

SOCIETÀ DI PERSONE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA: RILEVANZA DEGLI OBBLIGHI CIVILISTICI.

di **Debora Pompilio**

Sommario: 1. Premessa. – 2. La diversità di *ratio* tra la normativa civile e la normativa fiscale. – 3. Omessa tenuta delle scritture contabili civili e responsabilità dell'amministrazione verso la società e verso i soci. – 4. Omessa tenuta delle scritture contabili civili e fallimento. – 5. Cenni conclusivi.

1. Premessa.

La scelta di esercitare un'attività imprenditoriale non può prescindere da una valutazione sulla forma giuridica da adottare poiché è dalla stessa che dipendono l'assetto organizzativo, amministrativo, contabile e fiscale dell'impresa.

Chi decide di “fare l'imprenditore” in forma non individuale, specie nell'attuale contesto socio-economico, trova, molto spesso, più conveniente costituire una società di persone in considerazione di molteplici fattori: i minor costi di avvio e di gestione, la maggior snellezza e semplicità operativa, la maggior facilità di limitare l'accesso a soci estranei (in base al principio dell'*intuitus personae*)¹ e, soprattutto, le agevolazioni fiscali di cui le stesse godono.

Ci si riferisce, in tal senso, alla tassazione dei redditi societari secondo il principio della trasparenza² (peraltro applicabile, su opzione, anche alla società di capitali interamente partecipate da altre società di capitali e alle s.r.l. a ristretta base proprietaria i cui soci siano esclusivamente persone fisiche)³ e alla possibilità di fruire delle semplificazioni contabili fiscali (regime della c.d. contabilità semplificata).

Ed invero, l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973⁴ consente alle imprese individuali, anche familiari o coniugali e alle società di persone e assimilate che nell'anno precedente a quello

¹ Le società di persone, come noto, si caratterizzano per il rilievo centrale della persona del socio nella gestione delle principali dinamiche societarie; il contratto di società, pertanto, si presenta come un contratto stipulato *intuitus personae* in base al quale sono l'identità e le qualità personali di ciascun contraente a determinare il consenso degli altri contraenti.

² Il regime di tassazione per trasparenza per le società di persone è previsto dall'art. 5 del TUIR.

³ La tassazione per trasparenza è il regime naturale di imposizione delle società di persone e consiste nell'imputazione del reddito prodotto dalla società direttamente in capo ai soci e a prescindere dalla effettiva distribuzione degli utili. La legge delega di riforma del sistema fiscale (L. 80/2003, art. 4, comma 1, lettera h) ha esteso tale istituto alle società di capitali, prevedendolo come opzionale rispetto alla tassazione ordinaria. La disciplina è applicabile, in forza dell'art. 115 del TUIR, alle società di capitale interamente partecipate da altre società di capitale residenti con percentuali di partecipazione agli utili e di diritti di voto in assemblea comprese tra il 10% e il 50% (sono ammessi anche i soci non residenti purché nei loro confronti non vi sia l'obbligo di effettuare ritenute alla fonte sugli utili distribuiti) e, ex art. 116 del TUIR, alle società a responsabilità limitata con ricavi non superiori alla soglia prevista per gli studi di settore e con massimo 10 soci persone fisiche (20 nel caso di cooperative).

⁴ L'articolo in questione è stato più volte modificato nel corso degli anni e deve la sua formulazione attuale all'art. 7, comma 2, lettera m), D.L. 13 maggio 2011, n. 70, che ha previsto l'aumento dei limiti dei ricavi per

in corso non abbiano ottenuto ricavi superiori a determinate soglie limite (di € 400.000 per le prestazioni di servizi e € 700.000 per tutte le altre attività) di tenere e conservare i soli registri contabili rilevanti ai fini dell'IVA (registro delle fatture emesse, degli acquisti e dei corrispettivi) da integrare con le operazioni non rilevanti ai fini IVA ma comunque rilevanti per la determinazione del reddito d'impresa⁵.

Trattasi di un'opzione⁶ prevista dalla normativa fiscale che, *prima facie*, sembrerebbe comportare un notevole risparmio di costi amministrativo – gestionali per la tenuta della contabilità delle c.d. imprese minori poiché, ai fini fiscali, le stesse sono tenute solo all'annotazione dei costi e dei ricavi e non anche alla presentazione del bilancio o alla rilevazione in partita doppia delle movimentazioni giornaliere, come invece accade in regime di contabilità ordinaria⁷.

Se quindi nel regime di contabilità semplificata gli obblighi contabili fiscali delle società risultano alleggeriti, lo stesso non può dirsi per gli adempimenti contabili che attengono alla sfera civile e che, a prescindere dal regime fiscale in essere, si concretizzano, innanzitutto, nella tenuta del libro giornale e del libro degli inventari.

E' bene innanzitutto puntualizzare che, diversamente dalle norme tributarie, le quali prevedono registri contabili differenti in relazione, tra gli altri, al volume d'affari, alla forma giuridica e alle dimensioni dell'impresa, le norme del codice civile disciplinano in termini generali i libri obbligatori e le modalità con cui gli stessi devono essere redatti e conservati.

In tal senso, l'art. 2214 cod. civ. obbliga tutti gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale alla tenuta di un minimo di contabilità (libro giornale e libro degli inventari), da integrare con altre scritture contabili in ragione della natura e delle dimensioni dell'impresa (obbligatorie quindi solo per alcuni tipi di imprenditori commerciali) cui si aggiungono le c.d. scritture giuridiche, ossia la corrispondenza commerciale (costituita dagli originali di fatture, telegrammi e lettere ricevute e dalle copie di quelli spediti).

l'accesso al regime contabile semplificato, innalzandoli da € 309.874,14 a € 400.000 per gli esercenti attività di prestazione di servizi e da € 516.456,90 a € 700.000 per tutte le altre attività.

⁵ Per quanto riguarda l'obbligo di tenuta del registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del D.P.R. n. 600/1973), l'art. 13 del D.P.R. n. 435/2001 stabilisce che i soggetti in contabilità semplificata possono non tenerlo qualora, a seguito di espressa richiesta dell'Amministrazione finanziaria, forniscano, in maniera ordinata e sistematica, gli stessi dati di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973; il secondo comma del citato art. 13, infatti, prevede che "la fornitura di tali dati è equiparata, a tutti gli effetti, alla annotazione dei medesimi nel registro dei beni ammortizzabili". In alternativa, i soggetti in contabilità semplificata possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili se le relative annotazioni vengono effettuate nel registro degli acquisti tenuto ai fini IVA, in conformità a quanto stabilito dall'art. 2, 1° comma, del D.P.R. n. 695/1996.

