Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

## Art. 2215 – Modalità di tenuta delle scritture contabili [(1)]

*[1] I libri contabili, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio secondo le disposizioni delle leggi speciali. L'ufficio del registro o il notaio deve dichiarare nell'ultima pagina dei libri il numero dei fogli che li compongono.*
*[2] Il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione.*

[(1)] Articolo così sostituito dall'art. 8, l. 18.10.2001, n. 383.

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** Le formalità di tenuta delle scritture contabili. Generalità. - **2.** Le formalità estrinseche iniziali.

### 1. Le formalità di tenuta delle scritture contabili. Generalità

Le regole di tenuta delle scritture contabili[1] hanno lo scopo di «garantire

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002, in *webrun.notariato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I,

la veridicità delle scritture contabili»[2] e impedirne la successiva alterazione.

Si distingue tra formalità estrinseche e intrinseche. Le prime riguardano le regole di formale tenuta delle scritture contabili e possono essere iniziali (tali sono quelle disciplinate dagli artt. 2215 e 2218 c.c.) o successive (artt. 2216 e 2217 c.c.) a seconda che debbano essere compiute prima o dopo la materiale scritturazione. Le formalità intrinseche, disciplinate dall'art. 2219 c.c., si riferiscono, invece, al contenuto delle scritture contabili.

L'art. 2215 c.c., rubricato «Modalità di tenuta delle scritture contabili», fa esplicito e iniziale riferimento ai "libri contabili". Ci si domanda per questo in dottrina se le scritture contabili debbano necessariamente essere tenute in forma di "libri rilegati", oppure no. Le esigenze pratiche legate al generalizzato utilizzo dei sistemi informatici e meccanografici di tenuta delle scritture contabili inducono a rispondere negativamente al quesito e a ritenere ammissibile una registrazione "progressiva" su supporto cartaceo, inizialmente diverso da libro, tramite strumenti informatici, con "successiva" eventuale rilegatura finale.

A conforto dell'opinione testé illustrata, si può addurre la circ. 10.11.1993 dell'allora Ministero di grazia e giustizia, Direzione generale affari civili e libere professioni, che, con riferimento al libro giornale, ebbe modo di precisare che l'espressione in esame poteva intendersi come riferita a più volumi o diversi tabulati: «[i]l libro è perciò dato dall'unico volume, o dai più volumi o tabulati quantitativamente identificati all'atto della vidimazione iniziale dall'indicazione del numero dei fogli o delle pagine che lo compongono, nonché dalla loro numerazione progressiva».

Si può aggiungere che, alla luce dell'art. 20, co. 5 *bis*, d.lg. 7.3.2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale) sembra potersi ritenere addirittura non più necessario il supporto cartaceo, ove siano osservate le distinte tecniche previste[3]. Il tema verrà espressamente trattato dall'art. 2215 *bis* c.c. al cui commento si rinvia.

331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201.

[2] Campobasso, *op. cit.*, 123.

[3] L'art. 20, co. 5 *bis*, d.lg. n. 82/2005 recita, infatti, testualmente: «5-*bis*. Gli obblighi di conservazione e di esibizione di documenti previsti dalla legislazione vigente si intendono soddisfatti a tutti gli effetti di legge a mezzo di documenti informatici, se le procedure utilizzate sono conformi alle regole tecniche dettate ai sensi dell'art. 71.».

## 2. Le formalità estrinseche iniziali

L'attuale disciplina dell'art. 2215 c.c. è stata introdotta dall'art. 8, 1° co., l. 18.10.2001, n. 383 che ha riscritto il testo originario della norma.

Prima di allora, l'art. 2215 c.c. si riferiva esclusivamente al libro giornale ed al libro degli inventari, per i quali erano prescritti alcuni adempimenti preventivi a carico del registro delle imprese o di un notaio, quali la numerazione progressiva di ogni pagina, la bollatura di ogni foglio, nonché la dichiarazione nell'ultima pagina dei libri del numero totale dei fogli di cui si componevano.

Secondo l'opinione più diffusa[4], le suddette formalità estrinseche erano obbligatorie solo per il libro giornale e per il libro degli inventari, essendo, invece, facoltative per le altre scritture contabili. Si precisava inoltre che la bollatura era da intendersi non già nel senso dell'obbligo di assoggettare i libri all'imposta di bollo (d.p.r. 26.10.1972, n. 642), bensì dell'apposizione del sigillo da parte del pubblico ufficiale competente[5].

La citata novella del 2001 ha introdotto alcune significative innovazioni. In primo luogo, come già si evince dalla rubrica dell'art. 2215 c.c., ha inteso ampliare l'ambito di applicazione della norma, che ora si articola in due commi, il primo dei quali riferibile a tutte le scritture contabili. In secondo luogo, la novella ha fissato la regola generale secondo la quale l'obbligo di bollatura e vidimazione non è generalizzato, ma sussiste solo nei casi tipici previsti da legge.

Per il libro giornale e il libro degli inventari è stata invece introdotta un'importante novità: essi sono stati espressamente "esclusi" dal predetto obbligo. La *ratio* ispiratrice della nuova disposizione è probabilmente da ricondursi alla volontà del legislatore di snellire e velocizzare le formalità contabili, ma ha creato problemi interpretativi e di coordinamento con le disposizioni dettate in tema di efficacia probatoria delle scritture contabili. I libri contabili regolarmente tenuti, infatti, possono fare prova tra imprenditori nei rapporti riguardanti l'esercizio dell'impresa «se bollati e vidimati nelle forme di legge» (cfr. art. 2710 c.c.) e costituiscono prove scritte idonee ai sensi dell'art. 634 c.p.c. ai fini dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo.

Sul punto si possono prospettare diversi percorsi interpretativi. Una prima soluzione, forse troppo penalizzante per l'imprenditore, potrebbe

[4] V. per tutti Bocchini, *op. cit.*, 61.
[5] Bocchini, *ivi*, 62.

consistere nel ritenere prevalente il dato letterale degli artt. 2710 c.c. e 634 c.p.c., con conseguente esclusione dell'efficacia probatoria delle scritture contabili per le quali non è più richiesta la bollatura a tutela del principio di veridicità e immutabilità.

Una seconda proposta esegetica, speculare rispetto alla prima, più aderente al tenore letterale dell'art. 2215 c.c. e forse più coerente con l'obiettivo di semplificare le formalità contabili perseguito dal legislatore, conclude nel ritenere non più necessaria la bollatura anche ai fini probatori.

Un'altra lettura proposta da parte della dottrina notarile[6] opportunamente distingue i due profili della regolare tenuta dei libri contabili e della loro efficacia probatoria. Sotto il primo aspetto troverebbe piena applicazione l'art. 2215 c.c. Sotto il secondo, quello dell'efficacia probatoria, le scritture non bollate e non vidimate invece sarebbero inutilizzabili ai fini dell'art. 634 c.p.c., potendo essere valutate unicamente quale fonte indiziaria ai fini dell'art. 2710 c.c., che non disciplina una prova legale ma è liberamente apprezzabile dal giudice.

Per il resto, la l. n. 383/2001 ha lasciato inalterato per tutte le scritture, ivi compresi il libro giornale ed il libro degli inventari, l'obbligo di numerazione progressiva; immutato rimasto anche l'obbligo per il notaio o il registro delle imprese che procede alla bollatura di indicare nell'ultima pagina il numero complessivo dei fogli di cui le scritture contabili si compongono.

## Art. 2215 *bis* – Documentazione informatica[(1)]

*[1] I libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.*

*[2] Le registrazioni contenute nei documenti di cui al primo comma debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenutario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.*

*[3] Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici,*

[6] Ruotolo, Fabiani, *op. cit.*

*mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.*
*[4] Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all'atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale di cui al terzo comma.*
*[5] I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710 del codice civile.*
*[6] Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine di cui al terzo comma opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni.*

(1) Articolo introdotto dall'art. 16, co. 12 *bis*, d.l. 29.11.2008, n. 185, convertito con modificazioni nella l. 28.1.2009, n. 2, con decorrenza dal sessantesimo giorno successivo alla entrata in vigore della legge di conversione, e successivamente modificato dall'art. 6, 2° co., lett. *f quater)*, d.l. 13.5.2011, n. 70 convertito con modificazioni nella l. 12.7.2011, n. 106 che ha sostituito gli originari 3°, 4°, 6° co.

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** Le scritture contabili in forma telematica. - **2.** Estratti dalle scritture contabili informatiche.

## 1. Le scritture contabili in forma telematica

L'art. 2215 *bis* c.c., contenente la disciplina della documentazione informatica delle scritture contabili[1], è stato introdotto dall'art. 16, co. 12 *bis*,

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002, in *webrun.nota-*

d.l. 29.1.2009, n. 185 convertito in l. 28.1.2009, n. 2; successivamente, è stato modificato dall'art. 6, 2° co., lett. *f quater)*, d.l. 13.5.2011, n. 70 convertito in l. 12.7.2011, n. 106 che ha sostituito il 3° e 4° co. ed inserito il 6° co. nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti contabili.

L'articolo in commento enuncia alcune importanti regole che devono essere coordinate con la disciplina delle scritture contabili tenute con mezzi tradizionali.

Il 1° co. stabilisce che i libri obbligatori e le altre scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (in sostanza le scritture di cui all'art. 2214, 1° co., c.c.) possono essere formati e tenuti con strumenti informatici.

Il 5° co. dell'articolo in commento, inoltre, prescrive che i libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici ai sensi di legge hanno la stessa efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 («Efficacia probatoria contro l'imprenditore») e 2710 c.c. («Efficacia probatoria tra imprenditori») delle scritture contabili formate con metodi tradizionali.

