

CONSIGLIO SUPERIORE DELLA MAGISTRATURA
CORSO DI FORMAZIONE

Brescia, 23 marzo 2001 – Corte di Appello

Paolo Stella Monfredini
dottore commercialista

Studio: Piazza Stradivari, 12 – 26100 Cremona

Tel +390372463979 +390372530443 Fax +390372530442

email info@studiostellamonfredini.it

Le scritture contabili delle imprese
(dall'impresa individuale alle società commerciali con attività multipla,
ai gruppi di imprese)

Brescia, 23 marzo 2001

LE SCRITTURE CONTABILI CHE DEVONO ESSERE TENUTE DALLE IMPRESE SECONDO LE DIMENSIONI (DALL'IMPRESA INDIVIDUALE ALLE SOCIETÀ COMMERCIALI CON ATTIVITÀ MULTIPLA, AI GRUPPI DI IMPRESE).

Premessa: le scritture contabili

I rapporti economici si concretizzano attraverso lo scambio regolato in moneta, perciò detto scambio monetario. Nello scambio monetario il corrispettivo è costituito da moneta o da credito monetario temporaneamente sostitutivo della moneta.

La moneta è pertanto un bene che serve ad esprimere e misurare il valore degli altri beni; facilita gli scambi ed è strumento di calcolo della produzione economica d'impresa.

Nello scambio monetario si originano due valori di pari importo e di segno opposto; precisamente: un valore numerario che esprime una modifica nella disponibilità di condizioni monetarie, ed un valore non numerario che esprime una modifica nella disponibilità delle condizioni produttive non monetarie ovvero diverse dai mezzi di pagamento.

Rappresentano valori non numerari: i componenti positivi o negativi del reddito (costi o ricavi) e i valori di capitale (capitale, immobilizzazioni, ecc.).

I valori si rilevano in prospetti a due sezioni, o colonne, contraddistinte dai segni (+) e (-), atte a rilevare valori con segno positivo o negativo e che determinano variazioni nel sistema di valori che precede lo scambio.

Il processo di rilevazione si può scomporre in una fase di raccolta e classificazione dei valori ed in una contestuale fase di rappresentazione formale

La rappresentazione formale dei valori si attua mediante scritture su registri libri o schede.

Con riferimento alla complessità dell'oggetto di rilevazione, le scritture si distinguono in elementari – processo di rilevazione attuato su una singola dimensione – e sistematiche – processo di rilevazione attuato su due o più dimensioni. Nel caso delle operazioni di scambio monetario, si originano due classi di valori, di segno opposto e di eguale importo ($A - B = 0$); in altre parole la rilevazione dello scambio monetario produce scritture sistematiche.

Le scritture sistematiche, se composte in prospetti a due sezioni, denominati conti, sono dette scritture contabili.

I conti, sorti originariamente come strumenti di informazione sui rapporti di debito e di credito tra due soggetti, sono divenuti nel tempo strumenti di raccolta e classificazione dei valori. I beni, i servizi e i diritti le cui consistenze e variazioni sono rilevate nel conto, costituiscono l'oggetto del conto, mentre la moneta in cui si esprimono dette quantità, che vengono in tal modo trasformate in classi di valori, è detta moneta di conto. Le sezioni del conto possono essere contrassegnate dal segno positivo (+) e dal segno negativo (-) oppure dalle lettere dare e avere. Tali lettere non hanno alcun significato economico. Per convenzione la sezione dare e la sezione avere significano rispettivamente rispetto al lettore del conto, sezione di sinistra e sezione di destra.

Possiamo pertanto affermare che con l'espressione scritture contabili intendiamo riferirci a quei documenti contenenti la rappresentazione in termini numerari dell'attività dell'impresa e dei suoi risultati.

Normativa civilistica:

- **Art. 2214 c.c.**

L'imprenditore che esercita un'attività commerciale **deve tenere** il libro giornale ed il libro degli inventari.

L'imprenditore **deve altresì** tenere le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa 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.

Le disposizioni relative alle scritture contabili **non si applicano ai piccoli imprenditori.**

L'obbligo della tenuta della contabilità si estende anche a soggetti che non hanno la qualità di imprenditori commerciali: ad esempio enti pubblici esercenti attività commerciali in via secondaria o accessoria, associazioni e fondazioni esercenti imprese commerciali, anche se in via secondaria.

Le scritture contabili non possono essere considerate scritture private in senso tecnico per difetto di sottoscrizione.

Le registrazioni contabili non hanno la natura di confessioni stragiudiziali o giudiziali, in quanto rappresentano manifestazioni di scienza o comunque dichiarazioni di scienza non recettizie che, nella loro globalità rilevano come documentazione continuata di secondo grado.

