



6/2017

**L'IMPRENDITORE E IL REGIME DELLA CD. "CONTABILITÀ SEMPLIFICATA":
L'ETERNO PERICOLO DI SUBIRE UNA CONDANNA
PER BANCAROTTA DOCUMENTALE IN CASO DI FALLIMENTO**

*Nota a [Cass., Sez. V, sent. 26 settembre 2016 \(dep. 28 dicembre 2016\),
n. 55030, Pres. Bruno, Rel. Scarlini, Ric. Manisi](#)*

di Stefano Pasetto

Abstract. *Le semplificazioni concesse dal Legislatore nella normativa "fiscale" possono talvolta indurre l'imprenditore a tralasciare specifici obblighi impostigli dalla disciplina "civilistica". In questo senso, il presente contributo, traendo spunto dalla sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 26 settembre 2016 (depositata il 28 dicembre 2016), n. 55030, indaga sui motivi per i quali la tenuta della contabilità secondo le sole regole del regime della cd. "contabilità semplificata" (articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) ben possa condurre, in caso di successivo fallimento dell'impresa, a una condanna dell'imprenditore per il reato di bancarotta documentale in virtù del mancato rispetto degli obblighi "civilistici". Tale indagine è svolta senza trascurare di valutare quando la condotta in parola sia da ascrivere al reato di bancarotta semplice documentale ex articolo 217 del R.D. 16 maggio 1942, n. 267, ovvero a quello, ben più grave, di bancarotta fraudolenta documentale ex articolo 216 del medesimo R.D. 16 maggio 1942, n. 267.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il concetto di "scritture contabili" e l'obbligatorietà secondo il dettato civilistico. – 3. La disciplina fiscale sulle scritture obbligatorie e la sua irrilevanza ai fini civilistici. – 4. Il rischio di una condanna per bancarotta documentale: semplice vs. fraudolenta.

1. Premessa.

La sentenza oggetto di questo breve commento consente di soffermarsi su una tematica che, nonostante il passare del tempo, continua a trovare ampia "ospitalità" nelle aule dei tribunali del Paese.

Il riferimento è al fatto che chi (le cd. "imprese minori"), rispettandone i presupposti, decida di fondare la tenuta della propria contabilità secondo le regole del regime della cd. "contabilità semplificata" previsto dal Legislatore all'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (di seguito, il "D.P.R. 600/1973"), rischi, in caso di fallimento, di vedersi condannato, ai sensi del R.D. 16 maggio 1942, n. 267 (di seguito, la



6/2017

“Legge Fallimentare”), per il mancato rispetto di quanto statuito, in tema di scritture contabili obbligatorie, dall’articolo 2214 cod. civ, ossia per “bancarotta documentale”.

Infatti, l’orientamento assunto dai giudici nella sentenza è quello di riconoscere (limitare la) valenza del regime della cd. “contabilità semplificata” esclusivamente all’ambito fiscale. Di conseguenza, il dettato dell’articolo 18 del D.P.R. 600/1973 in nulla può intaccare le disposizioni civilistiche in materia, le quali, pertanto, debbono continuare a essere osservate nello svolgimento dell’attività imprenditoriale, pena la condanna penale, qualora si incorra nel fallimento.

Ciò premesso, nel prosieguo – dopo aver delineato cosa si debba intendere per scritture contabili e, quindi, quelle ritenute obbligatorie dal Legislatore secondo il dettato civilistico e quello del D.P.R. 600/1973 – si cercherà il motivo che “spinge” a ritenere condannabile per il reato di bancarotta colui che, prima del fallimento, abbia svolto la propria attività imprenditoriale avvalendosi, anche ai fini civilistici (oltre che fiscali), del regime della cd. “contabilità semplificata”, non mancando, infine, di valutare quando il soggetto ricada nel reato di bancarotta semplice documentale definito dall’articolo 217 della Legge Fallimentare e quando, come nel caso della sentenza in oggetto, lo stesso rientri nel ben più grave reato di bancarotta fraudolenta documentale *ex* articolo 216 della Legge Fallimentare.

2. Il concetto di “scritture contabili” e l’obbligatorietà secondo il dettato civilistico.

L’attività imprenditoriale presuppone il continuo svolgimento di operazioni economiche (scambi) con terze economie. In normali cicli “produttivi”, queste operazioni si sostanziano in estrema sintesi nell’acquisizione di fonti di finanziamento, da investire in fattori produttivi con i quali realizzare prodotti/servizi da cedere sul mercato, ricavandone ricchezza con cui remunerare le suddette fonti di finanziamento¹.

Come noto, la fonte di finanziamento “primaria” con la quale avviare e sostenere nel tempo i cicli “produttivi” è rappresentata (o, almeno, così dovrebbe essere) dal cd. “capitale proprio” (detto anche “capitale di rischio” o, ancora, “capitale netto”), ossia l’ammontare del patrimonio (insieme di beni) a disposizione dell’attività imprenditoriale in un dato momento, al netto di eventuali debiti (anche di finanziamento) “contratti” con terze economie.

Per effetto dei cicli produttivi, il capitale proprio è sottoposto a continue variazioni, positive o negative (cd. “reddito”), a seconda che la ricchezza derivante dalla vendita dei prodotti/servizi sia superiore o inferiore rispetto al costo dei diversi fattori

¹ In proposito, si vedano, tra gli altri, C. CARAMIELLO, *Capitale e reddito. Operazioni di gestione e “dinamica dei valori”*, Milano, 1993, pagg. 3 e segg., R. MAGLIO, *Il sistema delle operazioni tipiche di gestione*, in L. Potito (a cura di), *Economia aziendale*, Torino, 2012, pagg. 40 e segg., P. L. MARCHINI, *La gestione aziendale e l’economicità*, in P. Andrei (a cura di), *Introduzione all’economia d’azienda*, Torino, 2016, pagg. 121 e segg., L. MARTINIELLO – R. TISCINI, *La gestione aziendale*, in G. Fiori – R. Tiscini, *Economia aziendale*, Milano, 2014, pagg. 131 e segg., M. PIEROTTI, *La gestione aziendale*, in P. Orlandini (a cura di), *L’economia aziendale oggi*, Torino, 2016, pagg. 43 e segg., e M. SAITA, *Economia d’azienda*, Milano, 2015, pagg. 59 e segg.

produttivi impiegati per la loro realizzazione, ivi compreso l'onere per l'eventuale capitale di prestito raccolto. Di qui la considerazione, propria della dottrina aziendalistica, che *“capitale e reddito rappresentano due aspetti della ricchezza di impresa: il capitale rappresenta la ricchezza disponibile in un certo momento e strumentale per la produzione di beni e servizi; il reddito invece rappresenta la variazione di tale ricchezza in un certo intervallo di tempo”*².

In questo ambito, le scritture contabili risultano un importante supporto all'attività imprenditoriale. Esse, infatti, nel cd. *“sistema della contabilità generale”* sono identificabili in quei *“documenti che contengono la rappresentazione [ordinata], in termini quantitativi e/o monetari, dei singoli atti di impresa [delle singole operazioni compiute da quest'ultima], della situazione del patrimonio dell'imprenditore e del risultato economico dell'attività svolta”*³. Prima ancora, quindi, di essere tenute in virtù di un eventuale obbligo di legge, le stesse generalmente sono adottate volontariamente nell'attività imprenditoriale, perché *“contribuiscono a rendere razionale ed efficiente l'organizzazione e la gestione dell'impresa”*⁴.

Ciò premesso, il Legislatore, ai fini civilistici, ha ritenuto utile introdurre un obbligo generale in tema di scritture contabili statuendo, con l'articolo 2214 cod. civ., anzitutto che qualsiasi *“imprenditore che esercita un'attività commerciale [debba] tenere il libro giornale e il libro degli inventari”* (1° comma), soggiungendo, poi, come lo stesso debba comunque *“altresì tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e [comunque] 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”* (2° comma).

Per come è strutturata la norma una prima considerazione da fare è che l'obbligo di legge non sia per tutti gli imprenditori (da intendersi sia persone fisiche che persone giuridiche), ma soltanto per coloro che svolgono un'attività commerciale, o meglio – non potendosi non considerare il collegato disposto del 2° comma dell'articolo 2195 cod. civ.⁵ – per tutti gli imprenditori (e, di conseguenza, le imprese in generale) soggetti a registrazione, a eccezione di quelli esercenti attività agricola *ex* articolo 2135 cod. civ.⁶

² G. FRATTINI, *Contabilità e bilancio. Volume I – Le rilevazioni*, Milano, 2006, pag. 3.

³ G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. Diritto dell'impresa*, 7° edizione a cura di M. Campobasso, Torino, 2013, pag. 124.

⁴ G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. cit.*, pag. 124.

⁵ Come noto, l'articolo 2195 cod. civ.:

– dopo aver indicato nel 1° comma che sono soggetti all'iscrizione nel registro delle imprese, gli imprenditori che svolgono 1) all'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi, 2) all'attività intermediaria nella circolazione dei beni, 3) all'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria, 4) all'attività bancaria o assicurativa, nonché 5) alle altre attività ausiliarie delle precedenti;

– sottolinea nel 2° comma che *“le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si [devono applicare], se non risulta diversamente, a tutte le attività [ora richiamate e, quindi, alle imprese che le esercitano]”*.