Ne discende che le modalità di tenuta indicate dall'art. 2215 *bis* c.c. non sono tassative per tutte le scritture in formato digitale, ma solo per quelle obbligatorie di cui all'art. 2214 c.c. e ogniqualvolta si voglia conferire alle scritture informatiche l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c. La documentazione informatica si distingue dalla tenuta delle scritture contabili con metodi alternativi al cartaceo, quale ad esempio il sistema meccanografico, sotto almeno due profili: l'assenza dell'obbligo di stampare

*riato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; De Gregorio, *Corso di diritto commerciale*, Roma-Napoli-Città di Castello, 1973; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Draghi C., *Partita doppia*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1935, su *www.treccani.it*.

comunque su supporto cartaceo e la sostituzione dell'obbligo di numerazione iniziale e vidimazione con la necessità di apporre almeno una volta all'anno la marcatura temporale e la firma digitale dell'imprenditore o del professionista da lui delegato (3° co.).

L'espressione "marcatura temporale" è stata introdotta per la prima volta nel d.p.c.m. 13.1.2004, recante «Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici», che all'art. 46 si riferisce alle «Chiavi di marcatura temporale» senza darne una definizione. Ci si domanda[2], pertanto, se la "marcatura temporale" sia identificabile con uno dei concetti definiti dal medesimo d.p.c.m. 13.1.2004 e precisamente: con la "marca temporale"[3] (evidenza informatica che rende opponibile ai terzi la data e l'ora del documento), o con il "riferimento temporale"[4] (indicazione della data e dell'ora riferibile ad un documento informatico) o, ancora con la "validazione temporale" (risultato della procedura informatica con cui si attribuiscono ad un documento informatico data ed ora opponibili ai terzi).

In seguito alle modifiche apportate dal d.l. 13.5.2011, n. 70, gli obblighi di firma digitale e di marcatura temporale devono essere eseguiti una volta all'anno e non più trimestralmente (art. 2215 *bis*, 3° co., c.c.); nell'ipotesi in cui per un anno non siano eseguite registrazioni, il periodo annuale decorre dalla prima nuova registrazione a cui devono essere apposte la firma digitale e la marcatura temporale (art. 2215 *bis*, 4° co., c.c.).

L'ult. co., aggiunto dal citato d.l. n. 70/2011, precisa che, per i libri o registri la cui tenuta è obbligatoria in forza di legge tributaria, il termine annuale opera in base alla normativa fiscale in tema di conservazione digitale[5].

[2] Lisi, *Art. 2215* bis *c.c.: la "marcatura temporale" è la "marca temporale"?*, in *www.altalex.com*, 2009.

[3] In tal senso, Calistri, *Tenuta informatica delle scritture contabili: il nuovo art. 2215-*bis *del codice civile*, in *Fisco*, 2012, 46, 7338.

[4] In tal senso, Lisi, *op. cit.*

[5] La circ. Agenzia delle entrate 29.2.2012, n. 5/E nella risposta al quesito n. 6,5 in tema di «Effetti della modifica arrecata all'art. 2215-*bis* del codice civile» ha affermato che «la modifica normativa recata con l'introduzione dell'ultimo comma dell'articolo 2215-*bis* non ha carattere innovativo ma meramente interpretativo, dal momento che alle conclusioni ivi contenute – rinvio della disciplina civilista a quella fiscale per la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria – si poteva pervenire anche in assenza dell'intervento di cui al decreto legge n. 70 del 2011. In particolare, non avendo il legislatore, al momento dell'introduzione del citato art. 2215-*bis* con il decreto legge n. 185 del 2008, previsto alcuna modifica o abrogazione del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, lo stesso continuava ad essere efficace ed applicabile. Pertanto, le disposizioni di

L'intervento legislativo testé illustrato è volto ad unificare sotto il profilo temporale gli obblighi di tenuta delle scritture contabili in forma telematica e con metodo analogico/meccanografico.

Si osserva che la marcatura temporale e la firma digitale sostituiscono solo gli obblighi di numerazione progressiva e vidimazione e non anche, come prescritto prima delle modifiche portate dal d.l. n. 70/2011, gli altri obblighi previsti da leggi o regolamenti tra cui quello di regolare tenuta che continuano ad essere disciplinati dalle regole relative ai singoli libri contabili[6].

La utilizzabilità anche ai fini probatori delle scritture tenute con criteri informatici presuppone la libera consultabilità delle medesime e la possibilità di effettuare riproduzioni e copie ai sensi di legge, come espressamente prescritto dal 2° co. dell'art. 2215 *bis* c.c.

Dall'analisi della disciplina dettata dall'art. 2215 *bis* c.c. in commento emerge con chiarezza che la norma si occupa soltanto di alcuni obblighi di tenuta delle scritture contabili in forma digitale, mentre nulla si precisa in ordine all'obbligo di conservazione delle medesime, non essendovi una disposizione analoga all'art. 2220 c.c. dettato in tema di scritture in forma cartacea/meccanografica, ma un mero rinvio, contenuto nell'ult. co., alle vigenti norme in tema di conservazione digitale[7].

In conclusione le scritture contabili possono essere tenute secondo le modalità tradizionali nel rispetto degli artt. 2215 e 2219 c.c. e conservate in forma cartacea o con modalità digitali oppure tenute e conservate con le modalità elettroniche.

## 2. Estratti dalle scritture contabili informatiche

Per completezza della trattazione, è necessario accennare all'ulteriore tematica degli estratti da scritture contabili informatiche[8].

cui all'articolo 2215-*bis* avevano, già prima della modifica normativa introdotta dal decreto legge n. 70 del 2011, valenza esclusivamente civilistica e si ponevano in rapporto di genere a specie con quelle vigenti nell'ambito del sistema tributario.

Ne consegue che non si crea, rispetto al passato, alcuna discontinuità di disciplina circa la tenuta/conservazione di libri e registri obbligatori per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria».

[6] In questo senso, anche prima della riforma del 2011, si esprimeva la circ. Assonime 20.4.2009, n. 19 su «La nuova disciplina civilistica delle scritture contabili e dei libri sociali tenuti con strumenti informatici», in *www.emagazine.assonime.it*.

[7] Sul punto si rinvia alla trattazione contenuta nel successivo paragrafo.

[8] Sul punto v. Zambon, *Estratti dalle scritture contabili informatiche*, in *Fisco*, 2007, 8, 1127; Arcella, Bechini, Zagami, *Estratti notarili da libri contabili tenuti con strumenti*

La nozione di estratto si ricava dall'art. 2718 c.c. che, nel disciplinare il valore probatorio delle copie parziali, precisa che l'estratto è una riproduzione anch'essa parziale, che fa piena prova solo per quella parte dell'originale che riproduce letteralmente: a differenza della copia parziale, l'estratto è rivolto ad uno scopo ben preciso per cui la scelta della parte da riprodurre risponde alla predetta finalità[9].

Prima di affrontare nello specifico la tematica degli estratti delle scritture contabili informatiche, è necessario effettuare una breve incursione nel campo degli estratti tradizionali.

Si precisa, innanzitutto, che la natura della scrittura contabile quale documento scritto ma non sottoscritto comporta, di regola, che l'utilizzo ai fini probatori avvenga previo ordine del giudice della comunicazione integrale o dell'esibizione completa allo scopo di estrarne le registrazioni rilevanti nel processo.

Il giudice nomina, a tal fine, un notaio e, se necessario, un esperto che lo assista ai sensi dell'art. 212 c.p.c.: l'esibizione completa del libro va fatta al notaio che agisce quale delegato del giudice.

Nel procedimento monitorio, caratterizzato da una cognizione sommaria, invece, in via eccezionale, gli estratti delle scritture contabili volontariamente prodotti dal ricorrente hanno valore di prova scritta a favore dell'imprenditore a prescindere da qualsivoglia ordine del giudice di esibizione o comunicazione.

La competenza del notaio in materia è espressamente prevista dall'art.1, 1° co., n. 5, r.d.l. 14.7.1937, n. 1666, che gli attribuisce la facoltà di rilasciare in originale gli estratti di documenti, libri e registri commerciali ad esso esibiti. Il notaio effettua la collazione tra il documento originale esibitogli e la parte da riprodurre ed emette la dichiarazione di conformità avente valore di atto pubblico[10].

Si discute, poi, se il notaio, al quale viene esibito il libro completo, debba attestarne o meno la regolare tenuta, previo controllo meramente formale

*informatici*, Studio del C.N.N. n. 1-2006/IG, approvato dalla Commissione Studi di Informatica giuridica il 17.3.2006, in *www.notariato.it*.

[9] Casu, *Competenza del notaio a rilasciare estratti di documenti e valore di questi ultimi*, in C.N.N., *Studi e materiali*, IV, Milano, 1995, 413. Cass., 12.10.1994, n. 8332, in *Mass. Giur. it.*, 1994.

[10] La dottrina notarile (Arcella, Bechini, Zagami, *op. cit.*) sottolinea la diversa efficacia probatoria tra la dichiarazione di conformità del notaio, avente valore di atto pubblico e quella della parte di documento riprodotta che ha lo stesso valore dell'originale esibitogli.

del medesimo consistente nella verifica della sussistenza di numerazione, bollatura e vidimazione e del rispetto dell'art. 2219 c.c. in materia di tenuta della contabilità.

La dottrina notarile[11] e parte della giurisprudenza[12] ritengono che il notaio, nel rilasciare un estratto di scrittura contabile, debba attestare la regolare tenuta dell'intero libro esibitogli e non solo della parte riprodotta.

Passando alla trattazione degli estratti delle scritture contabili informatiche, è necessario accennare preventivamente alla conservazione sostitutiva[13], stante lo stretto collegamento con la materia *de qua*.

La conservazione sostitutiva, consistente nella conservazione elettronica di documenti informatici o cartacei, è disciplinata dagli artt. 40 ss., d.lg. 7.3.2005, n. 82 («Codice dell'amministrazione digitale») che rinviano alle regole tecniche di cui all'art. 71 recentemente emanate con d.p.c.m. 3.12.2013 – recante «Regole tecniche in materia di conservazione ai sensi degli articoli 20, commi 3 e 5 *bis*, 23-*ter*, comma 4, 43, commi 1 e 3, 44, 44-*bis*, e 71 comma 1 del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005» –, pubblicato nel supplemento ordinario n. 20 alla *Gazzetta Ufficiale*, serie generale 12.3.2014, n. 59 ed entrato in vigore l'11.4.2014. L'art. 14, d.p.c.m. 3.12.2013 prevede un periodo di 36 mesi per l'adeguamento dei precedenti sistemi di conservazione decorso il quale si applicheranno comunque le nuove regole tecniche. Nel frattempo continuerà ad essere seguita la preesistente disciplina tecnica di cui alla delibera Cnipa 19.2.2004, n. 11.