⁶ Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno se l'ammontare dei ricavi, conseguiti nell'anno in corso, si mantiene nei limiti fissati dalla legge, salvo la possibilità di optare per il regime ordinario. Per gli esercenti arti e professioni, invece, l'art. 3, secondo comma, del D.P.R. n. 695/1996 stabilisce che il regime contabile naturale è costituito da quello della contabilità semplificata, prescindendo dal volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente, essendo tuttavia consentito optare per il regime di contabilità ordinaria.

⁷ La contabilità ordinaria, oltre ai registri previsti dalla normativa IVA (D.P.R. n. 633/1972), comporta la tenuta di una serie di scritture contabili previste dal codice civile e dal D.P.R. n. 600/1973 che le richiama e le integra e che, in generale, consistono in: libro giornale e libro inventari, scritture ausiliarie o conti mastro, scritture di magazzino (nel caso di superamento di determinati limiti di ricavi e di valore delle rimanenze finali), registro beni ammortizzabili (sostituibile con appropriate annotazioni nel libro inventari), i libri sociali e i libri prescritti dalla normativa sul lavoro.

Nell'ambito delle disposizioni civilistiche, quindi, non opera il distinguo tra contabilità ordinaria e contabilità semplificata e, seppur è vero che gli adempimenti contabili delle società di persone risultano attenuati rispetto a quelli prescritti per le società di capitali⁸, ciò non comporta la loro completa rimozione, poiché l'unica eccezione espressamente prevista dal Codice Civile è quella relativa alla categoria del piccolo imprenditore, esonerato dall'obbligo di tenere le scritture contabili *ex* 2214 cod. civ. in considerazione dell'organizzazione embrionale dell'impresa facente capo prevalentemente allo stesso⁹.

Tuttavia, nonostante la portata generale della norma civilistica, la prassi societaria tende a "sorvolare" sugli obblighi contabili civili, ottemperando solo a quelli di natura fiscale che consentono alle società di persone in contabilità semplificata la tenuta di una contabilità meno complessa e meno costosa.

Tale deprecabile comportamento è sicuramente indotto dalla consapevolezza che le verifiche compiute dalla Guardia di Finanza, essendo dirette a contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale, hanno ad oggetto la regolarità dei soli registri IVA, i quali pertanto risultano, il più delle volte, essere gli unici ad essere correttamente tenuti e conservati dalle imprese minori che rientrano nel regime semplificato.

Tuttavia, se da un lato l'adempimento degli obblighi contabili fiscali consente di evitare le sanzioni che possono derivare dall'attività di controllo e di accertamento svolta dal Fisco, dall'altro non può sottacersi che, in ambito civilistico, l'obbligo generale *ex* art. 2214 cod. civ., posto a carico dell'imprenditore che svolge attività commerciale, assolve, come si vedrà, a ben altre finalità.

2. La diversità di *ratio* tra la normativa civile e la normativa fiscale.

Secondo la normativa civilistica la tenuta della contabilità e la rilevazione periodica della situazione patrimoniale, ancor prima che un obbligo giuridico posto a carico dell'imprenditore commerciale, rappresentano una indefettibile regola di buona amministrazione posta a garanzia della stessa impresa¹⁰.

Secondo alcuni, la funzione principale delle scritture contabili sarebbe quella di consentire all'imprenditore un controllo *ab interno* sull'andamento della propria impresa; per altri, i libri contabili costituirebbero principalmente uno strumento di controllo *ab externo* a garanzia degli interessi dei terzi (*in primis* creditori) che entrano in rapporto con la società e

⁸ Le società di capitali, infatti, oltre ai libri e alle scritture contabili prescritti dall'art. 2214, cod. civ., sono tenute a redigere e conservare i libri sociali indicati dall'art. 2421 cod. civ. (per le società per azioni), dall'art. 2478 cod. civ. (per le società a responsabilità limitata in relazione alle quali si evidenzia che, in sede di conversione del D.L. 29.11.2008, n. 185 nella L. n. 2 del 28.1.2009, è stata prevista la soppressione dell'obbligo di tenuta del libro dei soci) e dall'art. 2591 cod. civ. (per le società cooperative., in forza del richiamo alle norme applicabili alle società per azioni).

⁹ Non sono altresì obbligate alla tenuta delle scritture contabili *ex* art. 2214 cod. civ. le società semplici che costituiscono l'unico modello societario che non può avere per oggetto l'esercizio di attività commerciale e, che, pertanto, non può mai essere qualificato imprenditore commerciale.

¹⁰ Così Buonocore, *Istituzioni di diritto commerciale*, 2000, pag. 42.

che hanno interesse a che l'imprenditore rappresenti in maniera veritiera e corretta la propria consistenza patrimoniale¹¹.

A prescindere da quale sia la funzione primaria delle scritture contabili, ben può sostenersi che le stesse svolgano un ruolo fondamentale nella vita dell'impresa, non solo perché contribuiscono a rendere razionale ed efficiente l'organizzazione e la gestione della stessa ma, altresì, perché è solo dal loro esame che i soci e i terzi possono rilevare le operazioni e i principali accadimenti intervenuti nel patrimonio aziendale.

Gli obblighi contabili imposti dal diritto tributario (e per le imposte dirette e IRAP, dagli artt. 14 e seguenti del D.P.R. n. 600/73) sono, invece, principalmente finalizzati a permettere all'amministrazione finanziaria di esercitare le verifiche sulla corretta determinazione del reddito d'impresa e del valore della produzione e sono, pertanto, previsti in relazione alle modalità tipiche con cui si può realizzare l'evasione¹².

Proprio dalla diversità di funzioni e delle due normative deriva che le disposizioni del Codice Civile relative ai libri obbligatori e alle altre scritture contabili non sono abrogabili o modificabili dalle disposizioni in materia di accertamento delle imposte dei redditi, dati i fini esclusivamente tributari della normativa fiscale (a voler, invece, ritenere che, in contabilità semplificata l'imprenditore sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili solo in relazione a quelle previste dal D.P.R. n. 600/73 si ammetterebbe, implicitamente, un'abrogazione degli artt. 2214 e ss. del Codice Civile)¹³.

