale (630) risulta superiore rispetto al patrimonio finale riconteggiato ( $810-300=510$ ).

## Scioglimento dell'ETS con devoluzione del patrimonio residuo

Alcune organizzazioni iscritte, per lo più per trasmigrazione in verità, hanno nel frattempo cessato l'attività, così come altri enti hanno continuato la propria attività fuori dal Terzo settore. L'articolo 9 del d.lgs n. 117 del 3 luglio 2017 (anche Codice del Terzo settore o CTS) derubricato “Devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento” dispone che in caso di estinzione o scioglimento, il “patrimonio residuo” viene devoluto, previo parere positivo dell'Ufficio del Registro competente territorialmente, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri enti del Terzo settore (anche ETS) secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente<sup>1</sup>.

L'ETS formula la proposta secondo le disposizioni previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ossia anche per tramite di posta elettronica certificata.

Il parere, essenziale per poter procedere alla devoluzione, è rilasciato entro 30 giorni (dalla data di ricezione della richiesta. In assenza di rilascio del parere vige la regola del silenzio assenso.

La richiesta dell'ETS per lo scioglimento e la conseguente devoluzione del patrimonio dovrebbe (i) legittimare la richiesta e (ii) quantificare, descrivendo sinteticamente il patrimonio in devoluzione, al fine di poter mettere l'Ufficio del Registro competente nelle condizioni di poter esprimere un giudizio in merito.

La legittimazione della richiesta origina, anzitutto, dalla evidenza che siano stati seguiti i passaggi necessari per giungere allo scioglimento. Si ricorda al riguardo che l'articolo 21 del CTS dispone che tra le previsioni dell'atto costitutivo e/o dello statuto debbano esservi anche “le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione”.

---

<sup>1</sup> L'articolo 9 contempla anche la possibilità di devolvere il patrimonio alla “Fondazione Italia Sociale” che nel contempo è stata, però, sciolta.

In accordo con l'articolo 25 del CTS, la decisione di sciogliere un ETS origina dalla volontà ultima dell'assemblea (o di organo deputato nelle Fondazioni) di sciogliere l'ente<sup>2</sup>. Alla richiesta, quindi, dovrebbe essere allegato il verbale dell'assemblea (possibilmente anche dell'organo esecutivo che ha avanzato la proposta), così da poter avere una cognizione più ampia dell'accadimento e delle motivazioni.

Basti ai nostri fini ricordare che, in ogni caso, estinzione e cancellazione dal Runts, con conseguente devoluzione del patrimonio, richiedono una deliberazione da parte dell'organo assembleare (o di organo equivalente negli enti retti in forma fondativa) presa con quorum rafforzati in sede di assemblea straordinaria. Laddove lo statuto non preveda alcunché, valgono le disposizioni dell'art. 21 del Codice civile per il quale "Per deliberare lo scioglimento dell'associazione e la devoluzione del patrimonio occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati".

Si ritiene che nella delibera del verbale debba essere riportata, in aggiunta all'ultima situazione contabile assestata, anche un inventario degli elementi che sono oggetto di devoluzione con una loro valutazione "economica" e una sintetica descrizione. I valori dei beni inventariati potrebbero anche discostarsi dai valori contabili, stanti che questi ultimi risultano essere valori "convenzionali", in quanto determinati sulla base delle indicazioni relative alla tenuta dei conti e alla tecnica di redazione del bilancio, mentre la stima dei beni dovrebbe essere anche funzionale all'accettazione da parte dell'ente potenzialmente beneficiario dell'attività.

Poniamo, per esempio, che l'ETS Alfa voglia devolvere il proprio patrimonio all'ETS B e che nel proprio patrimonio siano inclusi un immobile e un'attività di ristorazione. Sarebbe importante per l'ETS B comprendere se l'immobile ha un valore (potrebbe, per esempio, anche non essere valorizzato in contabilità e in bilancio), così come avrebbe senso per sempre per l'ente beneficiario capire se l'immobile ha delle pendenze in corso o delle irregolarità da sanare.

La variante rispetto ai casi antecedenti esaminati consiste nella non "operatività" successiva alla devoluzione; in questo caso, infatti, l'ente non continua ad operare una volta cancellato dal registro. Occorre, quindi, determinare il "patrimonio complessivo" che si è determinato nella gestione dell'attività e non solo quello creato nel periodo di iscrizione nel Runts, ed eventualmente nei registri antecedenti, laddove questi siano in continuità.

Tale attività ricognitiva diviene più complessa, anche nel caso di scioglimento, qualora l'ente che si appresta a sciogliersi adotti, per quanto già considerato, una contabilità per cassa e rediga il bilancio nella forma del rendiconto per cassa.

---

<sup>2</sup> Si rileva che lo scioglimento dell'ente potrebbe avvenire anche d'ufficio nel caso in cui l'ufficio del registro ne ravveda la necessità (per es., per mancato funzionamento). A tale proposito, l'articolo 49 del CTS dispone che: "L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore accerta, anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio del registro unico nazionale presso il quale l'ente è iscritto affinché provveda ai sensi dell'articolo 11 e seguenti delle disposizioni di attuazione del codice civile".