L'obbligo della tenuta delle scritture contabili incombe sull'imprenditore nel caso di imprese individuali, agli amministratori in quelle collettive. La redazione e la conservazione delle stesse può essere affidata a terzi, in quanto l'obbligo si connette ed è espressione del potere di organizzazione facente capo all'imprenditore od all'amministratore.

L'imprenditore deve tenere una contabilità adeguata alle caratteristiche qualitative e quantitative dell'impresa.

Accanto alle scritture contabili obbligatorie citate (giornale ed inventari), la legge definisce le altre scritture contabili in modo generico ed indiretto lasciando l'apprezzamento della scelta all'imprenditore il quale dovrà, come anticipato, tenere conto delle caratteristiche quantitative e qualitative dell'impresa.

La giurisprudenza ha fatto rientrare nel novero delle "altre scritture contabili": il libro mastro, il libro cassa, il libro magazzino, il libro scadenze cambiarie, il libro conti correnti; mentre ha escluso l'obbligatorietà del brogliaccio e del libro conti.

Anche le "altre scritture contabili" per poter fare prova, debbono essere regolarmente tenute: numerate e bollate.

Si è ammessa l'efficacia probatoria di cui all'articolo 2709 c.c. a tutte le scritture obbligatorie previste dall'articolo 2214 c.c., e dalle norme tributarie (bilanci regolarmente approvati, libri paga, fogli paga, fatture accettate, registro raccomandate a mano in uso presso imprese ed istituti di credito), non ai libri sociali di cui all'articolo 2421 c.c. ed alla bozza di bilancio (Tribunale di Milano 17 aprile 1986).

Si è negata efficacia probatoria, ai conti informali redatti per scopi personali dell'imprenditore (in ambito tributario accettati se considerati presunzioni gravi, precise e concordanti).

La tenuta di una contabilità irregolare produce effetti indiretti: impossibilità di trarre dalle scritture contabili prove a proprio favore, impossibilità di accedere alle procedure di concordato preventivo e/o amministrazione controllata, possibile condanna – in caso di fallimento – per bancarotta semplice.

Art. 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220 trattano della tenuta, numeratura e bollatura delle scritture contabili nonché della conservazione delle stesse.

Il dettato civilistico relativo alle scritture contabili risulta essere parzialmente superato; in particolare per quanto riguarda le modalità di tenuta, le formalità iniziali per la messa in uso delle scritture contabili nonché per le modalità di redazione ed i tempi di registrazione.

L'utilizzo generalizzato di software gestionali, l'abrogazione delle vidimazioni annuali, la possibilità, concessa dalla Finanziaria 2001, di "stampare" il libro giornale al pari dei registri IVA, sino alla scadenza del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, hanno reso in parte obsolete le norme citate.

Ritengo necessario, al fine di attribuire valenza probatoria alle scritture contabili, una preliminare analisi in merito alle modalità tecniche con le quali possono essere gestite le scritture stesse.

Nelle piccole imprese al pari dei grandi gruppi multinazionali, l'utilizzo di software gestionali consente la tenuta integrata di tutte le scritture contabili: siano esse civilistiche, fiscali, di contabilità generale e/o di contabilità analitica. L'operatore inserisce una singola operazione ed il sistema in modo del tutto automatico aggiorna libro giornale, registri iva, registro beni ammortizzabili, mastri, contabilità analitica, ecc.

Normativa fiscale:

- **Imposta sul valore aggiunto**

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta sui consumi che colpisce i trasferimenti di beni e/o servizi. Si applica nell'ambito di attività commerciali e nell'esercizio di arti o professioni. Le operazioni devono essere fatturate (emissione di apposito documento), registrate in appositi registri attraverso i quali si procede alla liquidazione dell'imposta (trimestrale e/o mensile), inserite in apposite dichiarazioni periodiche aventi la stessa periodicità delle liquidazioni nonché riepilogate in dichiarazione annuale.

Gli articoli 23, 24 e 25 del D.p.r. 633/72 trattano della registrazione delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti.

Normalmente sono istituiti un registro IVA vendite (art. 23) in cui vengono registrate le fatture emesse ed un registro IVA acquisti (art. 25) in cui vengono annotate le fatture ricevute.

Nel caso di svolgimento di attività di commercio al minuto ed attività assimilate (contatto con il pubblico), l'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell'operazione e può essere conseguentemente sostituita da scontrino fiscale e/o ricevuta. In tal caso il corrispettivo giornaliero viene registrato su un apposito registro dei corrispettivi (art. 24).