¹¹ A favore della prima impostazione è stato sostenuto che la regolare tenuta delle scritture contabili «*per l'imprenditore commerciale costituisce necessario elemento di un'ordinata gestione dell'impresa*» Casanova, *Impresa e azienda*, in *Trattato Vassalli*, 1974, pag. 263. Tra i sostenitori del secondo orientamento, invece, vi è Galgano, *Diritto Commerciale. L'imprenditore*, 2011, pag. 104, secondo cui tra gli interessi esterni all'impresa tutelati dalla tenuta delle scritture contabili assumerebbero particolare rilievo gli interessi dei creditori, dei terzi in genere che entrano in contatto con la società, e gli interessi pubblici (l'interesse al regolare funzionamento delle imprese, l'interesse al controllo dell'attività economica, etc.). Non manca chi si pone in una posizione intermedia tra i due orientamenti, attribuendo alle scritture contabili una funzione di controllo sia interno all'impresa, che esterno. Si veda, in tal senso, Cass. Pen., sez. V., 29 maggio 1984, in *Riv. Pen.*, 1985, pag. 611. Per Nigro, in *Le scritture contabili*, in *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia*, diretto da Galgano, 1978, pag. 286 e ss., «*la normativa sulle scritture contabili non è che una normativa sull'organizzazione dell'impresa*», e pertanto le scritture contabili avrebbero una funzione più organizzativa che di controllo, a tutela sia dell'interesse dell'imprenditore che degli interessi altrui esterni all'impresa. Ed ancora Bocchini, in *Diritto della contabilità delle imprese, 1, Scritture contabili*, 2008, pag. 63, muovendo dal concetto di attività economica d'impresa, individua la funzione giuridica delle scritture contabili nel «*realizzare un sistema organico completo di informazione dell'attività della grande impresa commerciale*», rilevante sia per il controllo e la gestione interna dell'impresa, sia per i rapporti esterni con i terzi. Per una disamina più approfondita delle diverse posizioni dottrinali si rimanda a Quattrocchio, *Le scritture contabili e il bilancio* in *Le nuove società di persone*, diretto da Cottino e Cagnasso, I, 2014, pag 199 e ss. e a Nigro, *Le scritture contabili, op. cit.*, pag. 259 e ss..

¹² Da ciò si comprende la ragione per cui la mole degli adempimenti contabili richiesti dalla normativa fiscale in contabilità semplificata sia minore rispetto a quella prevista per la contabilità ordinaria. Ed invero, mentre nelle imprese di grandi dimensioni è più frequente che l'evasione si annidi tra le pieghe della contabilità e del bilancio, nelle imprese meno strutturate l'evasione si realizza prevalentemente nell'occultamento dei corrispettivi di vendita. Dunque perché obbligare l'imprenditore alla compilazione del libro giornale, ovvero del bilancio d'esercizio, quando, al fine di evidenziare anche in corso d'anno la mancata certificazione dei corrispettivi, basta la contabilità Iva? Così Bontempo-Carpentieri-Trevisani, *Imprese in contabilità semplificata*, 2013, pag. 235, che, in nota 1, richiamano il pensiero espresso dalla direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

¹³ In tal senso si è espressa la Cass. Pen. con sentenza n. 1336 del 5 novembre 1986. Ed ancora, la Cass. Pen. con la sentenza n. 28923 del 17 luglio 2012 ha evidenziato come sia la stessa normativa fiscale a sancire la propria autonomia rispetto a quella civile; in tal senso, l'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, anche se per le c.d. imprese minori

Pertanto, proprio perché il regime di contabilità semplificata è una possibilità dal sapore squisitamente fiscale, l'esonero dei libri contabili previsti dal Codice Civile è pieno ed ha valenza unicamente sotto il profilo fiscale.

Ciò comporta, inevitabilmente, che l'imprenditore commerciale sia in ogni caso obbligato a tenere i libri contabili previsti dalla normativa civile a prescindere dal regime fiscale in cui si trovi ad operare la società, soprattutto in considerazione delle conseguenze tutt'altro che trascurabili che derivano dalla violazione dell'obbligo in esame e sulle quali occorre richiamare l'attenzione di tutti quegli amministratori di persone che prediligono il regime di contabilità semplificata sull'erronea convinzione di essere esonerati dagli adempimenti contabili civilistici.

3. Omessa tenuta delle scritture contabili civili: responsabilità degli amministratori verso la società e verso i soci.

La prima analisi concerne la possibilità che possa insorgere una eventuale responsabilità degli amministratori per l'omessa tenuta delle scritture contabili imposte dal Legislatore civile all'imprenditore che eserciti un'attività commerciale e, in virtù dell'espresso richiamo all'art. 2214 cod. civ. effettuato dall'art. 2302 cod. civ., alle società in nome collettivo e a alle società in accomandita semplice¹⁴.

In realtà, il Codice Civile non prevede sanzioni specifiche per la violazione degli obblighi contabili civilistici, ma si limita a stabilire una generica responsabilità solidale degli amministratori verso la società per l'adempimento degli obblighi ad essi imposti dalla legge e dal contratto sociale (art. 2260 cod. civ.).

Si tratta, quindi, di comprendere se la violazione dell'obbligo di regolare tenuta delle scritture contabili sia tale da integrare la suddetta responsabilità.

Occorre innanzitutto premettere che nelle società di persone che svolgono attività commerciale la predisposizione e la conservazione delle scritture contabili risponde alla duplice finalità di permettere agli amministratori di predisporre il rendiconto di cui all'art. 2262 cod. civ. e di consentire ai soci non amministratori di esercitare il diritto di controllo *ex* art. 2261 cod. civ.¹⁵.

In relazione al primo profilo, si precisa, innanzitutto, che il termine rendiconto è utilizzato dal legislatore sia per indicare il documento diretto a fornire ai soci non amministratori informazioni sulla gestione, al pari del rendiconto del mandatario (art. 2261 e

ammette la tenuta di una contabilità semplificata, fa in ogni caso salvi gli obblighi di tenuta delle scritture contabili previsti da disposizioni diverse dal decreto stesso e, secondo consolidata lettura, il richiamo ai libri previsti dalla legge si riferisce proprio a quegli obblighi regolati dall'art. 2214 cod. civ..

¹⁴ Al riguardo, si precisa che la disciplina delle società in accomandita semplice è prevista da due gruppi di norme: quelle dettate espressamente per tale modello societario (artt. 2313-2324 cod. civ.) e quelle che regolano le società in nome collettivo (tra cui rientra per l'appunto l'art. 2302 cod. civ.) richiamate dall'art. 2315 cod. civ. in quanto compatibili con l'anzidetta disciplina specifica. Parimenti, la disciplina delle società in nome collettivo è individuata dagli artt. 2291 – 2312 cod. civ., con specifico rinvio, in mancanza di disposizioni specifiche (art. 2293 cod. civ.), alle norme dettate per la società semplice.

¹⁵ Cfr. Oppo, *Diritto dell'impresa. Scritti giuridici*, I, 1992, pag. 76.

art. 1713 cod. civ.), sia per indicare il documento, diretto a tutti i soci, finalizzato a determinare gli utili spettanti agli stessi e che pertanto diviene un vero e proprio bilancio di esercizio¹⁶.

Nelle società di persone commerciali il bilancio trova la propria matrice normativa di riferimento nell'art. 2217, secondo comma, cod. civ., nella parte in cui dispone che «l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite¹⁷» che rappresentano, a loro volta, scritture contabili periodiche finalizzate a riepilogare i dati delle altre registrazioni contabili;¹⁸ può ben quindi sostenersi che il libro giornale e il libro degli inventari costituiscono i presupposti tecnico-contabili necessari per la predisposizione del bilancio¹⁹.

