

Dottrina Casi Sistemi

Le nuove società di persone

opera diretta da
Gastone Cottino
Oreste Cagnasso

con **eBook**

ZANICHELLI EDITORE



Indice sommario

Premessa per il lettore (di GASTONE COTTINO)	XV
---	-----------

Parte Prima **Le società di persone commerciali**

Capitolo I (di MARCO AIELLO)	3
La società in nome collettivo: nozione e costituzione	

1. La società in nome collettivo: personalità giuridica e autonomia patrimoniale	3
2. L'inderogabilità della responsabilità dei soci, illimitata e solidale, per le obbligazioni sociali	9
3. I due sotto-tipi nei quali si articola il modello: il regime del <i>beneficium excussionis</i> e delle prerogative del creditore particolare del socio nella collettiva regolare e in quella irregolare	14
4. Il contratto sociale e la sua forma. Società di fatto, occulta e apparente	19
5. Il contenuto dell'atto costitutivo	24
6. L'invalidità della società in nome collettivo	29

Capitolo II (di ROSSELLA RIVARO)	33
Il capitale e i conferimenti	

1. Il capitale	33
2. La formazione del capitale. I conferimenti d'opera e servizi	37
3. (Segue): i conferimenti in godimento	46
4. Le modificazioni del capitale	49

Capitolo III (di Maurizio Irrera)	55
La società di fatto tra società di capitali: un tema controverso	

1. I termini della questione	55
2. Una questione preliminare	58
3. La <i>ratio</i> delle regole contenute nell'art. 2361, 2° co., c.c. e la loro violazione	59
4. L'opponibilità ai terzi dei limiti «legali» al potere di rappresentanza degli amministratori	62
5. La delibera dell'assemblea	64
6. L'applicazione dell'art. 2361, 2° co., c.c. alle società a responsabilità limitata	65

Capitolo IV (di Eva DESANA)**La partecipazione e la sua circolazione**

- | | |
|--|----|
| 1. La partecipazione nella società in nome collettivo e la sua circolazione. L'assenza di un'espressa regolamentazione | 67 |
| 2. Il dibattito sulla natura della quota di società di persone e in particolare di società in nome collettivo | 71 |
| 3. La cessione della quota. Il consenso dell'unanimità dei soci | 78 |
| 4. La responsabilità per i debiti sociali in caso di cessione di quote di società personali | 84 |
| 5. L'acquisizione di quote di società in nome collettivo | 86 |
| 6. La costituzione di altri diritti reali e di forme di garanzia. Il sequestro e l'espropriazione | 91 |

Capitolo V (di MARIA DI SARLI)**Le decisioni dei soci**

- | | |
|--|-----|
| 1. L'organizzazione della società di persone. Le decisioni di competenza dei soci | 99 |
| 2. Il dibattito sulle modalità di assunzione delle decisioni dei soci nelle società di persone originatosi anteriormente alla riforma del diritto societario | 99 |
| 3. Operazioni straordinarie: metodo assembleare o metodo referendario? | 102 |
| 4. Le modalità di assunzione delle altre decisioni assunte a maggioranza | 104 |
| 4.1 Le decisioni degli amministratori assunte con il <i>quorum</i> maggioritario | 105 |
| 4.2 Le decisioni dei soci assunte con il <i>quorum</i> maggioritario | 105 |
| 5. Ambito di applicazione dei principi di unanimità e di maggioranza: una nuova prospettiva? | 106 |
| 5.1 I <i>quorum</i> per le decisioni «collegate» alle operazioni straordinarie | 108 |
| 5.2 I <i>quorum</i> per le decisioni «collegate» ad una trasformazione progressiva | 109 |
| 5.3 I <i>quorum</i> per le decisioni «collegate» alla fusione e alla scissione di società di persone | 111 |
| 6. Grado di autonomia dei soci nella configurabilità di una regola a maggioranza differente da quella legale | 113 |
| 7. I temperamenti al principio di maggioranza derivanti dal contratto sociale e dalla legge | 115 |
| 8. Il diritto di recesso | 117 |

Capitolo VI (di ORESTE CAGNASSO e CRISTINA SARACINO)**L'amministrazione e il controllo**

- | | |
|--|-----|
| 1. Il dato normativo | 119 |
| 2. Società di persone e diritti particolari dei singoli soci | 127 |
| 3. Il rapporto di amministrazione | 129 |
| 4. La rappresentanza | 135 |
| 5. I modelli legali | 137 |
| 6. I modelli convenzionali | 140 |
| 7. I limiti all'autonomia privata | 145 |
| 8. La società in nome collettivo costituita da società di capitali: amministratore estraneo o persona giuridica? | 147 |

9. La revoca da parte dei soci	164
10. La revoca giudiziale	165
11. La responsabilità verso la società	167
12. La legittimazione all'azione sociale di responsabilità	168
13. I presupposti della responsabilità	170
14. La responsabilità verso i singoli soci o terzi	171
15. La <i>governance</i> della società in nome collettivo e la disciplina dei gruppi	172
16. I poteri di controllo da parte dei soci non amministratori	175

Capitolo VII (di LUCIANO MATTEO QUATTROCCHIO) 195

Le scritture contabili e il bilancio

1. Premessa	195
2. Le scritture contabili: il quadro normativo di riferimento	196
2.1 Nozione di libri e scritture contabili	196
2.2 La qualificazione giuridica delle scritture contabili	198
2.3 La funzione delle scritture contabili nella dottrina aziendalistica e nella dottrina giuridica	199
2.4 Scritture e libri contabili: la disciplina vigente	202
2.5 Imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili	204
2.6 Soggetti obbligati e luogo di tenuta delle scritture contabili	205
2.7 Le scritture contabili obbligatorie nominate: il libro giornale	206
2.8 (Segue): il libro degli inventari	208
2.9 Bilancio e conto dei profitti e delle perdite	210
2.10 (Segue): i principi generali	213
2.11 (Segue): i criteri di valutazione	214
2.12 Le scritture contabili obbligatorie innominate	215
2.13 Le scritture contabili facoltative	216
3. Il bilancio nelle società di persone	217
3.1 Il contenuto del bilancio	217
3.2 L'onere della redazione	219

Capitolo VIII

Lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente al singolo socio

SEZIONE I (di ELENA FREGONARA) 223

CAUSE DI SCIoglimento e DISCIPLINA

1. Introduzione	223
I. Il recesso del socio	
2. Il quadro normativo	225
3. Il problema: la nozione di «giusta causa»	226
4. La trasformazione evolutiva	228
5. Le altre operazioni straordinarie	229
6. Altre ipotesi «estensive»	230
7. Una soluzione?	231

8. Legittimazione e modalità di esercizio	233
9. Note conclusive	238
II. L'esclusione del socio	239
10. Il quadro normativo	240
11. Le cause di esclusione facoltativa	245
12. Le cause di esclusione di diritto	246
13. Il procedimento di esclusione	250
14. Una nuova prospettiva	
III. La morte del socio	253
15. Il quadro normativo	253
16. Le strade percorribili	256
17. La posizione giuridica degli eredi	258
18. Una nuova prospettiva	
IV. La responsabilità del socio uscente	262
19. Il dato normativo	265
SEZIONE II (di MARIA DI SARLI)	
LA LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA	265
1. La liquidazione della quota del socio uscente o dei suoi eredi	268
2. Il rimborso della quota e la riduzione del capitale sociale	
	271
Capitolo IX (di BARBARA PETRAZZINI)	
Lo scioglimento della società	271
1. Lo scioglimento della società: considerazioni introduttive	272
2. Le singole cause di scioglimento	273
2.1 Il decorso del termine e la proroga della società	
2.2 Il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo	274
2.3 La volontà di tutti i soci	277
2.4 Il venir meno della pluralità dei soci e la sua mancata ricostituzione nel termine di sei mesi	278
2.5 Il provvedimento dell'autorità governativa e la dichiarazione di fallimento	285
3. Operatività e accertamento delle cause di scioglimento	287
4. Il procedimento di liquidazione e il problema della sua obbligatorietà	293
5. Le fasi del procedimento di liquidazione	296
5.1 La nomina dei liquidatori	296
5.2 L'inventario, la liquidazione del patrimonio sociale e il pagamento dei creditori	299
5.3 La restituzione dei conferimenti, il bilancio finale e il piano di riparto	302
	307
Capitolo X (di TILDE CAVALIERE)	
Cancellazione ed estinzione della società	307
1. I problemi	309
2. L'estinzione e la cancellazione delle società nel codice del '42	

2.1	La posizione della dottrina...	310
2.2	... e della giurisprudenza	315
3.	Le riforme della disciplina delle procedure concorsuali e delle società di capitali	318
3.1	Cessazione dell'esercizio dell'impresa e fallimento	318
3.1.1	Le società irregolari	321
3.2	L'estinzione delle società nella giurisprudenza delle Sezioni Unite	323
3.3	La cancellazione della cancellazione	327
4.	La sorte delle sopravvenienze e sopravvivenze attive e passive	329
4.1	Gli effetti processuali	335

Capitolo XI (di GIULIA GARESIO) 339

La società in accomandita semplice

1.	Premessa	339
1.1	Un'ipotesi particolare di accomandita: l'impresa artigiana	341
2.	Le norme applicabili	342
3.	L'atto costitutivo e la sua iscrizione nel Registro delle imprese	344
3.1	L'accomandita irregolare e l'accomandita occulta	346
4.	La ragione sociale	348
5.	Le categorie di soci presenti nell'accomandita. Premessa	351
5.1	I soci accomandatari	353
5.1.1	Nomina e revoca dell'amministratore	357
5.1.2	Amministrazione e rappresentanza	362
5.1.3	I soci accomandatari non amministratori	364
5.2	I soci accomandanti	367
5.2.1	Il divieto di immistione	368
5.2.2	La procura speciale conferita all'accomandante	372
5.2.3	L'attività diretta dagli accomandatari	375
5.2.4	I poteri attribuiti dall'atto costitutivo	376
5.2.5	Il diritto al rendiconto ed al suo controllo	377
5.2.6	La violazione del divieto di immistione: effetti	380
5.2.7	Le deroghe previste per la partecipazione dell'accomandante	384
6.	Lo scioglimento del rapporto sociale particolare nell'accomandita semplice	389
7.	Lo scioglimento e la liquidazione della società in accomandita semplice	389
7.1	Le ulteriori cause di scioglimento	390
7.2	I diritti dei creditori sociali	393

Parte Seconda

Le società di persone non commerciali

Capitolo XII (di ORESTE CAGNASSO) 397

La società semplice

1.	Il dato normativo	397
2.	Gli antecedenti ed i modelli	399
2.1	La società civile	399
2.2	Le società commerciali	402
2.3	La società civile in forma di società per azioni	403

2.4	La società civile nella prassi	404
2.5	I lavori preparatori	404
2.6	I modelli	405
2.7	Il progetto preliminare del libro dell'impresa e del lavoro ed il codice civile vigente	406
3.	La fattispecie	407
4.	La società semplice nel sistema societario	408
5.	La società semplice e l'impresa	409
6.	L'ambito di applicazione	411
6.1	Premessa	411
6.2	Le società immobiliari	412
6.3	La società semplice <i>holding</i> familiare	416
6.4	Società tra professionisti	416
6.5	La società semplice agricola	417
6.6	La società semplice di revisione	418
7.	Le peculiarità della disciplina	420
7.1	Il contratto: forma, contenuto e pubblicità	420
7.2	La «ragione sociale»	424
7.3	Le modificazioni del contratto sociale	425
7.4	La partecipazione dell'incapace	425
7.5	Il capitale sociale	426
7.6	La responsabilità per le obbligazioni sociali	426
7.7	Il creditore particolare	428
7.8	Il potere di rappresentanza	429
7.9	Il rendiconto	431
7.10	L'esclusione di diritto del socio	431
7.11	L'uso extrasociale dei beni della società	432
7.12	La prescrizione	432
7.13	L'estinzione della società	432

Parte Terza
Profili processuali, fiscali,
penali e fallimentari

Capitolo XIII (di STEFANO A. CERRATO)	435
Le forme convenzionali di risoluzione dei contrasti: arbitraggio gestionale ed arbitrato	
1. Introduzione	435
I. La «risoluzione di contrasti sulla gestione di società»	
2. I modelli di composizione dei contrasti decisionali fra prassi e norma.	436
Osservazioni preliminari	441
3. Forma della clausola statutaria	441
4. Il contenuto della clausola: gli arbitratori	441
5. (Segue): le liti deferibili ad arbitraggio gestionale	443