L'aspetto fiscale è, invece, disciplinato dal d.m. 23.1.2004 sulle «Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto», dal correlato provvedimento attuativo Agenzia delle entrate 25.10.2010 e dalle relative circolari esplicative Agenzia delle entrate 6.12.2006, n. 36 e 29.2.2012, n. 5.

In particolare l'art. 2, d.m. 23.1.2004 estende il proprio ambito di applicazione a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie fatta eccezione per il settore doganale, delle accise e delle imposte

[11] Boero, *La legge notarile commentata*, I, Torino, 1993, 63 s.; Fabiani, Ruotolo, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804, approvato dalla Commissione Studi civilistici il 19.3.2002, in *www.notariato.it*.

[12] Cass., 8.7.1963, n. 1841, in *Rep. Foro it.*, 1963, *Libri e scritture*, n. 8.

[13] Sul punto diffusamente Saracino, *Le modalità operative di tenuta e conservazione delle scritture contabili in formato digitale*, in *Fisco*, 2009, 33, 5537; cfr. anche Zambon, *op. cit.*, Arcella, Bechini, Zagami, *op. cit.*

di consumo di competenza dell'Agenzia delle dogane. Ne deriva che l'applicazione a tutte le scritture contabili anche se non rilevanti ai fini fiscali può essere ammessa solo in via interpretativa: l'art. 2, 1° co., d.m. 23.1.2004, infatti, prevede «l'emissione, la conservazione e l'esibizione di documenti, sotto forma di documenti informatici, nonché la conservazione digitale di documenti analogici» ai soli fini tributari.

La disciplina in esame non è applicabile ai libri sociali obbligatori per i quali ancora sussiste l'obbligo di vidimazione iniziale, poiché la vidimazione informatica può essere solo successiva con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione (art. 3, 2° co., d.m. 23.1.2004)[14].

La scrittura contabile informatica consiste, infatti, in un documento informatico (*file*) sottoposto a procedura di conservazione, cioè munito di sottoscrizione elettronica e di marcatura temporale da parte del responsabile della conservazione.

Il processo di conservazione è compiuto con cadenza almeno quindicinale per le fatture ed almeno annuale per gli altri documenti.

L'art. 5, d.m. 23.1.2004 prescrive che il responsabile della conservazione trasmetta alla competente Agenzia delle entrate nei termini di legge l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica, la marca temporale nel termine di legge oltre ad altri elementi identificativi da individuarsi a mezzo del citato provvedimento attuativo dell'Agenzia delle entrate del 25.10.2010.

Alla luce dell'emanazione delle nuove regole tecniche va ridimensionata la questione riguardante la possibilità o meno di tenere in via informatica le scritture contabili e conseguentemente anche di produrre un estratto.

In passato, la dottrina notarile[15] ha manifestato un'opinione negativa sul punto, affermando che è difficile «sostenere la legittimità della tenuta informatica di libri e scritture contabili in mancanza della normativa loro propria. Pertanto, anche la produzione di un estratto notarile inteso a norma di legge,

[14] Zambon, *op. cit.*, 1127 ss.; parte della dottrina (Arcella, Bechini, Zagami, *op. cit.*) osserva che la vidimazione preventiva è incompatibile «con la tenuta informatica del libro, *in primis* perché l'oggetto della vidimazione è il supporto, irrilevante per l'attuale legislazione sul documento informatico; e poi, perché, allo stato attuale della tecnologia, è impossibile validare *ex ante* un determinato documento informatico ancora privo di contenuto mediante l'apposizione della firma digitale, quest'ultima lo renderebbe immodificabile impedendo qualsiasi tipo di scritturazione successiva».

[15] Arcella, Bechini, Zagami, *op. cit.*

che costituisca prova idonea agli effetti di cui all'art. 634 c.p.c. non pare allo stato concepibile. Rimane, comunque, ammissibile, in virtù dei principi generali in materia di copie informatiche, la possibilità per il notaio di rilasciare, non estratti, bensì copie informatiche di libri e scritture contabili (cartacee o informatiche)».

L'opinione del C.N.N. è stata criticata da altra dottrina[16] secondo cui «è lo stesso legislatore fiscale che conferma che il processo di conservazione termina con la firma digitale e la marca temporale e continua ritenendo valida a tutti gli effetti la conservazione anche in assenza di tale invio»; tale Autore conclude affermando che «non risulta, infatti, che il notaio ad oggi per effettuare un estratto da documento contabile su carta verifichi che la società alla quale il documento risulti intestato mostri la ricevuta telematica di ritorno dell'invio della denuncia dei redditi relativo all'ultimo periodo di imposta!».

La diatriba era stata in parte risolta con circ. 6.12.2006, n. 36 dell'Agenzia delle entrate secondo cui fino all'effettiva emanazione del predetto provvedimento attuativo, il contribuente non era tenuto ad effettuare la comunicazione, pur potendo optare per la conservazione elettronica.

La problematica a cui si è appena accennato sembra destinata a perdere vigore a fronte del mutato panorama normativo, essendone venuti meno i presupposti riconducibili alle pregresse lacune normative: le regole tecniche in materia di conservazione sostitutiva, come già illustrato, sono state recentemente emanate e troveranno piena applicazione al termine del periodo transitorio di trentasei mesi; analogamente l'Agenzia delle entrate ha adottato il provvedimento attuativo del d.m. 23.1.2004.

Il notaio può, poi, produrre un estratto cartaceo di documento informatico, stampandone il contenuto prescelto su carta, apponendovi la dichiarazione di conformità, la propria sottoscrizione ed il sigillo.

Anche per gli estratti dai libri informatici, così come per quelli da libri cartacei si ripropone la questione analizzata nel precedente paragrafo se il notaio, al quale viene esibito il libro completo, debba attestarne o meno la regolare tenuta affinché costituiscano prova idonea ai sensi dell'art. 634 c.p.c.

Evidentemente per il documento informatico non varranno le regole di cui all'art. 2219 c.c. in quanto dettate specificamente per le scritture contabili tradizionali (es. assenza di abrasioni, spazi in bianco), ma le regole

[16] Zambon, *op. cit.*, 1127 ss.

indicate dagli artt. 3 e 5, d.m. 23.1.2004 (marcatura temporale, firma digitale e comunicazione dell'impronta alle agenzie fiscali).

Secondo la dottrina notarile[17] il notaio richiesto di produrre un estratto cartaceo di libro contabile informatico deve verificare la sussistenza dei predetti requisiti.

L'estratto informatico di libro informatico avviene attualmente con le modalità indicate dalla citata delibera Cnipa n. 11/2004, richiamata dall'art. 3, ult. co., d.m. 23.1.2004[18] che, come già precisato, saranno sostituite da quelle previste dal d.p.c.m. 3.12.2013.

## Art. 2216 – Contenuto del libro giornale[(1)]

*[1] Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa.*

[(1)] Articolo così sostituito dall'art. 7 *bis*, d.l. 10.6.1994, n. 357, convertito, con modificazioni, con l. 8.8.1994, n. 489.

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** Nozione e caratteristiche. - **2.** Abolizione dell'obbligo di vidimazione.

### 1. Nozione e caratteristiche

Il libro giornale è una delle scritture[1] obbligatorie per tutte le imprese commerciali.

[17] Arcella, Bechini, Zagami, *op. cit.*

[18] Più precisamente, l'art. 3, ult. co., d.m. 23.1.2004 richiama la delibera Aipa n. 42/2001 che è stata sostituita dalla delibera Cnipa n. 11/2004.

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002, in *webrun.nota-*

Parte della dottrina[2] definisce il libro giornale come scrittura di secondo grado, poiché collettore finale di annotazioni provenienti da altre scritture (ad esempio, il brogliaccio o i libri sezionali istituiti per particolari esigenze contabili della organizzazione aziendale e di autonomia contabile[3]).

Rappresenta la storia e l'evoluzione dell'impresa, dovendo contenere l'annotazione di tutte le operazioni attive e passive ad essa relative[4].

Conseguentemente, si può ritenere che il libro giornale si caratterizzi per la cronologicità e l'analiticità.

Il carattere della cronologicità è concordemente inteso dalla dottrina[5] in senso elastico: non si ritiene necessaria una annotazione giornaliera, essendo sufficiente che le singole operazioni siano inserite nell'ordine in cui sono compiute.

*riato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; De Gregorio, *Corso di diritto commerciale*, Roma-Napoli-Città di Castello, 1973; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Draghi C., *Partita doppia*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1935, su *www.treccani.it*.

[2] Quattrocchio, *op. cit.*, 528; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, cit., 91.

[3] Cfr. la circ. min. grazia e giustizia 3.12.1993, n. 1/33-53(86)-183. Sull'ammissibilità dei libri sezionali in sede di tenuta del libro giornale ai fini fiscali, oltre a quanto illustrato nel prosieguo della trattazione, confrontare anche la r.m. 31.10.2002, n. 341/E con cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto ammissibile la tenuta del libro giornale in forma complessa, costituita da una pluralità di libri sezionali (uno per ogni settore di attività), oltre ad un libro riepilogativo, riportante i totali dei singoli conti, raggruppati mensilmente, secondo gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, previsti dagli artt. 2424 e 2425 c.c.

[4] Così Quattrocchio, *op. cit.*, 528.

[5] Galgano, *Diritto commerciale*, cit., 105; Oneto, *op. cit.*, 33; Presti, Rescigno M., *op. cit.*, 44; Campobasso, *op. cit.*, 121; Quattrocchio, *op. cit.*, 528; Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 268; Ferrara F. Jr., Corsi, *op. cit.*, 110; Graziani, *op. cit.*, 268.