A norma dell'art. 2216 cod. civ. il libro giornale (come noto tenuto in partita doppia) deve indicare, giorno per giorno, le operazioni inerenti all'esercizio dell'impresa e descrive, dunque, «la storia della gestione dell'impresa nel tempo»²⁰. Ciò vuol dire che la sua redazione

¹⁶ In tal senso Galgano, *Diritto commerciale. Le società*, 2012, pag. 71 e Cagnasso, *La società semplice* in *Trattato di Diritto Civile* diretto da Sacco, 1998, pag. 185. La giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 5479/86, in *Società*, 1987, pag. 15) ha altresì precisato la differenza di funzioni del bilancio e del rendiconto. In tal senso, mentre il primo serve per accertare la situazione patrimoniale della società, nonché gli utili conseguiti o le perdite subite nell'esercizio, il secondo serve invece a rendere il conto dell'operato degli amministratori ai soci non amministratori, al pari del rendiconto del mandatario (art. 1713). Il contenuto del rendiconto può perciò esaurirsi in un prospetto ragionato delle operazioni compiute nel periodo e delle entrate e delle uscite corrispondenti. Inoltre, il rendiconto è dovuto dai soci amministratori a ciascuno dei soci non amministratori e a ciascuno di questi ultimi spetta il diritto di approvarlo o meno separatamente dagli altri, nonché di agire giudizialmente per ottenere la condanna degli amministratori a rendere il conto della gestione.

¹⁷ La norma pone un problema di raccordo tra la disciplina contenuta nell'art. 2217 cod. civ. e la normativa dei bilanci di esercizio delle società per azioni che è la sola ad esser stata modificata in sede di attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria. Si deve in tal senso dare atto che sussiste un'evidente disomogeneità lessicale, dal momento che nell'articolo in questione il termine bilancio viene inteso per indicare lo stato patrimoniale e l'espressione conto dei profitti e delle perdite per indicare il conto economico quando, ad oggi, il termine bilancio è considerato assorbente degli stessi e della nota integrativa. Inoltre, nella redazione del bilancio delle società di persone l'art. 2217, secondo comma, cod. civ., stabilisce che devono essere osservati i criteri di valutazione dettati per il bilancio delle società per azioni (art. 2423 cod. civ.), in quanto compatibili e, seppur la maggior elasticità concessa agli amministratori nel determinare il contenuto del bilancio può essere fatta derivare dal fatto che nelle società di persone il bilancio non soggiace al regime di pubblicità previsto, invece, per le società di capitali, non manca chi sostenga che le società di persone debbano attenersi anche alle regole sulla struttura del bilancio dettate in tema di società di capitali (si veda, per tutti, Cottino, *Diritto commerciale*, 1993, pag. 221 e ss. e, per una disamina delle varie posizioni dottrinali, Nigro, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, in *Trattato Rescigno*, 15, 1986, pag. 1348, nota 256.) Ed invero, la prassi societaria, tende a redigere i bilanci delle società di persone secondo la struttura prevista per i bilanci delle società di capitali, anche in considerazione della nuova edizione del principio contabile OIC 12 che, nel definire i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, ha espressamente raccomandato la loro adozione anche per le società di persone e le imprese individuali che svolgono attività commerciale.

¹⁸ Al riguardo si veda Nigro, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, *op. cit.*, pag. 1347, nota 247.

¹⁹ Cfr. Quattrocchio, *Le scritture contabili e il bilancio* in *Le nuove società di persone*, *op. cit.*, pag. 195 e ss.. Al riguardo anche Colombo, in *Il bilancio d'esercizio*, in *Trattato delle società per azioni*, VII, 1994 diretto da Colombo – Portale, sostiene che «la redazione del bilancio ha per presupposto la regolare tenuta della contabilità: solo dai dati registrati nel libro giornale, e raggruppati in distinti conti nel mastro, è possibile desumere gli effetti economici e patrimoniali delle operazioni compiute nell'esercizio e sintetizzate nel bilancio».

²⁰ Così Nigro, *Le scritture contabili*, *op. cit.* pag. 213.

deve essere improntata ai criteri della cronologicità e della analiticità delle annotazioni (la locuzione “giorno per giorno” si riferisce, in tal senso, alla sistematicità delle annotazioni)²¹.

Il libro degli inventari, invece, offre una rappresentazione periodica della situazione patrimoniale ed economica dell’impresa con i relativi risultati: esso si compone quindi di una sezione descrittiva, nella quale vengono evidenziate le attività e le passività ed di una parte valutativa, in cui si procede alla stima delle stesse, per poi chiudersi con il bilancio che, come già evidenziato, rappresenta il documento di sintesi derivante dalle scritture contabili.

Per garantire la veridicità di tali libri contabili (e, in generale, tutte le scritture contabili) e per impedirne l’alterazione, il Legislatore richiede il rispetto di alcune formalità per la loro corretta tenuta; in particolar modo, in relazione a quanto previsto dall’art. 2219 cod. civ., tutte le scritture contabili devono essere tenute secondo le regole di un’ordinata contabilità e, più nello specifico, senza spazi in bianco, senza interlinee, senza abrasioni e, se necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate restino, in ogni caso, leggibili²².

Ora, all’obbligo degli amministratori²³ di tenere regolarmente le scritture contabili, di consentirne la consultazione e di predisporre il bilancio, corrispondono ampi e penetranti diritti di informazione e di controllo in capo ai soci esclusi dall’amministrazione.

Iniziando dalle società in nome collettivo, giova premettere che pur se ogni socio illimitatamente responsabile è investito del potere di amministrare la società, di frequente accade che l’atto costitutivo riservi la gestione, congiuntamente o disgiuntamente, solo ad alcuni soci (si pensi soprattutto alle ipotesi in cui le società presentino una compagine sociale più allargata rispetto a quella prettamente familiare dove, invece, solitamente tutti i soci sono anche amministratori) o ad un amministratore esterno (in considerazione della differenza terminologica impiegata nell’art. 2295 cod. civ. rispetto a quella utilizzata negli artt. 2257 e 2258 cod. civ. oltre all’ulteriore differenziazione operata nell’ambito della disciplina delle società in accomandita semplice)²⁴.

²¹ Non manca, tuttavia, chi sostenga l’interpretazione più rigorosa in base alla quale l’imprenditore dovrebbe annotare quotidianamente le operazioni compiute. In tal senso, Casanova, *Impresa e azienda*, op. cit., pag. 266.