6. (Segue): le «questioni collegate» e la responsabilità degli amministratori per l'esecuzione della decisione	445
7. La procedura di arbitraggio, la decisione, i mezzi di riesame: uno «spazio vuoto di diritto»	447
Il L'arbitrato	
8. Premessa. Le sofferenze della giustizia commerciale, dal «naufragio» del processo societario ai nuovi «tribunali d'impresa»: uno specchio dei tempi di crisi?	448
9. Quale arbitrato societario? Tra modello «speciale» e modello «ordinario». Gli arresti della Suprema Corte del 2011. Il problema (ancora aperto) delle clausole preesistenti non adeguate alla riforma. Una possibile via per salvaguardare l'opzione arbitrale voluta dai soci	453
10. Tutte le società di persone possono ricorrere all'arbitrato societario? Il problema delle società di fatto, delle società irregolari e della società semplice	461
11. Principio unanimistico, collegialità e vicende della clausola compromissoria	464
12. Impugnazione di decisioni «non collegiali» e arbitrato	467
Capitolo XIV (di ALESSANDRO VICINI RONCHETTI)	469
Aspetti tributari	
1. Premessa	469
2. Considerazioni di carattere generale	472
3. Qualificazione del reddito	477
4. Ammontare del reddito imputato ex art. 5	481
5. Imputazione delle perdite	483
6. Residenza ai fini tributari	484
7. Tassazione delle società di persone: i poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria	486
8. Rettifiche della dichiarazione dei redditi della società: l'atto di accertamento	487
9. Implicazioni in sede processuale	490
10. Determinazione del reddito imponibile della società	491
10.1 Art. 6, d.p.r. 917/1986	491
10.2 Regole generali per la determinazione del reddito delle società di persone commerciali	493
11. Soggettività delle società di persone ai fini Irap	497
Capitolo XV (di ANDREA PERINI e SILVIA CODA)	501
Il diritto penale delle società di persone	
1. Note introduttive	501
2. Profili penali dell'informazione societaria nelle società di persone	504
2.1 La comunicazione rivolta al socio non amministratore della collettiva	505
2.2 La comunicazione rivolta a soggetti esterni alla società	508
2.3 Il nodo delle soglie di punibilità	508
2.4 Informazione societaria ed accomandita semplice	510

3. La tutela penale del capitale sociale nelle società di persone	512
3.1 L'indebita restituzione dei conferimenti (art. 2626 c.c.): applicabilità della fattispecie alle società di persone	514
3.1.1 Conferimenti e società di persone: il problema della restituzione illegittima dei conferimenti costituiti da beni in semplice godimento o da prestazioni di servizi	514
3.2 Operazioni in pregiudizio dei creditori e società a base personale (art. 2629 c.c.)	518
3.2.1 La riduzione del capitale sociale nelle società di persone: la disciplina prevista dall'art. 2306 c.c. e relativo ambito di applicazione	520
3.2.2 Il danno ai creditori	522
3.3 La formazione fittizia del capitale nelle società a base personale: inapplicabilità dell'art. 2632 c.c.	523
3.3.1 Estraneità delle società a base personale alla fattispecie di esagerata valutazione dei conferimenti	525
3.3.2 La sopravvalutazione del patrimonio in sede di trasformazione: i residui spazi applicativi dell'art. 2632 c.c. alle società a base personale	526
3.3.3 (Segue): la trasformazione da società di persone ad altra società a base personale	528
4. La tutela del patrimonio societario nella fase della liquidazione	529
5. L'impedito controllo nelle società a base personale	532
5.1 Il controllo nelle società di persone	533
6. Gli abusi nella gestione sociale ed il dovere di fedeltà	535
6.1 L'art. 2634 c.c.	536
6.2 L'art. 2635 c.c.	539
Capitolo XVI (di FABIO IZZO)	543
I profili fallimentari	
1. Le soglie dimensionali di fallibilità e le società di persone	543
1.1 Prova della non fallibilità	543
1.2 Parametri oggettivi	547
2. Le procedure di soluzione delle crisi da sovraindebitamento	553
2.1 I presupposti soggettivi per l'accesso	553
2.2 La crisi da sovraindebitamento	557
3. Società di fatto fra società di capitali	559
4. Art. 10 l. fall. e società in nome collettivo	561
4.1 Il dato formale della cancellazione	561
4.2 Cessazione dell'attività in epoca anteriore alla cancellazione della società	562
4.3 Problemi ancora irrisolti dal nuovo art. 10 l. fall. Società di fatto	566
5. L'art. 147 l. fall.	569
5.1 La norma e la sua <i>ratio</i>	569
5.2 Categorie di soci fallibili	570
5.3 Soci occulti e società occulte	576
5.4 Convocazione del socio illimitatamente responsabile nel procedimento per la dichiarazione di fallimento	582
5.5 Società apparenti	584
6. Vicende modificative del rapporto sociale e vicende della società	585

2	6.1 Nuovi soci	585
4	6.2 Uscita del socio	586
4	6.3 Applicabilità dell'art. 10 l. fall., all'accomandante ingeritosi nella gestione ed al socio occulto	588
8	6.4 Trasformazione	597
0	6.5 Trasformazione eterogenea	601
2	7. Fallimento delle società e fallimento dei soci in estensione: aspetti processuali	603
3	7.1 Massa sociale e massa personale	603
5	7.2 Art. 148, 3° co., l. fall.	608
6	8. Legittimazione ad agire del curatore	610
8	8.1 Posizione processuale del curatore	610
9	8.2 L'azione revocatoria	611
2	8.3 (Segue): atti a titolo gratuito	616
3	8.4 (Segue): pagamenti di debiti non ancora scaduti	618
5	8.5 (Segue): atti a titolo oneroso ed esenzioni	619
6	8.6 (Segue): art. 70, 3° co., l. fall.	633
8	8.7 (Segue): altre esenzioni	635
9	8.8 La <i>scientia decoctionis</i> nell'azione revocatoria fallimentare	636
2	8.9 Gli atti compiuti fra coniugi	637
3	9. <i>Consecutio</i> di procedure e revocatoria (art. 69 bis l. fall.)	640
5	9.1 La <i>consecutio</i>	640
6	9.2 La revocatoria degli atti di disposizione da parte dei soci illimitatamente responsabili, in caso di fallimento conseguente alla procedura di concordato preventivo, ed il periodo sospetto	643
9	9.3 Atti dispositivi da parte dei soci non illimitatamente responsabili, in caso di fallimento conseguente alla procedura di concordato preventivo	648

43	Indice bibliografico	649
----	-----------------------------	------------

43	Indice analitico (di GIULIA GARESIO)	675
----	---	------------

Capitolo Settimo

Le scritture contabili e il bilancio

di LUCIANO MATTEO QUATTROCCHIO

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Le scritture contabili: il quadro normativo di riferimento – 2.1 Nozione di libri e scritture contabili – 2.2 La qualificazione giuridica delle scritture contabili – 2.3 La funzione delle scritture contabili nella dottrina aziendalistica e nella dottrina giuridica – 2.4 Scritture e libri contabili: la disciplina vigente – 2.5 Imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili – 2.6 Soggetti obbligati e luogo di tenuta delle scritture contabili – 2.7 Le scritture contabili obbligatorie nominate: il libro giornale – 2.8 (Segue): il libro degli inventari – 2.9 Bilancio e conto dei profitti e delle perdite – 2.10 (Segue): i principi generali – 2.11 (Segue): i criteri di valutazione – 2.12 Le scritture contabili obbligatorie innominate – 2.13 Le scritture contabili facoltative – 3. Il bilancio nelle società di persone – 3.1 Il contenuto del bilancio – 3.2 L'onere della redazione

1. Premessa

Considerazioni preliminari

Occorre preliminarmente rilevare che il bilancio delle società di persone commerciali trova la propria matrice normativa di riferimento nell'art. 2217 c.c. – rubricato «Redazione dell'inventario» – ed il proprio presupposto tecnico-contabile negli artt. dal 2214 al 2216 c.c., che regolamentano i libri e le scritture contabili. Per contro, **il bilancio della società semplice** – per il quale il legislatore codicistico utilizza il termine «rendiconto» – è **privo, almeno formalmente, di disciplina diretta o di rinvio**, con la conseguenza che la corretta definizione del suo contenuto ha formato oggetto di ampio dibattito in dottrina e giurisprudenza.

In generale, comunque, **il bilancio delle società di persone non rientra nell'area di (generale) applicazione degli artt. 2423 ss. c.c.**, modificati a seguito dell'attuazione – realizzata a più riprese – della quarta direttiva comunitaria.

Per la verità, la disciplina del bilancio delle società di capitali – contenuta nei richiamati artt. 2423 ss. c.c. – trova applicazione anche ai bilanci delle società di persone commerciali nel caso particolare – e, verosimilmente, di modesto rilievo pratico – in cui tutti i soci illimitatamente responsabili delle stesse siano società di capitali (art. 111 duodecies disp. att. c.c.); in tale caso, le società di persone devono anche redigere e pubblicare il bilancio consolidato.

Si ritiene utile, nella trattazione, prendere le mosse dal bilancio delle società di persone commerciali, giacché – come si avrà modo di dimostrare – il bilancio (*rectius* rendiconto) della società semplice, pur in assenza di formale rinvio alle norme che disciplinano il bilancio dell'im-

prenditore commerciale (non piccolo), trova la propria matrice tecnica in queste ultime.

Inoltre, poiché una corretta interpretazione delle norme che disciplinano il bilancio delle società di persone presuppone una conoscenza di quelli che sono stati in precedenza definiti «**presupposti tecnico-contabili**», si ritiene utile prendere le mosse dalla regolamentazione codicistica dei libri e delle scritture contabili; ciò anche in considerazione del fatto che la norma di rinvio contenuta nella disciplina delle società di persone (commerciali) è espressamente rubricata «Scritture contabili» (art. 2302 c.c.) e recita testualmente «Gli amministratori devono tenere i libri e le altre scritture contabili prescritti dall'articolo 2214»¹; cui fa da *pendant* – nell'ambito della disciplina della società in accomandita semplice – l'art. 2320, 3° co., c.c., il quale prevede che i soci accomandanti «hanno diritto di avere comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite».

Per contro, come si è detto, l'art. 2261 c.c. – dettato in tema di società semplice – si limita a stabilire che: «Se il compimento degli affari sociali dura oltre un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, salvo che il contratto stabilisca un termine diverso».

2. Le scritture contabili: il quadro normativo di riferimento

2.1 Nozione di libri e scritture contabili

Contenuto delle scritture contabili Secondo la definizione generalmente accolta in dottrina, **i libri e le scritture contabili sono documenti che contengono la rappresentazione simbolica dell'attività d'impresa e dei suoi risultati, secondo criteri monetari o quantitativi**².

Non rientrano, pertanto, nella nozione di libri e scritture contabili i documenti che rappresentano fatti estranei all'attività d'impresa o che, in ogni caso, non contengono la rappresentazione in forma simbolica di vicende a essa attinenti; così, ad esempio, non sono considerate «scritture

¹ In merito alla questione se l'obbligo incomba anche sulle società di persone solo formalmente commerciali, si veda BENATTI, *Il rendiconto delle società di persone*, Milano, 2006, 57 ss.

² Così NIGRO, *Le scritture contabili*, in GALGANO (diretto da), *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. dell'ec.*, II, Padova, 1978, 213, il quale (v., in particolare, nota I) pone in evidenza come – nel linguaggio comune – vengano usate promiscuamente le espressioni *scritture (libri) contabili, registrazioni contabili e contabilità*; mentre – in senso tecnico – il termine **contabilità** designa il metodo di rilevazione, in termini monetari, dei dati aziendali, **registrazione** indica il comportamento (documentazione, atto del documentare) e **scrittura o libro** l'oggetto (documento) in cui il comportamento si traduce.

contabili» in senso tecnico i libri sociali di cui agli artt. 2421 e 2490 c.c., in quanto si tratta di documenti che non contengono rappresentazioni simboliche³.

Viene, inoltre, normalmente operata una distinzione fra scritture contabili e scritture giuridiche: le prime «sono dirette a rappresentare quantitativamente le singole operazioni economiche e finanziarie e le vicende, positive e negative, degli elementi del patrimonio dell'imprenditore»; le seconde «riflettono invece le vicende di carattere giuridico o suscettibili di rilevanza giuridica dell'impresa»⁴.

Il legislatore ha individuato nominativamente soltanto alcune scritture contabili, demandando all'apprezzamento dell'imprenditore – non discrezionale, ma in funzione dell'oggetto e delle dimensioni dell'impresa – la scelta delle ulteriori scritture da tenere.

Le scritture contabili sono, nel nostro sistema, distinte in:

- **scritture contabili obbligatorie per tutti gli imprenditori commerciali** (non piccoli): libro giornale e libro degli inventari;
- **scritture contabili obbligatorie solo per alcuni tipi di imprenditori commerciali** (non piccoli): quelle richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa;
- **scritture contabili facoltative**.