Del pari, quanto al requisito della analiticità, si ritengono[6] valide le registrazioni riassuntive riguardanti operazioni omogenee, non essendo necessaria la annotazione separata di ogni singola operazione.

La Corte di Cassazione[7], del pari, si è pronunciata in senso favorevole all'ammissibilità delle registrazioni di sintesi riguardanti incassi di tipo omogeneo di cui l'imprenditore abbia successivamente notizia contestuale e cumulativa, con la precisazione che, in ogni caso, le registrazioni riassuntive devono consentire la ricostruzione delle singole operazioni.

Del resto, tale lettura è imposta dalle esigenze della vendita sia della grande distribuzione che a dettaglio ove si registrano una pluralità di operazioni giornaliere registrate in modo anonimo sui registratori di cassa che rendono impensabile una annotazione analitica delle singole transazioni[8].

Parte della dottrina[9] distingue i singoli atti giuridici dall'operazione complessiva, alla quale sola si riferirebbe l'art. 2216 c.c. e si applicherebbe il requisito della analiticità. I singoli negozi giuridici che compongono l'operazione unitaria rileverebbero esclusivamente sul piano quantitativo non anche su quello contabile.

Come già anticipato[10] è poi pacifica[11] l'ammissibilità di libri sezionali in cui vengono registrati (in stretto ordine cronologico) tutte le operazioni relative a singoli servizi dell'azienda (banche, clienti, fornitori, cassa, ecc.) con riepilogo riassuntivo nel libro giornale generale. Come precisato nella citata circ. Agenzia delle entrate 30.4.1977, n. 7/1496, parte 43, il requisito di unitarietà del libro giornale è da intendersi in senso giuridico e non materiale, ben potendo essere composto da una pluralità di libri.

[6] Galgano, *Diritto commerciale*, cit., 105; Oneto, *op. cit.*, 33; Presti, Rescigno M., *op. cit.*, 44; Campobasso, *op. cit.*, 121; Quattrocchio, *op. cit.*, 528; Ferrara F. Jr., Corsi, *op. cit.*, 110; Casanova, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, cit., 894; Graziani, *op. cit.*, 268.

[7] Cass., 19.12.1991, n. 13672, in *Mass. Giur. it.*, 1991.

[8] In questo senso, v. anche Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 267.

[9] Bocchini, *op. ult. cit.*, 99.

[10] V. nt. 3.

[11] Cfr. le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 6.10.2008, n. 371/E e 31.10.2002, n. 341/E, nonché la circ. 30.4.1977, n. 7, parte 43 e le risoluzioni: 25.6.1976, n. 9/1304; 29.11.1977, n. 9/1599; 9.8.1979, n. 9/1010; e 15.7.1980, n. 9/428.

## 2. Abolizione dell'obbligo di vidimazione

L'attuale formulazione dell'art. 2216 c.c. è il risultato di due interventi legislativi e precisamente: l'art. 8, 1° co., l. 30.12.1991, n. 413 e l'art. 7 *bis*, 1° e 2° co., d.l. 16.6.1994, n. 357 convertito nella l. 8.8.1994, n. 489.

In origine, l'art. 2216 c.c. prevedeva l'obbligo, penalmente sanzionato dall'art. 1, 6° co., l. 7.8.1982, n. 516, di vidimazione annuale del libro giornale da parte dell'Ufficio del registro delle imprese o di un notaio.

Era incerto se la vidimazione dovesse avvenire entro un anno dal compimento delle formalità iniziali[12], oppure anche successivamente purché una volta all'anno[13].

Il legislatore del 1991 intervenne allo scopo di risolvere la predetta questione interpretativa prescrivendo che la vidimazione annuale avvenisse entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di un anno dalla formalità precedente: la riforma non si mostrò risolutiva, ponendo il problema di coordinare questo adempimento con quello della vidimazione finale del volume completo.

La riforma del 1994 ha posto fine alla diatriba, sia abolendo l'obbligo della vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari, sia eliminando la rilevanza penale della omessa vidimazione periodica.

Il legislatore non si è però preoccupato di tutte le possibili implicazioni che tale intervento normativo comporta.

Sotto il profilo probatorio, in particolare, si pone un problema di coordinamento con gli artt. 2710 c.c. e 634 c.p.c.

Ai sensi dell'art. 2710 c.c., i libri contabili regolarmente tenuti possono fare prova tra imprenditori nei rapporti riguardanti l'esercizio dell'impresa se bollati e vidimati nelle forme di legge; costituiscono, inoltre, prove scritte idonee ai sensi dell'art. 634 c.p.c. ai fini dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo.

Sul punto, la dottrina notarile[14] distingue due profili: quello della regolare tenuta dei libri contabili al quale si applicherebbe l'art. 2215 c.c. e quello della loro efficacia probatoria riguardo al quale le scritture non bollate e non vidimate sarebbero inutilizzabili ai fini dell'art. 634 c.p.c., mentre sarebbero valutabili come fonte indiziaria ai sensi dell'art. 2710 c.c.

[12] In questo senso, Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 276.
[13] Così Ferri G., *Scritture contabili*, cit., 137.
[14] Ruotolo, Fabiani, *op. cit.*

Il coordinato disposto degli artt. 2215 e 2710 c.c. e 634 c.p.c. è suscettibile di almeno due ulteriori interpretazioni.

Si potrebbe, ad esempio, escludere l'efficacia probatoria delle scritture contabili per le quali non è più richiesta la bollatura, ritenendo prevalente il principio di veridicità e immutabilità delle scritture contabili.

Una seconda proposta esegetica, speculare rispetto a quella appena illustrata, aderente al tenore letterale dell'art. 2215 c.c. ed in linea con lo scopo del legislatore di semplificare le formalità contabili, potrebbe consistere nel ritenere non più necessaria la bollatura anche ai fini probatori.

## Art. 2217 – Redazione dell'inventario

*[1] 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.*
*[2] L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.*
*[3] L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.*(1)

(1) Comma modificato dall'art. 8, l. 30.12.1991, n. 413 e poi così sostituito dall'art. 7 *bis*, d.l. 10.6.1994, n. 357 convertito nella l. 8.8.1994, n. 489.

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** Nozione e caratteristiche. - **2.** Contenuto del libro degli inventari. - **3.** Abolizione dell'obbligo di vidimazione.

### 1. Nozione e caratteristiche

La seconda scrittura contabile[1] obbligatoria per l'imprenditore commerciale,

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto*

secondo il codice civile, è il libro degli inventari, che è stato definito[2] quale scrittura di terzo grado poiché recepisce le registrazioni contenute nei libri di secondo grado, quali, ad esempio, il libro giornale ed il libro mastro.

Secondo un'efficace metafora[3], «se il libro giornale offre il film dell'attività svolta, nel libro degli inventari si trovano, invece, a intervalli regolari, le fotografie dello stato dell'impresa».

In effetti, il libro degli inventari è stato descritto quale libro «periodico sistematico»[4] poiché deve essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno entro tre mesi dal termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette ai sensi del combinato disposto degli artt. 2217 c.c. e 15, 1° co., d.p.r. 29.9.1973, n. 600.

## 2. Contenuto del libro degli inventari

Il libro degli inventari si compone di tre documenti (inventario, bilancio, conto dei profitti e delle perdite).

*commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002, in *webrun.notariato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; De Gregorio, *Corso di diritto commerciale*, Roma-Napoli-Città di Castello, 1973; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Draghi C., *Partita doppia*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1935, su *www.treccani.it*.

[2] Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1989, 91.

[3] Presti, Rescigno M., *op. cit.*, 44.

[4] Campobasso, *op. cit.*, 121.

L'inventario ha un duplice contenuto, descrittivo delle attività e passività dell'impresa e valutativo delle voci registrate.

Più precisamente, il libro degli inventari deve riportare l'indicazione e la valutazione delle attività e passività relative all'impresa e, solo per gli imprenditori individuali, anche di quelle estranee all'impresa.

Si ravvisa sul punto una differenza rispetto alla normativa fiscale: l'art. 15, 3° co., d.p.r. 29.9.1973, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi», richiede soltanto la distinta indicazione e valutazione delle attività e passività relative all'impresa individuale.

La prescrizione codicistica si giustifica[5] sulla base della considerazione che l'imprenditore individuale risponde per le obbligazioni dell'impresa con tutti i suoi beni presenti e futuri ai sensi dell'art. 2740 c.c. ed è, pertanto, necessaria una rappresentazione complessiva della sua situazione patrimoniale ed economica.

L'inventario costituisce la base per la redazione del bilancio: come già anticipato, infatti, ne è prevista la redazione all'inizio dell'esercizio dell'impresa per favorire la preparazione del primo bilancio.

L'inventario si chiude con il bilancio comprensivo dello stato patrimoniale e del conto economico (o conto dei profitti e delle perdite).

Seguendo i criteri di "evidenza" e "verità", lo stato patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale dell'impresa, mentre il conto economico prospetta gli utili e le perdite.

Il contenuto del bilancio ed i criteri che devono essere seguiti nella valutazione delle singole voci sono analiticamente illustrati negli artt. 2423-2435 *bis* c.c. dettati in sede di disciplina delle società per azioni.

L'art. 2217, 2° co., c.c. rinvia ai criteri di redazione del bilancio stabiliti per le società per azioni in quanto applicabili: ci si domanda se il rinvio debba essere letto in senso restrittivo, aderente al tenore letterale, oppure in chiave espansiva volta a comprendere anche le disposizioni disciplinanti il contenuto del bilancio[6].

[5] In tal senso, unanimemente: D'ANDREA, *Impresa individuale e familiare*, Milano, 2013, 522; PRESTI, RESCIGNO M., *op. cit.*, 44; GALGANO, *Diritto commerciale*, cit., 106; QUATTROCCHIO, *op. cit.*, 528; IANNELLI, *op. cit.*, 454.

