

CRAL: forme giuridiche e implicazioni fiscali

di Raffaele Lomonaco

L'approfondimento

Oggetto

Ai circoli ricreativi aziendali è riconosciuta un'ampia discrezionalità nella scelta della forma giuridica da assumere e del conseguente regime fiscale agevolato. Tuttavia, tra le forme giuridiche risulta di dubbia applicabilità quella delle associazioni di promozione sociale.

Riferimenti

Legge 7 dicembre 2000, n. 383, art. 2
Legge 20 maggio 1970, n. 300, art. 11
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 148

I circoli ricreativi aziendali dei lavoratori (CRAL), promuovono attività culturali, ricreative ed assistenziali nei confronti dei lavoratori associati di un'azienda e, di norma, anche nei confronti dei loro familiari.

Possono nascere su iniziativa diretta dei lavoratori, anche se spesso la loro costituzione è stimolata dai sindacati o dalle stesse aziende da cui i lavoratori dipendono.

Normalmente le aziende, per lo svolgimento delle attività dei CRAL, consentono l'utilizzo dei locali di loro proprietà e con modalità diverse ed alterne forniscono mezzi, attrezzature, impianti e contributi economici continuativi o occasionali.

La gestione delle attività svolte dai CRAL è affidata ad organi amministrativi in cui la maggioranza dei membri è rappresentata dai lavoratori ed in cui spesso ne fanno parte anche rappresentanti delle aziende.

I rappresentati dei lavoratori sono generalmente eletti attraverso sistemi elettorali più o meno complessi, mentre i rappresentanti delle aziende vengono solitamente designati dalle aziende medesime.

Sebbene i CRAL, nella generalità dei casi, si configurino come enti senza scopo di lucro, l'assunzione di una struttura organizzativa come sopra descritta può far sorgere dubbi sulla applicabilità ad essi delle norme tributarie previste per gli enti non commerciali.

L'analisi che segue intende esaminare se i CRAL, organizzati nelle forme suddette, possano qualificarsi come enti non commerciali e usufruire della relativa normativa tributaria agevolata nonché esaminare se ad essi è applicabile la disciplina delle associazioni di promozione sociale.

Aspetti civilistici

Lo Statuto dei lavoratori¹ stabilisce la possibilità di promuovere nelle aziende attività culturali, ricreative ed assistenziali gestite da organismi formati a maggioranza da rappresentanti dei lavoratori.

La formulazione dell'articolo lascia spazio ad interpretazioni della definizione di organismo, potendosi questo intendere sia come organo amministrativo di un ente sia come soggetto giuridico.

Nel primo caso, si imporrebbe che le attività suddette siano gestite da enti nei cui organi amministrativi la maggioranza sia composta dai rappresentanti dei lavoratori; nella seconda accezione, il soggetto giuridico che gestisce tali attività culturali ricreative e assistenziali dovrebbe avere una compagine associativa formata a maggioranza dai rappresentanti dei lavoratori i quali verrebbero ad avere, in tal modo, la maggioranza nell'organo assembleare.

Raffaele Lomonaco Titolare della Cattedra di Economia Politica presso la Facoltà di Giurisprudenza della Pontificia Università Lateranense di Città del Vaticano. Dottore commercialista e Revisore contabile in Roma

Nota:

1 Art. 11 della legge 20 maggio 1970, n. 300.

La dottrina e la prassi prevalente pretendono per la prima soluzione ossia che la rappresentanza dei lavoratori debba essere prevalente nell'organo amministrativo ed ammettono la possibilità di una minoranza di una rappresentanza aziendale.

Per lo svolgimento delle attività previste dall'art. 11 della legge 20 maggio 1970, n. 300, la norma lascia ampia discrezionalità nella scelta della forma giuridica da assumere e nella tipologia degli associati e partecipanti che andrebbero a comporre l'assetto dell'ente.

Nella pratica si adotta, generalmente, la forma giuridica di associazione riconosciuta o non riconosciuta di cui agli artt. 14-38 C.c. la quale assume la denominazione di circolo ricreativo aziendale lavoratori.

Aspetti tributari

Sotto l'aspetto tributario i CRAL che svolgono le attività di cui all'art. 11 della legge 20 maggio 1970, n. 300 e che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, come disciplinato dall'art. 73, comma 4 del T.U.I.R.², possono qualificarsi enti non commerciali e pertanto applicare la normativa tributaria agevolativa di cui al D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460³.