Ad esse si aggiungono le **scritture giuridiche**; esse sono costituite dalla corrispondenza commerciale (cioè le lettere, i telegrammi e le fatture), di cui l'imprenditore deve tenere l'originale di quelle ricevute e copia di quelle inviate.

L'espressione «**scritture contabili**» ha una valenza più ampia di quella di «**libri di commercio**», usata dal Codice di commercio abrogato; essa si intende comprensiva delle «**rilevazioni**» – cioè delle rappresentazioni scritte degli eventi che interessano l'impresa – raccolte in libri contabili e di altre non inserite in libri o volumi⁵.

I libri contabili – in particolare il libro giornale e il libro degli inventari – pur essendo per definizione volumi rilegati, si ritiene possano essere tenuti a fogli mobili ma tali da poter essere rilegati in volumi. D'altronde, l'utilizzo di libri tenuti non in forma di registri rilegati è, ormai, imposta dalle tecniche moderne di meccanizzazione contabile. Inoltre, seppure non se ne riscontri ancora una significativa applicazione pratica, l'art.

³ In tale senso, NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 227. In giurisprudenza, si veda Cass., 15 marzo 1984, n. 1762, in *Foro it.*, 1985, I, 2714, soprattutto in ordine alla diversa efficacia probatoria dei libri sociali rispetto ai libri contabili, in ragione della differente natura dei fatti documentati.

⁴ Così BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, in COTTINO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, I, Padova, 2001, 582 s.

⁵ Per tale motivo, i libri contabili costituiscono soltanto una specie – sia pure la più frequente e più importante – delle scritture contabili; così CASANOVA, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1974, 266.

Scritture
contabili
nominative
e innominative

Scritture
giuridiche

2215 bis, 1° co., c.c., prevede ora espressamente che: «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 con strumenti informatici».

I libri contabili possono, inoltre, essere formati anche da più volumi: le dimensioni dell'impresa possono richiedere la tenuta di una pluralità di volumi di uno stesso libro – in particolare, del libro giornale – in corrispondenza di reparti, succursali o sedi secondarie di essa.

Le varie scritture contabili sono, peraltro, caratterizzate da un intimo collegamento le une con le altre: in particolare, tra di esse esiste «una compenetrazione interna per cui l'una è strumentale all'altra e tutte insieme consentono di offrire elementi di comprensione e valutazione del patrimonio e delle vicende aziendali»⁶.

2.2 La qualificazione giuridica delle scritture contabili

**Qualifica-
zione
giuridica** Il problema della qualificazione giuridica delle scritture contabili è stato, dalla dottrina, scisso nei due sub-problemi concernenti la qualificazione giuridica del documento e quella della registrazione.

Con riferimento alla qualificazione giuridica del documento (nel quale la registrazione contabile si incorpora), la dottrina è pressoché concorde nel ritenere che **le scritture contabili non possano considerarsi scritture private in senso tecnico** mancando della sottoscrizione (salvo per quel che riguarda l'inventario), che ne costituirebbe il connotato qualificante⁷. Da tale circostanza, cioè dal fatto che le scritture contabili non possano essere qualificate come scritture private, vengono fatte discendere importanti conseguenze: non è proponibile contro di esse la querela di falso; è esclusa la loro verificabilità ai sensi degli artt. 224 ss. c.p.c.; è ammessa sempre la prova contraria; esse non possono surrogare l'atto scritto eventualmente richiesto dalla legge *ad substantiam* o anche *ad probationem*; contro di esse non sussistono i limiti di prova di cui agli artt. 2722 ss. c.c.

Relativamente alla qualificazione giuridica della registrazione vi sono orientamenti contrastanti⁸. La dottrina tradizionale riteneva che le registrazioni nei libri contabili avessero natura di confessione scritta

⁶ Così, BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 584.

⁷ Per una rassegna delle diverse posizioni in ordine alla qualificazione giuridica del documento, si veda BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, *Scritture contabili*, Torino, 2008, 110 ss., il quale – peraltro – si esprime in senso contrario all'orientamento dominante.

⁸ Per una rassegna delle diverse posizioni, si veda NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 255 s.

stragiudiziale, rivolta alla controparte. Altra dottrina ha, successivamente, ritenuto che alle registrazioni dovesse essere, addirittura, attribuita natura di vera e propria confessione giudiziale. **La dottrina più recente nega che alle annotazioni sui libri dell'impresa commerciale possa essere attribuita l'asserita indole confessoria**, argomentando nel seguente modo: contrariamente alle confessioni le registrazioni contabili sono suscettibili di prova contraria; la confessione presuppone una dichiarazione sfavorevole al dichiarante, mentre le annotazioni contabili possono anche essere favorevoli all'imprenditore; manca in esse l'*animus confitendi*; manca il carattere recettizio delle registrazioni e vi è, invece, una rilevanza interna nell'organizzazione dell'impresa; infine, mentre la confessione è volontaria e libera, le registrazioni contabili sono obbligatorie⁹.

Dichiarazioni di scienza

In definitiva, **alle scritture contabili deve essere più propriamente attribuita natura di manifestazioni o dichiarazioni di scienza**, aventi carattere non recettizio, in quanto non destinate – in via generale – a terzi estranei bensì allo stesso imprenditore, al fine di soddisfare una sua esigenza organizzativa nell'osservanza di un obbligo imposto dalla legge¹⁰; in tale senso, pur rispondendo a logica che le registrazioni contenute nelle scritture contabili facciano prova contro l'imprenditore, sarebbe «infondato e, quindi, arbitrario, applicare a tali registrazioni le severe regole della confessione»¹¹.

2.3 La funzione delle scritture contabili nella dottrina aziendalistica e nella dottrina giuridica

Processo amministrativo di rilevazione dei fenomeni aziendali

Nella dottrina aziendalistica, la contabilità è definita come il sistema di determinazione ed espressione, in linguaggio matematico, dei fatti e delle operazioni aziendali¹². Essa rientra nel più vasto ambito del processo amministrativo di rilevazione economico-patrimoniale dei fenomeni aziendali (nel loro aspetto qualitativo e quantitativo).

⁹ Si veda, in tale senso, G. FERRI, voce «Scritture contabili», in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989, 826.

¹⁰ In tale senso, NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, in *Tratt. Rescigno*, 15, Torino, 1986, 1357 s. Secondo l'A., le scritture contabili inoltre sarebbero «caratterizzate – oltre che dai connotati dell'obbligatorietà e della possibilità di prova contraria alle risultanze di esse (il che impedisce appunto di ricondurle alle confessioni, caratterizzate dalla spontaneità ed incontestabilità da parte del loro autore) – dalla loro «compenetrazione» l'una nell'altra. Si che esse, in effetti, rilevano non come singole manifestazioni o dichiarazioni, ma nella loro globalità, come documentazione continuata (rappresentazione simbolica) di secondo grado di una attività, quella di impresa, a sua volta continuata».

¹¹ Così, testualmente, CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 291.

¹² Sulle diverse posizioni della dottrina aziendalistica, si vedano NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 279 ss., e BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 7.

vo)¹³; processo di rilevazione che – a sua volta – costituisce una delle fasi dell'ancora più ampio processo informativo, inteso come processo volto all'acquisizione, conservazione e trasmissione dei dati (esterni o interni all'impresa), necessari per la direzione e il controllo dell'impresa stessa¹⁴.

Sul piano più strettamente giuridico, la questione in ordine alla funzione delle scritture contabili implica l'individuazione degli interessi al cui soddisfacimento e tutela esse e la relativa disciplina sono preordinate.

La dottrina ha fornito, alla questione, soluzioni varie e contrastanti che, tuttavia, possono ricondursi a due impostazioni di fondo: la prima pone in risalto la rilevanza interna delle scritture contabili, la seconda ne privilegia invece la rilevanza esterna¹⁵.

Strumento di controllo sull'andamento dell'impresa

Secondo la prima impostazione, **la funzione principale delle scritture contabili è quella di fornire all'imprenditore stesso uno strumento di controllo sull'andamento della propria impresa e sull'operato dei dipendenti**; in tale senso, la regolare tenuta delle scritture contabili «per l'imprenditore commerciale costituisce necessario elemento di un'ordinata gestione dell'impresa»¹⁶. Questa prima impostazione riconosce alle scritture contabili rilevanza esterna esclusivamente in via eccezionale o di riflesso; e ciò in quanto le scritture contabili consentono di ricostruire i rapporti intercorsi tra l'imprenditore e i terzi e, in caso di dissesto, di accertarne le cause e di determinare la consistenza patrimoniale dell'impresa. Assume, dunque, prevalenza – secondo essa – la funzione di consentire un controllo interno o autocontrollo, a tutela – si diceva – dell'interesse dell'imprenditore stesso; per il tramite della contabilità, l'imprenditore è infatti posto in grado di verificare le operazioni compiute nell'esercizio dell'impresa e di controllare la consistenza e la redditività del suo patrimonio.

In base alla seconda impostazione **le scritture contabili costituiscono invece e piuttosto uno strumento di controllo ab externo sull'attività dell'imprenditore, a tutela di interessi esterni all'impresa**. In particolare, assumono

¹³ Tale processo comprende, oltre alle rilevazioni contabili, anche le rilevazioni *extra-contabili* (ad es. quelle statistiche).

¹⁴ È stato scritto, in proposito, «La vita delle imprese è vita dinamica: impone ad ogni passo scelte e valutazioni economiche e si sviluppa attraverso una serie continua di atti di scambio che modificano continuamente la consistenza quantitativa e la composizione qualitativa del patrimonio dell'imprenditore. La programmazione consapevole e razionale dell'attività di impresa presuppone perciò una costante informazione ed un costante controllo – anche in termini quantitativi e monetari – sull'andamento degli affari; informazione e controllo che sono facilitati dall'impianto di un ordinato sistema di rilevazione contabile dei fatti aziendali»; così G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, Torino, 2010, 122 s.

¹⁵ Sul punto, si veda ampiamente NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 259 ss., a cui si rinvia per i riferimenti specifici alle varie posizioni.

¹⁶ Così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 263.

prioritario rilievo: gli interessi dei creditori¹⁷; gli interessi dei terzi in genere che entrano in rapporto con l'imprenditore¹⁸; gli interessi pubblici generali¹⁹. Tale tesi trova conforto nel fatto che le scritture contabili non assumono esclusiva rilevanza interna all'impresa, ma sono anche destinate a tutelare coloro che con l'impresa stessa entrano in rapporto; e ciò in quanto consentono di ricostruire i rapporti intercorsi fra l'imprenditore e i terzi e, in caso di dissesto, di accertarne le cause e di determinare la consistenza del patrimonio dell'imprenditore.

**Funzioni
assolte
dalle
scritture
contabili**

Tra le due soluzioni estreme, ne esiste una terza intermedia secondo la quale **le scritture contabili assolvono ad una pluralità di funzioni, interne ed esterne**. Così, da un lato, la tenuta della contabilità sarebbe volta a fornire all'imprenditore uno strumento di «ordine e disciplina» nella vita dell'impresa, e ciò nel suo specifico interesse; dall'altro lato, essa assolverebbe alla funzione di soddisfacimento e tutela di una vasta gamma di interessi esterni all'impresa, privati e pubblici²⁰.

Un'ulteriore impostazione, più aderente – a nostro avviso – al sistema normativo nel suo complesso, partendo dalla qualificazione delle scritture contabili come documentazione continuata dell'attività d'impresa ed attribuendo rilievo al loro intimo collegamento con l'organizzazione dell'impresa, assegna a esse **funzione organizzativa**²¹; la loro disciplina – secondo tale impostazione

¹⁷ Gli interessi dei creditori vengono in considerazione sia quando l'impresa si trova *in bonis* sia quando versa in stato di insolvenza. Nel primo caso, gli interessi protetti sono quelli di singoli creditori, che dalle scritture contabili possono trarre la prova delle proprie pretese verso l'imprenditore; nel secondo caso, gli interessi protetti sono quelli della massa dei creditori, permettendo le scritture contabili di accertare la consistenza del patrimonio dell'imprenditore fallito, di ricostruire il movimento dei suoi affari, di scoprire le eventuali sottrazioni di beni e, in genere, gli atti eventualmente compiuti dall'imprenditore stesso in pregiudizio dei creditori. In tale senso, GALGANO, *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, 2011, 104.

¹⁸ Gli interessi dei soci si configurano, al tempo stesso, come interessi **interni** (all'impresa) od **esterni** (rispetto agli amministratori che concretamente agiscono e tengono la contabilità); sul punto, si veda NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 303, nota 171.