[6] In senso favorevole all'interpretazione espansiva del rinvio normativo, cfr. in dottrina CAMPOBASSO, *op. cit.*, 122; PRESTI, RESCIGNO M., *op. cit.*, 44; NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 236; TANTINI, *Il bilancio d'esercizio*, Padova, 1994, 11; GRAZIANI, *op. cit.*, 184. In giurisprudenza, v. Cass., 20.4.1995, n. 4454, in *Foro it.*, 1995, I, 919; Cass., 17.2.1996, n. 1240, in *Mass. Giur. it.*, 1996. *Contra* in dottrina, FERRI G., *Imprese soggette a registrazione*, cit., 138; QUATTROCCHIO, *op. cit.*, 532.

### 3. Abolizione dell'obbligo di vidimazione

Il 3° co. dell'art. 2217 c.c. è stato modificato in conseguenza di due interventi legislativi: il primo, l'art. 8, 1° co., l. 30.12.1991, n. 413, ha prescritto l'obbligo di presentare l'inventario all'ufficio del registro delle imprese o ad un notaio per la vidimazione entro tre mesi dal termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette; il secondo, l'art. 7 *bis*, 1° e 2° co., d.l. 16.6.1994, n. 357 convertito nella l. 8.8.1994, n. 489, ha introdotto l'attuale formulazione, abolendo l'obbligo della vidimazione annuale del libro giornale e del libro degli inventari, ed eliminando la rilevanza penale della omessa vidimazione periodica.

La riforma del 1994 ha, però, creato un problema di coordinamento con gli artt. 2710 c.c. e 634 c.p.c.

Ai sensi dell'art. 2710 c.c., i libri contabili regolarmente tenuti possono fare prova tra imprenditori nei rapporti riguardanti l'esercizio dell'impresa se bollati e vidimati nelle forme di legge; costituiscono, inoltre, prove scritte idonee ai sensi dell'art. 634 c.p.c. ai fini dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo.

Il coordinato disposto degli artt. 2215 e 2710 c.c. e 634 c.p.c. è suscettibile di almeno tre interpretazioni.

Secondo la dottrina notarile[7] occorre distinguere due profili: quello della regolare tenuta dei libri contabili al quale si applicherebbe l'art. 2215 c.c. e quello della loro efficacia probatoria riguardo al quale le scritture non bollate e non vidimate sarebbero inutilizzabili ai fini dell'art. 634 c.p.c., mentre sarebbero valutabili come fonte indiziaria ai sensi dell'art. 2710 c.c.

Una seconda proposta esegetica, aderente al tenore letterale dell'art. 2215 c.c. ed in linea con lo scopo del legislatore di semplificare le formalità contabili, potrebbe consistere nel ritenere non più necessaria la bollatura anche ai fini probatori.

Si potrebbe, infine, ritenere esclusa l'efficacia probatoria delle scritture contabili per le quali non è più richiesta la bollatura, ritenendo prevalente il principio di veridicità e immutabilità delle stesse.

## Art. 2218 – Bollatura facoltativa[(1)]

*[1] L'imprenditore può far bollare nei modi indicati nell'articolo 2215 gli altri libri da lui tenuti.*

[7] Ruotolo, Fabiani, *op. cit.*

(1) Articolo sostituito dall'art. 7 *bis*, d.l. 10.6.1994, n. 357, convertito con modificazioni, nella l. 8.8.1994, n. 489.

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** La bollatura facoltativa. - **2.** L'efficacia probatoria.

## 1. La bollatura facoltativa

L'articolo in commento si pone in rapporto di logica continuità rispetto all'art. 2214 c.c. il quale stabilisce il principio generale secondo cui l'imprenditore commerciale deve tenere non solo il libro giornale ed il libro degli inventari (cc.dd. scritture contabili obbligatorie) ma anche tutte le altre scritture contabili[1] richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa (cc.dd. scritture contabili facoltative), quali, ad esempio, il libro cassa, il libro mastro, il libro magazzino.

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002 in *webrun.notariato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201.

Allo scopo di garantire la regolarità delle scritture contabili ed impedirne la successiva alterazione[2], il legislatore detta alcune regole di tenuta che si possono distinguere in estrinseche o formali (artt. 2215-2218 c.c.) ed intrinseche o sostanziali (art. 2219 c.c.).

L'art. 2218 c.c. disciplina la formale tenuta delle scritture contabili innominate, rendendo facoltativamente applicabili le regole dettate dall'art. 2215 c.c. in tema di bollatura e vidimazione.

Dall'utilizzo nell'art. 2218 c.c. del termine "libri" anziché "scritture", secondo parte della dottrina[3], discenderebbe l'obbligo di tenuta in registri rilegati; altri Autori[4], al contrario, ritengono che dalla facoltatività di bollatura e vidimazione derivi la non obbligatorietà della rilegatura. A conferma di quest'ultima opinione, si osserva, per inciso, che analoga conclusione è evidenziata, in ordine al libro giornale, dalla circ. 10.11.1993 dell'allora Ministero di grazia e giustizia, Direzione generale affari civili e libere professioni, secondo cui «[i]l libro è perciò dato dall'unico volume, o dai più volumi o tabulati quantitativamente identificati all'atto della vidimazione iniziale dall'indicazione del numero dei fogli o delle pagine che lo compongono, nonché dalla loro numerazione progressiva».

## 2. L'efficacia probatoria

La previsione della facoltà per l'imprenditore commerciale di osservare le regole di formale tenuta delle scritture contabili dettate dall'art. 2215 c.c. si riflette in materia di rilevanza probatoria delle medesime.

Occorre preliminarmente precisare che le scritture contabili, comunque tenute, fanno prova contro l'imprenditore ai sensi dell'art. 2709 c.c., mentre soltanto a quelle regolarmente tenute ai sensi dell'art. 2215 c.c. può essere attribuita efficacia a favore dell'imprenditore ai sensi dell'art. 2710 c.c.

La considerazione in ordine al valore probatorio delle scritture contabili può, quindi, influenzare la scelta dell'imprenditore riguardo alla osservanza o meno delle formalità di tenuta delle scritture contabili.

Stante il rinvio contenuto nell'articolo in esame alle regole di cui all'art. 2215 c.c., è necessario soffermarsi brevemente sulle conseguenze in

[2] Galgano, *Diritto commerciale*, cit., 106. Nello stesso senso, Campobasso, *op. cit.*, 123, il quale pone l'accento sulla funzione delle regole di tenuta delle scritture contabili di garantire la "veridicità" delle medesime.

[3] Panuccio, *op. cit.*, 72.

[4] Galgano, *Diritto commerciale*, cit., 106; Minervini G., *op. cit.*, 391.

tema di efficacia probatoria della abolizione per il libro giornale e il libro degli inventari dell'obbligo di bollatura e vidimazione.

Come precisato poco sopra, i libri contabili regolarmente tenuti possono fare prova tra imprenditori nei rapporti riguardanti l'esercizio dell'impresa «se bollati e vidimati nelle forme di legge» (cfr. art. 2710 c.c.); costituiscono, inoltre, prove scritte idonee ai sensi dell'art. 634 c.p.c. ai fini dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo.

Sul punto si possono prospettare diverse interpretazioni.

Una prima soluzione, sfavorevole per l'imprenditore, potrebbe consistere nel ritenere prevalente il dato letterale degli artt. 2710 c.c. e 634 c.p.c., con conseguente esclusione dell'efficacia probatoria delle scritture contabili per le quali non è più richiesta la bollatura.

Una lettura speculare rispetto alla precedente, più aderente al tenore letterale dell'art. 2215 c.c. e forse più coerente con l'obiettivo perseguito dal legislatore di semplificare le formalità contabili, potrebbe essere volta a ritenere non più necessaria la bollatura anche ai fini probatori.

Particolarmente interessante appare, infine, la proposta di parte della dottrina notarile[5], di distinguere i due profili della regolare tenuta dei libri contabili e della loro efficacia probatoria. Sotto il primo aspetto troverebbe piena applicazione l'art. 2215 c.c. Sotto il secondo, quello dell'efficacia probatoria, le scritture non bollate e non vidimate, invece, sarebbero inutilizzabili ai fini dell'art. 634 c.p.c., potendo essere valutate unicamente quale fonte indiziaria ai sensi dell'art. 2710 c.c.

## Art. 2219 – Tenuta della contabilità

*[1] Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.*

---

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** Le formalità intrinseche. - **2.** Le formalità intrinseche sostanziali: il principio dell'"ordinata contabilità". - **3.** Le formalità intrinseche non sostanziali: le regole specifiche di scritturazione.

[5] Ruotolo, Fabiani, *op. cit.*

## 1. Le formalità intrinseche

La *ratio* sottostante all'articolo in commento, che stabilisce le regole di tenuta delle scritture contabili[1], origina dall'esigenza di garantirne la veridicità[2] e impedirne la successiva alterazione.

A tal fine, il legislatore ha dettato due tipi di regole: le prime riguardano la formale tenuta delle scritture contabili e possono essere iniziali (artt. 2215 e 2218 c.c.) o successive (artt. 2216 e 2217 c.c.) a seconda che debbano essere compiute prima o dopo la materiale scritturazione (cc.dd. "formalità estrinseche"); le seconde, attinenti al contenuto delle scritture contabili, sono disciplinate dall'articolo in commento (cc.dd. "formalità intrinseche").

Si osserva preliminarmente che, secondo un'interpretazione letterale[3], l'art. 2219 c.c. si applica a tutte le scritture contabili siano esse obbligatorie o facoltative, nominate o innominate.

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002 in *webrun.notariato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; De Gregorio, *Corso di diritto commerciale*, Roma-Napoli-Città di Castello, 1973; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Draghi C., *Partita doppia*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1935, su *www.treccani.it*.

[2] Campobasso, *op. cit.*, 123.

[3] Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 277; Quattrocchio, *op. cit.*, 537.

Secondo una tesi restrittiva[4], invece, mancando nell'art. 2218 c.c., relativo alle formalità estrinseche delle scritture facoltative, il richiamo all'art. 2219 c.c., non potrebbero ritenersi applicabili a tali scritture le formalità intrinseche.