²² Per tener conto dell’evoluzione tecnologica e fornire agli imprenditori strumenti più moderni per tenere la contabilità, si sono succeduti diversi interventi normativi volti a disciplinare la tenuta delle scritture contabili con sistemi informatizzati fino all’inserimento nel codice civile (in forza dell’articolo 16, comma 12 *bis*, del decreto legge n. 185/2008) del nuovo articolo 2215 *bis* dedicato, per l’appunto, alla disciplina delle scritture contabili tenute in via informatica. Sul punto vedi anche la circolare Assonime n. 19/2009, che ha dedicato ampio approfondimento al tema.

²³ Dal punto di vista soggettivo, l’obbligo di tenuta delle scritture contabili varia, ovviamente, a seconda della forma giuridica dell’impresa: nel caso di impresa individuale, fa capo sull’imprenditore stesso o sull’istitutore se presente e limitatamente alla sede cui è preposto (e in ogni caso, l’obbligo e la connessa responsabilità si cumula con quella dell’amministratore), nell’ipotesi di impresa collettiva, incombe sull’amministratore, sui direttori generali, se presenti, e in fase di liquidazione, sul liquidatore. Per maggiori approfondimenti sul tema si rimanda a Quattrocchio, *Le scritture contabili e il bilancio in Le nuove società di persone*, op. cit., pag. 205 e ss.

²⁴ In ordine al problema della configurabilità di un amministratore non socio, la soluzione negativa è enunciata chiaramente dall’art. 2318, secondo comma, cod. civ. per le società in accomandita semplice; per le società semplici e per le società in nome collettivo la questione è controversa. A favore dell’ammissibilità di un amministratore estraneo nelle società in nome collettivo si veda Campobasso che in *Diritto Commerciale*, vol. 2, 2009, pag. 108, sostiene che il pericolo che tale nomina sia diretta ad eludere la responsabilità personale e illimitata dei soci è escluso in questo tipo di società dal momento che «nella società in nome collettivo, diversamente che nella società semplice, tutti i soci sono sempre e comunque responsabili personalmente nei

In siffatte ipotesi, al socio escluso dalla gestione, sono attribuiti ampi e penetranti diritti che concernono l'informazione, la consultazione ed il rendiconto.

Più nello specifico, al socio non amministratore è attribuito il diritto di «avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali, di consultare i documenti relativi all'amministrazione e di ottenere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno [...] se il compimento degli affari sociali dura oltre un anno [...] di avere il rendiconto al termine di ogni anno, (salvo che il contratto stabilisca un termine diverso)» (art. 2261 cod. civ.) e, in ogni caso, di «percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto» (art. 2262 cod. civ.).

Nelle società in accomandita semplice, invece, l'amministrazione della società è imprescindibilmente ricollegata alla qualifica di socio accomandatario illimitatamente responsabile, cui si contrappone la figura del socio accomandante, responsabile, invece, limitatamente alla quota conferita ed escluso dai poteri amministrativi.

In relazione alla categoria dei soci accomandanti l'art. 2320 cod. civ. si limita a prevedere che gli stessi possono compiere atti di ispezione e sorveglianza solo se lo statuto lo prevede e che, in ogni caso, «hanno diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite e di controllarne l'esattezza consultando i libri e gli altri documenti della società».

Da ciò la dottrina prevalente ritiene che, nel silenzio dell'atto costitutivo, i diritti del socio accomandante siano minori di quelli del socio non amministratore nella società in nome collettivo poiché ad esso sarebbero preclusi il diritto di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali e la possibilità di consultare i libri e i documenti durante la gestione, se non a fine esercizio, in occasione del bilancio, unicamente per verificarne l'esattezza²⁵.

Lo stesso non può dirsi in relazione ai soci accomandatari che non amministrino la società (va il tal senso evidenziato che se a norma dell'art. 2318, secondo comma, cod. civ, tutti gli amministratori devono essere accomandatari, non è però necessario l'inverso, ben potendovi essere soci accomandatari che assumano i diritti e gli obblighi derivanti da tale qualifica, con esclusione di quelli inerenti alla posizione di amministratore)²⁶.

*confronti dei creditori sociali, siano o meno investiti dell'amministrazione della società. La posizione dei terzi creditori della società non è perciò in alcun modo compromessa dalla clausola statutaria che riserva l'amministrazione della società ad un terzo. Né, d'altro canto, esiste un principio che obblighi i soci ad amministrare direttamente». E, sempre per Campobasso, «la posizione del terzo amministratore, a differenza di quella del socio amministratore, può essere assimilata a quella di un mandatario generale o di un istitore, sia pure con poteri estesi al compimento di tutti gli atti che rientrano nell'oggetto sociale»; da ciò deriva la legittimità della nomina di un amministratore esterno, trattandosi, a bene vedere, di un modo per esercitare il potere di direzione che spetta e permane in capo ai soci, i quali rimangono illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali. Conformi al pensiero di Campobasso vi sono diversi autori (Ferri, Minervini, Tassinari) e si rimanda in particolare a Spada, *La tipicità*, pag. 339 e ss. Per la tesi contraria (Di Sabato, Cottino, Buonocore) si veda per tutti Galgano, *Degli amministratori*, pag. 30 e ss..*

²⁵ Cfr. Ferrara – Corsi, *Gli imprenditori e le società*, 2009, pag. 336. Nello stesso senso Galgano, *Le società in genere*, pag. 492, Vassalli, *Responsabilità d'impresa e potere d'amministrazione*, pag. 219, Ferri, *Delle società*, pag.439. In senso contrario e per un maggior approfondimento sull'ampiezza dei diritti del socio accomandante si rinvia a Montalenti in *Il socio accomandante*, 1985, pag. 201 e ss..

²⁶ Cfr. Garesio, *La società in accomandita semplice*, in *Le nuove società di persone*, op cit, pag. 364.

In siffatta ipotesi, è stato infatti osservato che, in considerazione della responsabilità illimitata che li caratterizza, i soci accomandatari - non amministratori avrebbero gli stessi poteri di informazione e di consultazione che competono ai soci non amministratori della società semplice e di quella in nome collettivo (art. 2261 cod. civ.)²⁷.

In ogni caso, è opinione condivisa che il riconoscimento dei (più o meno) ampi poteri di informazione e controllo sull' amministrazione ai soci sprovvisti dei poteri di gestione sia correlato all'attribuzione ad alcuni soci soltanto del potere di gestione e, secondo alcuni autori²⁸, alla responsabilità illimitata dei soci stessi²⁹.

Quanto finora esposto deve essere necessariamente coordinato con gli obblighi facenti capo agli amministratori e, per quel che in questa sede maggiormente rileva, con l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Ed infatti, se come sopra evidenziato, la predisposizione e la conservazione delle scritture contabili risulta prodromica all'esercizio di alcuni dei diritti fondamentali dei soci non amministratori (primo fra tutti al diritto di ottenere il rendiconto) ben si comprende come l'omessa tenuta delle scritture, traducendosi in una violazione di un obbligo imposto *ex lege* agli amministratori, potrebbe comportare una responsabilità solidale degli stessi *in primis* verso la società, con conseguente obbligo di risarcire i danni arrecati³⁰.