¹⁹ Tra di essi, in particolare, l'interesse al regolare funzionamento delle imprese, l'interesse ricollegabile alla crisi dell'impresa, l'interesse al controllo dell'attività economica, l'interesse alla protezione dell'economia creditizia, l'interesse del fisco e così via.

²⁰ In giurisprudenza, si veda, in particolare, Cass. Pen., sez. V, 28 maggio 1984, in *Riv. pen.*, 1985, 611, la quale ha sancito che le scritture contabili non costituiscono solo un fatto interno all'impresa, ma sono destinate anche a tutelare i terzi che con l'impresa stessa vengono in contatto; e ciò con particolare riguardo all'ipotesi delittuosa prevista dal n. 2 dell'art. 216 — di cui si dirà in seguito — che trova la sua *ratio* nella concezione sociale dell'impresa.

²¹ Tale impostazione è seguita da NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 286 ss., il quale giunge alla conclusione che «la normativa sulle scritture contabili, dunque, non è che una normativa di organizzazione (dell'impresa)»; sulle interessanti conseguenze che l'A. fa discendere dalla cennata impostazione, anche in ordine alla spiegazione di alcuni aspetti salienti della disciplina complessiva delle scritture contabili, si veda, in particolare, 295 ss. Nello stesso senso, CAMPOBASSO, *Diretto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, cit., 123, il quale sottolinea come le scritture contabili contribuiscano a rendere razionale ed efficiente l'organizzazione e la gestione dell'impresa.

– è preordinata, oltreché alla tutela di uno specifico interesse dell'imprenditore (interno all'impresa), anche alla tutela di interessi altrui (esterni all'impresa) implicati nello svolgimento dell'attività d'impresa.

Va ancora dato atto che un'ultima teoria, muovendo dal concetto essenziale di attività economica di impresa, nella prospettiva della tutela di un'economia di mercato fondata sul credito, individua la funzione giuridica delle scritture contabili nel «realizzare un sistema organico completo di informazione dell'attività della grande impresa commerciale, rilevante, giuridicamente, sia all'interno dell'impresa, per il controllo e la gestione dell'attività di impresa commerciale da parte dell'imprenditore, sia all'esterno nei rapporti eventualmente conflittuali dell'imprenditore con i terzi (e, perciò, con il mercato e con la pubblica autorità)»²².

2.4 Scritture e libri contabili: la disciplina vigente

Scritture
contabili
obbliga-
torie

Il legislatore del 1942 non si è limitato – come era avvenuto nel vigore del Codice di commercio – a prescrivere un elenco esaustivo di libri e fascicoli, ma **ha previsto un elenco (tassativo) di libri e scritture contabili**, necessario ma non sempre sufficiente ad esaurire l'ambito degli obblighi (contabili) che gravano sull'imprenditore commerciale. Tale sistema si caratterizza, dunque, per una maggiore rigidità rispetto a quello previsto nel Codice di commercio del 1882, individuandosi un *minimum* di scritture contabili che l'imprenditore commerciale è sempre obbligato a tenere, che deve essere opportunamente integrato – in ragione della natura e delle dimensioni dell'impresa – da quelle altre scritture contabili che siano necessarie per documentare lo svolgimento degli affari e la consistenza patrimoniale dell'impresa stessa²³.

In particolare, già lo si è accennato, ai sensi dell'art. 2214 c.c., i libri obbligatori per tutti gli imprenditori commerciali sono: **il libro giornale e il libro degli inventari, nonché il fascicolo delle copie della corrispondenza spedita e quello degli originali della corrispondenza ricevuta**. Oltre ai citati libri e fascicoli, l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere «le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa».

Il legislatore – sacrificando l'esigenza della certezza giuridica – si è, dunque, ispirato al principio secondo cui l'imprenditore commerciale deve tenere una contabilità adeguata alle caratteristiche qualitative

²² In tale senso, BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 63, ove un'analisi dettagliata delle conseguenze che derivano da tale impostazione.

²³ Un sistema analogo è previsto nell'ordinamento tedesco; per i necessari approfondimenti e rinvii, si veda BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 43.

(natura) e quantitative (dimensioni) dell'impresa²⁴; ma ciò con un limite fondamentale: quali che siano la natura e le dimensioni dell'impresa, egli deve in ogni caso approntare il libro giornale, il libro degli inventari e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

In assenza di una specificazione normativa, la scelta delle altre scritture, e quindi l'adeguamento della contabilità alle caratteristiche qualitative e quantitative dell'impresa, è rimessa all'apprezzamento discrezionale dell'imprenditore²⁵. In alcuni casi, tuttavia, leggi speciali precisano quali libri debbano essere tenuti in relazione all'attività specifica esercitata: ciò avviene, ad esempio, per le imprese bancarie e per le imprese di assicurazione.

**Classifica-
zione delle
scritture
contabili**

Nell'ordinamento giuridico vigente, **le scritture contabili** – come si è già accennato – **possono essere così distinte:**

– **scritture contabili nominate** – cioè indicate nominativamente dal codice civile (libro giornale e libro degli inventari) – obbligatorie in via generale per ogni impresa commerciale;

– **scritture contabili innominate** – non indicate nominativamente – obbligatorie specificamente per una data impresa, in relazione alla natura e alle dimensioni dell'impresa stessa²⁶;

– **scritture contabili facoltative** – anch'esse non indicate nominativamente – tenute dall'imprenditore pur in assenza di uno specifico obbligo di legge.

Ad esse si aggiungono le scritture giuridiche (fascicolo della corrispondenza ricevuta e spedita).

Inoltre, è opportuno aggiungere che la contabilità è disciplinata, oltre che da norme contenute nel codice civile, anche da numerose leggi speciali; in particolare, la legge fallimentare e le leggi tributarie²⁷.

²⁴ Ove deve intendersi per contabilità adeguata «quella indispensabile a rappresentare compiutamente svolgimento, rapporti e consistenza patrimoniale dell'impresa stessa»; così NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 227 s.

²⁵ NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 231, ritiene che l'apprezzamento discrezionale dell'imprenditore trovi il limite nelle indicazioni che derivano dalla pratica normale per le singole categorie di imprese ed in ciò che suggeriscono le regole tecniche.

²⁶ BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 131, opera una ulteriore distinzione fra scritture innominate **strumentali** (in particolare, il libro mastro) e scritture innominate **ausiliarie o complementari**. «Le prime sono scritture contabili la cui obbligatorietà è implicita nel sistema contabile della partita doppia e nell'obbligo legale di redazione del bilancio di esercizio. Le seconde sono scritture contabili la cui obbligatorietà non è implicita nel sistema, perché esercitano una funzione non già strumentale, ma ausiliaria o complementare rispetto alla funzione svolta dalle scritture contabili obbligatorie nominate, tenuto conto della natura e dimensioni dell'impresa».

²⁷ Per una analisi «integrata» delle diverse fonti, si rinvia a BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 17 ss.

2.5 Imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili

La tenuta delle scritture contabili – ovvero la predisposizione e la conservazione delle stesse – è **oggetto di uno specifico obbligo di legge**.

Imprenditore commerciale

In particolare, a norma dell'art. 2214, 1° co., c.c., **sono sottoposti all'obbligo relativo gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale**. Più precisamente, il suo adempimento fa carico agli imprenditori commerciali – privati e pubblici²⁸ – non piccoli²⁹; inoltre, l'obbligo riguarda tutte le attività d'impresa, siano esse esercitate in forma individuale ovvero collettiva.

Occorre, peraltro, osservare come **esso incomba anche su soggetti che non rivestono la qualità di «imprenditori commerciali»**, specificamente le società che – pur avendo forma commerciale (società in nome collettivo, società in accomandita semplice, ecc.) – abbiano oggetto diverso dall'esercizio di un'attività commerciale. Tale conclusione si trae agevolmente dalla lettura dell'art. 2302 c.c., che impone agli amministratori delle società in nome collettivo la tenuta delle scritture contabili indipendentemente dall'attività esercitata; norme analoghe sono previste per le altre società commerciali (art. 2421 c.c., per le società per azioni; art. 2490 c.c., per le società a responsabilità limitata)³⁰.

Allo stesso modo, si ritiene che ricorra l'**obbligo della tenuta delle scritture contabili anche in capo agli enti pubblici esercenti attività commerciale in via secondaria** (limitatamente all'attività commerciale da essi svolta)³¹; **nonché alle associazioni ed alle fondazioni, esercenti attività commerciale in via secondaria** (anch'esse limitatamente alle imprese commerciali esercitate)³².

Infine, si considerano assoggettati all'obbligo della tenuta delle scritture contabili i **consorzi con attività esterna esercenti imprese com-**

²⁸ In particolare, enti pubblici che abbiano per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale (ma v. *infra*).

²⁹ Nel regime del Codice di commercio del 1882, l'obbligo di tenuta dei libri contabili incombeva su tutti i commercianti indistintamente, e dunque anche sui piccoli commercianti. Nel nuovo sistema codicistico, venuto meno tale obbligo generalizzato, si ritiene che i piccoli imprenditori possono tenere volontariamente le scritture contabili; il problema è se – in tali casi – possano trovare applicazione le norme che disciplinano gli effetti della tenuta delle scritture contabili (ad es. le disposizioni in tema di efficacia probatoria). Per gli opportuni approfondimenti, si veda NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 218, nota 22.

³⁰ In tale contesto, NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 286 ss., nel tentativo di fornire una ricostruzione unitaria ed organica del fenomeno delle scritture contabili, ritiene che la tenuta della contabilità si riconnetta, nella sistemazione normativa, all'elemento dell'organizzazione.

³¹ Anche per tali enti l'obbligo deriva sia dal disposto dell'art. 2093 sia dalla «indispensabilità della contabilità per la stessa funzionalità dell'organizzazione ad impresa»; così NIGRO, voce «Libri e scritture contabili. Diritto commerciale», in *Enc. Giur.*, XIX, Roma, 1990, 1.

³² Sul punto, si veda NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 223, nota 42.

merciali, ed i gruppi europei di interesse economico indipendentemente dalla natura commerciale o meno dell'attività esercitata³³.

2.6 Soggetti obbligati e luogo di tenuta delle scritture contabili

Obbligo
dell'im-
prenditore

Sul piano soggettivo, l'obbligo di tenuta delle scritture contabili si atteg-
gia in modo diverso a seconda che si tratti di impresa individuale ovvero
di impresa collettiva (o di ente pubblico).

Nel primo caso, esso incombe sull'imprenditore e, ove vi sia, sull'instatore a norma dell'art. 2205 c.c.³⁴.

Obbligo
degli am-
ministra-
tori

Nel caso di imprese collettive e di enti pubblici, esso incombe sugli amministratori e, ove vi siano, sui direttori generali³⁵; e, nella fase di liquidazione, sul liquidatore fino alla chiusura della liquidazione³⁶. È opportuno precisare che il singolo amministratore non ne è liberato per il solo fatto che la tenuta della contabilità sia rimessa ad altro amministratore; ciò deriva dal fatto che questa è oggetto di un obbligo personale, che fa carico alle persone degli amministratori, e non è di competenza dell'organo amministrativo inteso in senso lato.

Nel caso di usufrutto e di affitto di azienda commerciale, l'obbligo della tenuta delle scritture contabili incombe sull'usufruttuario e sull'affittuario, a condizione che gli stessi esercitino attività d'impresa e siano qualificabili come imprenditori commerciali (non piccoli).

³³ Sul punto, si veda BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 64 s.

³⁴ Come è stato scritto, «l'obbligo della tenuta della contabilità incombe (...) sull'instatore nei limiti dell'impresa o della sede secondaria alla quale è preposto. Ma l'obbligo e la conseguente responsabilità dell'instatore non escludono l'obbligo e la responsabilità dell'imprenditore, ma a questi si aggiungono»; così G. FERRI, voce «Scritture contabili», cit., 821.

³⁵ Tuttavia - come è stato correttamente posto in evidenza - l'obbligo che fa carico agli amministratori «assume una duplice configurazione: da un lato, esso è analogo all'obbligo che incombe sull'imprenditore individuale ed è presidiato dalle stesse sanzioni indirette ed eventuali previste per quest'ultimo (fra cui in particolare quelle penali nell'ipotesi di fallimento), alle quali occorre però aggiungere la particolare sanzione penale dell'art. 2621, là dove reprime il falso in bilancio e in genere nelle comunicazioni sociali; dall'altro, esso si pone come un obbligo nei confronti della società (o dell'ente pubblico), dal cui inadempimento deriva a carico degli amministratori una responsabilità risarcitoria ai sensi degli artt. 2260 e 2392 c.c.» (NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 225). In tale ultimo senso, Cass., 19 dicembre 1985, n. 6493, in *Mass. Giur. it.*, 1985, ha sancito che la totale mancanza di contabilità sociale, o la sua tenuta in modo sommario o intelligibile, sia di per sé giustificativa della condanna dell'amministratore al risarcimento del danno, in sede di azione di responsabilità promossa dalla società a norma dell'art. 2392 c.c.; Cass., 19 novembre 1976, n. 4338, *ivi*, 1976, ha - inoltre - ritenuto che la stessa responsabilità fa capo all'amministratore che non si adopera per eliminare il «disordine» esistente nelle scritture lasciategli dal suo predecessore.