Pertanto, qualora i CRAL si qualificano enti non commerciali, la normativa ad essi applicabile è disciplinata dagli artt. 143-149 del T.U.I.R. per quanto concerne le imposte sui redditi; mentre, per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, la normativa è disciplinata dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Enti di tipo associativo

L'art. 148 del T.U.I.R. necessita un'analisi specifica in quanto prevede, nei commi 3, 5 e 6⁴ un regime fiscale ulteriormente agevolativo per particolari attività che, nella generalità dei casi, vengono svolte anche dai CRAL.

Tale disciplina fiscale, maggiormente favorevole, è comunque condizionata al rispetto di particolari requisiti che l'art. 148 del T.U.I.R. elenca nel comma 8. Pertanto le disposizioni dei commi 3, 5 e 6 risultano applicabili alle associazioni interessate a condizione che esse si conformino a determinate clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti.

Nello specifico tali condizioni riguardano:

- a) il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione;
- b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe;
- c) la disciplina uniforme del rapporto associativo;
- d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto;
- e) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi;
- f) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo⁵.

Medesimi requisiti sono previsti per le agevolazioni ai fini dell'IVA⁶.

Associazioni di promozione sociale: riconoscimento della qualifica

La legge 7 dicembre 2000, n. 383 recante la disciplina delle associazioni di promozione sociale (APS) risulta di dubbia applicabilità ai circoli ricreativi aziendali dei lavoratori.

Essa riconosce la qualifica di associazioni di promozione sociale agli enti con finalità di carattere sociale, civile, culturale e di ricerca etica e spirituale costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati⁷ purché i medesimi prevedano determinati requisiti nell'atto costitutivo e nello statuto⁸.

Il riconoscimento della qualifica di APS avviene attraverso l'iscrizione dell'ente richiedente nel Registro Nazionale delle Associazioni di promozione sociale tenuto presso il Ministero del Lavoro⁹, oppure

Note:

2 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 4.

3 Tesi sostenuta anche dal Ministero delle Finanze, risoluzione 22 ottobre 1997 n. 210: «si precisa che le associazioni ricreative e culturali sono annoverate tra le associazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/72 e all'art. 87, primo comma, lett. c, del T.U.I.R. n. 917/86. Per la categoria degli enti non commerciali, a cui tali organismi sono riconducibili, resta fermo il principio secondo cui si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici», in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

4 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 148, comma 3, 5, 6.

5 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 148, comma 8.

6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 4, comma 4), secondo periodo e comma 6.

7 Legge 7 dicembre 2000, n. 383, art. 1, 2.

8 Legge 7 dicembre 2000, n. 383, art. 3.

9 Di cui all'art. 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

attraverso l'affiliazione ad una associazione di promozione sociale iscritta nel suddetto registro.

L'affiliazione di un ente ad una APS implica il diritto di automatica iscrizione in un registro degli affiliati tenuto presso il Ministero del Lavoro della Salute e delle Politiche sociali, con conseguente assunzione della qualificazione di associazione di promozione sociale.

L'art. 5 del D.M. 14 dicembre 2001, n. 471 - che regola l'iscrizione e la cancellazione delle associazioni a carattere nazionale nel Registro nazionale delle associazioni di promozione sociale - prevede che «il diritto di automatica iscrizione delle articolazioni territoriali e dei circoli affiliati alle associazioni nazionali, di cui all'articolo 7, comma 3, della legge, si attua attraverso la certificazione del Presidente nazionale attestante l'appartenenza dei suddetti soggetti all'associazione nazionale medesima e la conformità dei loro statuti ai requisiti di legge; alla certificazione è allegato l'elenco dei soggetti affiliati con l'indicazione dei loro legali rappresentanti».

Qualificazione dei CRAL in associazione di promozione sociale: dottrina e prassi a confronto

Secondo parte della dottrina, la struttura e le finalità dei CRAL sembrerebbero consone al dettato della legge 7 dicembre 2000, n. 383 e pertanto consentirebbero ai medesimi di qualificarsi come APS. Ciò nonostante, ad oggi, nel Registro Nazionale non risulta iscritto alcun CRAL ma solo una federazione di CRAL - denominata Federazione Italiana Tempo Libero (FITEL) - che consente ai propri affiliati di agevolarsi della normativa delle APS.

Si evidenzia, pertanto, che l'iscrizione nel Registro Nazionale delle Associazioni di Promozione Sociale dei CRAL non è indubbia, come sostiene la dottrina prevalente, ma al contrario è oggetto di valutazione da parte dell'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo.

La Direzione Generale per il volontariato

Secondo la posizione assunta della Direzione Generale per il volontariato, l'associazionismo e le for-

mazioni sociali del Ministero del Lavoro cui è affidata la tenuta del Registro Nazionale, i CRAL non rispetterebbero il requisito statutario richiesto dalla legge 7 dicembre 2000 n. 383, art. 3, punto f, relativo alle «norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative».