La giurisprudenza[5], infine, ritiene necessario il rispetto di entrambe le formalità estrinseche ed intrinseche allo scopo di garantire la contemporaneità delle registrazioni con i fatti da contabilizzare ed impedire le annotazioni di comodo.

## 2. Le formalità intrinseche sostanziali: il principio dell'"ordinata contabilità"

Il principio fondamentale in tema di formalità intrinseche è quello dell'"ordinata contabilità".

Secondo un'interpretazione condivisa da più Autori[6], il criterio in esame ha rilevanza non solo sul piano formale ma anche sostanziale: non è, infatti, sufficiente che le scritture contabili siano tenute in modo formalmente corretto, ma è indispensabile che le varie registrazioni siano coerenti, concordanti e veritiere.

Quanto alla "natura giuridica" delle «norme di un'ordinata contabilità» a cui fa riferimento il legislatore, si ritiene[7] che si tratti non tanto di leggi, quanto di «regole elaborate da una disciplina extra giuridica, ossia le regole della ragioneria», suscettibili, pertanto, di mutamento in conseguenza dell'evoluzione di tale disciplina.

L'ampiezza del concetto di "ordinata contabilità", tale da comprendere una pluralità di sistemi di registrazione, ha indotto parte della dottrina a domandarsi se il legislatore abbia inteso effettuare un c.d. "rinvio in bianco" alle norme di tenuta della contabilità oppure se possano e debbano riscontrarsi delle "limitazioni" nella scelta delle modalità di annotazione delle singole operazioni.

Secondo un'interpretazione[8], il rinvio contenuto nel codice civile non è da intendersi "in bianco" e non è riferibile a tutti i principi contabili, bensì ai soli in tema di tenuta delle scritture.

[4] Bocchini, *op. cit.*, 63.
[5] Cass., 18.1.1997, n. 503, in *Mass. Giur. it.*, 1997.
[6] Quattrocchio, *op. cit.*, 537; Ferri G., *Scritture contabili*, cit., 11; Bocchini, *op. cit.*, 60.
[7] V. per tutti, Galgano, *Diritto commerciale*, cit., 106.
[8] Bocchini, *op. cit.*, 10; Quattrocchio, *op. cit.*, 537.

Un Autore[9], a questo proposito, suggerisce di coordinare l'articolo in commento con altre norme in tema di contabilità, quale, ad esempio, l'art. 2217 c.c., che implicitamente sembra limitare la libertà di scelta dell'imprenditore, imponendo l'utilizzo del metodo c.d. della partita doppia[10] che si applica nella redazione del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite.

Degna di rilievo è, infine, la lettura conclusiva proposta da parte della dottrina[11] secondo cui l'imprenditore è libero di scegliere il sistema di tenuta della contabilità purché rientri tra quelli generalmente conosciuti e consenta di fornire una rappresentazione veritiera e precisa della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della sua impresa.

Un altro aspetto dibattuto riguarda l'ammissibilità o meno dell'utilizzo di una "lingua straniera" nella redazione delle scritture contabili.

Secondo un'opinione[12], riconducibile al brocardo "*ubi lex voluit dixit*", in assenza di un esplicito divieto al riguardo, l'imprenditore sarebbe libero di scegliere se usare o meno una lingua straniera.

Altri Autori[13], al contrario, ritengono che l'impiego di una lingua diversa da quella italiana sia ammissibile solo in presenza di precise ragioni funzionali.

Parte della dottrina[14], infine, ammette l'uso di un linguaggio in codice.

[9] Nigro, *Le scritture contabili*, cit., 232.

[10] Secondo Draghi C., *op. cit.*, «le condizioni necessarie per attuare il metodo della partita doppia sono le seguenti:1) che si istituiscano due serie compiute di *conti a sezioni divise* (a "dare" e "avere") (…); 2) che nei conti stessi il valore attribuito inizialmente all'oggetto loro e alle variazioni successive sia omogeneamente determinato, ossia riferito a una medesima unità (in genere la moneta nazionale di conto), e che il valore del fondo a sé considerato e delle sue parti ideali sia dedotto dal valore attribuito agli elementi reali; 3) che, per convenzione ormai seguita dalla pratica generale, vengano registrati nei conti agli elementi *reali* i movimenti attivi in "dare" e i passivi in "avere" e che nei conti *derivati* (conti differenziali, economici, di gestione) vengano scritturati i movimenti amministrativi attivi in "avere" e quelli passivi in "dare".

Una volta osservate tali condizioni, la conseguenza che direttamente ne deriva è che il totale degli *addebitamenti*, ossia delle scritturazioni compiute in "dare", dei conti sopraconsiderati deve essere costantemente eguale al totale degli *accreditamenti*, ossia delle scritture compilate all'"avere" dei conti stessi».

[11] Panuccio, *op. cit.*, 82; Quattrocchio, *op. cit.*, 537.

[12] De Gregorio, *op. cit.*, 128; Ferri G., *Imprese soggette a registrazione*, cit., 142.

[13] Panuccio, *op. cit.*, 68 ss.; Quattrocchio, *op. cit.*, 537; Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 278.

[14] Minervini G., *op. cit.*, 391; Galgano, *L'imprenditore*, cit., 157; Iannelli, *op. cit.*, 463.

### 3. Le formalità intrinseche non sostanziali: le regole specifiche di scritturazione

A completamento ed integrazione del principio dell' "ordinata contabilità", di carattere sostanziale, il legislatore ha previsto una serie di ulteriori criteri rilevanti principalmente sul piano formale, i quali possono essere suddivisi in due gruppi.

Il primo contiene le regole di redazione delle scritture contabili secondo le quali scritturazione deve avvenire senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine, allo scopo di evitare aggiunte o inserimenti successivi e di garantire la contemporaneità tra registrazione ed operazione.

Il secondo comprende le regole da seguire per apportare correzioni: sono vietate le abrasioni, essendo consentito soltanto effettuare cancellazioni in modo che quanto eliminato sia leggibile allo scopo di agevolare il controllo successivo.

Anche le cancellazioni, inoltre, sono soggette agli stessi principi di analiticità e contemporaneità che caratterizzano la normale scritturazione[15].

Sempre sul piano della regolarità formale delle scritture contabili, si pone l'ulteriore questione del mezzo di redazione riguardo al quale il codice non contiene espresse previsioni.

A questo proposito, la giurisprudenza si è occupata in più occasioni dell'ammissibilità delle "annotazioni a matita".

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 18.1.1994, n. 337[16], ha affermato che le registrazioni devono essere effettuate con la penna stilografica oppure con la penna biro, mentre le annotazioni a matita devono considerarsi omesse[17].

Il divieto di abrasione contenuto nell'articolo in commento, infatti, presuppone che la scritturazione avvenga con mezzo diverso dalla matita; la cancellazione del tratto di matita, infatti, non consiste in una vera e propria abrasione.

In altra occasione[18], la Corte dei Conti ha ritenuto che le annotazioni a matita contrastino con il principio di certezza necessario in un sistema economico e sociale ordinato.

[15] Bocchini, *op. cit.*, 74.

[16] Cass., 18.1.1994, n. 337, in *Fisco*, 1994, 7, 1815.

[17] Così anche Cass., 8.8.2005, n. 16707, in *Mass. Giur. it.*, 2005.

[18] C. Conti, 13.4.1987, in *Riv. Corte Conti*, 1987, 647 secondo cui «va dichiarata la responsabilità del consegnatario di materiale appartenente alle forze armate per la perdita dello stesso, ove i registri relativi alla gestione dei materiali risultino (…) scritti a matita».

Questo orientamento è stato confermato da una successiva pronuncia della Suprema Corte[19], secondo cui l'utilizzo della matita, rappresentante «un mezzo grafico del tutto inaffidabile si risolve in una inattendibilità complessiva delle scritture, rendendo così giustificata l'adozione dell'accertamento induttivo».

In tempi più recenti[20], la Cassazione, pur ribadendo che l'irregolarità delle scritture giustifica il ricorso all'accertamento induttivo, ha tuttavia ritenuto che non comporti limitazioni probatorie, non potendo comunque essere impedito al contribuente «di fornire la prova della conformità delle scritturazioni alla realtà delle poste ivi annotate in termini di certezza ed inerenza (…) a prescindere dalle modalità di annotazione».

Si precisa, infine, che le scritture contabili possono essere tenute secondo le modalità tradizionali nel rispetto degli artt. 2215 e 2219 c.c. e conservate in forma cartacea o con modalità digitali oppure tenute e conservate con le modalità elettroniche ai sensi e per gli effetti dell'art. 2215 *bis* c.c. a cui si rinvia per la trattazione specifica.

## Art. 2220 – Conservazione delle scritture contabili

*[1] Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.*
*[2] Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.*
*[3] Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.*[(1)]

(1) Comma aggiunto dall'art. 7 *bis*, d.l. 10.6.1994, n. 357 convertito in l. 8.8.1994, n. 489.

commento di Marina Sgarbi

**Sommario: 1.** L'obbligo di conservazione delle scritture contabili: funzione e soggetti obbligati. - **2.** (*Segue*): oggetto. - **3.** (*Segue*): durata dell'obbligo. - **4.** (*Segue*): modalità di conservazione.

[19] Cass., 4.3.1998, n. 2396, in *Foro it.*, 1998, I, 1442.
[20] Cass., 25.5.2007, n. 12279, in *www.altalex.it.*

## 1. L'obbligo di conservazione delle scritture contabili: funzione e soggetti obbligati

L'obbligo di conservazione delle scritture contabili[1] è strettamente collegato alla funzione delle medesime di rappresentare lo svolgimento nel tempo dell'attività di impresa; detta funzione sarebbe compromessa ove non vi fosse un obbligo di conservazione delle scritture per un determinato periodo di tempo[2].

L'obbligo di conservazione grava, innanzitutto, sull'imprenditore, anche dopo la cessazione dell'impresa[3].

In caso di morte dell'imprenditore, si ritiene[4] che l'obbligo si trasferisca in capo agli eredi.