³⁶ Come è stato correttamente osservato, l'obbligo non incombe in ogni caso sui sindaci o sulla società di revisione, posto che ad essi è unicamente rimesso di controllare la regolare tenuta della contabilità da parte degli amministratori, mentre non è dato il potere-dovere di sostituzione in tale compito; così G. FERRI, voce «Scritture contabili», cit., 821.

Nelle imprese di maggiori dimensioni, la redazione e la conservazione delle scritture contabili viene spesso affidata – dall'imprenditore o dagli amministratori – ad uno o più collaboratori (dipendenti o anche ausiliari esterni); in tale evenienza, si ritiene che la responsabilità che ne deriva non venga meno in capo all'imprenditore (o agli amministratori) sul riflesso che la tenuta delle scritture contabili è comunque riferibile sempre ed esclusivamente a questi ultimi, indipendentemente dal soggetto che in concreto vi provveda³⁷: in particolare, la responsabilità viene ravvisata nella sussistenza, in ogni caso, di *culpa in eligendo* o di *culpa in vigilando*³⁸.

Luogo di
conserva-
zione delle
scritture
contabili

Le scritture contabili vengono normalmente conservate presso la sede dell'impresa; tuttavia esse possono esserlo anche in luogo diverso (ad esempio, presso un professionista incaricato della loro tenuta), purché non sussistano dubbi sul riferimento delle scritture stesse ad una determinata impresa³⁹.

2.7 Le scritture contabili obbligatorie nominate: il libro giornale

Il libro giornale è la prima delle scritture contabili nominate, obbligatorie per tutte le imprese commerciali.

Il libro è qualificato come **scrittura contabile di secondo grado**, poiché le annotazioni ivi contenute derivano da altre scritture contabili (brogliaccio o prima nota)⁴⁰.

Contenuto
del libro
giornale

A norma dell'art. 2216 c.c., **sul libro giornale devono essere indicate giorno per giorno le operazioni inerenti all'esercizio dell'impresa;** esso ha, dunque, «la funzione di descrivere la 'storia' della gestione dell'impresa nel tempo»⁴¹. Mancando un'elencazione quantomeno esemplificativa, si ritiene che vi debbano essere annotate tutte le operazioni attive e passive, purché relative all'esercizio dell'impresa⁴².

³⁷ Tale principio trovava esplicita disciplina nel Codice di commercio del 1882 che – all'art. 48, ult. co. – stabiliva espressamente che le annotazioni effettuate da commessi, incaricati della contabilità, avevano effetto come se fossero state apposte dal commerciante stesso.

³⁸ Secondo NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 2, la personalità dell'obbligo si giustifica con il fatto che le registrazioni contabili sono espressione del potere di organizzazione dell'impresa, che compete direttamente ed esclusivamente all'imprenditore o agli amministratori. In giurisprudenza, si veda, in particolare, Cass. Pen., sez. V, 19 marzo 1985, in *Giur. pen.*, 1986, II, 22, la quale ha sancito che la responsabilità dell'imprenditore non viene a cessare o ad essere limitata se egli abbia affidato ad altri la tenuta della contabilità, omettendo di controllare che la persona prescelta abbia regolarmente adempiuto alle prescritte incombenze; Cass. Pen., sez. V, 8 novembre 1985, in *Cass. pen.*, 1987, 11, 1465, ha – inoltre – precisato che sono tenuti ad esercitare un controllo sulla regolare tenuta di libri e scritture contabili anche l'imprenditore o gli amministratori che si siano mantenuti estranei all'amministrazione.

³⁹ Così, G. FERRI, voce «Scritture contabili», cit., 820.

⁴⁰ Così BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 115.

⁴¹ Così NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 228.

⁴² Il Codice di commercio del 1882, all'art. 21, prevedeva che dovessero essere annotate sul libro giornale anche le operazioni relative alla sfera personale del commercian-

Fondamentali, per il libro giornale, sono il carattere della cronologicità e quello dell'analiticità delle annotazioni.

Il carattere della cronologicità impone che le varie operazioni attive e passive dell'impresa siano **annotate secondo un ordine aderente rigorosamente alla loro successione nel tempo**. La prescrizione secondo cui la registrazione deve avvenire giorno per giorno non impone, tuttavia, che le operazioni siano annotate quotidianamente, cioè il giorno stesso in cui vengono compiute, ma piuttosto che **le annotazioni avvengano con sollecitudine e nel rispetto della loro successione nel tempo**⁴³.

Il carattere dell'analiticità impone che ogni singola operazione sia distintamente annotata⁴⁴. Tuttavia, in mancanza di un'espressa previsione normativa, ci si chiede se, sul libro giornale, si debbano registrare specificamente le singole operazioni oppure se si possano registrare riassuntivamente quelle classificabili in gruppi omogenei. Pare ragionevole ritenere che possano essere fatte registrazioni sintetiche quando le condizioni del settore in cui l'impresa opera lo impongano, mentre debbano essere effettuate registrazioni analitiche in tutti gli altri casi⁴⁵. In particolare, si ritiene che possano essere rilevate in modo sintetico le operazioni omogenee avvenute nella stessa giornata nel settore del commercio al minuto, ove la rapida conclusione ed esecuzione di un numero elevato di affari nonché la non conoscenza il più delle volte degli acquirenti pongono l'imprenditore nell'impossibilità di effettuare le registrazioni in modo analitico⁴⁶.

te; inoltre, doveva essere fornita l'indicazione, mese per mese, delle somme impiegate dall'imprenditore per le spese di famiglia. Nel nuovo sistema, le vicende del patrimonio personale dell'imprenditore trovano espressione soltanto nel libro degli inventari, ove – ai sensi dell'art. 2217, 1° co., c.c. – devono essere indicate anche le attività e le passività dell'imprenditore estranee alla impresa.

⁴³ Il diverso e più rigoroso indirizzo, secondo cui l'imprenditore dovrebbe procedere alla fine di ciascun giorno all'annotazione delle operazioni effettuate il giorno stesso, non pare condivisibile in quanto il suo accoglimento risulterebbe – nella pratica – di grave intralcio agli affari; in tale senso, CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 268.

Mentre il codice civile non stabilisce il termine entro il quale le registrazioni devono essere eseguite, la norma fiscale fissa il termine di sessanta giorni dalla data di effettuazione dell'operazione; evidentemente, per effetto della l. 8 agosto 1994, n. 489, il requisito della cronologicità deve considerarsi rispettato se – nel caso in cui la contabilità sia informatizzata – le operazioni siano memorizzate (anche se non stampate, salvo al termine dell'esercizio) su supporto magnetico entro il termine di sessanta giorni dalla data di effettuazione.

⁴⁴ «Data questa indole cronologica e analitica propria del libro giornale, è ovvio che si dovranno in esso fare più e distinte annotazioni, anche in relazione ad un unico affare, quando l'esecuzione di questo – come il più delle volte accade – si protragga nel tempo. Così, dovrà considerarsi un'operazione a sé stante il singolo pagamento o la singola riscossione della rata di un prezzo oppure la singola consegna o il singolo ritiro della frazione di una partita di merce»; così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 267.

⁴⁵ In tale senso, DEZZANI, voce «Libri e scritture contabili. Diritto tributario», in *Enc. Giur.*, XIX, Roma, 1990, 2.

⁴⁶ In tale caso, è tuttavia necessario che «risulti distinto, per ogni articolo venduto, l'incasso giornaliero e si possano ricostruire, alla fine della giornata, i mutamenti verificatisi nel corso di essa, non solo nel numerario di cassa ma anche, qualitativamente e

Composizione del libro giornale

Soprattutto **nelle imprese di maggiori dimensioni, il libro giornale viene suddiviso in più volumi**⁴⁷. La suddivisione di norma avviene, a seconda della struttura organizzativa, in base alla seguente articolazione:

- più giornali sezionali, relativi a ciascuna sede o filiale, e un giornale generale riassuntivo⁴⁸;
- più giornali parziali, riguardanti clienti, fornitori, banche, ecc., e un giornale generale riassuntivo.

2.8 (Segue): il libro degli inventari

La seconda delle scritture contabili nominate, obbligatorie per tutti gli imprenditori commerciali, è il libro degli inventari.

Il libro degli inventari è qualificato come scrittura contabile di terzo grado, poiché le registrazioni in esso contenute derivano dalle scritture contabili di secondo grado (libro giornale e libro mastro)⁴⁹. Il libro, che comprende l'inventario nonché il bilancio ed il conto dei profitti e delle perdite, offre la rappresentazione periodica della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa nonché dei suoi risultati.

Contenuto del libro degli inventari

L'inventario, in particolare, **deve contenere** – ai sensi dell'art. 2217, 1° co., c.c. – **l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività**.

La sua redazione si compone di una **fase descrittiva**, ossia indicazione delle attività e delle passività, e di una **fase valutativa**, ossia stima delle stesse; si ritiene che le attività e le passività debbano essere indicate e valutate singolarmente⁵⁰.

Il libro si apre con l'inventario dei beni all'inizio dell'esercizio dell'impresa; successivamente, deve riportare i singoli inventari annuali (o per

quantitativamente, nel monte delle merci»; in tale senso, CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 267 s.

Evidentemente, in tali casi, viene meno l'efficacia probatoria del libro in relazione alle singole partite.

⁴⁷ «Questi giornali particolari, riempiti simultaneamente e separatamente, dall'imprenditore o dai suoi commessi, più che l'eventuale registro unitario, che ne riassume sinteticamente o ne riporti analiticamente i dati, costituiscono, nel loro insieme, dal punto di vista giuridico, il vero libro giornale dell'impresa, in tal guisa, composto di più volumi a formazione parallela, anziché successiva», così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 269.

⁴⁸ La possibilità di tenere più libri giornali sezionali (o parziali) è, ora, implicitamente riconosciuta nel Regolamento di attuazione del Registro delle imprese (Reg. di attuazione dell'art. 8 della l. 29 dicembre 1993, n. 580, S, 1996, 217).

⁴⁹ Così BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 125.

⁵⁰ La normativa fiscale consente che le attività e le passività siano raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore. Sul piano civilistico, tale «semplificazione» pare ammissibile soltanto qualora la descrizione e valutazione analitica sia impossibile e, in ogni caso, limitatamente a talune componenti del patrimonio aziendale: ciò può accadere – in particolare – per il magazzino, nel caso in cui gli elementi da cui esso è composto consistano di una varietà indefinita di specie (es. viti di diversa lunghezza, bulloni di diversa misura, ecc.).

periodi più brevi) che si chiudono con il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, relativi a ciascun esercizio.

La redazione dell'inventario iniziale è richiesta al fine di consentire l'accertamento delle variazioni patrimoniali, determinatesi nel corso dei singoli esercizi per effetto dei risultati della gestione, a partire dall'avvio dell'attività dell'impresa; e ciò anche per agevolare la redazione del primo bilancio, che presuppone la conoscenza della situazione patrimoniale iniziale oltre che di quella finale⁵¹.

Attività e
passività
dell'im-
presa

L'inventario, nel caso di **impresa** esercitata in forma **individuale**, deve contenere, oltre alle attività e passività dell'impresa, la **distinta indicazione e valutazione delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee all'impresa stessa**⁵². In forza di tale previsione, devono essere indicate nel libro degli inventari le attività e le passività relative alla sfera privata dell'imprenditore commerciale (c.d. patrimonio civile dell'imprenditore), nonché quelle relative ad altre eventuali imprese – commerciali o non – esercitate dallo stesso imprenditore; in ogni caso, per ciascuna impresa commerciale distintamente esercitata, devono essere tenuti libri separati e redatti inventari distinti⁵³.

La disposizione trova fondamento nel fatto che, per un verso, l'imprenditore individuale risponde delle obbligazioni insorte nell'esercizio dell'impresa con tutto il suo patrimonio e non soltanto con i beni investiti nell'impresa; per altro verso, i beni inerenti all'impresa costituiscono la garanzia anche delle obbligazioni personali dell'imprenditore⁵⁴.

La distinta indicazione e valutazione dei due patrimoni (aziendale ed extra-aziendale) trova, inoltre, fondamento nel fatto che soltanto il patri-

⁵¹ Il primo inventario assume un valore decisivo per il giudizio complessivo sulla contabilità dell'imprenditore: «la mancanza o l'irregolarità di questo inventario di base vizia pertanto irrimediabilmente l'intera contabilità dell'impresa che, senza di esso, non potrà più divenire in grado di assolvere ai fondamentali suoi compiti»; così, CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 270.