Questo rappresenta l'impianto ordinario ai fini IVA; per ragioni di spazio e di rilevanza non si trattano le scritture contabili obbligatorie previste dalla normativa IVA nei casi speciali: regime editoria, regime agricoltura, agenzie di viaggi, regimi forfetari, ecc.

Si ricorda solo che ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. 633/72 nel caso di esercizio di più attività, vi può essere l'obbligo (contemporaneo esercizio di imprese ed arti e professioni) ovvero la facoltà, di applicare separatamente l'imposta con conseguente tenuta di distinti registri IVA.

I registri di carico dei prenumerati fiscali, alla luce della sostituzione della bolla di accompagnamento con il documento di trasporto, sono stati sostanzialmente superati ad eccezione di alcune attività che ne prevedono ancora l'obbligo di tenuta.

Mi sono soffermato preliminarmente sui registri previsti dalla normativa IVA in quanto gli stessi assumono notevole rilevanza con riferimento alla distinzione tra imprese minori e imprese ordinarie ai fini delle imposte sui redditi.

- **Imposte sul reddito**

L'articolo 79 del TUIR (D.P.R. 917/86), stabilisce le modalità con le quali deve essere determinato il reddito delle imprese minori. Sono tali le imprese che non superano i limiti dimensionali – collegati al volume di affari inteso quale fatturato – stabiliti dal D.P.R. 600/73. Tale distinzione risulta essere fondamentale in quanto finisce per produrre in concreto effetti anche in ambito civilistico.

I soggetti che non superano (art. 18 D.P.R. 600/73) nell'ambito delle attività di prestazioni di servizi, i 600 milioni di lire di fatturato ovvero il miliardo di lire in caso di svolgimento di altre attività, possono gestire esclusivamente i registri iva acquisti e iva vendite opportunamente integrati con le registrazioni delle operazioni non rilevanti ai fini di tale imposta. I limiti indicati hanno di fatto rappresentato il confine tra imprenditori e piccoli imprenditori stabilito ai fini dell'obbligo delle scritture contabili.

In buona sostanza tali soggetti sono ammessi ad un regime di contabilità semplificata che consente l'abbandono del libro giornale e del libro inventari.

I soggetti in contabilità semplificata possono optare per la tenuta della contabilità ordinaria.

Scritture contabili previste dal D.P.R. 600/73 – imposte dirette: articolo 39 D.p.r. 600/73: il ruolo delle scritture contabili in relazione all'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

La regolare tenuta delle scritture contabili, consente al contribuente sottoposto a verifica, un accertamento di tipo analitico. In altre parole i verificatori possono procedere alla rettifica se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati delle notizie raccolti dall'ufficio. I verificatori possono prescindere dal contenuto delle scritture contabili,

tra l'altro, quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.

Il superamento del contenuto delle scritture contabili: contabilità inattendibile - studi di settore.

I soggetti obbligati (art. 13) alla tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, coincidono in buona sostanza con quelli previsti dalla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, mentre si differenziano da quelli obbligati ai fini civilistici in quanto comprendono anche gli esercenti arti e professioni.

I soggetti in contabilità ordinaria (imprese che superano i limiti di fatturato precedentemente indicati, imprese che non pur non superando i limiti di fatturato precedentemente indicati vi hanno optato; società di capitali), devono in ogni caso tenere (art.14 D.p.r. 600/73):

- il libro giornale e il libro degli inventari;
- i registri previsti dalla normativa IVA;
- scritture ausiliarie patrimoniali e reddituali (stampa dei conti);
- scritture ausiliarie di magazzino (vedi articolo 14, I° comma, lettera d del citato D.P.R. 600/73);
- registro beni ammortizzabili;
- libri sociali obbligatori previsti dall'articolo 2421 c.c.;

Per motivi di spazio e coerenza della materia trattata non si considerano le scritture contabili previste per imprese di allevamento, esercenti arti e professioni, enti non commerciali, ONLUS.

L'articolo 21 del D.p.r. 600/73 si occupa delle scritture contabili dei sostituti d'imposta; in tale ambito sono richiamati il libro matricola, il libro paga e gli altri registri obbligatori previsti dalla legislazione del lavoro (infortuni, ecc.).

Sono inoltre previsti diversi regimi forfetari (agriturismo, ecc.), semplificati e supersemplificati relativi a soggetti di ridotte dimensioni (volumi di affari non superiori a 20/50 milioni di lire).

Contabilità di magazzino: i soggetti in contabilità ordinaria che per due esercizi consecutivi abbiano superato entrambi i seguenti limiti:

- ricavi Lire 10 miliardi (fino all'esercizio 1996: Lire 2 miliardi) per esercizio;
- rimanenze finali: Lire 2 miliardi (fino ad esercizio 1996: Lire 500 milioni),

devono tenere la contabilità di magazzino a partire dal secondo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutiva, si verifica il superamento di tali limiti.