⁶ Volendo interpretare la portata dell'articolo 2195 cod. civ. si può infatti arrivare tranquillamente a condividere l'opinione di G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. cit.*, pag. 59, per il quale, per l'appunto, è *“commerciale ogni impresa che non è agricola”*. Sulla possibile linea di confine tra impresa agricola e impresa commerciale (non oggetto del presente contributo), si rinvia, tra gli altri, al recente scritto di T. STANGHELLINI,

A questa considerazione se ne può poi accompagnare una seconda, vale a dire che il Legislatore – pur demandando, come principio generale, all'imprenditore la valutazione e, quindi, l'adozione di tutte le scritture contabili “che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa” esercitata – lo obblighi in ogni caso per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale alla tenuta di alcuni specifici registri (il “libro giornale” e il “libro degli inventari”), oltre che alla conservazione del cd. “fascicolo della corrispondenza”⁷.

La ragione sull'obbligatorietà della tenuta di detti registri si fonda di fatto sul contenuto che gli stessi hanno, posto che, se considerati unitamente, presentano tutti gli elementi che sostanziano il concetto stesso di scritture contabili. Infatti:

– nel libro giornale è possibile ritrovare la rappresentazione ordinata temporalmente dei singoli fatti di gestione, visto che, a mente dell'articolo 2216 cod. civ., in detto registro devono essere indicate “giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa”⁸;

*Il sottile confine tra impresa agricola ed impresa commerciale, in Il Fallimento, Milano, 2017, fasc. 1, pagg. 38 e segg., a commento della sentenza della Sezione I civile della Suprema Corte di Cassazione del 19 aprile 2016 (depositata l'8 agosto 2016), n. 16614 (quest'ultima rinvenibile anche in www.studiolegale.leggiditalia.it). Ciò premesso, occorre in ogni caso ricordare anche quanto osservato da L. QUATTROCCHIO, *Libri e scritture contabili*, in *Digesto*, in www.studiolegale.leggiditalia.it, 1997, ossia che “l'obbligo di tenuta delle scritture contabili incombe anche su soggetti che non rivestono la qualità di «imprenditori commerciali» [come] ... 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 [e ciò in quanto] 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. [a seguito della Riforma del diritto societario del 2003, l'articolo 2478 cod. civ.], per le società a responsabilità limitata). 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[, per via, tra l'altro, dei richiami contenuti nell'articolo 2093 cod. civ.]); nonché alle associazioni ed alle fondazioni, esercenti attività commerciali in via secondaria (anch'esse limitatamente alle imprese commerciali esercitate). Infine, si considerano assoggettati all'obbligo della tenuta delle scritture contabili i consorzi con attività esterna esercenti imprese commerciali, ed i gruppi europei di interesse economico indipendentemente dalla natura commerciale o meno dell'attività esercitata”.*

⁷ Si tratta in sostanza di una soluzione “mista”, dove accanto ad alcuni elementi specifici richiesti dal Legislatore, quest'ultimo si limita a porre un principio generale, in maniera da rendere la norma elastica e, quindi, adattabile al “caso concreto”. In questo senso, si vedano, tra gli altri, V. BUONOCORE – G. CAPO, *L'imprenditore in generale*, in V. Buonocore (ideato da), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013, pag. 39, e G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, 1. cit., pag. 126. Peraltro, non va in ogni caso dimenticato come, oltre a questa “responsabilizzazione” dell'imprenditore, il Legislatore, per taluni soggetti, individui nominativamente ulteriori elementi obbligatori. In proposito, ad esempio, F. FERRARA JR. – F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009, pag. 93, non mancano di porre in evidenza come “il codice [ricordi] le scritture contabili riguardanti le società dotate di personalità giuridica, scritture che prendono il nome di libri sociali (2421, 2490) [o, ancora,] leggi speciali [indichino] i libri che devono tenere alcuni imprenditori: così il d.lgs. 209/2005, indica i libri che devono tenere le imprese di assicurazione e di riassicurazione in aggiunta ai libri generalmente obbligatori (art. 101)”.

⁸ In sostanza, come osserva K. FURLOTTI, *Il sistema di contabilità generale delle imprese*, in P. Andrei (a cura di), *Introduzione all'economia d'azienda*, Torino, 2016, pag. 242, “il libro giornale intende rappresentare i fatti di gestione in funzione del tempo e stabilire un collegamento fra i conti in modo da consentire la verifica della corrispondenza fra addebitamenti e accreditamenti in ogni singola annotazione”.

– nel libro degli inventari è invece possibile rinvenire, quantomeno per ogni esercizio, la situazione del patrimonio dell'imprenditore, così come il risultato economico conseguito dallo svolgimento dell'attività in detto periodo, visto che in ragione di quanto stabilito dall'articolo 2217 cod. civ., *“l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, [dovendo, da un lato,] contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e passività relative all'impresa ... [e, dall'altro, chiudersi] con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite”*⁹.

Fatte queste prime considerazioni sorge quindi “spontaneo” indagare brevemente sull'effettiva funzione che il Legislatore riconosce alle scritture contabili obbligatorie e ciò per comprendere il motivo per il quale la mancata o irregolare loro tenuta dovrebbe essere oggetto di sanzione. Al riguardo, in dottrina sono ormai radicati più orientamenti:

– da quello che vede *“la contabilità ..., a tutela del (solo) imprenditore, [come] uno strumento di controllo sull'andamento dell'impresa, consentendo di conoscerne i risultati, e sull'operato dei dipendenti[;”*

– a quello che] ..., invece, [ritiene] *la tenuta della contabilità [come obbligo] ... al fine di preconstituire uno strumento di controllo esterno sull'attività dell'imprenditore a tutela di interessi ad esso esterni (singoli creditori, massa dei creditori, fisco, interessi pubblici al controllo ed al regolare funzionamento dell'impresa)[;”*

– fino a quello che considera] ... *la tenuta delle scritture contabili ... indispensabile per la razionale condotta dell'impresa e il correlativo obbligo garantisce tutti gli interessi coinvolti dalle imprese[; imprenditore stesso,] in quanto funzionale ad un ordinato ed efficiente svolgimento delle relazioni di mercato”*¹⁰.

Orbene, tra gli orientamenti ora richiamati, quello da ultimo esposto è da ritenersi maggiormente aderente alle intenzioni del Legislatore e, peraltro, in un certo senso connette tra loro i primi due orientamenti ricordati. Del resto, a ben pensare una conferma al riguardo giunge dall'efficacia probatoria che nelle controversie (e, pertanto, anche nel fallimento) il Legislatore attribuisce alle scritture contabili obbligatorie sia contro l'imprenditore che in suo favore.

Invero, se, come giustamente si ricorda, *“le scritture contabili sono destinate in via di principio a restare nella sfera interna dell'imprenditore”*¹¹, altrettanto vero è che, a mente

⁹ Come ricorda G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. cit.*, pag. 127, *“l'inventario ha la funzione di fornire il quadro della situazione patrimoniale dell'imprenditore ... [Inoltre, l'indicazione che l'inventario si deve chiudere “con il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite” va intesa nel senso che l'inventario deve chiudersi] col bilancio comprensivo dello stato patrimoniale e del conto economico[; ossia con] ... un prospetto contabile riassuntivo dal quale devono risultare «con evidenza e verità» la situazione comprensiva del patrimonio (stato patrimoniale) alla fine di ciascun anno, nonché gli utili o le perdite conseguiti o le perdite sofferte (conto economico)”*. Peraltro, come osservano V. BUONOCORE – G. CAPO, *op. cit.*, pag. 40, il libro degli inventari, proprio perché l'inventario *“deve essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa, e successivamente ogni anno ... ha l'importante funzione di consentire la ricostruzione della storia dell'impresa”*. Ancora, in ordine all'inventario si veda C. CINCOTTI, *L'inventario dell'imprenditore commerciale*, in *Giurisprudenza commerciale*, Milano, 2015, fasc. 5, pagg. 886 e segg.

¹⁰ G. ROMANO, *Art. 2214 Codice Civile – Libri obbligatori e altre scritture contabili*, in www.iusexplorer.it.

¹¹ G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. cit.*, pag. 129, il quale prosegue ricordando come, infatti, *“le*

dell'articolo 2709 cod. civ., *“i libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno [sempre] prova contro l'imprenditore”*¹², mentre, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 2710 cod. civ., solamente quando i libri, *“bollati e vidimati nelle forme di legge[,] ... sono regolarmente tenuti, possono fare prova [in favore dell'imprenditore, purché] tra imprenditori [e] per i rapporti inerenti l'esercizio dell'impresa”*¹³. Ancora, da non dimenticare, poi, come in base all'articolo 2711 cod. civ. il giudice, nel corso di una controversia, può ordinare, anche d'ufficio (e, quindi, non solo su istanza di una parte), l'esibizione dei libri, così come quella *“di singole scritture contabili, lettere, telegrammi o fatture concernenti la controversia stessa”*¹⁴.

Quanto sin qui argomentato, pertanto, non solo evidenzia l'obbligo in capo alle imprese soggette a registrazione di tenere e curare nel tempo specifiche scritture contabili obbligatorie, ma consente di comprendere il motivo alla base di tale obbligo, ossia l'esigenza di uno strumento che consenta il controllo sull'attività svolta dall'impresa, utile in primo luogo all'impresa stessa per il monitoraggio periodico del suo andamento, ma anche ai terzi nella tutela dei propri diritti.