⁵² Ci si riferisce alla diversa e più ampia previsione contenuta nel Codice di commercio, il cui art. 21 prevedeva che il libro giornale dovesse contenere anche le operazioni dell'imprenditore estranee all'impresa, nonché, mese per mese, l'indicazione delle somme impiegate per le spese di famiglia.

⁵³ «Ciascuno di questi libri degli inventari si aprirà con l'inventario di apertura dell'impresa alla quale si riferisce ed (in quanto le diverse imprese, com'è naturale, sorgano non solo separatamente, ma anche successivamente nel tempo l'una all'altra) avrà una diversa propria decorrenza»; così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 271.

⁵⁴ Da tale circostanza, si fa discendere che «non si può, quindi, giudicare, a ragion veduta, della solvibilità di un imprenditore e della esatta situazione economica di un'impresa, se non si ha un quadro completo di tutte le attività e di tutte le passività del soggetto che dell'impresa sia il giuridico titolare»; così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 896.

È controverso se, in forza dello stesso principio, nel libro degli inventari delle società con soci illimitatamente responsabili debbano essere annotate anche le attività e le passività personali di ciascuno di tali soci; per gli opportuni riferimenti, si veda NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, cit., 1343, nota 232.

monio aziendale assuma rilievo ai fini della redazione del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite.

Benché – come si è visto – l'inventario debba ricomprendere l'intero patrimonio dell'imprenditore, l'indicazione e la valutazione dei due patrimoni (aziendale ed extra-aziendale) devono essere fatte distintamente; inoltre, la descrizione di quello aziendale – assumendo rilievo preminente – deve essere caratterizzata da annotazioni dettagliate, mentre per la descrizione delle altre componenti sono sufficienti cenni riassuntivi⁵⁵.

Al di fuori del caso dell'imprenditore individuale, l'inventario contiene – seppure con un grado di analisi maggiore – esclusivamente le attività e le passività relative all'impresa, e cioè gli stessi elementi indicati nello stato patrimoniale; inoltre, nella sua redazione devono essere osservati – in quanto compatibili – i criteri di valutazione previsti per le società per azioni⁵⁶.

Nel caso di trasferimento dell'azienda, il libro degli inventari deve essere trasferito all'acquirente; quest'ultimo provvede alla redazione di un inventario iniziale alla data del trasferimento, cui devono seguire i successivi inventari annuali⁵⁷.

Termine di
redazione
dell'inven-
tario

Non è previsto un termine rigido per la redazione dell'inventario annuale. Tuttavia, poiché l'inventario – a norma dell'art. 2217, 3° co., c.c., nella sua nuova formulazione – **deve essere sottoscritto «entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette»**, tale ultimo termine va considerato quale limite temporale massimo per la redazione dell'inventario.

2.9 Bilancio e conto dei profitti e delle perdite

A norma dell'art. 2217, 2° co., c.c., **l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite**⁵⁸.

⁵⁵ L'esigenza di una più dettagliata specificazione delle attività e delle passività relative all'impresa (ossia l'azienda) «si rivela, specialmente, nell'ipotesi di contratti sopra l'azienda o, in generale, di successione nella titolarità delle imprese, perché allora il libro degli inventari è una guida che contribuisce a determinare quali siano i beni appartenenti all'azienda e quali i crediti, i debiti, i rapporti contrattuali che ineriscono al suo esercizio, e sui quali, pertanto, incide il trasferimento, definitivo o temporaneo, dell'impresa»; così CASANOVA, voce «Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali», in *Novissimo Dig.*, IX, Torino, 1963, 896.

⁵⁶ BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 123 ss., nota 10, ritiene – al contrario – che l'inventario debba essere redatto a valori correnti, sul riflesso che la sua funzione è quella di misurare il patrimonio (commerciale e civile) a valori di mercato, mentre la funzione del bilancio è quella di rappresentare il patrimonio (commerciale) a valori di funzionamento.

⁵⁷ Evidentemente, devono formare oggetto degli inventari successivi al trasferimento – a cura del nuovo titolare – esclusivamente i beni relativi all'azienda ceduta, a cui si aggiungono le attività e le passività afferenti alla sfera privata del nuovo imprenditore.

⁵⁸ Come è stato precisato, tale regola non si applica all'inventario iniziale dell'impresa, il quale potrebbe soltanto essere accompagnato, eventualmente, da un bilancio

Il bilancio qui preso in considerazione è il cosiddetto bilancio di esercizio, cioè il bilancio che deve essere redatto alla fine di ogni esercizio; gli altri tipi di bilanci – quali, ad esempio, quelli di trasformazione, di fusione e di scissione – vengono comunemente definiti bilanci straordinari⁵⁹.

Il bilancio ed il conto dei profitti e delle perdite rappresentano, a loro volta, scritture contabili; in particolare, esse costituiscono scritture periodiche destinate a riassumere – in modo organico – i dati delle altre registrazioni contabili, allo scopo di rappresentare la consistenza del patrimonio aziendale al termine dell'esercizio e l'utile conseguito o la perdita sofferta⁶⁰.

Il bilancio (*rectius* stato patrimoniale) ha lo scopo di offrire la rappresentazione del patrimonio dell'impresa – costituito da attività, passività e patrimonio netto – **al termine dell'esercizio e l'indicazione del suo risultato**; contiene, in forma sintetica, la descrizione e la valutazione delle stesse componenti (attività e passività) esposte analiticamente nell'inventario di fine esercizio⁶¹. Nel bilancio e nel conto dei profitti e delle perdite non devono, tuttavia, essere indicati gli elementi patrimoniali pur appartenenti all'imprenditore ma estranei all'impresa, i quali – come si è visto – formano invece oggetto dell'inventario.

Il conto dei profitti e delle perdite (ora conto economico) dà la rappresentazione degli utili maturati o delle perdite subite nell'esercizio, attraverso l'indicazione dei costi e dei ricavi da cui hanno avuto origine⁶²; tale rappresentazione deve essere informata ai principi di evidenza e verità.

preventivo che però non è prescritto dalla legge, né, almeno per le imprese individuali, imposto dagli usi; così CASANOVA, voce «Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali», cit., 896.

⁵⁹ In tema di bilanci straordinari, si veda POTTIO, *I bilanci straordinari*, Torino, 1993, ove gli opportuni riferimenti di dottrina e giurisprudenza.

⁶⁰ Per tale motivo, lo stato patrimoniale ed il conto dei profitti e delle perdite presuppongono necessariamente le (altre) scritture contabili, in particolare il libro giornale ed il libro degli inventari. Tuttavia, «ciò non significa, naturalmente, che il bilancio si esaurisca nella mera riproduzione sintetica delle scritturazioni compiute nel corso dell'esercizio. Innanzi tutto, saranno sempre necessarie apposite scritture che vengono definite come di 'assestamento' (...); e, in secondo luogo, gli stessi dati risultanti dalla contabilità sono inevitabilmente oggetto di una più o meno ampia valutazione ed interpretazione anche in funzione prospettica»; così, NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, cit., 1347, nota 247.

⁶¹ In tale senso, «l'inventario è un passaggio obbligato, a un tempo di sintesi e di analisi valutative, verso il momento finale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite: anche se più raffinato, in quanto globale e annuale (art. 2217 c.c.), rispetto al semplice inserimento giorno per giorno dei dati attivi e passivi nel libro giornale, o alla loro organizzazione per voci omogenee, in progressione ancora meramente cronologica, del libro mastro»; così BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 585.

⁶² «Mentre il bilancio fotografa la situazione patrimoniale dell'impresa ad una data stabilita ed indica se vi siano utili o perdite, il conto dei profitti e delle perdite spiega come, nell'esercizio o nel lasso di tempo che ha preceduto quel termine, l'utile o la perdita si sono prodotti»; così BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 586.

Contenuto
dello stato
patrimoniale

Contenuto
del conto
dei profitti
e delle
perdite

Il bilancio inteso in senso ampio – e cioè comprensivo dello stato patrimoniale e del conto economico – è una scrittura contabile, peraltro sottoscritta dall'imprenditore (o dall'amministratore), ed in quanto tale **ha natura giuridica di dichiarazione di scienza al pari delle altre scritture contabili**. Quale documento di sintesi dei dati risultanti dalle altre scritture contabili, esso – riprendendo cose già dette in generale – ha funzione informativa sia interna, come strumento di autocontrollo per l'imprenditore, sia – soprattutto per le imprese sociali di vaste dimensioni – esterna, per i creditori ed i terzi in genere⁶³.

Il Codice civile ne contiene una **disciplina analitica soltanto con riferimento alle società per azioni** (e, per effetto dei richiami, alle altre società di capitali e alle società cooperative); in particolare, negli artt. 2423 ss. c.c. vengono fissate le regole relative al suo contenuto (voci che compongono i prospetti di stato patrimoniale e di conto economico), individuati i principi generali (o postulati) e stabiliti i criteri che devono essere seguiti nella valutazione delle singole voci.

Tale disciplina è **richiamata soltanto in parte per l'imprenditore individuale**; l'art. 2217, 2° co., c.c., nel fissare in via generale l'obbligo di redazione del bilancio, opera infatti un rinvio alla disciplina del bilancio delle s.p.a. solo per quanto riguarda i criteri di valutazione. Di conseguenza, l'imprenditore individuale ha quantomeno in linea di principio (ma v. oltre) – ampia discrezionalità nella scelta della «**struttura**» del bilancio, poiché l'applicazione, in quanto compatibile, della disciplina delle società per azioni riguarda solo i criteri di valutazione e non anche quelli di classificazione.

L'attuazione della IV direttiva CEE – per effetto del d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127 – ha determinato un'ulteriore divaricazione delle discipline; un riavvicinamento potrebbe, tuttavia, prospettarsi – per effetto del riferimento alle «altre scritture contabili» contenuto nell'art. 2214, 2° co., c.c. – in relazione alla natura e alle dimensioni dell'impresa in concreto esercitata⁶⁴.

⁶³ Come è stato scritto, il bilancio «è lo strumento nodale della politica dell'impresa, indispensabile, anche in una semplice prospettiva gestionale, per qualsiasi imprenditore, ma che acquista un rilievo peculiare là dove le dimensioni di questa siano particolarmente cospicue sicché sono coinvolti, o sono coinvolti in maggior misura, dall'attività economica dell'impresa, come avviene nelle grandi società per azioni, interessi molteplici, da quelli dei soci a quelli dei terzi, del fisco, dello Stato»; così BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 585.

⁶⁴ Nello stesso senso, BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 586, i quali ritengono sia presumibile che «come è già avvenuto in passato per le società di persone, gli elementi minimi richiesti dall'art. 2217 cpv. tendano progressivamente ad integrarsi – in relazione anche qui con la natura ed entità dell'impresa – con le nuove norme, uniformandosi, per esigenze di omogeneità valutativa, alla struttura ed ai principi contabili espressi dalla nuova regolamentazione». Sui problemi interpretativi che si pongono con riferimento al bilancio di esercizio delle società di persone, a seguito dell'introduzione della nuova disciplina del bilancio delle s.p.a., si vedano – oltre a quanto si dirà in appresso – CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO,

Poiché la norma contenuta nell'art. 2217 c.c. – che prevede esclusivamente la redazione del bilancio (stato patrimoniale) e del conto dei profitti e delle perdite (conto economico) – non è stata modificata dalla novella legislativa, non pare applicabile all'imprenditore individuale l'obbligo di redazione della nota integrativa, previsto invece per le s.p.a.

2.10 (Segue): i principi generali

Principi di evidenza e verità

Nella redazione del bilancio, devono essere osservati i **principi generali** (o postulati) **dell'evidenza e della verità** nella rappresentazione degli utili realizzati e delle perdite subite⁶⁵.

Tali principi sono stati interpretati nel senso della necessaria chiarezza e sincerità nella rappresentazione dei dati di bilancio.

Circa il requisito della verità è stato posto in evidenza il fatto che, nella redazione del bilancio, **l'obiettivo perseguibile deve essere quello della «verità legale» e non della «verità sostanziale»**, dovendosi ricorrere all'applicazione di criteri di valutazione che non conducono sempre a risultati oggettivi ma sono spesso il frutto di stime soggettive; tali stime devono, comunque, essere sempre ricondotte ad un corretto e ragionevole uso della discrezionalità tecnica dell'imprenditore.

Nel vigore della previgente disciplina, la dottrina era orientata nel senso di considerare equivalenti i principi di evidenza e verità a quelli di chiarezza e precisione previsti nell'art. 2423 c.c., nella sua originaria formulazione; in particolare – si diceva – «evidenza equivale a chiarezza ed allude alla struttura di bilancio, verità equivale a precisione e si riferisce ai criteri di valutazione»⁶⁶.