La norma di riferimento è l'art. 2260 cod. civ., che, dopo aver previsto che i diritti e gli obblighi degli amministratori sono regolati dalle norme sul mandato, sancisce la responsabilità solidale degli stessi per l'adempimento degli obblighi imposti dalla legge o dal contratto sociale; tale disposizione, quindi, «*concede alla società di persone, quale ente munito di autonoma soggettività e di un proprio patrimonio, la facoltà di agire contro gli amministratori per rivalersi del danno subito a causa del loro inadempimento ai doveri fissati dalla legge e dall'atto costitutivo*»³¹ prevedendo una limitazione della responsabilità solo per quegli amministratori che dimostrino di essere esenti da colpa.

Nelle società in accomandita per azioni, invece, vi deve essere necessaria coincidenza tra la qualifica di socio accomandatario e quella di socio amministratore.

²⁷ In tal senso Cottino e Weigmann, *Le società di persone*, in Cottino, Sarale, Weigmann, *Società di persone e consorzi*, in *Trattato di diritto commerciale* diretto da Cottino, 2004, pag. 218 secondo cui la *ratio* della differenziazione è da rinvenire proprio nel più grave rischio che correrebbero i soci illimitatamente irresponsabili rispetto a quelli che impegnano soltanto il loro conferimento.

²⁸ Galgano, *op cit.*, pag. 70; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, V, 2003, pag.187.

²⁹ Cfr. Cagnasso – Saracino, *L'amministrazione e il controllo in Le nuove società di persone, op cit.*, pag. 179.

³⁰ E' stato infatti osservato che l'obbligo di tenuta delle scritture contabili che fa carico agli amministratori «*assume una duplice configurazione: da un lato, esso è analogo all'obbligo che incombe sull'imprenditore individuale ed è presidiato dalle stesse sanzioni indirette ed eventuali previste per quest'ultimo (fra cui in particolare quelle penali nell'ipotesi di fallimento) [...], dall'altro, esso si pone come obbligo nei confronti della società (o dell'ente pubblico), dal cui inadempimento deriva a carico degli amministratori una responsabilità risarcitoria ai sensi degli artt. 2260 e 2392 c.c.*» Così Nigro in *Le scritture contabili, op. cit.*, pag. 225.

³¹ Cass. Civ. sentenza n. 12772 del 13 dicembre 1995. Sulla legittimazione ad esperire l'azione sociale di responsabilità si deve, tuttavia, dare atto di un contrasto dottrinale: secondo un orientamento, prevalente anche in giurisprudenza, posto che la società di persone costituisce un autonomo soggetto di diritto, la legittimazione attiva spetterebbe unicamente ai soci rappresentanti legali della società stessa (si veda, per tutti, Di Sabato, *Manuale delle società*, 1995, pag. 131); secondo un opposto orientamento, invece, l'azione sarebbe esperibile da ciascun socio, purché a tutela dell'interesse sociale e non di quello personale (si veda, per tutti, Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, pag. 178).

Gli amministratori sono solidamente responsabili sia in caso di amministrazione congiunta che in caso di amministrazione disgiunta, con la conseguenza che su ciascuno di essi incombe il dovere di vigilare sull'operato degli altri onde evitare la responsabilità per non aver impedito il compimento di atti dannosi da parte di altri;³² tuttavia, ogni amministratore può liberarsi fornendo la prova di aver diligentemente amministrato e vigilato.

L'amministratore, inoltre, non può liberarsi dalla responsabilità adducendo di aver affidato la tenuta delle scritture contabili ad un soggetto estraneo all'amministrazione dell'impresa, quale può essere, ad esempio, un consulente *ad hoc* incaricato.

Ed invero, poiché l'obbligo di conservazione delle scritture contabili ha carattere personale³³ esso non è delegabile ed è quindi comunque riferibile all'amministratore, indipendentemente dal soggetto incaricato di provvedervi³⁴; in particolare, la responsabilità che si viene a configurare in capo all'amministratore «rileva a titolo di colpa, sotto il profilo o della scelta inadeguata del professionista o del mancato controllo»³⁵.

Il che comporta che gli amministratori non siano solamente tenuti a predisporre e a conservare le scritture contabili ma debbano altresì attivarsi sia per vigilare sull'operato di terzi (commercialisti, revisori, etc.) cui abbiano affidato la gestione della contabilità, sia per sanare eventuali irregolarità riscontrate nell'attività dei loro predecessori³⁶.

Quindi, la totale assenza della contabilità o la tenuta della stessa in modo sommario, traducendosi in una violazione di specifici obblighi di legge idonei ad arrecare un pregiudizio al patrimonio sociale, può ragionevolmente esporre gli amministratori al rischio di un'azione

³² Nel caso di amministrazione disgiuntiva, la regola della solidarietà impone, dunque, un dovere di vigilanza di ciascun amministratore sull'attività svolta dagli altri. Pertanto «non sarà sufficiente che il singolo amministratore adduca la mera ignoranza del fatto dannoso posto in essere da altro amministratore, dovendo dimostrare che, pur avendo usato la normale diligenza, egli non ha avuto conoscenza di tale atto ovvero, in alternativa, che pur avendo fatto opposizione ex art. 2257, secondo comma, l'opposizione stessa è stata respinta ovvero ancora che l'operato rientrasse nelle mansioni esclusive di altri amministratori, vigendo una ripartizione dei compiti tra gli amministratori stessi». Così Buonocore, *Società in nome collettivo*, Artt. 2291-2312, in *Commentario al Codice Civile* diretto da Schlesinger, 1995, pag. 128.

³³ Per Nigro, *Le scritture contabili*, *op. cit.*, pag. 2, la personalità dell'obbligo deriva dal fatto che le registrazioni contabili sono espressione del potere di organizzazione dell'impresa, che compete in via diretta ed esclusiva all'amministratore.

³⁴ L'imprenditore, quindi, ben può avvalersi della prestazione di un professionista (sia terzo che proprio dipendente), ma, in ogni caso, resta responsabile (per *culpa in vigilando* o *in eligendo*), anche penalmente, per le attività dagli stessi svolte.

³⁵ Cass. Pen., sez. V, sent. n. 18697 del 02/02/2012.

