

AREA TRIBUTARIA FISCALE

Prot. N. 436/DC.ab
Circ. 103-09

Ravenna, li 4/11/2009

▪ ALLE COOPERATIVE ADERENTI

LORO SEDI

OGGETTO: PRIMI CHIARIMENTI MINISTERIALI RELATIVI ALL'ARTICOLO 10 DELLA LEGGE N. 99/2009 (NORME IN MATERIA DI SOCIETA' COOPERATIVE)

Facendo seguito alla ns. precedente circolare n. 88-09 del 17/08/2009, si segnala che il Ministero dello Sviluppo Economico, con propria circolare n. 0115427 del 16-10.2009, ha fornito alcuni primi chiarimenti circa il contenuto e l'applicazione delle norme introdotte dall'art.10 L. n.99/2009.

CARATTERE COSTITUTIVO DELL'ISCRIZIONE ALL'ALBO

La circolare del Ministero precisa, innanzitutto, che l'aggiunta apportata all'articolo 2511 c.c. («Le cooperative sono società a capitale variabile con scopo mutualistico *iscritte presso l'albo delle società cooperative di cui all'articolo 2512, secondo comma, e all'articolo 223-sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice*») è intesa ad evidenziare il carattere costitutivo dell'iscrizione all'Albo, iscrizione che costituisce pertanto elemento essenziale ai fini della qualificazione mutualistica.

PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELLA SANZIONE DI BLOCCO SEMESTRALE DELLE ATTIVITÀ

Molto rilevante è la precisazione per cui l'omesso o ritardato inoltrato all'Albo della comunicazione annuale delle notizie di bilancio (che attualmente si effettua per il tramite del Registro delle Imprese mediante allegazione al bilancio del modello C17) , così come l'omessa o ritardata comunicazione concernente la perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, comportino l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività solo qualora la Cooperativa non ottemperi a tali obblighi né entro il 31 dicembre dell'anno successivo all'anno di esercizio né nell'ulteriore termine di trenta giorni dalla conseguente diffida emanata direttamente dal Ministero (struttura incaricata è la Divisione VII della Direzione Generale per le piccole e medie imprese e gli enti cooperativi).

Ricordiamo che:

- ai sensi dell'articolo 223sexiesdecies disp.trans. c.c., come novellato dalla L. n. 99/2009, le cooperative sono tenute «*a comunicare annualmente attraverso strumenti di comunicazione informatica le notizie di bilancio, anche ai fini della dimostrazione del possesso del requisito di cui all'articolo 2513 del codice, all'amministrazione presso la quale è tenuto l'albo.*
L'omessa comunicazione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove eventuali obbligazioni contrattuali».
- ai sensi dell'articolo 2545octies c.c., come novellato dalla L. n. 99/2009, in tutti i casi di perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, l'ente è tenuto «*a segnalare espressamente tale condizione attraverso gli strumenti di comunicazione informatica previsti dall'articolo 223sexiesdecies delle disposizioni per l'attuazione del presente codice.*

L'omessa o ritardata comunicazione della perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente è segnalata all'amministrazione finanziaria e comporta l'applicazione della sanzione amministrativa della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove eventuali obbligazioni contrattuali».

Quindi, ai soli fini dell'eventuale applicazione della sanzione interdittiva semestrale, la mancata effettuazione delle comunicazioni prescritte rileva qualora essa si protragga oltre il 31 dicembre dell'anno successivo all'anno di esercizio ed oltre il successivo ed ulteriore termine di 30 giorni intimato dall'Autorità di vigilanza per l'adempimento.

Sorge tuttavia un dubbio non di poco conto, legato alla possibilità che il Ministero abbia considerato esclusivamente le cooperative con esercizio coincidente con l'anno solare tralasciando invece di considerare le società con esercizio infrannuale.

Nell'ipotesi in cui l'esercizio si chiuda al 31 dicembre, *nulla quaestio* circa la disponibilità di un anno di tempo (il 31 dicembre successivo) per effettuare le comunicazioni obbligatorie senza incorrere nella diffida dell'Autorità e nella successiva ed eventuale applicazione della sanzione.

Quid però in caso di esercizio sociale sfasato rispetto all'anno solare? Le soluzioni prospettabili sono due:

- 1) interpretare il *dictum* ministeriale come regola riferita ad un periodo di tolleranza di 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio;
- 2) interpretare la prescrizione del Ministero come riferita, invece, sempre e comunque al 31 dicembre dell'anno successivo all'anno di esercizio, ciò che potrebbe comportare conseguenze inique.

Si faccia al riguardo l'esempio di una cooperativa con esercizio sociale che scade il 30 giugno di ogni anno: secondo la prima interpretazione il periodo di tolleranza arriverebbe al 30 giugno dell'anno successivo, concedendo agli amministratori un termine per gli adempimenti pari a quello delle cooperative con esercizio al 31 dicembre (12 mesi); applicando invece la seconda interpretazione, la cooperativa con esercizio infrannuale sarebbe tenuta ad adempiere entro il 31 dicembre, non del medesimo anno di chiusura di bilancio, bensì dell'anno successivo (*l'anno successivo all'anno di esercizio*, dice la norma): nel nostro esempio disporrebbe cioè di 18 mesi. Ancora più chiare appaiono le conseguenze inique cui la seconda interpretazione potrebbe condurre qualora si consideri il caso di una cooperativa che chiude l'esercizio al 31 gennaio, la quale, diversamente da quelle che chiudono al 31 dicembre, disporrebbe d'un periodo di tempo per le comunicazioni obbligatorie (ai fini della non applicazione della sanzione interdittiva) quasi doppio (23 mesi piuttosto che 12).

Per semplificare, si illustrano nelle tabelle seguenti due esempi concernenti i limiti temporali a seconda che si adotti la prima o la seconda delle interpretazioni su prospettate.

- 1) Interpretazione alla cui stregua, indipendentemente dal carattere annuale o infrannuale dell'esercizio, il periodo di tolleranza sarebbe sempre di 12 mesi decorrenti dal giorno di chiusura dell'esercizio stesso.

	Cooperativa con esercizio al 31/12/2009	Cooperativa con esercizio al 30/01/2010	Cooperativa con esercizio al 30/06/2010
<i>Assemblea di approvazione bilancio</i>	30/04/2010	30/05/2010	30/10/2010
<i>Termine per il deposito del bilancio presso il Registro Imprese (con allegato modello C17)</i>	30/05/2010	30/06/2010	30/11/2010
<i>Termine per evitare l'applicazione della sanzione interdittiva (salvo adeguamento entro 30 gg. alla diffida successivamente inviata dall'Autorità)</i>	31/12/2010	30/01/2011	30/06/2011
Periodo di tolleranza	12 mesi dalla chiusura d'esercizio	12 mesi dalla chiusura d'esercizio	12 mesi dalla chiusura d'esercizio

2) Interpretazione alla cui stregua il termine ultimo per evitare la diffida dell'Autorità e la conseguente eventuale sanzione interdittiva coinciderebbe, sempre e comunque, con il 31 dicembre dell'anno successivo all'anno di esercizio.

	Cooperativa con esercizio al 31/12/2009	Cooperativa con esercizio al 30/01/2010	Cooperativa con esercizio al 30/06/2010
<i>Assemblea di approvazione bilancio</i>	30/04/2010	30/05/2010	30/10/2010
<i>Termine per il deposito del bilancio presso il Registro Imprese (con allegato modello C17)</i>	30/05/2010	30/06/2010	30/11/2010
<i>Termine per evitare l'applicazione della sanzione interdittiva (salvo adeguamento entro 30 gg. alla diffida successivamente inviata dall'Autorità)</i>	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2011
Periodo di tolleranza	12 mesi dalla chiusura d'esercizio	23 mesi dalla chiusura d'esercizio	18 mesi dalla chiusura d'esercizio

La comparazione degli esiti cui si perverrebbe adottando la prima o la seconda interpretazione, come si vede, sono notevolmente differenti; evidente, in particolare, è la differenziazione iniqua che si verrebbe a creare in dipendenza d'un fatto, di per sé neutro, quale la data di chiusura dell'esercizio sociale.

Tali considerazioni, pur con i dubbi del caso e nella speranza di una prossima chiarificazione ministeriale, inducono a ritenere preferibile la prima interpretazione (regola dei 12 mesi), alla cui stregua onde non incorrere nella diffida dell'Autorità e conseguente eventuale applicazione della sanzione (in caso di inottemperanza ulteriore), gli Amministratori dispongano, indipendentemente dalla coincidenza con l'anno solare, di un periodo di 12 mesi dal giorno di chiusura dell'esercizio.

I termini indicati dal Ministero valgono esclusivamente con riguardo all'applicabilità della nuova sanzione di blocco semestrale delle attività.

E' da evidenziare con chiarezza che gli obblighi comunicativi oggetto dell'intervento ministeriale (notizie di bilancio ed eventuale comunicazione della perdita dello *status* di cooperativa a mutualità prevalente) debbono comunque essere assolti nel termine di 30 giorni dall'approvazione del bilancio, all'atto del deposito di quest'ultimo presso il Registro delle Imprese.

Restano infatti, e conseguentemente, impregiudicate le altre sanzioni a presidio del termine 'ordinario': considerato che, ad oggi, l'allegazione del modello C17 (che contiene le "notizie" prescritte dall'art.223*sexiesdecies* disp.trans. c.c.) è *conditio sine qua non* per il deposito del bilancio presso il Registro Imprese, è evidente che la mancata allegazione si tradurrebbe in mancato deposito del bilancio stesso nel termine di 30 giorni dall'approvazione, con applicabilità della sanzione amministrativa di cui all'art.2630 c.c. (omessa esecuzione di denunce, comunicazioni o depositi).

Restano altresì impregiudicati gli altri adempimenti connessi alla perdita della qualifica di cooperativa a mutualità prevalente, e ci si riferisce in primo luogo agli obblighi di redazione e notificazione del bilancio straordinario nei casi previsti dal novellato art.2545*octies* c.c., con le modalità e nei termini stabiliti a livello legislativo e regolamentare (si veda, al riguardo, la circolare 2.2009 di questo Servizio).

L'omissione o il ritardo nelle comunicazioni prescritte dagli articoli 223*sexiesdecies* disp.trans e 2545*octies* c.c. non comportano tuttavia, *in se*, la perdita delle agevolazioni fiscali, la quale consegue, esclusivamente, ai casi di perdita della prevalenza mutualistica (gestionale come statutaria) ovvero ai casi di mancata iscrizione all'Albo sin dall'inizio (Circolare M.A.P. n.1579682 del 6 dicembre 2004).

ATTIVITÀ DI VIGILANZA

La circolare ministeriale contiene anche alcune disposizioni riferite all'attività di revisione.

Dopo aver affermato i risvolti di maggior responsabilità in capo ai soggetti preposti all'attività di revisione/ispezione (connessi all'introduzione del comma 4bis all'art.1 del D.Lgs. n. 220/2002, alla cui stregua l'attività di vigilanza è esercitata *esclusivamente nell'interesse pubblico*), si prescrive che le diffide contengano l'avvertimento espresso, per il caso di inottemperanza, dell'applicabilità della nuova sanzione interdittiva di blocco semestrale delle attività (oltre che delle altre ulteriori sanzioni).

In attesa dell'aggiornamento della modulistica, è prescritto che i revisori, quando ne ricorrano gli estremi, integrino la diffida inserendovi il seguente periodo.

"Si ricorda che ai sensi dell'art. 5 bis del D.Lgs. n. 220/2002, così come integrato dalla legge n. 99/2009, agli enti cooperativi che senza giustificato motivo non ottemperano, entro il termine prescritto, anche parzialmente alla diffida impartita in sede di vigilanza, salva l'applicazione di ulteriori sanzioni, è irrogata la sanzione della sospensione semestrale di ogni attività dell'ente, intesa come divieto di assumere nuove obbligazioni contrattuali".

In caso di effettiva proposta di applicazione della nuova sanzione, essa dovrà conseguentemente essere contenuta nel verbale di revisione.

AREA TRIBUTARIA E FISCALE
(Rag. Davide Cesaretti)

IL DIRETTORE
(Dr. Andrea Pazzi)