L'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino cessa dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui il soggetto non supera, per la seconda volta consecutiva, almeno uno dei due limiti di cui sopra. Sono esonerati i commercianti al dettaglio e coloro che debbono tenere "registri di carico e scarico" imposte da particolari leggi (oli minerali, zuccheri, ecc.)

La contabilità dei magazzini centralizzati può essere tenuta per mezzo di schede, libri, registri, tabulati, ecc. per i quali non è richiesta la formalità della bollatura. La rilevazione dei movimenti va di norma effettuata per quantità. Le scritture devono rispettare i criteri della sistematicità, dell'ordinata contabilità a norma dell'articolo 2219 c.c. ed i termini di registrazione (entro 60 gg).

Stabile organizzazione e sedi secondarie di società non residenti:

L'ultimo comma dell'articolo 14 del D.P.R. 600/73, stabilisce che le società, gli enti e gli imprenditori che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

La norma discende dal principio generale secondo il quale sono tassati in Italia tutti i redditi, ovunque prodotti (e pertanto anche all'estero) delle persone fisiche e giuridiche residenti nel territorio nazionale nonché i redditi prodotti in Italia da stabili organizzazioni nel nostro Paese di soggetti residenti all'estero.

Il concetto di stabile organizzazione non trova una definizione nell'ambito del nostro sistema tributario ma si rifà ai profili delineati in ambito OCSE (si cfr. la circolare 7/1496 del 30.4.1997).

Requisiti per identificare una stabile organizzazione:

Affinché esista una stabile organizzazione è necessario che sussista, ai sensi dell'articolo 5 del modello OCSE, una sede fissa di affari da intendere sia con riferimento temporale che con riferimento alla localizzazione. Occorre in altre parole che sussistano gli elementi soggettivo ed oggettivo:

- volontà di costituire una sede permanente
- connessione tra il luogo di svolgimento dell'attività ed un punto geografico.

Verificato che la nostra Amministrazione finanziaria ha sovente fatto riferimento al Modello OCSE per definire la stabile organizzazione, è fondamentale richiamare l'articolo 5 di tale documento, nel quale sono definite tre tipologie di stabile organizzazione:

- l'ipotesi base;
- la stabile organizzazione da cantiere;

- la stabile organizzazione da agente.

Ipotesi base di stabile organizzazione

L'ipotesi base postula un luogo fisso di esercizio dell'attività mediante il quale l'impresa non residente svolge in tutto o in parte la propria attività.

E' necessaria l'esistenza di una sede fissa di affari (territorialmente ubicata e temporalmente presente) attraverso la quale, l'azienda compie la propria attività generalmente con la presenza di propri dipendenti.

La definizione di base offerta dal Modello OCSE pertanto fa prevalere una fisicità della stabile organizzazione.

Stabile organizzazione da agente dipendente ed indipendente:

I commi 5 e 6 dell'articolo 5 del Modello OCSE si occupano della stabile organizzazione da agente dipendente e indipendente precisando che la presenza di persone fisiche sul territorio dello Stato – fonte che dispongono ed esercitano abitualmente il potere di concludere contratti vincolanti per l'impresa non residente, identifica una stabile organizzazione.

Tale identificazione viene meno nel caso in cui gli agenti rappresentino intermediari indipendenti che svolgano professionalmente la loro attività.

Viene fatta prevalere in sostanza la presenza fisica personale.

Stabile organizzazione da cantiere:

Infine la stabile organizzazione da cantiere di cui al comma 3 dell'articolo 5, è basata su un unico specifico parametro: il tempo.

La stabile organizzazione non deve essere confusa con uffici di rappresentanza, filiali, ecc. che non rappresentano autonomi centri di imputazione di costi e ricavi.

Civilisticamente le società costituite all'estero od operanti all'estero, sono trattate al capo IX.

Le società costituite all'estero che hanno nel territorio dello Stato la sede

dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa, sono soggette, alle disposizioni della legge italiana. Per Tribunale di Milano (14.9.1978), l'ente estero può fallire, ex art. 9 L.F., purchè eserciti in Italia un'attività commerciale.

Al contempo le società che si costituiscono nel territorio dello Stato, anche se l'oggetto della loro attività, è all'estero, sono soggette alle disposizioni della legge italiana.