Conseguentemente, solo laddove nell'ordinamento vigente vi fosse una norma espressamente derogatoria circa la tenuta delle scritture contabili indicate civilisticamente, vi sarebbe incolpevolezza circa la non tenuta o, comunque, una tenuta irregolare; altrimenti l'evento sarebbe in contrasto con la legge, il che, in caso di fallimento, comporterebbe la condanna dell'imprenditore in sede penale (v. *infra* par. 4).

In proposito, però, non si rinviene a livello civilistico la presenza di una siffatta disposizione, se non nel 3° comma dello stesso articolo 2214 cod. civ., dove si prevede che non sia tenuto al rispetto delle disposizioni civilistiche in tema di scritture contabili obbligatorie il cd. *“piccolo imprenditore”*, ossia – in base alla definizione rinvenibile nell'articolo 2083 cod. civ. – *“i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti*

informazioni sulla vita dell'impresa desumibili dalle scritture non [siano solitamente] accessibili ai terzi [e ciò] in quanto l'interesse dell'imprenditore al segreto riceve tutela preferenziale[, il che, comunque, non toglie che non vi possano essere delle eccezioni come, ad esempio,] ... il bilancio delle società di capitali e delle società cooperative (ma non quello degli imprenditori individuali e delle società di persone) [che] deve essere reso pubblico mediante deposito presso l'ufficio del registro delle imprese”.

¹² Per completezza, va comunque ricordato come lo stesso articolo soggiunga che il terzo che si avvale delle scritture contabili a proprio vantaggio contro l'imprenditore non possa in ogni caso *“scinderne il contenuto”*.

¹³ P. G. JAEGER – F. DENOZZA – A. TOFFOLETTO, *Appunti di diritto commerciale. Impresa e società*, Milano, 2006, pag. 65, motivano questo fatto, ossia che un imprenditore *“possa far valere come titolo di prova a suo favore un documento proveniente da lui stesso ... solo nei confronti di altri imprenditori e per rapporti inerenti all'impresa[, in quanto] si suppone ... che anche gli altri imprenditori tengano registrazioni relative agli stessi rapporti e che pertanto sia possibile un controllo «incrociato»”*. Naturalmente, come segnala G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, 1. cit., pag. 130, è ormai pacifico che *“è rimesso all'apprezzamento del giudice [della controversia] riconoscere valore probatorio alle scritture contabili”*.

¹⁴ Non è quindi un caso che G. AULETTA – N. SALANITRO, *Diritto commerciale*, 19° edizione a cura di A. Mirone, Milano, 2012, pag. 25, sottolineino che *“l'imprenditore commerciale deve compilare e conservare tutti i documenti necessari perché sia egli stesso che gli altri, ed in particolare gli organi giurisdizionali, possano rendersi conto delle operazioni compiute e dei risultati delle stesse (e si tenga presente che nelle imprese con pluralità di persone autorizzate a compiere i relativi atti la documentazione serve anche a far conoscere ad ognuno di essi le operazioni compiute dagli altri)”*.

e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia".

Dalla lettura combinata delle due disposizioni traspare chiaramente l'intenzione del Legislatore di sottrarre gli imprenditori commerciali (persone fisiche) svolgenti attività di "limitate" dimensioni all'obbligo (ma non alla comunque opportuna facoltà) di tenere le scritture contabili civilisticamente prescritte. Per fare ciò, adotta nell'articolo 2083 cod. civ. un criterio generale di tipo qualitativo, volendo considerare "piccolo imprenditore" colui che esercita un'attività professionale organizzata, nella quale il suo lavoro (ed eventualmente quello dei suoi familiari) risulta prevalente nella realizzazione dell'*output* aziendale rispetto alla sola gestione organizzativa dell'impresa¹⁵ e, quindi, rispetto *i)* all'effetto del lavoro di terze persone (estrane alla famiglia) e/o *ii)* all'effetto del capitale apportato a titolo di capitale di rischio o capitale di prestito nell'impresa stessa (esplicantesi, a mero titolo esemplificativo, in un impianto fortemente automatizzato¹⁶)¹⁷.

Alla suddetta esclusione si collega poi la disposizione, contenuta nell'articolo 2221 cod. civ., che vieta di poter dichiarare fallito il piccolo imprenditore in caso di

¹⁵ Come sottolinea G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, 13° edizione a cura di C. Angelici e G. B. Ferri, Torino, 2010, pag. 46, l'organizzazione nel piccolo imprenditore "è soltanto un elemento accessorio". In definitiva, per citare B. LIBONATI, *Diritto commerciale. Impresa e società*, Milano, 2005, pag. 11, "il prodotto è, nel suo nucleo essenziale, il risultato (massimamente anche se non in via esclusiva) del comportamento del soggetto agente [ed eventualmente] dei suoi familiari".

¹⁶ Del resto, come evidenziano A. GRAZIANI – G. MINERVINI – U. BELVISO – V. SANTORO, *Manuale di diritto commerciale*, Padova, 2013, pag. 57, non può essere "piccolo imprenditore" un soggetto che esercita "la propria azienda [sì] da solo, [ma] a mezzo [però] di una costosissima macchina". Ancor più chiari, P. G. JAEGER – F. DENOZZA – A. TOFFOLETTO, *op. cit.*, pagg. 48 e seg., laddove segnalano che "un imprenditore che lavora con uno o due membri della propria famiglia ed ha un impianto che fa il lavoro di cinque persone, non potrebbe essere considerato un piccolo imprenditore, perché il lavoro proprio e dei membri della propria famiglia non prevale sul capitale anche se prevale sul lavoro esterno (in questa ipotesi addirittura inesistente)".

¹⁷ In questo senso, V. BUONOCORE – G. CAPO, *op. cit.*, pag. 45, e G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, 1. cit., pag. 61, per il quale "la prevalenza del lavoro familiare sugli altri fattori produttivi, a sua volta, deve correttamente intendersi in senso qualitativo-funzionale e non come prevalenza quantitativo-aritmetica". Peraltro, in ragione di tutto quanto scritto, si è portati a concludere che la specificazione nell'articolo 2083 cod. civ. di "coltivatori diretti del fondo", "artigiani" e "piccoli commercianti" sia da intendere solamente come una sorta di esemplificazione di possibili attività imprenditoriali rientrabili nella piccola impresa, e ciò sulla scorta del fatto che in quelle attività il lavoro personale dell'imprenditore (e, se del caso, dei suoi familiari) risulta in generale preponderante per lo svolgimento dell'attività rispetto agli altri fattori da organizzare (così, tra gli altri, A. GRAZIANI – G. MINERVINI – U. BELVISO – V. SANTORO, *op. cit.*, pagg. 56 e seg., e A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, 42° edizione a cura di G. Trabucchi, Padova, 2005, pagg. 994 e segg., il quale, con riguardo all'impresa artigiana, sottolinea come la definizione elaborata nella "Legge-quadro per l'artigianato" (L. 8 agosto 1985, n. 445) – più ampia "rispetto a quella di cui all'art. 2083 c.c.[- valga] ... ai soli effetti della [suddetta legge-quadro], per l'ammissione al godimento delle provvidenze previste dalle leggi regionali"; una conclusione, quest'ultima, espressamente condivisa anche da P. PITTER, *Commento sub articolo 2083*, in G. Cian, *Codice Civile e Leggi Collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*, Padova, 2016, Vol. II, pag. 3813).

insolvenza, proprio “in ragione dello “scarso” allarme sociale o del “minore”, se non “esiguo”, effetto che l’insolvenza di queste imprese [può] avere [in generale sul mercato]”¹⁸.

Tale ultimo divieto, comunque, per poter essere considerato valido, deve essere raccordato con la normativa speciale in materia, ossia con l’articolo 1 della Legge Fallimentare, dove si stabilisce che non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento tutti gli imprenditori (persone fisiche e giuridiche¹⁹) commerciali, nel senso ampio sopra individuato nel presente paragrafo, ma diversi dagli “enti pubblici”, che dimostrano di rientrare all’interno di determinati parametri quantitativi. Segnatamente, ai sensi del 2° comma dell’articolo in parola l’imprenditore è chiamato a provare (e di qui una ragione che rende opportuna una corretta tenuta delle scritture contabili a prescindere dall’obbligo di legge²⁰) di possedere congiuntamente tre requisiti, ossia aver avuto nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell’istanza di fallimento (o dall’inizio dell’attività d’impresa se di durata inferiore) un attivo patrimoniale e ricavi lordi per anno al più pari rispettivamente a 300 migliaia di euro e 200 migliaia di euro, nonché avere “al momento della decisione sull’istanza di fallimento”²¹ un ammontare complessivo di debiti (ivi compresi anche quelli eventualmente non scaduti) non superiore ai 500 migliaia di euro²². La *ratio* alla base di tale norma è quella di identificare, da un punto di vista quantitativo questa volta, le imprese commerciali di dimensioni più limitate (a prescindere dal fatto che siano individuali o collettive), le quali sono escluse dalle procedure concorsuali proprio per “l’elementarietà e la limitatezza dell’organizzazione [delle stesse], da un lato, e, dall’altro, [per la richiamata] limitatezza delle conseguenze che la crisi di un [siffatto] soggetto ... (normalmente) ha sul mercato”²³.