[1] In dottrina, in generale sulle scritture contabili, cfr. Visentini, Palazzolo, *Compendio di diritto commerciale*, Bologna, 2014; Buonocore, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013; Cian M., *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2013; Giordano, *Manuale delle scritture contabili*, Rimini, 2013; Galgano, *Diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Bologna, 2013; Id., *L'imprenditore*, Bologna, 1986; Racugno, *Scritture contabili*, in *Diritto commerciale*, a cura di Abriani, Milano, 2011; Oneto, *I libri contabili. Aspetti civilistici, tecnici e fiscali*, Rimini, 2010; *Sub* artt. 2135-2246 c.c., in *Comm. Cendon*, Milano, 2009; Presti, Rescigno M., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2013; Id., *Corso di diritto commerciale*, I, *Impresa – Contratti – Titoli di credito – Fallimento*, Bologna, 2005; Ruotolo, Fabiani, *Abolizione dell'obbligo di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari: profili civilistici e probatori*, Studio del C.N.N. n. 3804 approvato dalla Commissione Studi il 19.3.2002 in *webrun.notariato.it*; Nigro, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, XV, Torino, 2002; Id., *Le scritture contabili*, in *Tratt. Galgano*, II, Padova, 1978, 259; Ferrara F. Jr., Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1999; Quattrocchio, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997; Campobasso, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1997; Marasà, *Contratti associativi e impresa*, Padova, 1995; Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995; Nuzzo, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali nel diritto tributario*, in *Digesto comm.*, IX, Torino, 1993; Ferri G., *Scritture contabili*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989; Id., *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1983; Iannelli, *L'impresa*, Torino, 1987, 454; Santini, *Società a responsabilità limitata*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1984, 201; Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 268; Id., *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1957; De Gregorio, *Corso di diritto commerciale*, Roma-Napoli-Città di Castello, 1973; Foschini, *In tema di "statuto speciale" dell'imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1967, I, 331; Minervini G., *Le scritture contabili tra diritto e ragioneria*, in *Riv. società*, 1965, 391; Panuccio, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli, 1964; Graziani, *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962; Draghi C., *Partita doppia*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1935, su *www.treccani.it*.

[2] Quattrocchio, *op. cit.*, 538.

[3] *Ibidem*.

[4] Ferri G., *Scritture contabili*, cit., 11; Casanova, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, cit., 744; Panuccio, *op. cit.*, 28.

Nell'ipotesi di cessione della azienda, secondo un'opinione largamente condivisa[5], l'obbligo passa all'acquirente[6].

## 2. (*Segue*): oggetto

In ordine all'oggetto dell'obbligo di conservazione, si precisa preliminarmente, che esso comprende sia le scritture contabili, sia le cc.dd. "scritture giuridiche" (quali fatture, lettere, telegrammi) che riflettono le vicende giuridiche dell'impresa.

Riguardo alle sole scritture contabili, invece, si discute se l'obbligo di conservazione si riferisca solo a quelle obbligatorie, oppure anche a quelle facoltative.

Secondo un'interpretazione[7], stante lo stretto collegamento con l'obbligo di tenuta, il dovere di conservazione sarebbe limitato alle sole scritture obbligatorie.

Secondo altri Autori[8], invece, l'obbligo di conservazione riguarderebbe entrambe le scritture, non essendo circoscritto ai soli libri obbligatori, diversamente da quanto prescritto nel previgente codice del commercio.

## 3. (*Segue*): durata dell'obbligo

Il legislatore ha fissato il termine di durata dell'obbligo di conservazione in dieci anni dall'ultima registrazione.

Sul punto occorre precisare quanto segue.

In primo luogo, si distingue[9] tra scritture contabili e giuridiche.

Per le prime, il decorso del termine varia a seconda che siano contenute in libri rilegati o meno: nel primo caso, il decennio decorre dall'ultima registrazione presente nel volume rilegato prima di non essere più usato e riguarda tutte le annotazioni in esso contenute anche se risalenti a date antecedenti; nel secondo caso, ove non si tratti di libri rilegati, ciascuna registrazione deve essere conservata per dieci anni.

[5] Casanova, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, cit., 744; Nigro, *Le scritture contabili*, cit., 300; Bocchini, *op. cit.*

[6] Casanova, *Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali*, cit., 744; Nigro, *Le scritture contabili*, cit., 300; Bocchini, *op. cit.*

[7] Ferri G., *Imprese soggette a registrazione*, cit., 144.

[8] Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 279; Nigro, *Le scritture contabili*, cit., 300.

[9] Quattrocchio, *op. cit.*, 538.

Per le scritture giuridiche che sono collegate a determinati affari, si ritiene[10] che il termine decorra dalla data di spedizione delle copie e di ricevimento dell'originale dell'ultimo documento riferito a ciascuna pratica.

In secondo luogo, vi sono delle particolari ipotesi in cui l'obbligo di conservazione delle scritture contabili può essere prorogato anche oltre i dieci anni.

Ad esempio, qualora nel corso di un giudizio civile sia stata avanzata l'istanza di ordine di esibizione ai sensi dell'art. 210 c.p.c., la parte contro la quale l'istanza è stata rivolta è tenuta a conservare le scritture contabili anche oltre il termine decennale fino a quando il giudice non abbia definitivamente rigettato la predetta istanza. Il giudice, pertanto, può trarre argomenti di prova a norma dell'art. 116 c.p.c. solo se la distruzione dei documenti sia avvenuta dopo la presentazione dell'istanza e nelle more della decisione su di essa[11].

Il legislatore tributario[12], inoltre, ha prescritto che le scritture contabili e giuridiche siano conservate anche oltre il decennio previsto dal codice civile fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

## 4. (*Segue*): modalità di conservazione

Le modalità di conservazione sono disciplinate dal 3° co. dell'articolo in commento che è stato aggiunto dall'art. 7 *bis*, d.l. 10.6.1994, n. 357 (convertito in l. 8.8.1994, n. 489).

[10] *Ibidem*; Ferri G., *Imprese soggette a registrazione*, cit., 144; Casanova, *Impresa e azienda*, cit., 279.

[11] In questo senso, Cass., 28.8.2000, n. 11225, in *Rep. Foro it.*, 2000, *Prova civile in genere*, n. 61; Cass., 7.3.1997, n. 2086, *ivi*, 1997, *voce cit.*, n. 17; Cass., 18.11.1994, n. 9797, in *Mass. Foro it.*, 1994; Cass., 18.11.1994, n. 9839, *ivi*, 1994.

[12] Cfr. art. 22, 2° e 3° co., d.p.r. 29.9.1973, n. 600 recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento dei redditi» secondo cui: «Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali, ivi compresi gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari, devono essere conservate fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 del detto codice. L'autorità adibita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso. Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse».

La novella del 1994 ha introdotto la possibilità di conservare le scritture contabili e giuridiche «su supporto di immagini» (c.d. "archiviazione ottica") a due condizioni: la prima, della corrispondenza fra registrazioni e documenti; la seconda, della possibilità che le registrazioni possano «in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti».

La dottrina[13] ha evidenziato che la modifica normativa non ha fatto venir meno l'obbligo di stampa delle scritture contabili su supporti cartacei bollati entro sessanta giorni dalla fine dell'esercizio, ma ha consentito la successiva archiviazione e conservazione su immagini dei predetti supporti cartacei.

Sul punto si osserva che, essendo venuto meno l'obbligo di bollatura per effetto della l. 18.10.2001, n. 383, sembra ammissibile un immediato trasferimento da supporto magnetico a supporto di immagini delle scritture contabili. Questa conclusione sembra confermata dalla possibilità addirittura di formare e tenere con strumenti informatici le scritture contabili obbligatorie e facoltative, espressamente prevista dall'art. 2215 *bis* c.c., al cui commento si rinvia per maggiori approfondimenti. A fronte quindi della espressa previsione normativa della facoltà di tenere le scritture con strumento informatico risulta difficile negare la possibilità di conservarle direttamente su tale supporto. Sono salve le ipotesi di scritture che devono essere preventivamente bollate per legge o per scelta dell'imprenditore per le quali si ripresenta la necessità di stampa su supporto cartaceo e successiva conservazione su supporti di immagini.

## § 3 - Dell'insolvenza

### Art. 2221 – Fallimento e concordato preventivo

*[1] Gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici e i piccoli imprenditori, sono soggetti, in caso di insolvenza, alle procedure del fallimento e del concordato preventivo, salve le disposizioni delle leggi speciali.*

---

commento di Maurizio Cavanna

**Sommario: 1.** Cenni alle procedure concorsuali. - **2.** Gli imprenditori soggetti a fallimento.

[13] Quattrocchio, *op. cit.*, 538; Bocchini, *op. cit.*, 75.

## 1. Cenni alle procedure concorsuali

Ove un'impresa, individuale o collettiva, versi in situazione di difficoltà, il suo dissesto si riflette inevitabilmente su tutti coloro che entrano in rapporto con lei – ad esempio i dipendenti, che perdono il posto di lavoro, ovvero i creditori dell'imprenditore, che, qualora non soddisfatti, risentiranno una perdita. Il discorso è ancora più articolato, se si osserva che i creditori, a loro volta, possono essere imprenditori e, per loro, un regolare flusso di pagamenti dei crediti (compreso quello del debitore in stato di dissesto) diviene essenziale, al fine di far fronte alle obbligazioni assunte verso altri operatori economici. È chiaro quindi che – pur nell'ambito di un discorso qui inevitabilmente semplificato – le difficoltà di un'impresa finiscono per riflettersi, in concreto, su una pluralità di soggetti e, più in generale, sull'intero sistema economico.

Si tratta di una fattispecie ben diversa dalla situazione di squilibrio economico che può colpire un singolo soggetto non imprenditore, che, per quanto dolorosa e drammatica possa essere, non ha diffusi riflessi "esterni", limitandosi a condizionare la vicenda del protagonista (e, al limite, dei suoi familiari).

