



Client briefing

Maggio 2019

I circoli ricreativi aziendali dei lavoratori (CRAL) nella nuova disciplina del terzo settore

I circoli ricreativi aziendali dei lavoratori (CRAL) alla luce della disciplina ordinaria

1. Premessa

I Circoli Ricreativi Aziendali dei Lavoratori (CRAL) sono enti senza scopo di lucro, costituiti generalmente in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, i quali perseguono l'obiettivo di promuovere attività culturali, ricreative ed assistenziali nei confronti dei lavoratori di un'azienda e dei familiari di questi.

I CRAL che svolgono le attività di cui sopra ai sensi dell'art. 11, della L. n. 300 del 1970 (Statuto dei lavoratori) e che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali possono qualificarsi come enti non commerciali.

In ragione di tale circostanza, dal punto di vista fiscale sono riconducibili, ai fini delle Imposte sui redditi, alle disposizioni di cui agli artt. 143-149, del TUIR, mentre, ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, all'art. 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nell'ipotesi dell'eventuale carenza dei requisiti di non commercialità, i CRAL assumono al contrario la qualifica di Ente commerciale, con il conseguente trattamento fiscale ordinario sia da un punto di vista delle Imposte sui Redditi, sia da un punto di vista dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

SOMMARIO

1. Premessa 1
 2. Il codice del terzo settore – caratteristiche degli ETS e regime fiscale 2
 3. CRAL e APS 3
-

2. Il codice del terzo settore – caratteristiche degli ETS e regime fiscale

La normativa sul Terzo Settore, novellata a mano del D.Lgs. n. 117 del 2017, ha individuato le diverse tipologie di Enti che possono assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore, nonché le attività di interesse generale e le attività diverse che, sulla base di determinati requisiti, gli stessi possono svolgere.

Il Codice del Terzo Settore riconduce, tra gli altri, all'alveo degli Enti del Terzo Settore (ETS), le associazioni, riconosciute e non riconosciute, costituite *“per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi”* ed iscritte nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Il medesimo Codice, tuttavia, esclude dal novero degli ETS *“le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti”*.

Tra le attività di interesse generale espressamente elencate, il CTS ricomprende l'organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, nonché l'organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale o culturale.

Posto quanto sopra, il Codice del Terzo Settore, sulla base di specifici criteri (di commercialità ovvero di non commercialità) ai quali ricondurre *in primis* le modalità di svolgimento delle attività, alle quali a sua volta legare, sulla base dell'ulteriore criterio della prevalenza delle une sulle altre, l'individuazione della qualifica (commerciale o non commerciale) dell'Ente stesso, ha introdotto, con riferimento agli ETS, uno specifico regime fiscale di vantaggio.

In particolare, con riferimento all'ETS non commerciale, di seguito le previsioni fiscali più significative:

- decommercializzazione delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, del D. Lgs. n. 117 cit., ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione Europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, qualora svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto conto anche degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento;
- decommercializzazione delle attività indicate nel punto precedente, qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi;
- possibilità di optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa. L'opzione, da esercitarsi nella dichiarazione annuale dei redditi, ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata, fino a quando non è revocata e comunque per un triennio.

Per quanto riguarda, invece, l'ETS commerciale, ai fini delle Imposte sui Redditi si prevede, tra l'altro, quanto segue:

- le attività di interesse generale si considerano di natura commerciale quando non sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi;
- indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ETS assume fiscalmente la qualifica di Ente commerciale qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma di impresa non in conformità ai criteri di non commercialità esplicitati al paragrafo precedente, nonché le attività diverse, superano, nel medesimo periodo di imposta le entrate derivanti da attività non commerciali;
- si considerano in ogni caso attività di natura commerciale le cessioni di beni e le

prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

Sono inoltre previste agevolazioni, sia per gli ETS non commerciali che per gli ETS commerciali, ai fini delle imposte indirette e dei tributi locali. Così come, per entrambe le tipologie, vigono ulteriori obblighi e divieti, tra i quali:

- divieto di distribuzione, anche indiretta, degli utili e degli avanzi di gestione, nonché 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 altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo;
- devoluzione del patrimonio, in caso di estinzione o scioglimento, del patrimonio residuo, previo parere positivo dell'Ufficio regionale del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri Enti del Terzo Settore secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale;
- obblighi di trasparenza (atti, corrispondenza e comunicazioni al pubblico) a seguito dell'iscrizione dell'ETS al RUNTS.