Orbene, laddove si rispettino i parametri quantitativi da ultimo richiamati, l’imprenditore in generale (persona fisica o giuridica) – e, quindi, anche il “piccolo imprenditore” ex articolo 2083 cod. civ. – non è assoggettabile a fallimento e,

¹⁸ G. FAUCEGLIA, *I presupposti per la dichiarazione di fallimento*, in AA.VV., *La dichiarazione di fallimento e gli effetti del fallimento*, in U. Apice (diretto e coordinato da), *Trattato di diritto delle procedure concorsuali*, Torino, 2010, pag. 13.

¹⁹ In questo senso, L. GUGLIELMUCCI, *Diritto fallimentare*, 6° edizione a cura di F. Padovini, Torino, 2014, pag. 22.

²⁰ Come sottolineato da G. AULETTA – N. SALANITRO, *op. cit.*, pag. 12, se gli imprenditori “non riescono a dimostrare di non avere superato nessuno di tali limiti, sono fallibili”.

²¹ F. APRILE, *Commento sub articolo 1*, in M. Ferro, *La Legge Fallimentare. Decreto Legislativo 12 settembre 2007, n. 169. Disposizioni integrative e correttive. Commentario teorico-pratico*, Padova, 2008, pag. 10.

²² In ordine a questo terzo parametro, L. GUGLIELMUCCI, *op. cit.*, pag. 24, sottolinea che lo stesso “si giustifica alla luce dell’esigenza di assoggettare a fallimento anche le imprese che, per investimenti [a prescindere dal capitale impiegato] e ricavi, risultino di dimensioni modeste e siano riuscite, tuttavia, ad accumulare una rilevante esposizione debitoria; o imprese che, poste in liquidazione e trascinandosi la liquidazione per un considerevole lasso di tempo, siano scese al di sotto dei parametri relativi ad investimenti e ricavi rimanendo tuttavia gravate da debiti in misura rilevante”.

²³ A. NIGRO, *I soggetti delle procedure concorsuali*, in A. Gommellini – A. Nigro – G. Terranova – F. Vassalli, *I presupposti dell’apertura delle procedure concorsuali*, in F. Vassalli – F. P. Luiso – E. Gabrielli (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2013, Vol. I, pag. 95, che prosegue osservando che tutto ciò può “far considerare incongrua l’utilizzazione di procedure complesse (e dispendiose) come, appunto, le procedure concorsuali “tradizionali” (almeno nella loro attuale configurazione)”.

conseguentemente, non è punibile come si vedrà nel prosieguo (v. *infra* par. 4), per il reato di bancarotta documentale.

In ogni caso, è bene osservare sin d'ora che, anche qualora il piccolo imprenditore *ex* articolo 2083 cod. civ., non rispettasse i (o, più facilmente, non fosse in grado di dimostrare il rispetto dei) parametri dell'articolo 1, comma 2, della Legge Fallimentare e, quindi, fosse fallibile, è chiaro come lo stesso "sfugga" nei fatti al reato di bancarotta per mancata (o irregolare) tenuta delle scritture contabili obbligatorie, visto che espressamente esonerato dall'articolo 2214 cod. civ.²⁴

3. La disciplina fiscale sulle scritture obbligatorie e la sua irrilevanza ai fini civilistici.

Esaminata la disciplina civilistica (e coordinata con quella delle procedure concorsuali), ci si può soffermare sulla normativa che "governa" il regime della cd. "contabilità semplificata"; il tutto, al fine di comprendere se vi siano "spiragli" per poter considerare detto regime derogatorio di quello civilistico, come vorrebbe, nella sentenza in esame l'imprenditore fallito, piuttosto che, come sostengono invece i giudici della Suprema Corte di Cassazione, limitato al solo ambito fiscale.

In questo senso, le norme qui d'interesse sono essenzialmente da ricondurre agli articoli 13, 14 e 18 del D.P.R. 600/1973.

L'articolo 13 del D.P.R. 600/1973, anzitutto, prevede al 1° comma che, "*ai fini dell'accertamento [delle imposte sui redditi, siano] obbligati alla tenuta di scritture contabili, [come definite nello stesso D.P.R.]:*

- a) *le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;*
- b) *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;*
- c) *le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597;*
- d) *le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente".*

Il successivo articolo 14 del D.P.R. 600/1973 elenca poi le scritture contabili obbligatorie per il suddetto D.P.R., aggiungendo al libro giornale e al libro degli inventari (espressamente previsti a livello civilistico), una serie di ulteriori documenti,

²⁴ Per G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 1. cit.*, pag. 64, in generale "*chi può essere dichiarato fallito si determina esclusivamente in base ai criteri dimensionali stabiliti dall'art. 1, 2° comma, l. fall., mentre la definizione di piccolo imprenditore che dà il codice civile rileva solo ai fini dell'applicazione della restante parte dello statuto dell'imprenditore commerciale (iscrizione nel registro delle imprese, obbligo di tenuta delle scritture contabili)".* Dello stesso avviso, nei fatti, G. FERRI, *op. cit.*, pag. 45. Dal canto suo, M. NOTARI, *Segue: (c) le imprese di piccole dimensioni*, in M. Notari – P. Piscitello, *Ambito di applicazione*, in AA.VV. *Diritto fallimentare. Manuale breve*, Milano, 2013, pag. 109, conclude che "*il riferimento ... presente nell'art. 2221 c.c. deve ritenersi implicitamente abrogato in virtù [delle varie modifiche nel frattempo intervenute nell']art. 1 [della Legge Fallimentare]"; un'opinione, quest'ultima, condivisa anche da V. BUONOCORE – G. CAPO, op. cit., pag. 44.*

e, più precisamente, *a*) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, *b*) le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito, *c*) le scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinaria contabilità che consentano di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali delle merci destinate alla vendita, dei semilavorati acquistati o fabbricati, dei prodotti finiti, nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi; delle materie prime specificamente da consumare per la produzione di servizi, nonché, qualora ne ricorrano i presupposti, *d*) il registro dei beni ammortizzabili, *e*) i "libri sociali obbligatori di cui ai numeri 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile", e *f*) il libro unico del lavoro²⁵.

Da ultimo, l'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 – nello statuire che *"le disposizioni [dianzi richiamate] ... si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice"* (prima parte del 1° comma) e, quindi, anche ai piccoli imprenditori *ex* articolo 2083 cod. civ. – introduce il regime della cd. "contabilità semplificata" applicabile a quelle che sono identificate come "imprese minori". Segnatamente, *"i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13"* del D.P.R. 600/1973, ossia le sopra ricordate:

- le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; nonché

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 51 del decreto indicato alla lettera precedente;

qualora presentino ricavi annui²⁶ non superiori all'ammontare di 400 migliaia di euro, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700 migliaia di euro, per le imprese aventi per oggetto altre attività (cd. "imprese minori"), *"sono esonerati[, qualora lo vogliano,] per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli [del D.P.R. 600/1973], salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto[, come ad esempio per i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto²⁷ o il libro unico del lavoro]"* (seconda parte del 1° comma)²⁸.

²⁵ Articolo 39 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, come convertito in legge dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

²⁶ Tali ricavi a mente dell'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 sono da intendersi sia nel senso di quelli identificati ai sensi e per gli effetti degli *"articoli 57 e 85 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, percepiti in un anno intero, [sia quelli] conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico"*.

²⁷ Per completezza, va comunque segnalato come l'articolo 32 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, il "D.P.R. 633/1972") preveda per le cd. "imprese minori" la facoltà di avvalersi in luogo del Registro delle fatture emesse *ex* articolo 23 del D.P.R. 633/1972, di un più semplice bollettario "madre-figlia".

²⁸ L'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 prosegue nel medesimo comma specificando poi come *"per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si [faccia] riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente[, che,] in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si [considerino] prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi [e che] con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze"*



6/2017

In questo caso, le imprese minori sono chiamate ad adottare la cd. “contabilità semplificata” che si sostanzia nell’annotazione:

- cronologica, “in un apposito registro[, dei] ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: a) il relativo importo; b) le generalità, l’indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; c) gli estremi della fattura o altro documento emesso[;”
- cronologica, in un] ... diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, [delle] spese sostenute nell’esercizio[, fornendo,] per ciascuna spesa[,] ... le indicazioni di cui alle lettere b) e c)” del precedente alinea (2° comma); nonché
- sempre in questi registri, dei “componenti positivi e negativi di reddito, diversi da quelli [sopra] indicati[,] ... entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi” (3° comma).

Tali registri obbligatori non devono comunque essere tenuti (per espressa previsione del Legislatore) se le imprese minori decidono di annotare separatamente all’interno dei “registri tenuti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto ... le operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta”²⁹ (4° comma).

Orbene, scorrendo le disposizioni qui sopra riportate non emergono elementi che permettano all’interprete di ritenere la normativa sul regime della cd. “contabilità semplificata” in qualche modo derogatoria delle disposizioni civilistiche.