³⁶ Al riguardo si menziona una recentissima sentenza della Cassazione Penale (sent. n. 9193 del 7 maggio 2015) con la quale i Giudici di legittimità, in considerazione della complessità e della diversità delle realtà aziendali, hanno mitigato il dovere di regolare tenuta delle scritture contabili richiamando il concetto di diligenza. La Suprema Corte ha infatti statuito che la valutazione sulla irregolarità delle scritture tenute deve essere ricondotta nell'alveo del più ampio e generale dovere di agire diligentemente di talché l'adempimento del dovere in questione deve essere necessariamente parametrato alla diligenza con cui l'amministratore ha in concreto operato. Il che, quindi, significa che la mancata verifica dell'operato della precedente amministrazione comporta una responsabilità dell'amministratore in carica per violazione del generale dovere di agire con diligenza (e non per la violazione dell'obbligo specifico di tenuta delle scritture contabili); tuttavia, la responsabilità potrà essere esclusa laddove lo stesso dimostri di aver diligentemente verificato la contabilità della precedente amministrazione. Parimenti, nell'ipotesi di affidamento sull'operato di terzi per la gestione della contabilità, la verifica critica e diligente dell'attività svolta da tali terzi comporta che eventuali danni derivanti dall'irregolare tenuta della contabilità non potranno essere imputati all'amministratore.

di responsabilità nei confronti degli stessi (in base a quanto disposto dall' art. 2260 cod. civ.) e, conseguentemente, all'eventualità di dover far fronte a ingenti richieste risarcitorie.

Per completezza d'argomento si evidenzia altresì che, accanto all'azione sociale di responsabilità, si colloca altresì l'azione generale di risarcimento del danno esperibile dal singolo socio ai sensi dell'art. 2043 cod. civ..

In tal senso, pur nel silenzio del dato legislativo, si ritiene applicabile anche nell'ambito delle società di persone un'azione individuale di responsabilità in base ai principi generali in tema di responsabilità per fatto illecito;³⁷ ciò significa che anche il singolo socio può agire per chiedere l'accertamento della responsabilità dell'amministratore negligente e pretendere il risarcimento del danno direttamente ricevuto in dipendenza del comportamento colposo o doloso dello stesso.

Al riguardo, si deve però precisare che la natura extracontrattuale e individuale dell'azione del socio esige che il pregiudizio sofferto in conseguenza del comportamento tenuto dall'amministratore sia arrecato direttamente allo stesso, non potendosi quindi trattare di un mero riflesso dei danni eventualmente arrecati al patrimonio sociale³⁸.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene dunque necessaria un'attenzione particolare da parte degli amministratori al rispetto degli obblighi contabili previsti dalla normativa civile, ben potendo derivare, dalla loro violazione, potenziali richieste risarcitorie non rigettabili in relazione alla circostanza di fruire delle semplificazioni contabili previste esclusivamente dalla normativa fiscale.

4. Omessa tenuta delle scritture contabili civili e fallimento.

L'aspetto più critico conseguente alla violazione degli obblighi contabili civilistici attiene agli effetti civili e penali previsti dal R.D. 267/1942 (Legge Fallimentare)³⁹.

Innanzitutto, si evidenzia come l'azione di responsabilità sociale di cui si è parlato in precedenza trova applicazione quasi sempre in ambito fallimentare in quanto esercitata dalla curatela nell'ipotesi di omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili tale da impedire la ricostruzione *ex post* delle vicende societarie.

Ciò detto, la prima questione problematica che deriva dalla mancata conservazione dei libri contabili attiene alla difficoltà per la società fallenda di assolvere l'onere probatorio in ordine alla sussistenza o meno dei requisiti di fallibilità di cui all'articolo 1, comma 2 della

³⁷ Cass. n. 16416/97 in *Soc.*, 2008, pag. 45; Cass. n. 6558/11 in *Foro.it*, 2012, pag. 1165. La previsione di un'azione individuale del socio nelle società di persone è stata ammessa anche sulla base di un ragionamento analogico in relazione a quanto disposto per le società di capitali dall'art. 2395 cod. civ. che riconosce espressamente al singolo socio il diritto al risarcimento del danno causato dal comportamento colposo o doloso dell'amministratore.

³⁸ Cfr. Cass, Civ, sentenza n. 16416 del 25 luglio 2007.

³⁹ Al riguardo, si ricorda che le società di persone (ad esclusione della società semplice) sono passibili di fallimento ai sensi dell'art. 147 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge Fallimentare).

Legge fallimentare (relativi all'attivo patrimoniale, ai ricavi e all'ammontare dell'indebitamento)⁴⁰.

Ed invero, poiché è il debitore a dover dimostrare di non essere fallibile (ferma restando la possibilità del Tribunale di utilizzare i propri poteri officiosi per verificare la ricorrenza dei requisiti dimensionali)⁴¹ ben si comprende come in mancanza dei dati ricavabili dalle scritture contabili civilistiche la dimostrazione dello *status* di soggetto non fallibile divenga particolarmente ardua.

Al riguardo è stato osservato che alcuni dati potrebbero, almeno in parte, essere attinti dalla documentazione contabile fiscale (si pensi all'ammontare dei ricavi annuali desumibile dal quadro RG del modello IVA-redditi) così come la prova dell'entità dei debiti tributari e verso le banche, potrebbe essere fornita mediante la produzione in giudizio delle risultanze dell'anagrafe tributaria e degli estratti conti dei conti correnti bancari; tuttavia le altre poste di debito (ad es. verso fornitori, dipendenti, etc.) così come dei crediti, sarebbero particolarmente difficili da dimostrare senza l'ausilio di scritture contabili rispettivamente dedicate alla rilevazione dei debiti e dei crediti⁴².

Ma vi è di più.

In caso di dichiarazione di fallimento delle società (di persone commerciali), l'amministratore che abbia violato l'obbligo di tenuta delle scritture contabili può essere chiamato a rispondere del delitto di bancarotta semplice documentale (art. 217, secondo comma, Legge Fallimentare)⁴³ ovvero, nei casi di sottrazione, distruzione o falsificazione dei libri e delle scritture contabili, del più grave delitto di bancarotta fraudolenta documentale (art. 216, primo comma, n. 2 Legge Fallimentare)⁴⁴.

⁴⁰ Nella sua attuale formulazione il secondo comma dell'art. 1 della Legge fallimentare stabilisce che le norme sul fallimento e sul concordato preventivo non si applicano agli imprenditori commerciali che presentino il possesso congiunto dei seguenti tre requisiti: a) l'aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data del deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a 300.000 euro; b) l'aver realizzato, in qualunque modo ciò risulti, nei tre esercizi anteriori la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a 200.000 euro; c) l'aver un ammontare di debiti, anche non scaduti, non superiore a 500.000 euro.

⁴¹ E' stato al riguardo statuito che «*in tema di procedimento per la dichiarazione di fallimento il potere del tribunale di eseguire accertamenti d'ufficio – fondato sulle previsioni dell'art. 1, secondo comma, lettera b), legge fall., che consente di utilizzare il dato dei ricavi lordi “in qualunque modo risulti”, nonché sugli artt. 15, quarto comma e 18, primo comma, legge fall., laddove consentono la richiesta di informazioni e l'assunzione di ufficio dei mezzi di prova necessari – è finalizzato a colmare le lacune probatorie dell'interessato, dovendo, pertanto, essere limitato ai fatti dallo stesso dedotti quali allegazioni difensive. Ne consegue che, trattandosi di un potere di supplenza, esso non può essere esercitato, allorché il curatore fallimentare non sia stato in grado di fornire elementi utili alla ricostruzione dei ricavi lordi per carenza di documentazione*» Cass. Civ., sez. I, sentenza n. 13643 del 30 maggio 2013.