Nel nuovo sistema, si ritiene che il rinvio operato dall'art. 2217 c.c. ai criteri di valutazione delle s.p.a. non possa non ricomprendere anche il richiamo ai principi generali di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta previsti dall'art. 2423 c.c.; come conseguenza, i principi di evidenza e verità devono essere **«riletti»** alla loro luce⁶⁷.

Tale correlazione – che, nel nuovo sistema, assume maggiore intensità anche sul piano linguistico – deve essere pertanto tenuta in attenta considerazione in sede applicativa.

LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio. Profili della nuova disciplina*, Torino, 1993, 222 ss., e RICCI ARMANI, *Il bilancio di esercizio delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 1994, I, 485.

⁶⁵ Il principio della verità è, peraltro, considerato dalla dottrina unanime fondamentale per tutte le scritture contabili.

⁶⁶ Sul punto, si veda CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 220.

⁶⁷ In tale senso, CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 221.

2.11 (Segue): i criteri di valutazione

Criteri di
valutazio-
ne delle
società
per azioni:
limite
di compa-
tibilità

Nella redazione del bilancio – come si è detto – devono essere osservati i criteri di valutazione dettati per il bilancio delle società per azioni, in quanto compatibili⁶⁸.

Da tale previsione, alcuni Autori fanno discendere la conseguenza che devono essere applicate ad ogni impresa (commerciale) – «per indeclinabile esigenza logica e pratica» – anche le regole sul contenuto del bilancio⁶⁹. Pare, tuttavia, preferibile l'interpretazione secondo cui le regole sul contenuto non debbano trovare applicazione; e ciò in considerazione del fatto che, nelle imprese individuali e nelle società di persone, il bilancio non soggiace alle regole della pubblicità e non sussiste, pertanto, l'esigenza di una sua redazione analitica e comprensibile per tutti⁷⁰.

In ogni caso, il rinvio operato dall'art. 2217 c.c. ai criteri di valutazione delle società per azioni trova un preciso limite nella «compatibilità»; occorre, pertanto, verificare – in primo luogo – quali siano le regole estensibili e – in secondo luogo – quali gli adattamenti che si rendono necessari. «Tale tipo di indagine assume ora un rilievo ed una portata operativa ben maggiori, in presenza di una disciplina del bilancio di esercizio delle società per azioni che indubbiamente presenta un'accentuata complessità»⁷¹.

⁶⁸ Tale prescrizione è volta ad evitare «facili arbitrii» nella scelta dei criteri di valutazione; così, CASANOVA, voce «Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali», cit., 896.

⁶⁹ Per gli opportuni riferimenti di dottrina e giurisprudenza, si veda NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, cit., 1348, nota 256.

⁷⁰ Peraltro, secondo G. FERRI, voce «Scritture contabili», cit., 824, «la libertà di determinazione dell'imprenditore trova (...) precisi limiti nella esigenza della completezza e cioè nella esigenza che tutte le attività e tutte le passività siano comprese nell'inventario, nella necessità di specificazione del patrimonio aziendale e di quello extraaziendale; nella necessità di redazione di un conto patrimoniale e di un conto economico; in quella che il conto economico dimostri con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite; in quella infine che la redazione dell'inventario sia attuata osservando le regole di un'ordinata contabilità e cioè sostanzialmente i principi informatori della contabilità aziendale».

CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 1993, 222, ritiene che possano essere applicate – nei limiti della compatibilità con le esigenze proprie degli imprenditori individuali – le norme in tema di bilancio semplificato, «dal momento che le semplificazioni sono previste in relazione a presupposti dimensionali dell'impresa che possono trovare applicazione con riferimento a qualunque imprenditore»; l'A. sottolinea, peraltro, come – in tale caso – si ponga il problema «se la disciplina del bilancio semplificato possa costituire la struttura normale dello stato patrimoniale redatto dall'imprenditore individuale (e dalle società di persone)».

⁷¹ Così CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 221.

2.12 Le scritture contabili obbligatorie innominate

A norma dell'art. 2214, 2° co., c.c., l'imprenditore (commerciale) deve tenere, oltre al libro giornale e al libro degli inventari, **le altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa**⁷².

Il legislatore, pur imponendo una contabilità adeguata alle caratteristiche qualitative (natura) e quantitative (dimensione) dell'impresa, ha lasciato all'imprenditore la scelta dei mezzi necessari per raggiungerla. In tale contesto, si devono intendere richiesti dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e, pertanto, obbligatori i libri che, in relazione ai due coefficienti (qualitativo e quantitativo), siano indispensabili per conoscere la consistenza patrimoniale dell'impresa e lo svolgimento dei rapporti.

Al giorno d'oggi, peraltro, è agevole constatare che – a causa della moderna dinamica aziendale – solo imprese di modeste dimensioni possono limitare il proprio apparato contabile alle scritture nominativamente indicate nel codice civile; ne deriva che **si rende necessaria, quasi sempre, la tenuta di «altre scritture contabili»**.

La scelta delle «altre scritture contabili» è rimessa all'apprezzamento dell'imprenditore, nei limiti rappresentati da quella che è la **pratica normale** per le singole categorie di imprese e da ciò che suggeriscono le **regole tecniche**⁷³.

Vengono normalmente fatte rientrare tra esse: **il libro mastro**, nel quale le operazioni sono annotate sistematicamente per gruppi omogenei (o conti)⁷⁴; **il libro cassa**, nel quale sono riportate le entrate e le uscite di

Tipologia
di scritture
contabili
innominate

⁷² Come è stato chiaramente posto in evidenza, «il punto chiave del sistema è proprio in questo precetto, che sacrifica l'esigenza della certezza giuridica a quella di un regime aderente alla diversa situazione ed alle diverse caratteristiche dei singoli tipi di imprese»; così NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 230.

⁷³ Vincoli alla scelta delle «altre scritture contabili» sono, peraltro, posti in relazione alla natura dell'attività esercitata (imprese bancarie, assicurative, ecc.), nonché dalla legislazione fiscale (v. *infra*).

⁷⁴ CASANOVA, voce «Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali», cit., 897, ritiene che il libro mastro non debba considerarsi in genere obbligatorio, atteso che le informazioni riportate su di esso sono già implicite nel libro giornale e possono dunque «desumersi da un accurato esame sistematico condotto sopra quest'ultimo». L'opinione non è condivisa da altra parte della dottrina, la quale – per contro – ritiene che il libro mastro assuma importanza fondamentale quantomeno nel caso in cui si adotti il metodo della partita doppia; sul punto, si veda NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 231, nota 73, BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 60, spingendosi oltre, ritiene che il libro mastro sia necessario e strumentale alla redazione del bilancio di esercizio, e, per tale motivo, esso rappresenti un libro **implicitamente** obbligatorio per tutte le imprese.

La prevalenza assegnata dal legislatore al libro giornale rispetto al libro mastro deriva dalla circostanza che il primo, per il fatto di essere scritto cronologicamente (man mano che le singole operazioni si compiono), offre maggiori garanzie di genuinità e sincerità, mentre il secondo, che deve essere tenuto in ordine sistematico, si presta più facilmente ad artificiosi spostamenti di date; così CASANOVA, *Impresa e azienda*, cit., 274 s.

denaro; **il libro magazzino**, in cui sono annotati i movimenti in entrata ed in uscita dal magazzino di merci, materie prime, ecc.; ed altre⁷⁵.

Secondo un'impostazione più precisa occorre operare una distinzione fra scritture contabili obbligatorie in relazione alla natura dell'attività esercitata e scritture contabili obbligatorie in relazione alle dimensioni dell'impresa⁷⁶. Rientrano nella prima categoria le scritture richieste, per particolari categorie di imprese (banche e assicurazioni), dalla legislazione speciale ovvero suggerite dalla tecnica contabile⁷⁷; nella seconda le scritture suggerite, per le imprese di grandi dimensioni, dalla tecnica contabile⁷⁸. La loro predisposizione «costituisce un momento importante di quella raccolta di dati che è essenziale per una regolare tenuta della contabilità e preliminare e preparatoria alla redazione dei conti finali»⁷⁹.

Tali scritture risultano, tuttavia, obbligatorie – si è visto – soltanto se richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa; esse potranno – al limite – essere tenute facoltativamente dalle altre imprese (v. *infra*)⁸⁰.

2.13 Le scritture contabili facoltative

Funzione Per scritture contabili facoltative si intendono quelle che – sia pure **non richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa**, e dunque non indispensabili per documentare la consistenza patrimoniale dell'impresa e il movimento degli affari – **sono tenute dall'imprenditore per una migliore e particolare contabilità**⁸¹.

⁷⁵ Si ritiene che non costituisca una scrittura obbligatoria il «brogliaccio» o «prima nota», nel quale vengono provvisoriamente annotate le singole operazioni nel momento in cui sono compiute, per essere poi trasferite con maggiore completezza ed ordine su altri libri; in tale senso, NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 231, nota 73.

⁷⁶ Sul punto, si veda BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese*, 1, cit., 135 ss.

⁷⁷ Secondo l'A., le imprese industriali e mercantili non devono tenere scritture contabili (obbligatorie in relazione alla natura dell'attività esercitata) ulteriori rispetto al libro giornale, al libro degli inventari e al libro mastro; e ciò in considerazione del fatto che il legislatore ha disciplinato la materia contabile «con l'occhio rivolto alle imprese industriali (prevalentemente manifatturiere) e mercantili».

⁷⁸ Per la verità, l'A. ritiene che le (altre) scritture contabili obbligatorie per le dimensioni dell'impresa assumano rilevanza soltanto per le imprese industriali e mercantili, posto che per le altre categorie di imprese (bancarie e assicurative) la natura dell'attività implica, già, di per sé, la dimensione non piccola dell'attività d'impresa.

⁷⁹ Così, BONFANTE e COTTINO, *L'imprenditore*, cit., 587.

⁸⁰ In assenza di specificazione da parte del legislatore, «un identico libro – ad es., il libro mastro o il libro magazzino – potrà rientrare, a seconda delle circostanze, rispetto ad una determinata impresa, fra i libri specificatamente obbligatori e, rispetto ad altre imprese, fra i libri meramente facoltativi»; così CASANOVA, voce «Libri di commercio e scritture contabili delle imprese commerciali», cit., 897.

⁸¹ In considerazione dei limiti all'apprezzamento discrezionale dell'imprenditore in ordine alla scelta delle **altre scritture**, si è ritenuto che possano considerarsi scritture contabili **facoltative** «soltanto quelle non richieste dalla prassi e non necessarie per conoscere svolgimento, rapporti e consistenza patrimoniale dell'impresa»; così NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione*, cit., 1344, nota 237.

Pertanto, la medesima scrittura contabile può – a seconda delle circostanze – essere obbligatoria o facoltativa, in base alla sua indispensabilità, o meno, al fine di rappresentare il movimento degli affari e la consistenza patrimoniale dell'impresa⁸².

3. Il bilancio nelle società di persone

3.1 Il contenuto del bilancio

Funzione
del
bilancio

Alla luce delle considerazioni sopra esposte è agevole trarre la conclusione che il bilancio, elaborato grazie al supporto tecnico delle altre scritture contabili, costituisce – tra l'altro – lo **strumento di accertamento del risultato di esercizio** e – limitatamente alle società di persone e alle società di capitali – **per la distribuzione degli eventuali utili**.

Come si è detto, peraltro, il termine «bilancio» è utilizzato esclusivamente nella disciplina delle società di persone commerciali, mentre per la società semplice il codice civile si limita a stabilire che i soci che non partecipano all'amministrazione hanno il diritto di avere dagli amministratori il rendiconto (art. 2261 c.c.) e di incassare la loro parte di utili dopo l'approvazione di questo (art. 2262 c.c.). Da tale ultima norma viene fatta discendere la conseguenza che non risponde a legge «la pratica di anticipare mensilmente ai soci, soprattutto se attivi nella gestione, un acconto sugli utili sotto forma di 'stipendio' o altri nomi consimili»⁸³.

Evidentemente, fatta salva l'ipotesi descritta dall'art. 2261, 1° co., c.c., in cui la società semplice esaurisca la sua attività in meno di un anno, il rendiconto – con cadenza annuale – deve essere predisposto al termine di ogni esercizio.

Rendicon-
to delle
entrate e
delle usci-
te: limiti

Ci si deve, a questo punto, interrogare se esso debba essere costituito da un **mero prospetto delle entrate e delle uscite ovvero da un vero e proprio bilancio**⁸⁴.

Secondo una parte della dottrina, «se un prospetto delle entrate e delle uscite può forse bastare per rendere il conto delle attività agricole svolte nel ciclo annuale in modo elementare, un impianto contabile più analitico si impone come

⁸² G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1996, 81, ritiene – peraltro – che «dovendo i libri contabili adeguarsi alla natura e alle dimensioni dell'impresa ed essendo rimesso tale adeguamento all'apprezzamento discrezionale dell'imprenditore, non è possibile una distinzione tra libri facoltativi e libri obbligatori. Anche i libri non specificamente indicati, ma necessari a rappresentare l'andamento dell'impresa, sono obbligatori e, di fronte al sistema del codice, l'unica distinzione possibile è quella tra libri tenuti secondo determinate formalità e cautele e libri liberamente tenuti».

⁸³ COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, in COTTINO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, III, Padova, 2004, 115.

⁸⁴ Sull'argomento si veda BENATTI, *Il rendiconto delle società di persone*, cit., 89 ss.

necessario quando si gestisce un'azienda, anche agricola, in modo imprenditoriale».

Invero, la natura del documento qualificato dal legislatore come «rendiconto» deve più opportunamente essere definita muovendo dalla finalità per la quale esso viene predisposto, cioè, l'accertamento del risultato d'esercizio. Alla luce di tale constatazione, **la misura dell'economicità della gestione non può che passare attraverso un vero e proprio bilancio**, predisposto sulla base delle scritture contabili che ne costituiscono il presupposto tecnico. D'altronde, «non può esistere organizzazione durevole senza contabilità, in un'impresa economica»⁸⁵.

Come già si è detto, il legislatore – in sede di attuazione della IV direttiva comunitaria – si è limitato a riformulare la disciplina del bilancio d'esercizio per le società di capitali, senza intervenire – né avrebbe potuto farlo, tenuto conto che la direttiva riguardava soltanto queste ultime – sulla regolamentazione del bilancio contenuta nell'ambito dello statuto dell'imprenditore commerciale; con la già richiamata conseguenza che questi, in base all'art. 2217 c.c., ha l'obbligo di redigere, all'inizio dell'attività e successivamente ogni anno, l'inventario, che «si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite». Il difetto di coordinamento conduce anche alla (corretta) conclusione che **il bilancio delle società di persone si esaurisce nei due prospetti di conto – stato patrimoniale e conto economico** – mentre non deve ricomprendere il terzo documento, di natura descrittiva, costituito dalla nota integrativa⁸⁶. Né si ritiene debbano essere osservate le norme sulla struttura dei prospetti di conto, con la conseguenza che il conto economico ben potrebbe essere predisposto a sezioni contrapposte, anziché in forma scalare, come invece previsto per le società di capitali.

Ci si potrebbe tutt'al più chiedere se si possano mutuare le strutture proprie del **bilancio in forma abbreviata** (art. 2435 bis c.c.). Tale scelta, è bene precisarlo, costituirebbe – in ogni caso – una facoltà; salvo il ritenere che esso costituisca – a sua volta – una scrittura contabile inominata e l'adozione degli schemi previsti per il bilancio in forma abbreviata risultino obbligatori in ragione delle dimensioni della società. Se si aderisse a tale impostazione, bisognerebbe però ritenere che occorra adottare gli schemi del bilancio in forma ordinaria ove le dimensioni della società superassero certe soglie⁸⁷.

⁸⁵ NIGRO, *Le scritture contabili*, cit., 213 ss., 279.

⁸⁶ In senso contrario, si veda BENATTI, *Il rendiconto delle società di persone*, cit., 133 s.

⁸⁷ COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 116 s., ritiene, in senso conforme, che la maggior parte delle società di persone possa fare ricorso alle semplificazioni previste per il bilancio in forma

Nel contenuto dello stato patrimoniale, e in particolare alla composizione del patrimonio netto, non comparirà la voce «riserva legale», il cui obbligo di formazione non si estende alle società di persone, sussistendo la responsabilità illimitata di almeno uno dei soci.

Compatibilità dei criteri di valutazione delle società per azioni

Quanto ai criteri di valutazione, soccorre la norma dell'art. 2217, 2° co., c.c., il quale stabilisce che «**l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili**». Al proposito, è stato correttamente osservato che la loro applicazione debba essere – nella normalità dei casi – generalizzata, poiché nei conti annuali della società per azioni si riflettono le regole che si son venute perfezionando nell'ambito dell'economia aziendale e che quindi hanno portata generale⁸⁸. Si deve, del pari, ragionevolmente ritenere che gli amministratori non debbano presentare la relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.), «in quanto i singoli soci sono forniti di poteri di controllo e hanno diritto di ricevere informazioni (artt. 2261, 2320 c.c.)»⁸⁹.

3.2 L'onere della redazione

L'onere della redazione del bilancio grava sui soci che hanno amministrato la società: lo si desume chiaramente dal disposto secondo cui: «I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto (...) di ottenere il rendiconto quando gli affari per cui fu costituita la società sono stati compiuti» (art. 2261, 1° co., c.c.); e ancora «Se il compimento degli affari dura oltre un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, salvo che il contratto stabilisca un termine diverso» (art. 2261, 2° co., c.c.).

Evidentemente, gli amministratori possono servirsi di personale interno o di consulenti esterni, i quali – peraltro – operano sotto la loro responsabilità⁹⁰.

abbreviata, sul riflesso che normalmente non vengono superati i limiti dimensionali contenuti nell'art. 2435 bis c.c.

⁸⁸ In argomento, oltre a SCHLESINGER, *L'approvazione del rendiconto annuale nelle società di persone*, in *Riv. soc.*, 1965, 807 ss., si veda più recentemente RORDORF, *Rendiconto e bilancio di esercizio nelle società di persone*, in *Soc.*, 1995, 1455 ss., nonché CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATIROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 184 ss. In giurisprudenza si segnalano: Cass., 17 febbraio 1996, n. 1240, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, 871 e in *Giur. comm.*, 1997, II, 376; Cass., 20 aprile 1995, n. 4454, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 2101; Cass., 9 luglio 1994, n. 6524, in *Giur. comm.*, 1995, II, 821.

⁸⁹ Così COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 117; ma si veda, sul punto, BENATTI, *Il rendiconto delle società di persone*, cit., 137 s.

⁹⁰ Nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza, secondo cui, anche quando è stato incaricato un consulente, l'omessa tenuta della contabilità resta imputabile agli amministratori: Cass. Pen., 7 febbraio 1992, in *Soc.*, 1992, 789.

**Soggetti
obbligati
alla reda-
zione**

Ci si deve, a questo punto, interrogare su come tale obbligo possa atteggiarsi a seconda che l'**amministrazione sia disgiuntiva o congiuntiva**.

Nel primo caso, l'incarico di predisporre il bilancio può essere demandato – in un'ottica di specializzazione – anche ad uno solo tra i soci; fermo restando che l'obbligo deve intendersi gravare su tutti⁹¹.

Per essa potrebbe verificarsi l'ipotesi che insorgano contrasti sulla redazione del bilancio; ed allora ci si chiede se possa applicarsi il meccanismo risolutivo stabilito dall'art. 2257 c.c., a norma del quale: «ciascun socio amministratore ha diritto di opporsi all'operazione che un altro voglia compiere, prima che sia compiuta» (1° co.); e: «La maggioranza dei soci, determinata secondo la parte attribuita a ciascun socio negli utili, decide sull'opposizione» (2° co.).

Secondo una parte della dottrina, il termine «**operazione**» sarebbe riferito dalla norma ad atti anche interni e si adatterebbe anche a quelle contabili; se si aderisse a tale interpretazione, il bilancio sarebbe approvato con la partecipazione di tutti i soci, a maggioranza dei voti calcolata secondo le quote di partecipazione agli utili⁹². La giurisprudenza più risalente, al contrario, riteneva che l'approvazione del bilancio spettasse esclusivamente ai soci non amministratori, sul riflesso che – a norma dell'art. 2261 c.c. – sono soltanto essi ad avere diritto di ottenere rendiconto dagli amministratori; da ciò essa faceva discendere la necessità di un'approvazione – individuale od unitaria – da parte di tutti gli interessati⁹³. Da tale orientamento conseguirebbe che i soci non amministratori avrebbero una sorta di veto che condizionerebbe l'approvazione del bilancio; pur con l'ovvio temperamento per cui un ostruzionismo ingiustificato all'approvazione del bilancio potrebbe essere causa di esclusione dalla società (art. 2286, 1° co., c.c.).

La dottrina, al fine di superare tale *impasse*, ritiene quindi più ragionevole interpretare l'art. 2261 c.c. nel senso che **il rendiconto sia dovuto non agli altri soci, ma alla società**⁹⁴; ciò anche sul riflesso che la giurisprudenza è ormai concorde nel ritenere che soggetto tenuto al pagamento degli utili⁹⁵ e a far valere l'azione di responsabilità contro gli

⁹¹ Così COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 118.

⁹² Così COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 118.

⁹³ App. Catania, 31 luglio 1987, in *Soc.*, 1988, 45; Trib. Catania, 30 giugno 1987, in *Foro it.*, 1988, I, 1713. Sul litisconsorzio necessario fra tutti i soci, si veda App. Firenze, 19 gennaio 1952, in *Giur. tosc.*, 1952, 210. Sul punto, si vedano in dottrina: SERRA, *Unanimità e maggioranza nelle società di persone*, Milano, 1980, 217 ss.; BUTTARO, *Diritto commerciale. Lezioni introduttive*, Bari, 1995, 73 ss..

⁹⁴ Così COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 119.

⁹⁵ Cass., 19 giugno 1962, n. 1570, in *Mass. Foro it.*

amministratori sia la società e non invece i soci che non abbiano amministrato⁹⁶. In definitiva, alla luce degli orientamenti giurisprudenziali più recenti, devono considerarsi superate le pronunce più risalenti e si può concludere che **il bilancio, come anche il rendiconto, sono atti della società**. In tale contesto, «se è la maggioranza, in caso di amministrazione disgiuntiva, che può dirimere le controversie fra i soci amministratori sul contenuto del bilancio, è verosimile che sia la stessa maggioranza competente ad approvare i documenti presentati dai soci amministratori concordi»⁹⁷.

Approva-
zione del
bilancio

In regime di amministrazione congiuntiva, il bilancio costituisce un documento approntato – almeno formalmente – da tutti. Ci si deve, quindi, chiedere cosa occorra fare quando non si trovi un accordo fra i soci che amministrano. Il problema, evidentemente, non si pone quando l'atto costitutivo indichi la regola della maggioranza per l'amministrazione o per determinati atti (art. 2258, 2° co., c.c.). **Nel caso, invece, di amministrazione congiuntiva** in cui non tutti i soci partecipano ad essa, pare ragionevole ritenere – muovendo dalle considerazioni sopra esposte – che **occorra l'unanimità non soltanto per la redazione, ma anche per l'approvazione del rendiconto o del bilancio**⁹⁸.

Affinché al socio dissenziente sia garantito un diritto di difesa giudiziale, mediante opposizione al bilancio approvato, pare ragionevole ritenere che – in assenza di norme specifiche – si possano applicare, per analogia, le regole previste per le **impugnazioni delle deliberazioni di approvazione del bilancio da parte dei soci di società di capitali**⁹⁹; fermo restando il problema di stabilire su chi cada l'onere dell'iniziativa processuale e della prova.

⁹⁶ Taluni studiosi desumono dal mandato l'obbligo di presentazione del rendiconto, che dunque rappresenterebbe un documento distinto dal bilancio: in questo senso CAGNASSO, *Il bilancio di esercizio dell'imprenditore individuale e delle società di persone*, in CAGNASSO, LOCATELLI, IRRERA, QUATTROCCHIO, *Il bilancio di esercizio*, cit., 189 ss.; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, *Diritto dell'impresa*, cit., 107, nota 1; TAURINI, *Bilancio e rendiconto: documenti contabili distinti*, in *Soc.*, 1989, 1249 ss.; BENATTI, *Il rendiconto delle società di persone*, cit., 9 ss.; in senso contrario, COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 119.

⁹⁷ Così COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 120.

⁹⁸ In tale senso anche COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 120.

⁹⁹ Così anche COTTINO e WEIGMANN, *Le società di persone*, in COTTINO, SARALE, WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, cit., 120, nota 65, «Che il socio debba agire contro la società in persona del suo legale rappresentante, anche quando la società sia formata soltanto da lui e dal consocio amministratore, può sembrare pomposo ed essere anche scomodo. Ma è anche questo uno dei costi che i soci debbono pagare per il congegno di 'semi-personalità' da essi adottato e perfezionato, in cui si mescolano la sostanza interindividuale dei rapporti con una certa, relativa, rigidità e separatezza di strutture».