Del resto, è lo stesso Legislatore a delimitare sin dalla prima norma riportata l’ambito di applicazione delle disposizioni ora esaminate. Infatti, come non tenere conto di come:

- da un lato, l’articolo 13 del D.P.R. 600/1973 si apra con la locuzione “ai fini dell’accertamento” (da intendersi) delle imposte sui redditi, il che riconduce la portata della norma all’interno del D.P.R. 600/1973 che, come noto, contiene le disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- dall’altro, l’articolo 18 del D.P.R. 600/1973 si limita a esonerare, qualora lo vogliano, taluni soggetti con determinate caratteristiche indicate nel suddetto articolo “dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli” del D.P.R. 600/1973, con la conseguenza che le disposizioni civilistiche in materia risultano applicabili a detti soggetti. Peraltro, è lo stesso Legislatore sempre nell’articolo 18, comma 1, del D.P.R.

sono stabiliti i criteri per l’individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi”. Ancora, per i casi di inizio di attività, l’articolo 18, comma 9, del D.P.R. 600/1973 stabilisce la possibilità di avvalersi dell’esonero, qualora si preveda che i ricavi percepiti rientrino all’interno degli identificati limiti.

²⁹ Per completezza, sempre il 4° comma dell’articolo 18 del D.P.R. 600/1973 precisa come “in luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell’ipotesi in cui l’incasso o il pagamento non sia avvenuto nell’anno di registrazione, nei registri [debba] essere riportato l’importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri stessi nel periodo d’imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando ai sensi del comma 2, lettera c), il documento contabile già registrato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto”. Inoltre, a mente del successivo 5° comma dell’articolo 18 del D.P.R. 600/1973, “previa opzione, vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell’imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l’obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento”.



6/2017

600/1973 a “chiudere” se si vuole la questione sancendo che sono fatti salvi “*gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto*”³⁰.

Peraltro, anche volendo (per mera ipotesi di studio) “dimenticare” per un momento le considerazioni sopra svolte, non si può sottacere dal sottolineare come il mancato rispetto della normativa civilistica si abbia – oltre che dal fatto che i registri che vengono richiesti non comprendono quelli “minimi” *ex* articolo 2214 cod. civ. – anche in quanto il regime della cd. “contabilità semplificata” non consente di disporre con “immediatezza”, “chiarezza” e “completezza” della situazione patrimoniale aziendale. Invero, come evincibile dall’articolo 18 del D.P.R. 600/1973, il *focus* è sul lato economico (si parla di “*componenti positivi e negativi di reddito*”), arrivando al più a distinguere, sotto un profilo finanziario, tra ciò che è stato incassato/pagato e ciò che rimane ancora da incassare/pagare (dando, quindi, evidenza dei crediti/debiti per lo più di funzionamento)³¹, ma tralasciando altri elementi che compongono lo stato patrimoniale (v. immobilizzazioni, di fatto crediti/debiti finanziari, disponibilità liquide, ecc.), i quali “giocoforza” devono essere reperiti altrove³² (se reperibili) per arrivare a “ricostruire” la suddetta situazione patrimoniale.

4. Il rischio di una condanna per bancarotta documentale: semplice vs. fraudolenta.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti paragrafi, le giustificazioni addotte dall’imprenditore fallito (riportate in sentenza) circa il fatto “*che*], rientrando fiscalmente tra le cd. “imprese minori”], *a partire dall’anno 2000, aveva scelto il regime di contabilità semplificata ed aveva pertanto tenuto e redatto le sole scritture previste da tale sistema [e che] i registri ... erano stati correttamente scritturati come aveva attestato anche il curatore*”, non possono in nessun modo influire sulla circostanza che l’imprenditore abbia mancato ai propri doveri sul piano civilistico.

A questi doveri (dando per scontato che il fallito fosse un imprenditore commerciale) si sarebbe potuto sottrarre solo qualora fosse stato (ma così non è nella specifica circostanza) un “piccolo imprenditore” *ex* articolo 2083 cod. civ., il che, lo si ribadisce, non significa però che lo stesso non sarebbe potuto comunque fallire, dovendo

³⁰ Un fatto, questo, tra l’altro sottolineato anche nelle sentenze della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 13 novembre 2013 (depositata il 10 gennaio 2014), n. 656, in www.studiolegale.leggiditalia.it, e del 26 giugno 2015 (depositata il 16 dicembre 2015), n. 49634, in www.studiolegale.leggiditalia.it.

³¹ Salvo non si scelga di adottare l’opzione di cui al 5° comma dell’articolo 18 del D.P.R. 600/1973 citata nella precedente nota 29.

³² Ad esempio, per il combinato disposto degli articoli 2 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, e 66 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le imprese minori che si avvalgono del regime della cd. “contabilità semplificata”, di fatto sono chiamate a riportare “*nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell’imposta sul valore aggiunto*” le annotazioni del registro dei beni ammortizzabili (salvo non adottino volontariamente quest’ultimo registro), con la conseguenza che in quella sede è possibile evincere il dato delle immobilizzazioni materiali e immateriali (ma non quello delle immobilizzazioni finanziarie).

dimostrare a tale ultimo riguardo di possedere congiuntamente tutti i requisiti previsti dal 2° comma dell'articolo 1 della Legge Fallimentare.

Conseguentemente, lo stesso, una volta dichiarato fallito, proprio perché non è un "piccolo imprenditore", è condannabile per il reato di bancarotta documentale³³, ossia per il fatto di non aver tenuto (o correttamente tenuto) le scritture contabili obbligatorie secondo la normativa civilistica³⁴.

Come anticipato nell'introduzione di questo commento (v. *supra* par. 1), tale reato è distinguibile in due specifiche tipologie, vale a dire quella semplice, governata dal 2° comma dell'articolo 217 della Legge Fallimentare, e quella fraudolenta, identificata dal numero 2) del 1° comma dell'articolo 216 della Legge Fallimentare. Pertanto:

– per comprendere se l'imprenditore fallito in virtù della mancata tenuta delle scritture civilistiche per adozione del regime della cd. "contabilità semplificata" sia condannabile per il reato di bancarotta semplice documentale, ovvero, come nel caso della sentenza in oggetto, per quello ben più grave di bancarotta fraudolenta documentale;

³³ Come osserva G. FERRI, *op. cit.*, pag. 728, "la bancarotta è un reato fallimentare tipico", ossia, come soggiunge M. SANDULLI, *La crisi dell'impresa*, in V. Buonocore (ideato da), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2013, pag. 1136, "la sentenza di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza costituisce una condizione per l'esistenza stessa del reato, cioè un elemento che integra la fattispecie penale, la cui mancanza fa considerare irrilevanti i fatti che configurerebbero la bancarotta o le altre speciali ipotesi criminose. Da ciò discende che [ex articolo 238, comma 1, della Legge Fallimentare] l'azione penale possa essere esercitata da parte del pubblico ministero – organo cui per legge è attribuito questo potere (art. 50 c.p.p.) – dopo che il fallimento è stato dichiarato[e comunicato; tutto ciò, salvo che (v. 2° comma dell'articolo 238 della Legge Fallimentare):

- a) non concorrano in generale gravi motivi e già esista o sia contemporaneamente presentata la domanda volta a ottenere la dichiarazione di fallimento; ovvero
- b) non sia lo stesso pubblico ministero a presentare] ... la richiesta di fallimento, ai sensi dell'art. 6, comma 1°, l. fall.[, il che gli consente,] ... nella fase dell'istruttoria prefallimentare [ex] ... art. 15 l. fall.[] di acquisire documenti o informazioni presso l'imprenditore o presso terzi, da utilizzare a sostegno della richiesta di fallimento, ovvero di adottare provvedimenti di tipo cautelare sul patrimonio del debitore".

Concorde, G.L. SOANA, *I reati fallimentari*, Milano, 2012, pag. 185. Nondimeno, proprio il legame che "unisce" il reato di bancarotta alla dichiarazione di fallimento porta P. CARNUCCIO, *I reati fallimentari*, Padova, 2016, pag. 75, (nel trattare della bancarotta fraudolenta documentale) a rilevare che, "sul piano oggettivo, ciò che fa venire meno tale reato è la revoca del fallimento[, in quanto] ... la chiusura del fallimento per sopravvenuta mancanza del passivo, per essere stati pagati i debiti, non esclude la presenza del reato [in parola] costituendo il pagamento dei debiti della società fallita un post factum rispetto alla dichiarazione di fallimento ed al reato consumato a quel momento".

³⁴ Peraltro, come si osserva nella sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 5 novembre 1986, in www.studiolegale.leggiditalia.it, il reato di bancarotta documentale "non si estende alla omessa tenuta di scritture contabili prescritte a fini esclusivamente fiscali". Così anche la sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 28 giugno 1989, in www.studiolegale.leggiditalia.it, nonché la sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 27 giugno 1997 (depositata il 12 agosto 1997), n. 7904, in www.studiolegale.leggiditalia.it, dove si specifica che, "la mancata tenuta del registro dei beni ammortizzabili, che è [definito] dall'art. 16 del d.p.r. n. 600 del 1973 e non è, pertanto, una scrittura obbligatoria ai sensi dell'art. 2214-1 c.c., [con la conseguenza che] può integrare gli estremi della bancarotta documentale soltanto se tale libro può essere considerato richiesto dalla "natura e dalle dimensioni dell'impresa", ai sensi dell'art. 2214-2 c.c.". Con riferimento ai registri IVA, dello stesso tenore della motivazione di quest'ultima sentenza quella, sempre della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione, del 20 marzo 2014 (depositata il 4 luglio 2014), n. 29207, in www.studiolegale.leggiditalia.it.