⁴² Cfr. Stasi, *La prova della mancanza dei requisiti di non fallibilità*, in *Fallimento*, 2012, 12, pag. 1440 (nota a sentenza App. Torino, Sez. I, 12 aprile 2012), cui si rimanda per un approfondimento sull'onere della prova dei requisiti esonerativi del fallimento.

⁴³ L'art. 217, secondo comma, R.D. 267/1942 prevede che è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore che «*durante i 3 anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge, o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta*».

⁴⁴ L'art. 216, primo comma, n.2 R.D. 267/1942 prevede che l'imprenditore può essere punito con la pena della reclusione da 3 a 10 anni qualora abbia «*sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di*

E' necessario, al riguardo, richiamare il principio fermo e consolidato presso la giurisprudenza delle sezioni penali della Corte di Cassazione per cui il regime di contabilità semplificata non comporta l'esonero dell'obbligo *ex art. 2214 cod. civ.* di tenuta dei libri e delle scritture contabili per quanto riguarda sia gli effetti civili, che quelli penali della legge fallimentare dal momento che *«l'art. 18 del D.P.R. n. 600/73, che ammette una contabilità semplificata per i contribuenti minori, fa salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto»*,⁴⁵ ossia proprio quegli obblighi regolati dall'art. 2214 cod. civ.

I giudici di legittimità hanno quindi espressamente chiarito che *«la scelta legislativa di una esenzione della completa tenuta della contabilità a fini fiscali è frutto di consapevole e discrezionale determinazione politica, incensurabile in sede giudiziale, avendo espressamente la norma fatte salve le diverse disposizioni normative»* che, quindi, trovano applicazione a prescindere dal regime fiscale scelto dalla società.

Da ciò e dalle considerazioni già espresse nel corso della trattazione sull'autonomia della disciplina fiscale rispetto a quella civile, deriva che, se la società fallisce e i libri contabili richiesti dal Codice Civile sono introvabili, l'amministratore non può giustificarsi sostenendo di aver aderito al regime di contabilità semplificata e risulta, pertanto, in ogni caso esposto al pericolo concreto di vedersi contestata l'ipotesi di bancarotta documentale.

5. Cenni conclusivi.

Alla luce delle considerazioni finora espresse non dovrebbero più sussistere incertezze in merito alla necessaria presenza (almeno) del libro giornale e del libro degli inventari anche nelle società di persone in contabilità semplificata.

La circostanza che la normativa fiscale ne comporti l'esenzione è sicuramente appetibile dato il risparmio sulla tenuta della contabilità che ne può derivare ma, se come recita un vecchio proverbio, "chi risparmia spreca", sarebbe auspicabile che gli amministratori tenessero in debita considerazione anche gli obblighi contabili civilistici, considerando che la loro violazione potrebbe comportare non solo uno "spreco" in senso economico (data l'entità delle eventuali richieste risarcitorie verosimilmente maggiore rispetto ai costi della tenuta di

procurare a sé o ad altri ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri e le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari».

⁴⁵ Il principio è stato enunciato da ultimo dalla Cass. pen., V sez., sent. n. 28923 del 17 luglio 2012. In quell'occasione i giudici di legittimità hanno confermato la condanna per bancarotta fraudolenta impropria inflitta al socio accomandatario di una società in accomandita semplice poi fallita che non aveva annotato in contabilità la riscossione del corrispettivo per la vendita di un immobile sostenendo di non essere tenuto all'annotazione della somma riscossa poiché la sua società aveva aderito al regime di contabilità semplificata. Conforme a tale pronuncia è la Cass. pen. V sez, sent. n. 42867 del 18 dicembre 2002 in base alla quale *«il reato di bancarotta semplice per omessa tenuta dei libri contabili obbligatori non è escluso dalla eventuale possibilità di ricostruire la contabilità aziendale attraverso registri imposti per altri fini (nella specie fiscali), in quanto non sono dalla legge ammessi equipollenti alle scritture e ai registri regolamentari».* Sul tema si registrano una serie di pronunce conformi (tra le altre, si ricordano Cass. pen. n. 9572/2006, Cass. pen. n. 42867/2002, Cass. pen. n. 5382/1999) univoche da più di 15 anni nel ritenere che, in ipotesi di fallimento della società, l'inadempimento dell'obbligo di regolare tenuta dei libri contabili possa configurare gli elementi del reato di bancarotta.

una regolare contabilità) ma, altresì, il grave rischio, in caso di fallimento della società, di una condanna per bancarotta documentale.

Ciò è tanto vero che non manca chi, alla luce dell'obbligo di tenuta della contabilità ai fini civilistici anche per le società in contabilità semplificata, consiglia di optare comunque per il regime di contabilità ordinario, considerando non solo che esistono software sempre più sofisticati che ne agevolano la tenuta, ma altresì che, nell'ambito della contabilità ordinaria, il libro giornale, se opportunamente redatto ed aggiornato secondo quanto prescrivono le disposizioni in materia di IVA, sostituisce sia i libri IVA che il registro dei beni ammortizzabili (art. 12 del D.P.R. n. 435/2001)⁴⁶.

In ogni caso, a prescindere da valutazioni di convenienza in ordine ai regimi contabili attualmente previsti dalle norme fiscali, è bene tenere a mente che quando si legge dei vantaggi della contabilità semplificata ci si riferisce solo ed esclusivamente alla possibilità di evitare le sanzioni del Fisco conservando correttamente i soli registri IVA, posto che l'attività di controllo svolta dall'amministrazione finanziaria ha ad oggetto solo questi registri.

E seppur vero che, a seguito di un controllo, nessuno chiederà mai di visionare né il libro giornale, né il libro degli inventari, è ancor più vero che, specie nella denegata ipotesi di dichiarazione di fallimento, è bene che siffatte scritture contabili saltino fuori, onde evitare non solo le richieste risarcitorie ma anche, in caso di condanna, l'applicazione della pena prevista per i reati di bancarotta documentale.

15 giugno 2015

⁴⁶ Cfr. Bontempo-Carpentieri-Trevisani, *op. cit.*, pag. 238, che, per l'appunto, chiarisce come la possibilità di tenere solo il libro giornale al posto dei registri Iva delle vendite e degli acquisti determini, per converso, l'obbligo di registrare gli incassi e i pagamenti, sempreché in relazione all'attività svolta l'incasso non avvenga contestualmente all'effettuazione dell'operazione.