3. CRAL e APS

Discorso a parte meritano le Associazioni di Promozione Sociale (APS) nell'ambito delle quali i CRAL vengono spesso ricondotti, per lo più dalla Dottrina, per quanto non in via automatica.

Il Codice del Terzo Settore, infatti, ha ridisegnato anche la disciplina civilistica e fiscale dedicata alle APS.

Precisamente, ai sensi della relativa disciplina così come novellata, le APS potranno essere tali solo se rispetteranno le condizioni ed i requisiti richiesti dalle disposizioni contenute nel Codice del Terzo Settore. In altri termini, all'indomani dell'istituzione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore – ad oggi non ancora istituito, *n.d.r.* – le APS potranno (continuare ad) esistere solo in quanto Enti del Terzo Settore.

Ai sensi dell'art. 35, comma 1, del CTS, le Associazioni di Promozione Sociale vengono definite quali *“Enti del Terzo Settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre Associazioni di Promozione Sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'art. 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati”*, laddove, al contrario, ai sensi del comma 2 della medesima disposizione, non possono assumere la qualifica di APS *“i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.”*.

Per quanto riguarda la disciplina fiscale complessiva riservata alle APS, la stessa è riconducibile a quella, precedentemente illustrata, relativa agli Enti del Terzo Settore (commerciali e non commerciali) genericamente considerati.

Tuttavia, l'art. 85 del CTS, contiene una specifica disciplina ai fini delle Imposte sui redditi, la quale si rivela ulteriormente di favore per le Associazioni in questione. Precisamente:

- è prevista la decommercializzazione delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti

composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo Settore ai sensi dell'art. 5, co. 1, lett. m);

- è altresì prevista la decommercializzazione delle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali;
- si considerano al contrario commerciali, e saranno di conseguenza assoggettabili all'aliquota del 24% le seguenti cessioni/prestazioni:
 - cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
 - somministrazioni di pasti;
 - erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
 - prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
 - prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
 - prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:
 - ✓ gestione di spacci aziendali e di mense
 - ✓ organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
 - ✓ gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
 - ✓ pubblicità commerciale
 - ✓ telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.
- è prevista l'esenzione per i redditi degli immobili destinati alle attività istituzionali;
- ai sensi del medesimo art. 85, comma 5, le quote e i contributi corrisposti alle APS, non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti di cui al D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60.

Posto quanto sopra, è utile segnalare che le APS - iscritte in quanto tali nell'apposito registro delle APS - esistenti alla data di entrata in vigore del Registro Unico del Terzo Settore (oggi non ancora istituito, *n.d.r.*), saranno oggetto di migrazione automatica in quest'ultimo, salvo successiva verifica, da parte degli organi all'uopo individuati, dei requisiti necessari ai fini della qualifica di APS

ETS, ovvero ai fini dei requisiti attualmente richiesti dal Codice del Terzo Settore ai fini del riconoscimento delle stesse quali Enti del Terzo Settore, pena la perdita della qualifica, con le relative conseguenze in termini di perdita delle corrispondenti agevolazioni fiscali, nonché, ancor prima, di obbligo di devoluzione del patrimonio.

Contatti



20122 MILANO

Galleria San Carlo, 6
Tel. +39 02 778061
Fax +39 02 76021816

00198 ROMA

Via Guido D'Arezzo, 18
Tel. +39 06 89262900
Fax +39 06 89262921

35137 PADOVA

Galleria dei Borromeo, 3
Tel. +39 049 0979500
Fax +39 049 0979521

30135 VENEZIA

Santa Croce, 251 - Palazzo Condulmer
Tel. +39 041 2440266
Fax +39 041 2448469

80539 MÜNCHEN

Ludwigstraße 10
Tel. +49 (0) 89 99016090
Fax +49 (0) 89 990160999

Disclaimer

Le informazioni contenute nel presente documento hanno carattere generale e non sono da considerarsi un esame esaustivo né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura legale-tributaria e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie descritte. Di conseguenza, il presente documento non costituisce un (né può essere altrimenti interpretato quale) parere legale, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza legale specifica.