– occorre preliminarmente presentare e mettere brevemente a confronto le due tipologie di reato.

Iniziando dalla bancarotta semplice documentale, come noto, il 2° comma dell'articolo 217 della Legge Fallimentare stabilisce che l'imprenditore fallito sia punito con la reclusione da sei mesi a due anni, qualora *“durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta”*³⁵.

Accanto a questa tipologia di reato vi è poi quella ex numero 2) del 1° comma dell'articolo 216 della Legge Fallimentare per bancarotta fraudolenta documentale che, prevedendo la reclusione da tre a dieci anni, sancisce, ai fini che qui rilevano, la condanna dell'imprenditore fallito nel momento in cui abbia tenuto *“i libri o le altre scritture contabili [in modo tale] ... da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari”*.

Orbene, il punto in comune tra le due norme è senza dubbio rinvenibile nello scopo legislativo di voler punire l'imprenditore che, prima della dichiarazione di fallimento, abbia mancato di “curare” la corretta tenuta di quei documenti essenziali per poter evincere (conoscere) compiutamente il patrimonio (e come lo stesso si è originato) sul quale i suoi creditori potrebbero soddisfarsi, con conseguente (quantomeno possibile) danno per questi ultimi³⁶. In altri termini, l'interesse giuridico tutelato, in

³⁵ Con riferimento ai termini “irregolare” e “incompleta”, come ricorda, per tutti, P. CARNUCCIO, *op. cit.*, pag. 99, *“la tenuta delle scritture è irregolare quando queste non presentano i requisiti di regolarità formale e sostanziale richiesti dalla legge e degli usi commerciali, mentre sono scritture incomplete quelle ove, sebbene formalmente regolari, si riscontrano lacune o intermittenze a causa della mancata registrazione di alcune operazioni”*. In questo ambito, E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari*, Milano, 2013, pag. 166, correttamente richiama l'attenzione sul fatto che nell'ordinamento vigente *“non costituisce più irregolarità la mancata bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro inventari, trattandosi di adempimenti non più prescritti obbligatoriamente dalla legge (art. 2215, 2° co. c.c.)”*.

³⁶ In tal senso, si vedano, tra gli altri, F. ANTOLISEL, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, 10° edizione a cura di L. Conti, Milano, 1998, Vol. II, pagg. 74 e 95, R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *La bancarotta e gli altri reati fallimentari. Dottrina e giurisprudenza a confronto*, Milano, 2011, pag. 120, P. CAPELLO, *Dolo e colpa nei reati societari, tributari e fallimentari*, Padova, 2002, pagg. 410 e 455, P. CARNUCCIO, *op. cit.*, pagg. 74 e 99, E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pagg. 107 e seg., nonché pag. 161, U. GIULIANI BALESTRINO, *La bancarotta e gli altri reati concorsuali*, Torino, 2012, pagg. 299 e segg., G. MONTANARA, *Le fattispecie di bancarotta. Il ricorso abusivo al credito. Le circostanze aggravanti e attenuanti*, in AA.VV., *Le altre procedure concorsuali. Reati fallimentari. Problematiche comunitarie e trasversali. Fallimento e fisco*, in U. Apice (diretto e coordinato da), *Trattato di diritto delle procedure concorsuali*, Torino, 2011, Vol. III, pagg. 954 e segg., G. L. SOANA, *op. cit.*, pagg. 162 e 269, F. VASSALLI, *La disciplina penalistica delle crisi d'impresa*, in AA.VV., *Gli organi. Gli effetti. La disciplina penalistica*, in V. Buonocore – A. Bassi (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare*, Padova, 2010, pagg. 627 e segg., nonché, con specifico riferimento alla bancarotta semplice documentale, C. MARINI, *La bancarotta semplice (art. 217 legge fall.)*, in A. Alessandri (a cura di), *Reati in materia economica*, in F. Palazzo – C. E. Paliero (diretto da), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2012, Vol. VIII, pag. 384, C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 217*, in C. Pedrazzi – F. Sgubbi, *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito. Art. 216-227*, in F. Galgano (a cura di), *Commentario Scialoja-Branca. Legge Fallimentare*, Bologna-Roma, 1995, pagg. 172 e seg., A. PERINI – D. DAWAN, *La bancarotta fraudolenta*, Padova, 2001, pag. 211, e U. PIOLETTI, *La bancarotta semplice*, in A. Cadoppi – S. Canestrari – A. Manna – M. Papa (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, tomo II, pagg. 1950 e segg., nonché, con espresso riguardo alla bancarotta

entrambe le fattispecie, è il diritto in sede fallimentare della generalità dei creditori alla cd. “ostensibilità” del patrimonio dell'imprenditore fallito, al fine di salvaguardare le loro ragioni.

Di qui però ha origine anche la differenza tra i due tipi di bancarotta documentale, in quanto:

– mentre la prima (bancarotta semplice) – limitando peraltro il proprio “raggio d'azione” all'ultimo triennio antecedente alla dichiarazione di fallimento (o al minor periodo, qualora l'inizio dell'impresa sia avvenuto da meno tempo)³⁷ – colpisce le mancanze³⁸ dell'imprenditore fallito durante questo orizzonte temporale riconducibili anzitutto (ma non solo) alla “colpa (negligenza, imprudenza, imperizia)”³⁹;

– la seconda (bancarotta fraudolenta) vuole perseguire le azioni poste in essere dall'imprenditore fallito indubbiamente con il ben più grave] ... *dolo, cioè con la volontà di provocare l'evento previsto dalla legge*”⁴⁰.

Di conseguenza, lo spartiacque tra le due tipologie di reato si sostanzia nella volontà stessa che governa l'agire dell'imprenditore. Nella bancarotta semplice

fraudolenta documentale, G. CRISTOFORI, *La bancarotta fraudolenta documentale*, in A. Cadoppi – S. Canestrari – A. Manna – M. Papa (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, tomo II, pagg. 1806 e seg., E. MONTANI, *La bancarotta fraudolenta documentale*, in A. Alessandri (a cura di), *Reati in materia economica*, in F. Palazzo – C. E. Paliero (diretto da), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2012, Vol. VIII, pag. 333, e C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 216*, in C. Pedrazzi – F. Sgubbi, *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito. Art. 216-227*, in F. Galgano (a cura di), *Commentario Scialoja-Branca. Legge Fallimentare*, Bologna-Roma, 1995, pagg. 89 e seg.

³⁷ Così, C. MARINI, *op. cit.*, pag. 384. Ancora, in proposito U. PIOLETTI, *op. cit.*, pag. 1950, non manca di porre in evidenza come “il limite di tre anni di rilevanza delle omissioni nelle scritture, non presente nella omologa previsione in tema di bancarotta fraudolenta, [rappresenti una] ... scelta discrezionale di politica criminale del legislatore”.

³⁸ Sul concetto di “mancanze”, come ricorda P. CARNUCCIO, *op. cit.*, pag. 100, richiamandosi anche a P. MANGANO, *Disciplina penale del fallimento. Corso di lezioni*, Milano, 2003, pag. 94, non è “necessaria una serie reiterata di comportamenti essendo sufficiente un solo fatto[, quale l'adozione del regime della cd. “contabilità semplificata” anche ai fini civilistici, oltre che fiscali, che sia di] ... ostacolo alla sollecita ed esatta ricostruzione del patrimonio e del volume di affari dovendosi [invece] escludere le violazioni di minima entità” (v. la mancata contabilizzazione di alcune operazioni di gestione d'importo marginale).

³⁹ Peraltro, come sottolinea la Sezione feriale della Suprema Corte di Cassazione nella propria sentenza del 6 agosto 2009 (depositata il 17 agosto 2009), n. 33402, in www.studiolegale.leggiditalia.it, la colpa e, quindi, la responsabilità per il reato di bancarotta semplice documentale permane in capo all'imprenditore fallito anche quando si avvalga, “nella tenuta della contabilità della ditta, di un consulente, [posto che su] ... *colui che svolge professionalmente una determinata attività ... incombe l'obbligo di conoscenza delle norme che la disciplinano, per cui risponde dell'illecito anche per colpa lieve*”. Così, E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pagg. 113 e 163. Peraltro, come osservano R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *op. cit.*, pag. 246, sull'imprenditore grava l'onere “di un'oculata scelta del professionista incaricato”. Concorde con quanto riportato anche U. PIOLETTI, *op. cit.*, pag. 1957. Più “elastico”, se si vuole, invece P. CARNUCCIO, *op. cit.*, pag. 102, per il quale per potersi “affermare la penale responsabilità dell'imprenditore [vi dovrebbe nei fatti essere] ... *la prova ... che lo stesso [ha] consentito la condotta incriminata da parte del terzo [incaricato, il che, comunque, può sicuramente ravvisarsi, come sottolinea anche C. PEDRAZZI, Commento sub articolo 217 cit., pagg. 186 e seg., laddove lo stesso abbia omesso (si sia disinteressato) di controllare con la dovuta diligenza l'attività svolta da quest'ultimo]*”.