Nella prassi gli statuti dei CRAL, uniformandosi alle disposizioni dell'art. 11 della legge 20 maggio 1970, n. 300, prevedono, invero, negli organi amministrativi, una maggioranza della rappresentanza dei lavoratori nominati con sistemi elettivi ed una minoranza della rappresentanza aziendale designata dalle aziende cui i CRAL sono collegati.

Un'eccezione a tale posizione della Direzione Generale potrebbe ravvisarsi nella deroga¹⁰ che consentirebbe la qualificazione dei CRAL come APS e quindi il superamento della posizione del Ministero in virtù della particolare natura della legge istitutiva dei CRAL che stabilisce *ex legis* la presenza di una maggioranza della rappresentanza dei lavoratori all'interno dell'organo amministrativo.

Di conseguenza potrebbe essere accolta la prassi per cui una minoranza dell'organo amministrativo venga designata dalle aziende.

Tale eccezione è supportata anche da deroghe già presenti per gli enti non commerciali nel T.U.I.R. riferite al principio della disciplina uniforme del rapporto associativo e di eleggibilità libera degli organi amministrativi.

Il comma 9 dell'art. 148 del T.U.I.R. prevede, infatti, che le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del comma 8 dello stesso articolo - che si riferiscono rispettivamente al principio della disciplina uniforme del rapporto associativo e di eleggibilità libera degli organi amministrativi - non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali o di categoria¹¹.

Note:

¹⁰ Art. 3, lett. f, secondo periodo della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

¹¹ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 148, comma 9.

Clausole discriminatorie

Ulteriore condizione ostativa, avanzata dalla Direzione Generale all'iscrizione dei CRAL nei registri delle APS, deriva dalla presenza negli statuti di clausole che limitano ai soli dipendenti dell'azienda l'iscrizione di socio; fattispecie che configurerebbe una discriminazione alla tipologia di associati da ammettere ai suddetti circoli.

Tale posizione non è condivisibile in quanto il concetto di discriminazione consente diverse interpretazioni della modalità con cui essa possa concretizzarsi.

Si evidenzia che la generalità degli statuti degli enti associativi prevede sempre una valutazione dei requisiti del soggetto richiedente l'adesione da parte degli organi amministrativi, lasciando a quest'ultimi ampia discrezionalità in merito all'ammissione o meno dei richiedenti.

Inoltre, ad una attenta lettura dell'art. 2, comma 3 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, cui la Direzione fa riferimento per sostenere detta condizione ostativa, la discriminazione in questione sembrerebbe riferirsi non alla tipologia degli associati da ammettere ma alla modalità dell'ammissione.

Infine la Direzione Generale eccepisce all'iscrizione dei CRAL nel registro delle APS la mancanza del requisito dello svolgimento di attività di utilità sociale in favore di associati e di terzi¹².

Si fa presente invece che lo svolgimento di attività di utilità sociale da parte dei CRAL nei confronti dei propri associati si individua nella possibilità di mettere in condizione gli iscritti o i terzi - familiari dei soci - di partecipare ad attività culturali ricreative e sociali alle quali molti di essi non avrebbero accesso a causa di limitate condizioni economiche.

Solo attraverso contributi, strutture messe a disposizione dalle aziende e sconti sui servizi in virtù di convenzioni è possibile garantire alla maggior parte degli associati la partecipazione alle suddette attività.

Il problema aperto

Natura controversa dei CRAL

L'iscrizione dei CRAL nel Registro Nazionale delle Associazioni di Promozione Sociale non è indubbia, come sostiene la dottrina prevalente, ma al contrario è oggetto di valutazione da parte dell'Osservatorio Nazionale dell'Associazionismo.

La qualificazione dei CRAL come APS risulta quindi al momento controversa e la loro diretta iscrizione al Registro Nazionale è subordinata o ad una **possibile deroga** concessa dal Ministro del Lavoro o ad una **modifica legislativa** della legge 7 dicembre 2000, n. 383 o ad una pronuncia di un **organo giurisdizionale**.

Da quanto esposto la qualificazione dei CRAL in associazioni di promozione sociale risulta al momento controversa e la loro diretta iscrizione al Registro Nazionale è subordinata o ad una possibile deroga concessa dal Ministro del Lavoro o ad una modifica legislativa della legge 7 dicembre 2000, n. 383 o ad una pronuncia di un organo giurisdizionale.

Nota:

12 Di cui all'art. 2, comma 1 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.