Viceversa le società costituite all'estero che stabiliscono nel territorio dello Stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali. Le società costituite all'estero sono altresì soggette, per quanto riguarda le sedi secondarie, alle disposizioni che regolano l'esercizio dell'impresa o che la subordinano all'osservanza di particolari condizioni. Si tratta delle imprese costituite all'estero, che abbiano sede ed oggetto all'estero e che istituiscano una o più sedi secondarie con stabile rappresentanza in Italia. La società si considera straniera e l'onere di provare la stabile organizzazione grava sulla parte che l'assume. Per sede secondaria si deve intendere quella collegata organicamente con la centrale estera, nel senso che nello svolgimento dell'attività sociale, essa è da considerare come organo della società stessa, dalla quale è istituito e diretto, ma mai come una distinta persona giuridica. La sede secondaria infatti non acquista autonoma personalità giuridica e l'eventuale fallimento dell'imprenditore straniero avente una sede secondaria in Italia, produce la partecipazione al concorso di tutti i creditori. Oltre alla sede secondaria è necessaria la presenza di una stabile rappresentanza.

Lo sviluppo del sistema contabile – il controllo interno di gestione – il gruppo aziendale e l'impresa multinazionale:

Come anticipato, è l'imprenditore che in considerazione delle caratteristiche quali – quantitative della propria impresa, deve attivare le altre scritture contabili necessarie a provare i fatti di gestione.

E' chiaro pertanto che al crescere della dimensione dell'impresa, del numero delle filiali, stabilimenti, punti vendita, magazzini (imprese multipunto), delle attività svolte (imprese multiattività), cresce la complessità dell'azienda e conseguentemente aumentano le necessarie scritture contabili. Non bisogna dimenticare inoltre che le scritture contabili rappresentano l'elemento in base al quale il management effettua il controllo interno di gestione. Le contabilità per commessa (per le imprese che non producono in serie ma in base a singoli progetti) rappresentano solo uno dei vari esempi: gli amministratori devono essere in grado di verificare l'andamento economico della singola commessa (si cfr. il terzultimo periodo della lettera d del I° comma dell'articolo 14 D.P.R. 600/73 relativo alle scritture ausiliarie di magazzino). Ma lo stesso deve ripetersi per il singolo stabilimento e/o il singolo punto vendita nonché per la singola linea di prodotti in serie. All'interno di una struttura complessa sarà inoltre necessario verificare l'andamento economico di singoli centri di costo (il magazzino, la linea di produzione A, ecc.). Le scritture contabili sono alla base del sistema di budgeting e reporting: sulla base delle previsioni effettuate all'inizio dell'anno (budget delle vendite, degli investimenti, ecc.), la gestione viene seguita a livello di singolo centro di costo e/o di attività (nell'activity based costing): i dati previsionali sono periodicamente confrontati con i dati consuntivi; dalla successiva analisi degli scostamenti si passa ad una nuova previsione per il futuro (forecast). Le fasi citate producono i documenti (reporting) per l'alta direzione. L'elemento alla base di questo sistema di controllo di gestione è rappresentato dalla scrittura contabile.

In un tale contesto assume particolare importanza il gruppo di imprese. Il nostro sistema civilistico non contiene una definizione di gruppo per cui è necessario riferirsi all'articolo 2359 c.c. che stabilisce i limiti oltre i quali una società si presume controllata e/o collegata.

Ci aiuta anche il D.p.r. 127/1991 che ha recepito la quarta direttiva comunitaria in materia di bilanci. Con tale decreto, oltre alle modifiche introdotte con riferimento al bilancio di esercizio, è stato introdotto nel nostro ordinamento l'obbligo della redazione del bilancio consolidato.

La recente risoluzione ministeriale 9.11.2000, n. 167/E fornisce precisazioni relative alla gestione della contabilità con sistemi meccanografici di società appartenenti a gruppi multinazionali aventi la casa madre all'estero e le filiali o le sedi secondarie in Italia. In particolare l'elaborazione dei dati contabili può avvenire nel modo seguente:

- effettuazione dell'inserimento dei dati contabili, della stampa dei libri contabili, della conservazione degli stessi e della relativa documentazione presso gli uffici della filiale o della sede secondaria situata in Italia;
- elaborazione dei dati contabili in tempo reale tramite elaboratori situati all'estero e collegati ai terminali dell'organismo italiano tramite rete telefonica o via satellite;
- possibilità di stampare i dati registrati in ogni momento in tempo reale presso le succursali italiane;
- effettuazione della registrazione e della stampa in lingua italiana.

La procedura è adottabile se viene rispettata la normativa vigente in materia di tenuta della contabilità e se, in sede di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, i libri, i registri ed i documenti contabili sono resi disponibili contestualmente alla richiesta.

Paolo Stella