⁴⁰ G. AULETTA – N. SALANITRO, *op. cit.*, pag. 707. In questo senso, si vedano, tra gli altri, G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 3. Contratti, titoli di credito, procedure concorsuali*, 4° edizione a cura di M. Campobasso, Torino, 2009, pag. 360, e U. PIOLETTI, *op. cit.*, pag. 1956 (che parla di “falso colposo”).

documentale si prescinde dalla suddetta volontà, posto che viene punito il semplice fatto di avere omesso la tenuta dei libri e delle altre scritture contabili (o di averli tenuti in maniera irregolare o incompleta), con l'effetto che vi è una sanzione a prescindere "dall'effettivo nocumento alle ragioni creditori"⁴¹ (cd. "reato di pericolo") e dal fatto che "il fallito abbia [eventualmente] tenuto, in luogo, delle scritture e dei libri contabili [obbligatori⁴²], ... altre scritture, pur se idonee a consentire la ricostruzione del patrimonio o della situazione debitoria"⁴³. Proprio per questo motivo (si punisce il fatto a prescindere), si arriva correttamente a sostenere che "ad integrare l'elemento soggettivo della bancarotta semplice documentale è sufficiente la colpa [e, pertanto,] il reato ... si configura sia che l'agente, consapevole dell'obbligo della tenuta dei libri e delle scritture, con coscienza e volontà ometta [dolosamente] di tenerli, sia che, essendone obbligato per l'attività che esplica, ometta [colposamente] di tenerli per ignoranza delle prescrizioni di legge"⁴⁴.

Nella bancarotta fraudolenta documentale, invece, assume rilievo la coscienza e, conseguentemente, la volontà dell'imprenditore, come indica la norma stessa, di "non

⁴¹ C. MARINI, *op. cit.*, pag. 387, il quale prosegue richiamando la sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 25 maggio 2011, n. 20911, laddove sottolinea che il reato di bancarotta semplice documentale:

– nel mirare "ad evitare che sussistano ostacoli alla attività di ricostruzione del patrimonio aziendale e dei movimenti che lo hanno costituito [e, quindi, a perseguire] la finalità di consentire ai creditori l'esatta consistenza patrimoniale sulla quale soddisfarsi ...[:]

– integra un reato di mera condotta, che si realizza anche quando non si verifici, in concreto, danno per i creditori".

⁴² In ordine alle omissioni riguardanti le "altre scritture contabili ... richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa" (articolo 2214, comma 2, cod. civ.), non può che essere rimessa al giudice la valutazione caso per caso circa la loro necessità (v. per tutti F. ANTOLISEI, *op. cit.*, pag. 113, R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *op. cit.*, pag. 244, e E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pag. 162, il quale sottolinea che l'individuazione da parte del giudice "deve esser tratta, oltre che dalle norme di legge (tra cui i libri sociali propri del tipo legale di società in caso di imprenditore collettivo), dalle consuetudini commerciali e dalla prassi contabile").

⁴³ Sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 27 aprile 2001, n. 17049, la quale non fa che confermare quanto espresso nell'"antica" della Suprema Corte di Cassazione del 16 ottobre 1986, in www.studiolegale.leggiditalia.it, laddove si sottolinea come "l'eventualità che l'omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili non abbia di fatto impedito di ricostruire la vita economica dell'impresa, eventualmente anche per mezzo delle scritture fiscali, non fa venir meno la configurazione del reato di cui all'art. 217 l. fall., per la cui perfezione non occorre la lesione del bene tutelato, ma il semplice pericolo che tale lesione si verifichi".

⁴⁴ R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *op. cit.*, pag. 245. Concorde sul punto, tra gli altri, C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 217 cit.*, pagg. 184 e seg., G. L. SOANA, *op. cit.*, pag. 181, e, in generale, la giurisprudenza (v. per tutti la sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 6 ottobre 2011 (depositata il 28 dicembre 2011), n. 48523, in www.studiolegale.leggiditalia.it). Contro questa impostazione, invece, U. GIULIANI BALESTRINO, *op. cit.*, pagg. 318 e segg., per il quale il reato di bancarotta semplice documentale presuppone sempre dolo (consapevolezza) da parte dell'imprenditore, posto che a suo avviso "il tenere i libri contabili in maniera irregolare o incompleta è ... una condotta protraentesi nel tempo: come tale non può consistere in qualche isolata trascuratezza o sbadataggine. [Conseguentemente, anche in caso di delega a terzi della tenuta delle scritture contabili] ... non è facile per un imprenditore dimostrare che si è disinteressato, senza dolo, della tenuta dei libri contabili". Contro anche F. ANTOLISEI, *op. cit.*, pagg. 115 e seg., per il quale "non è possibile ravvisare nella disposizione [della bancarotta semplice documentale] alcun dato che richiami, sia pure implicitamente, la struttura della colpa ... [con la conseguenza che il conseguimento di questo reato non può che avvenire con dolo. Del resto, per l'Autore], ... se la fattispecie si considera colposa, in essa non rientra il comportamento accompagnato da dolo comune, il quale, non potendo essere colpito a titolo di bancarotta fraudolenta, sfuggirebbe alla sanzione penale, il che è evidentemente assurdo".

rendere possibile [con il suo agire] la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari”⁴⁵, da intendersi “non solo quando la ricostruzione del patrimonio si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza [e, quindi, ad esempio sulla base della documentazione reperita presso terzi (ad esempio, istituti di credito e creditori), piuttosto che per il tramite di apposite perizie contabili]”⁴⁶. Nella bancarotta fraudolenta documentale vi deve essere in definitiva la sussistenza del dolo, in quanto l’imprenditore ha la consapevolezza di non consentire (o, quantomeno, di rendere difficoltosa) la ricostruzione dei fatti gestionali dell’impresa e del patrimonio che da questi è derivato⁴⁷, con conseguente lesione di quel diritto alla conoscenza (ostensibilità) in capo ai creditori⁴⁸.

⁴⁵ In questo senso, tra l’altro, E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pag. 162, G. CRISTOFORI, *op. cit.*, pagg. 1818 e seg., U. GIULIANI BALESTRINO, *op. cit.*, pagg. 311 e seg., nonché le sentenze della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 30 ottobre 2014 (depositata il 16 dicembre 2014), n. 52219, in www.studiolegale.leggiditalia.it, e del 3 ottobre 2016 (depositata il 1° dicembre 2016), n. 51265, in www.studiolegale.leggiditalia.it.

⁴⁶ E. MONTANI, *op. cit.*, pag. 337. Per P. CAPELLO, *op. cit.*, pag. 413, la difficoltà nella ricostruzione va valutata rispetto ai “criteri riconducibili ai principi della tecnica contabile”.

⁴⁷ Come evidenzia la già richiamata sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 6 ottobre 2011 (depositata il 28 dicembre 2011), n. 48523, in www.studiolegale.leggiditalia.it, “l’elemento psicologico [è] ... costituito dalla coscienza e [dalla] volontà della irregolare tenuta delle scritture con la consapevolezza che ciò renda impossibile la ricostruzione delle vicende del patrimonio dell’imprenditore”. Di questo avviso, anche R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *op. cit.*, pagg. 127 e seg.

⁴⁸ Per completezza, in ordine alla tipologia di dolo che “contraddistingue” la bancarotta fraudolenta documentale qui esaminata, in dottrina è aperto il dibattito sul fatto che si tratti di “dolo specifico”, piuttosto che di “dolo generico”. In quest’ultimo senso, farebbe propendere il dato letterale della norma, che punisce la commissione del fatto – ossia l’aver tenuto “i libri o le altre scritture contabili ... in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari” – a prescindere dalle specifiche finalità perseguite dall’agente nel compierlo (in questo senso, si veda, tra gli altri, C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 216 cit.*, pagg. 103 e seg., e A. PERINI – D. DAWAN, *op. cit.*, pag. 244). Del resto, nel dettato normativo manca quell’ulteriore specificazione che caratterizza in generale il dolo specifico e che, richiamandosi alle parole di G. MARINUCCI – E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2012, pagg. 297 e seg., si sostanzia in “formule [tipo] «al fine di», «allo scopo di», «per», etc.[, con le quali] il legislatore richiede che l’agente commetta il fatto avendo di mira un risultato ulteriore, il cui realizzarsi non è [però] necessario per la consumazione del reato”. Una specificazione che, invece, si ritrova per le altre ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale non d’interesse in questa sede, in quanto riguardanti le fattispecie di sottrazione, distruzione e/o falsificazione di libri o altre scritture contabili. Infatti, per dette ultime fattispecie (disciplinate nella prima parte del numero 2) del 1° comma dell’articolo 216 della Legge Fallimentare), il Legislatore punisce l’imprenditore che le pone in essere “con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori”. Forse, come osserva, tra gli altri, C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 216 cit.*, pag. 103, il Legislatore ha ritenuto che la condotta volta a conservare “i libri o le altre scritture contabili ... in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari” denoti “di per sé ... un’impostazione fraudolenta della gestione[, nel mentre le altre ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale dianzi richiamate] ... non posseggono altrettanta univocità lesiva”. Ciò non toglie che, secondo altra parte della dottrina, come G. MONTANARA, *op. cit.*, pag. 959, “l’elemento soggettivo dovrebbe [essere] ... uniforme [per tutte] le ipotesi di bancarotta [fraudolenta] documentale, mostrandosi – al pari di quella patrimoniale per l’esposizione od il riconoscimento di passività inesistenti – un dolo specifico implicito. [Conseguentemente,] in detta impostazione, il dolo specifico – e solo quello – [renderebbe] fallimentare il reato, ed allo stesso tempo la mancanza del fine di recare