Proprio per queste ragioni il nostro legislatore[1], nel regolare le situazioni di dissesto attinenti l'attività di impresa, si preoccupa non tanto della posizione del singolo imprenditore, bensì degli effetti della sua crisi sull'intero sistema economico. Così oggetto d'esame e autonoma regolamentazione non è, come avviene per la disciplina generale del negozio giuridico, l'inadempimento di una data obbligazione a sé considerata, ma piuttosto la "situazione di insolvenza" nel suo complesso, cioè l'incapacità dell'imprenditore-debitore ad adempiere regolarmente l'insieme delle obbligazioni assunte per esercitare la propria attività.

In tale evenienza è previsto che alcuni imprenditori – precisamente gli imprenditori commerciali non piccoli, come meglio si dirà nel prossimo paragrafo – possano accedere a particolari procedure, dette concorsuali perché hanno ad oggetto l'intero patrimonio (c.d. massa attiva) del debitore e tendono ad agevolare il concorso di tutti i creditori (c.d. massa passiva) in condizioni di parità nella gestione ed eventuale realizzazione dello stesso patrimonio, al fine di soddisfare le pretese da essi vantate.

[1] Come avviene in gran parte degli altri ordinamenti giuridici.

Va subito avvertito però che la liquidazione del patrimonio è vista dal legislatore solo come soluzione "estrema", da attivare allorquando sia del tutto impossibile che l'attività d'impresa prosegua. In effetti la dissoluzione del complesso aziendale e la connessa perdita di posti di lavoro e dell'organizzazione produttiva non appare esito scontato e inevitabile per la crisi d'impresa: il dissesto, si osserva, potrebbe essere determinato (principalmente se non in via esclusiva) da scelte errate dell'imprenditore o da situazione di recessione e generalizzata stasi del mercato, senza però che tutto questo vada a compromettere la struttura aziendale, sana e quindi recuperabile, nell'ambito di un piano di ristrutturazione che preveda le strategie più idonee alla ripresa dell'attività. Obiettivo delle procedure concorsuali è allora non solo quello (tradizionale) di facilitare l'uscita del mercato delle imprese insolventi mediante la liquidazione dei relativi beni, ma anche di continuare e ricuperare l'attività di quei complessi aziendali (o loro singoli rami) che, nonostante la crisi, mostrino di conservare un valore positivo.

La materia in oggetto trova la propria disciplina non già nel codice civile, bensì in apposite leggi speciali: *in primis* il r.d. 16.3.1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), che tratta, oltre alla principale procedura del fallimento, anche il concordato preventivo e la liquidazione coatta amministrativa; il citato provvedimento normativo è stato recentemente sottoposto a un'importante ed ampia riforma (gli interventi più urgenti furono introdotti con il d.l. 14.3.2005, n. 35 convertito con modifiche nella l. 14.5.2005, n. 80, cui seguì la vera e propria riforma organica del d.lg. 9.1.2006, n. 5, subito dopo emendato dal d.lg. 12.9.2007, n. 169), nell'ambito della quale, tra l'altro, venne introdotta la possibilità di accedere ad accordi volti alla ristrutturazione dei debiti quale forma di superamento della crisi alternativa e preliminare alla procedura fallimentare[2].

[2] Una nota bibliografica sul tema generale appare quasi improponibile, tale è l'ampiezza e l'approfondimento dei diversi contributi editi, soprattutto a ridosso della riforma e dei successivi correttivi. Senza alcuna pretesa di completezza si può fare un generale rinvio ai commenti che hanno riesaminato in modo sistematico e organico l'intera normativa, quali ad esempio il commentario redatto da vari Autori e diretto da Jorio e coordinato da Fabiani, dal titolo *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna, 2006, con la relativa appendice di aggiornamento dal titolo *Il nuovo diritto fallimentare. Aggiornamento al d.lgs. 169/2007*, sempre diretto da Jorio e coordinato da Fabiani, Bologna, 2008; Ambrosini, Cavalli, Jorio, *Il fallimento*, in *Tratt. Cottino*, XI, 2, Padova, 2009; *Le nuove procedure concorsuali*, diretto da Ambrosini, Bologna, 2008; AA.VV., *Diritto fallimentare (manuale breve)*, Milano, 2007; *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro, Sandulli, Torino, 2006; *Codice commentato del fallimento*, diretto da Lo Cascio, Milano, 2008; *Commentario breve alla legge fallimentare*, a cura di Maffei Alberti, Padova, 2013; *Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da Fauceglia, Panzani, Torino,

Si deve poi segnalare il d.l. 30.1.1979, n. 26, convertito con modifiche nella l. 3.4.1979, n. 95, dedicato alla c.d. amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, in seguito integralmente sostituito dal d.lg. 8.7.1999, n. 270; con la precisazione che, con il d.l. 23.12.2003, n. 347 convertito in l. 18.2.2004, n. 39 (e successive inerenti variazioni), furono introdotte regole particolari per le imprese insolventi di maggiori dimensioni (c.d. amministrazione straordinaria delle grandissime imprese), sull'onda di alcuni clamorosi *crack* finanziari (anzi, proprio per far fronte ad uno di essi, vale a dire il caso Parmalat). Va infine menzionato il reg. CE 29.5.2000, n. 1346, volto a individuare la legge applicabile nel caso di procedure fallimentari transnazionali (nelle quali il fallito ha beni in più di uno Stato membro dell'Unione europea)[3].

## 2. Gli imprenditori soggetti a fallimento

Merita sottolineare che la richiamata, recente riforma del diritto concorsuale ha inteso emancipare la relativa disciplina dalla tradizionale concezione punitivo-sanzionatoria: le sanzioni civili e penali fanno carico esclusivamente all'imprenditore che abbia tenuto comportamenti scorretti. Per il resto l'accento è posto più sull'esigenza di tutelare i soggetti "deboli" coinvolti nel dissesto, con l'obiettivo, se possibile, del superamento del medesimo dissesto attraverso la conservazione del valore dell'azienda e la continuazione dell'attività. Non solo: la novella del 2006-2007 introduce, pur con qualche limite, l'istituto dell'esdebitazione, che consente al debitore di chiudere definitivamente le sue pendenze nell'ambito della pregressa procedura fallimentare e di intraprendere legittimamente nuove iniziative (c.d. *fresh start*). Ciò, si è notato, viene a segnare una netta (e ingiustifi-

2009; Cagnasso, Irrera, *Il fallimento delle società. Lo snodo tra due riforme: societaria e fallimentare*, Milano, 2007; Ambrosini, *Il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Tratt. Cottino*, XI, 1, Padova, 2008; Guglielmucci, *Diritto fallimentare*, Torino, 2013; anteriormente alla riforma v. Jorio, *La crisi dell'impresa. Il fallimento*, Milano, 2000; *Comm. Scialoja-Branca l. fall.*, Bologna-Roma, 1997.

[3] Sul tema v. Mucciarelli, *Centro degli interessi principali e* forum shopping *in materia fallimentare*, in *www.orizzontideldirittocommerciale.it*; De Cesari, *Il trasferimento all'estero della sede legale dell'impresa insolvente*, in *Fallimento*, 2010, 666; Perrino, *Questioni vecchie e nuove in tema di competenza*, *ivi*, 2010, 296; Patriarca, *Effetti del trasferimento della sede sociale all'estero sullo statuto personale della società e fallimento*, in *Banca borsa*, 2006, II, 619; in giurisprudenza v. la recentissima Cass., 24.1.2014, n. 1508, in corso di pubblicazione su *Giur. it.*, con nota di Spiotta, inerente il tema del fallimento di società che aveva precedentemente trasferito la propria sede in altro stato dell'Unione europea.

cata) disparità di trattamento tra gli imprenditori commerciali ammessi alle procedure concorsuali, beneficiari di tali prerogative, e quelli che restavano esclusi (vale a dire gli imprenditori agricoli e quelli al di sotto delle soglie di fallibilità dell'art. 1 l. fall.).

Di qui la scelta legislativa di introdurre, con la l. 27.1.2012, n. 3, notevolmente modificata dal d.l. 18.10.2012, n. 179 convertito in l. 17.12.2012, n. 221, una disciplina dedicata alla composizione della crisi per sovraindebitamento dei soggetti non assoggettabili alle ordinarie procedure concorsuali[4].

In questo ambito non solo mantiene interesse, ma assume anzi nuove valenze la distinzione introdotta dall'articolo in commento, che circoscrive all'imprenditore commerciale non piccolo la disciplina, tradizionale e riformata, delle procedure concorsuali, per riservare quindi le descritte alternative e nuove forme di composizione della crisi alle imprese agricoli e commerciali che si collochino sotto la soglia di fallibilità.

Resta solo da dire dell'ulteriore significato che assume la norma in commento per quegli interpreti[5] che individuano le soglie dimensionali della non fallibilità, riferendosi non solo ai parametri numerici dell'art. 1 l. fall.[6], ma anche al criterio "economico funzionale" di prevalenza dell'art. 2083 c.c.: lettura, che, sul piano teorico, si fonda proprio sull'attuale previsione dell'art. 2221 c.c., dopo la definitiva soppressione dall'art. 1 l. fall. di ogni riferimento alla figura del piccolo imprenditore[7]. L'orientamento prevalente in dottrina e giurisprudenza, come noto, ha disatteso tale lettura, ritenendo di circoscrivere l'applicazione delle procedure concorsuali all'art. 1 l. fall.

[4] Panzani, *Composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Nuovo dir. società*, 2012, 1, 9; Guiotto, *La nuova procedura per l'insolvenza del soggetto non fallibile: osservazioni in itinere*, in *Fallimento*, 2012, 21; Paciello, *Prime riflessioni (inevitabilmente) critiche sulla composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Riv. dir. comm.*, 2012, I, 83.

[5] Marasà, *Prime notazioni sui presupposti soggettivi del fallimento nel nuovo art. 1, legge fallimentare*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, 581 ss.; Bonfatti, Censoni, *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2007, 35.

[6] Novellato successivamente dal d.lg. 9.1.2006, n. 5, e quindi dal d.lg. 12.9.2007, n. 169.

[7] V. anche per riferimenti il commento all'art. 2083 c.c., § 4.1.

Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX