

Srl con esercizio sociale avente termine fisso con data "mobile"

In ogni numero della rivista trattiamo una questione dibattuta a cui i nostri esperti forniscono una soluzione operativa. Una guida indispensabile per affrontare le problematiche applicative inerenti al diritto societario, con una finestra "aperta" sulle eventuali correlate implicazioni fiscali.

a cura della **Commissione di diritto societario**
dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano

coordinamento di **Enrico Holzmillier***

LA QUESTIONE

Alfa s.r.l. è controllata da una società americana. La casa madre Usa chiude il proprio esercizio sociale l'ultimo sabato di dicembre di ogni anno e chiede se anche la controllata italiana, che al momento chiude al 31 dicembre, si possa adeguare. Questo al fine di una uniformità contabile e organizzativa richiesta dalla casa madre.

La trattazione

La richiesta che, *prima facie*, può sembrare bizzarra per la maggior parte degli operatori italiani ha delle sue fondamenta logico-economiche e di semplificazione contabile. Generalmente viene naturale chiudere l'esercizio sociale il 31 dicembre o in altri periodi in funzione di determinate stagionalità operative (per esempio, società calcistiche).

Il codice civile italiano non vieta la possibilità di scegliere un termine di chiusura dell'esercizio "non coincidente" con l'anno solare, salvo che norme speciali non prevedano espressamente

in modo diverso con riferimento ad alcune categorie di società (per esempio, le imprese elettriche *ex* legge n. 191/1958). Resta ferma la regola però della "durata annuale" dell'esercizio sociale, inteso come periodo di gestione sociale, come previsto dall'art. 2364, comma 2, cod. civ., con la possibilità di deroga solo in casi e momenti particolari della vita sociale.

Il codice civile ammette un termine di chiusura dell'esercizio non coincidente con l'anno solare purché abbia durata annuale

* Presidente Commissione di Diritto societario Odcec Milano.

La "ratio" sottesa

La controllante Usa chiude il bilancio l'ultimo sabato di dicembre di ogni anno. Questo fa in modo che l'esercizio civilistico e "gestionale" (basato su "settimane", come si dirà appresso) coincidano tra loro. Nel caso di specie, la società a livello gestionale utilizza il metodo 4-4-5, metodo di controllo contabile a periodi (tipico delle imprese che vendono al dettaglio). Il metodo 4-4-5 divide un anno in quattro quarti. Ogni quarto ha tredici settimane che sono raggruppate in tre mesi, due dei quali di 4 settimane e un ultimo mese di cinque settimane^[1]. Ne consegue che si potranno avere esercizi sociali di 52 o 53 settimane per anno^[2]. Conseguentemente, come riporta peraltro illustre dottrina, in Usa l'esercizio fiscale può essere formato da 52 o 53 settimane^[3].

Da quanto suesposto si intuisce chiaramente che, ove vi siano società controllate in altre legislazioni che chiudono il bilancio in giorni (e quindi "quarti") diversi da quella della controllante, si avranno delle disparità che potrebbero essere anche di non scarsa rilevanza gestionale.

Specularmente, *ad adiuvandum*, si cita il caso della società Autogrill che nella relazione sulla gestione al bilancio 2009 commenta la fattispecie di una sua controllata residente in Usa che chiude l'esercizio il venerdì più prossimo al 31 dicembre^[4].

Cosa prevede il codice civile?

In via preliminare c'è da dire che il codice civile italiano non vieta espressamente esercizi sociali che abbiano come termine ultimo non una data "fissata" (31 dicembre) bensì un termine fissato anche avente data mobile (per esempio, ultimo sabato di dicembre), lasciando piena autonomia decisoria alle parti di stabilire quando chiudere l'esercizio.

Per adeguarsi alle richieste della controllante Usa la società italiana deve prevedere nello statuto il cambio del termine dell'esercizio

Più precisamente, in merito al concetto di esercizio, nel nostro codice civile non si rinviene una definizione specifica di esercizio sociale tantomeno della sua durata, che viene comunemente individuata dagli operatori in dodici mesi, soprattutto per analogia ad alcune norme del codice, quali:

- l'art. 2364 cod. civ., che al comma 2 prescrive l'annualità per l'assemblea ordinaria;
- l'art. 2217 cod. civ., che prescrive la redazione annuale del bilancio, inventario e conto economico.

L'esigenza dell'annualità degli esercizi è da intendere come il

(1) Nella pratica è possibile riscontrare anche altre varianti come il 4-5-4-; 5-4-4 ma il più usato è il 4-4-5.

(2) In una nota del 25 maggio 2010, si legge, a proposito di uno dei più grandi retailer inglese, Marks & Spencer: «Nelle 53 settimane terminate lo scorso aprile, Marks & Spencer ha realizzato profitti per 526,3 milioni di sterline, in rialzo del 3.6% rispetto ai 508 milioni dell'esercizio precedente (che copriva 52 settimane...)» (omissis). <http://www.fashionmagazine.it/news/pages/show.prl?params=keyword%3D%26all%3D%26type%3D%26laufzeit%3D&id=20249&currPage=1>

(3) R. Acierno, Agenzia Entrate - <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/schede-paese/articolo/scheda-paese-gli-stati-uni-damerica> - Negli Stati Uniti, l'esercizio fiscale può non coincidere con l'anno solare. Le società possono optare per l'adozione di un esercizio fiscale di 52-53 settimane, qualora siano soddisfatte delle previsioni di legge. Se l'esercizio fiscale non coincide con l'anno solare, le società debbono presentare la dichiarazione dei redditi entro il 15° giorno del terzo mese successivo alla chiusura dell'esercizio di competenza. Se vi è coincidenza con l'anno solare, la dichiarazione va presentata entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. In entrambi i casi, le suddette date possono essere prorogate di sei mesi se la società liquida in via anticipata le imposte calcolate sulla base di una stima dei ricavi presunti. Le imposte dovute debbono essere interamente liquidate all'atto di presentazione della dichiarazione dei redditi, ovvero attraverso il pagamento anticipato di quattro rate (15 aprile, 15 giugno, 15 settembre e 15 dicembre), il cui ammontare deve essere definito sulla base di una stima dell'onere fiscale fondata sulle imposte liquidate l'esercizio precedente.

(4) Autogrill S.p.a., relazione sulla gestione al bilancio 2009 - parlando della controllata HMSHost, a pag. 25: «il confronto con l'esercizio 2008 risente anche della sua maggior durata. Chiudendo il venerdì più prossimo al 31 dicembre, la durata dell'esercizio 2008 è risultata di 53 settimane, mentre quella dell'esercizio 2009 è risultata di 52. Analogamente il 4° trimestre 2008 è risultato composto da 17 settimane, rispetto alle 16 del 2009. Sono pertanto indicate anche le variazioni rispetto al periodo di confronto che si stima si sarebbero determinate qualora avesse avuto una durata omogenea al periodo considerato».

rispetto del regolare e ritmico succedersi degli esercizi e, quindi, della loro identità temporale, poiché è in funzione di tale periodicità che si sviluppa la vita societaria e discendono per legge gli effetti inerenti alle vicende patrimoniali e organizzative.

I riflessi sulla controllata italiana

Aderendo alle richieste della controllante americana, Alfa s.r.l. dovrà prevedere statutariamente il cambio del termine dell'esercizio a ogni ultimo sabato di dicembre, nonché stabilire, sempre nello statuto, che la durata dell'esercizio sia fissata in settimane (52 e a volte 53) e non in anni.

Nella pratica, generalmente gli esercizi avranno 52 settimane, ossia 364 giorni, con recupero ciclico del giorno mancante e di quello aggiunto agli anni bisestili, con la conseguenza che talvolta l'esercizio viene a prolungarsi di poco oltre l'anno, causando così esercizi di 53 settimane "interposti" tra quelli di 52 settimane^[5].

Per evitare complicazioni si consiglia, quindi, di recepire nello statuto queste "anomalie" dettagliandole pedissequamente, che peraltro sono di facile intuizione e intelligibilità da chiunque in qualunque parte del mondo (difatti il calendario è comune e riconosciuto a livello internazionale). Per esempio, si potrà precisare la durata per ogni esercizio a venire, fino al termine sociale previsto statutariamente.

Un caso analogo è stato già positivamente trattato dal giudice del registro di Torino che, nel 1997, aveva omologato uno statuto di una società italiana, anch'essa controllata da una società statunitense^[6]. Nel verbale di assemblea straordinaria si diceva: «si rende opportuno modificare la data di chiusura degli esercizi sociali stabilendo la durata dell'esercizio sociale in settimane e non in anni con precisazione del mese e del giorno come attualmente previsto dallo statuto. Tale esigenza è dettata soprattutto dal fatto che la società fa parte di un gruppo statunitense in cui l'intera organizzazione della produzione è articolata su base settimanale. Pertanto l'attuale previsione statutaria della durata annuale dell'esercizio fissata con indicazione del giorno e mese, anziché utilizzando il concetto di settimane, porta a sfasamenti nelle riconciliazioni della settimana finale dell'esercizio per quanto concerne soprattutto i finanziamenti infragruppo, il calcolo degli interessi e così via con la conseguenza di imprecisioni nei dati di fine anno da consolidare».

Cenni esegetici

La fattispecie di un esercizio più breve (ma anche più lungo^[7]) rispetto ai canonici dodici mesi ha interessato da sempre la dottrina e la giurisprudenza che ha raramente accettato esercizi di durata "non annuale" se non in casi eccezionali della vita sociale, come in caso di operazioni straordinarie; adesione a un gruppo che ha diversa periodicità; adesione al consolidato fiscale *ex art. 117 Tuir*; obblighi cogenti imposti da enti od organismi che determinino l'assunzione di una determinata periodicità eccetera. Il rischio di esercizi più brevi o infrannuali è essenzialmente legato all'impatto sulla distribuzione di utili, fattispecie questa ormai definitivamente accettata dalla dottrina riconoscendo una presunzione di definitività degli utili relativi a tali esercizi.

(5) Argomentando, per esempio, nel 2014 l'ultimo sabato è il 27 dicembre, nel 2015 è il 26 dicembre e nel 2016 invece è il 31 dicembre. Quindi, in queste due ultime annualità si avrà uno scarto di circa sei giorni, fattispecie questa che porterà alla generazione della settimana aggiuntiva creando problemi di omogeneità in termini comparativi. Tale disomogeneità si avrà anche in altri esercizi, quali il 2021-2022; 2027- 2028.

(6) *Amplius*, Giurisprudenza It., 1998, 2, nota in tema di bilancio consolidato Trib. Torino 26 settembre 1997.

(7) Su tutte si ricorda la massima n. 116 del Consiglio nNotarile di Milano, che ha ufficializzato la durata del primo esercizio dalla costituzione per un massimo di 15 mesi.

CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA E REDAZIONE DELL'INVENTARIO**Art. 2364 cod. civ. - Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza**1) *(omissis)*

2) L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno **una volta l'anno**, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'art. 2428 le ragioni della dilazione.

Art. 2217 cod. civ. - Redazione dell'inventario

L'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e **successivamente ogni anno**, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima *(omissis)*.

Esercizio chiuso l'ultimo sabato dell'anno: adempimenti pratici**Modelli dichiarativi da adottare**

Nel 2011 coincidendo (caso vuole) l'ultimo sabato di dicembre col giorno 31, non si avranno anomalie da giustificare ai fini dichiarativi, dovendosi applicare la disciplina classica delle dichiarazioni per società con esercizio coincidente con l'anno solare.

A partire dal 2012, poiché gli esercizi sociali non saranno coincidenti con il 31 dicembre, si applicheranno le disposizioni per gli esercizi non coincidenti con l'esercizio solare, tipiche delle società che chiudono anteriormente al 31 dicembre⁽⁸⁾. Difatti non si potrà presentare la dichiarazione unificata e si adotteranno i seguenti modelli:

- Ires: modello Unico 2012, approvato nel 2012. Qualora tale modello non consenta l'indicazione di taluni dati necessari per la dichiarazione, richiedi invece nei modelli approvati nel 2013, tali dati dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate;
- Iva: va presentata utilizzando il modello Iva 2013, relativamente all'anno d'imposta 2012;
- 770: la dichiarazione dei sostituti di imposta va presentata utilizzando il modello 770/2013 relativo all'anno d'imposta 2012;
- Irap: anch'essa in forma autonoma.

Adempimenti presso la Cciaa

Nel modello S2 di denuncia della modifica statutaria non si troverà la possibilità di indicare una data di scadenza "variabile" nei campi dedicati all'indicazione della "scadenza degli esercizi successivi al primo", ma si dovrà integrare l'informazione compilando il quadro "note". All'atto della presentazione dei Bilanci, in merito all'esposizione del bilancio in formato XBRL, non vi sono problemi in quanto andrà inserita di volta in volta l'esatta data di chiusura dell'esercizio.

In conclusione

Nel presente elaborato si è data un'interpretazione a un caso apparentemente infrequente ma che comunque interessa diversi soggetti "di nicchia" che hanno rapporti economici con imprese di derivazione americana-anglosassone, con l'obiettivo di aiutare gli operatori a districarsi in adempimenti pratici.

*di Angelo Salonna,
Componente della Commissione di Diritto societario Odcec Milano*

(8) Per un approfondimento, cfr. la Ris. Ag. Entrate 17 marzo 2009, 66/E.

?

F.A.Q. - le risposte alle domande più ricorrenti

R

Può aversi un bilancio che chiude l'ultimo sabato di ogni anno?

Il codice civile non obbliga a chiudere l'esercizio a una data prestabilita e fissata lasciando ampia autonomia alle parti, nel rispetto comunque dell'annualità (ovvero periodicità costante) di ogni esercizio, tranne che in casi eccezionali. Si deve quindi ritenere che il termine comunque fisso possa identificare una data di calendario "mobile".

Quando si può derogare dall'annualità degli esercizi sociali?

Viene comunemente accettata la deroga all'annualità dell'esercizio in caso di start up o in momenti particolari della vita sociale (per esempio, operazioni straordinarie) o in caso di altre motivazioni conclamate (per esempio, adesione al bilancio consolidato). Resta sempre il controllo del giudice del registro su ogni diversa disposizione.

Come si fa a indicare nella modulistica della Cciaa che il bilancio chiude l'ultimo sabato di ogni anno?

Viene consigliato di indicare nelle "note" del modello S2 la fattispecie che il bilancio chiude l'ultimo sabato di ogni anno.

Quale modulistica adottare per presentare le dichiarazioni?

Si adatterà la modulistica che si utilizza per le dichiarazioni degli anni non coincidenti con l'anno solare.

I MANUALI DI GUIDA AL DIRITTO**TRASFORMAZIONE, FUSIONE, CONFERIMENTO, SCISSIONE E LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETÀ**

M. Confalonieri

Pagg. 784 + CD-Rom – € 70,00

NUOVA EDIZIONE

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo www.librerie.ilsolo24ore.comGRUPPO **24** ORE