Di qui si ha nei fatti anche la spiegazione della ragione per la quale – mentre la lettera della norma della bancarotta semplice documentale fa specifico riferimento ai libri e alle altre scritture contabili “prescritti dalla legge” (civilistica) – quella della bancarotta fraudolenta documentale menziona più in generale “i libri o le altre scritture contabili”, obbligando, in quest’ultimo ambito, ad accertare l’“impossibilità” a ricostruire (quantomeno, agilmente) il patrimonio o i movimenti degli affari dell’impresa sulla totalità della documentazione contabile di quest’ultima e, quindi, oltre che su quella che dal punto di vista civilistico si sarebbe obbligatoriamente dovuta tenere, anche su quella civilisticamente “facoltativa” (v. ad esempio documenti contabili tenuti *a*) per meri fini interni di controllo generale della gestione⁴⁹, ovvero *b*) per specifici obblighi fiscali⁵⁰ o di diritto del lavoro⁵¹, salvo che, ovviamente, quest’ultima non rientri già in quella obbligatoria in virtù “della natura e della dimensione dell’impresa”. Infatti, ben potrebbe essere che la mancata, irregolare o incompleta tenuta dei libri e delle altre scritture contabili obbligatorie non avesse lo scopo di rendere impossibile “la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari”, il che, però, deve inevitabilmente avere dimostrazione dal fatto che altra documentazione contabile dell’impresa (quella volontaria), messa a disposizione dall’imprenditore, è atta a garantire detta “ricostruibilità”⁵².

pregiudizio ai creditori integrerebbe il diverso reato di bancarotta documentale semplice, posta in essere con dolo generico, ai sensi dell’art. 217 l. fall.” (in quest’ultimo senso, anche F. VASSALLI, op. cit., pag. 629).

⁴⁹ Nondimeno, come osserva C. CARRERI, *I reati di bancarotta*, Milano, 1993, pagg. 185 e seg., potendo essere impiegabile solo la documentazione contabile utile in senso probatorio, vanno escluse le “scritture del tutto inidonee a tale fine o che l’imprenditore abbia tenuto per mera comodità contabile o per un più immediato controllo di alcuni affari o che non abbiano i caratteri di definitività, essendo state superate da altre scritture posteriori”. In proposito, C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 216 cit.*, pag. 96:

– nel concordare sul fatto che “le scritture provvisorie (prime note, brogliacci, appunti) perdono la loro funzione documentale una volta fedelmente trascritte nella contabilità definitiva[, ancorché] ... esse [possano comunque] servire come strumento di riscontro[, e ciò in quanto] ... questa funzione di controllo (probatoria di secondo grado) non è quella che la norma tutela, compendiata nella «ricostruzione» del patrimonio e del movimento degli affari];
– sottolinea come] la funzione documentale delle scritture provvisorie [riviva] però, con la connessa rilevanza giuridica, in caso di perimento delle definitive. Analogo discorso vale per i duplicati, le copie, i riepiloghi, gli estratti tenuti per mera comodità: anch’essi necessari quando occorra sostituire le scritture originali perdute”.

In ultimo, non va trascurato quanto argomentato da G. MONTANARA, op. cit., pag. 956, ossia che “le scritture ultradecennali (che, ai sensi dell’art. 2220 c.c., oltre il termine di 10 anni esse non devono più essere conservate) possono a loro volta divenire oggetto del reato [di bancarotta fraudolenta documentale], ma solo a condizione che, se ancora esistenti, risultino necessarie per la ricostruzione del patrimonio o degli affari dell’impresa”.

⁵⁰ In ogni caso, come segnala E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pag. 111, “la bancarotta documentale non può avere ad oggetto la dichiarazione dei redditi, né in riferimento ai suoi contenuti né in riferimento alla sua omessa presentazione (cfr. anche art. 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), non costituendo essa scrittura contabile”.

⁵¹ In proposito, si veda F. ANTOLISEI, op. cit., pagg. 76 e seg., nonché pagg. 112 e seg., R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, op. cit., pagg. 124 e seg., P. CAPELLO, op. cit., pagg. 413 e 456, E. CORUCCI, *La bancarotta e i reati fallimentari cit.*, pag. 162, U. GIULIANI BALESTRINO, op. cit., pagg. 329 e seg., C. PEDRAZZI, *Commento sub articolo 216 cit.*, pag. 95, e G. L. SOANA, op. cit., pagg. 164 e segg.

⁵² Ovviamente, come osserva L. CONTI, *I Reati Fallimentari*, Torino, 1991, pag. 177, se “è evidente come i libri obbligatori ... per la loro stessa natura siano sempre indispensabili ai fini dell’accertamento della consistenza patrimoniale dell’impresa, [altrettanto proprio perché] ... molti libri facoltativi e scritture contabili non richieste dalla legge possono aver rilievo per la completezza di siffatto accertamento ... [si deve ritenere che anche] la loro

Orbene, tra le due fattispecie, i giudici della sentenza in commento scelgono di confermare la bancarotta fraudolenta documentale comminata dai giudici di merito, riconoscendo nel comportamento dell'imprenditore fallito quel dolo intenzionale richiesto dalla norma, posto che l'imprenditore con l'"omessa tenuta delle scritture[, prima,] e la totale assenza di collaborazione con il curatore[, poi, volutamente] aveva financo occultato le ragioni del dissesto, così agendo in evidente e consapevole pregiudizio delle ragioni del ceto creditizio"⁵³. In altri termini, per i giudici della sentenza l'inadempimento civilistico era preordinato a occultare il patrimonio dell'imprenditore e da qui la condotta di quest'ultimo *post* fallimento con la curatela⁵⁴.

manomissione, sottrazione o fraudolenta tenuta è atta a perfezionare il delitto [di bancarotta fraudolenta documentale]".

⁵³ Del resto, come ricordato da E. MONTANI, *op. cit.*, pag. 337, "è giurisprudenza costante quella per la quale, quando la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari sia stata attuata con ricorso a documenti e dati provenienti dalla stessa fallita senza necessità di far capo a fonti di documentazioni esterni, pubbliche o private, non sussiste l'ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale", ma solo quella semplice documentale.

⁵⁴ Contro questa conclusione, si segnala l'orientamento di C. SANTORIELLO, *Bancarotta documentale fraudolenta e semplice: somiglianze e (spesso trascurate) differenze*, in www.ilpenalista.it, 14 dicembre 2016, per il quale l'omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie ex articolo 2214 cod. civ. può essere punita solamente con la bancarotta semplice documentale, il che, se si vuole, riprende la "storica" opinione di P. NUVOLONE, *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 1955, pag. 292, nonché quella, più recente, di M. LA MONICA, *I reati fallimentari*, Milano, 1995, pagg. 349 e segg. Tale orientamento invero appare però difficilmente condivisibile, posto che, come osserva E. CORUCCI, *La bancarotta fraudolenta documentale*, in A. Perini – E. Corucci – S. Coda, *Profili penali delle procedure concorsuali*, in O. Cagnasso – L. Panzani (diretto da), *Crisi d'impresa e procedure concorsuali*, Torino, 2016, tomo III, pag. 4355, non si comprende "la ragione per cui le condotte caratterizzate da omissioni dovrebbero essere aliene alla bancarotta fraudolenta documentale, ed anzi l'annotazione parziale od insufficiente, a tacer per l'appunto di quella totalmente omessa, costituisce paradigma di una tipologia di tenuta dei libri che non garantisce alcuna esaustiva conoscibilità del movimento degli affari. Del resto, ove l'omessa tenuta della contabilità dovesse integrare tout court il solo reato di bancarotta semplice documentale, si minerebbero le fondamenta della stessa fattispecie delittuosa della bancarotta specifica, apparendo più semplice, ab origine, neppure istituire le scritture che poi doverle distruggere o falsificare e così anche offrendosi all'imprenditore truffaldino un commodus discensus onde eludere le severe sanzioni dell'art. 216, 1° comma, n. 2, l. fall.". Concordi con quest'ultima posizione anche R. BRICCHETTI – L. PISTORELLI, *op. cit.*, pag. 241, P. CARNUCCIO, *op. cit.*, pag. 82, U. GIULIANI BALESTRINO, *op. cit.*, pag. 330, e G. MONTANARA, *op. cit.*, pag. 957. Da ultimo, in merito al tema (non oggetto del presente contributo) che il reato di bancarotta documentale per omessa tenuta dei libri e delle altre scritture contabili possa assorbire quello per il loro mancato deposito in tribunale da parte dell'imprenditore fallito in virtù del combinato disposto degli articoli 16, comma 1, numero 3, e 220 della Legge Fallimentare, ci si permette di rinviare a S. CAVALLINI, *Bancarotta documentale e omesso deposito delle scritture contabili: nel più sta (sempre) il meno?*, in *Le Società*, Milano, 2014, fasc. 5, pagg. 595 e segg., a commento della sentenza della Sezione V penale della Suprema Corte di Cassazione del 25 giugno 2013 (depositata il 10 dicembre 2013), n. 49789.