

## Le formalità estrinseche di tenuta del libro giornale (\*)

1. L'art. 22, comma primo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 che – come si desume dal suo stesso titolo – si propone di disciplinare, in via generale, le modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali, non provvede a dettare particolari formalità per la tenuta del libro giornale facendo diretto ed integrale rimando a quanto stabilito in proposito dal codice civile e, quindi, in tale ambito, essenzialmente agli articoli 2215, 2216 e 2219. Per assicurare la regolarità e soprattutto la veridicità del libro queste disposizioni impongono, infatti, l'adozione di una serie di cautele e formalità che, in relazione al loro particolare contenuto, vengono distinte in "intrinseche" ed "estrinseche". Mentre le prime attengono alle modalità con cui devono essere effettuate le registrazioni, le seconde alla forma esteriore del libro.

Delle formalità intrinseche si occupa specificamente l'art. 2219 del codice civile. Tale disposizione dopo aver posto il principio per cui le scritture contabili – compreso naturalmente, fra queste anche il libro giornale – devono essere tenute secondo "le norme di un'ordinata contabilità", provvede ad estrapolare da tale principio di carattere generale, una serie articolata di divieti. L'imprenditore non può lasciare spazi in bianco, interporre interlinee o effettuare trasporti a margine, né può operare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellatura, è tenuto ad effettuarla in modo che le parti cancellate siano leggibili.

Le formalità estrinseche sono disciplinate, invece, dagli articoli 2215 e 2216 del codice civile e possono, a loro volta, essere ricondotte in due diverse categorie, quella delle formalità estrinseche iniziali che devono essere apposte nel momento in cui il libro giornale sia messo in uso, nonché quella delle formalità estrinseche periodiche che vanno effettuate ogni anno. Le formalità estrinseche iniziali sono costituite dalla bollatura e dalla numerazione, le formalità estrinseche periodiche dalle vidimazioni annuali.

Visto che le formalità intrinseche consistono essenzialmente, nelle regole tecniche che presiedono alla composizione delle scritture non possiamo che ri-

---

\* Il presente articolo è stato dato alle stampe prima che venisse definitivamente approvata la legge 30 dicembre 1991, n. 413 e non tiene conto, pertanto, delle modifiche che l'art. 8 di questo provvedimento ha apportato, fra l'altro, all'art. 2216 del codice civile, nonché all'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del decreto-legge 10 luglio 1982, convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione 7 agosto 1982 n. 516. All'esame di tali modifiche verrà dedicato, peraltro, un nuovo articolo che apparirà in un prossimo numero della rivista.

mandarne lo studio alle trattazioni di carattere ragionieristico. In questa sede ci soffermeremo, invece, nell'esame delle formalità estrinseche. Il nostro interesse per l'argomento trova giustificazione soprattutto nel fatto che, a distanza di quasi cinquant'anni dall'entrata in vigore del codice civile del 1942, non si sia ancora chiarito quali siano i termini entro i quali queste formalità debbano essere apposte. Senza avere naturalmente alcuna pretesa di definitività vorremmo fare il punto sulla situazione, individuando fra le diverse posizioni espresse quelle che devono ritenersi meritevoli di accoglimento.

2. Come già si è avuto modo di osservare le formalità intrinseche iniziali constano, in sostanza, di due adempimenti formali autonomi anche se collegati, quello della numerazione e quello della bollatura. A norma dell'art. 2215 del codice civile, in particolare, il libro giornale deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio, secondo le disposizioni delle leggi speciali, con l'indicazione nell'ultima pagina, del numero dei fogli che lo compongono.

Visto che a tutt'oggi non è stato ancora istituito il registro delle imprese, secondo quanto stabilito dall'art. 200 delle disposizioni transitorie del codice civile, la numerazione e la bollatura continuano ad essere eseguite attualmente dal cancelliere del tribunale o della pretura o da un notaio, secondo le leggi anteriori, e le relative richieste vengono annotate nel registro dei beni di commercio istituito presso la cancelleria del tribunale a norma delle leggi anteriori.

Non pochi problemi sorgono al momento di stabilire quando il libro giornale vada posto in uso e presentato, quindi, per la bollatura e la numerazione al cancelliere del tribunale, a quello della pretura o al notaio.

Sicuramente non condivisibile appare l'orientamento che la stessa Corte di cassazione ha provveduto a far proprio, *incidenter tantum*, in una pronuncia ormai non recente, secondo cui il libro giornale dovrebbe essere messo in uso sin dall'inizio dell'impresa (1). Ed il silenzio del legislatore, in questo caso, non può certamente essere addebitato ad una semplice dimenticanza, soprattutto ove si consideri che l'art. 2217 del codice civile stabilendo che "l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa", impone invece all'imprenditore di istituire il libro degli inventari fin da quando abbia intrapreso l'esercizio dell'attività di impresa.

D'altra parte a conforto di quanto si è appena osservato, sul piano letterale, non possiamo fare a meno di rilevare, sul piano logico-sistematico, che se la funzione del libro giornale è quella di documentare le operazioni relative all'esercizio dell'impresa, la sua messa in uso non potrà giammai essere considerata come tardivamente effettuata, fintantoché l'imprenditore sia ancora in termini per registrare le operazioni da lui eseguite. Secondo l'orientamento della dottrina civilistica prevalente, come termine ultimo per l'effettuazione delle re-

---

(1) Vedi in particolare: Cass. pen. 24 gennaio 1967, in Foro it. 1968, II, 91.

gistrazioni può assumersi lo stesso termine di cui è prescritta l'osservanza in sede fiscale dall'art. 22, comma primo, del DPR n. 600, quello cioè di sessanta giorni dalla data di effettuazione della operazione (2); l'imprenditore dovrebbe quindi, in linea di principio, rimanere libero di rinviare la predisposizione della documentazione relativa alle operazioni compiute nell'esercizio dell'impresa fino al sessantesimo giorno dalla data di effettuazione della prima operazione.

Alla stregua di tali considerazioni può dunque ritenersi preferibile l'orientamento di chi, avversando le conclusioni cui è giunta la Corte di cassazione, sostiene che non sussista un termine autonomo entro il quale il libro giornale vada posto in uso (3).

3. L'altra formalità estrinseca a cui deve essere periodicamente sottoposto il libro giornale è costituita dalla cosiddetta vidimazione annuale. L'art. 2216 del codice civile, in particolare, impone all'imprenditore di far vidimare "annualmente" tale scrittura dall'ufficio del registro o dal notaio.

Notevoli contrasti interpretativi sono sorti, fin da epoca piuttosto risalente, per individuare l'esatto significato da attribuire ad una siffatta prescrizione.

La Corte di cassazione, in una pronuncia emessa quando era ancora in vigore il codice di commercio del 1882 (4), e una isolata dottrina (5) hanno rite-

(2) La dottrina è da sempre concorde nel ritenere che l'imprenditore non sia tenuto ad aggiornare il libro giornale quotidianamente ma abbia a disposizione un congruo termine per registrare le operazioni effettuate nell'esercizio dell'impresa: M. CASANOVA, *Le imprese commerciali*, Torino 1955, 232; V. PANUCCIO, *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli 1964, 90-91; COTTINO, *Diritto commerciale*, vol. I, Padova 1976, 160-161; NIGRO, *Le scritture contabili*, in Trattato di diritto commerciale diretto da F. Galgano II, Padova 1978, 228, nota n. 62; F. FERRARA JR., *Gli imprenditori e le società*, Milano 1980, 101-102; E. BOCCHINI, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Le scritture contabili, Torino 1989, 108; G. FERRI, *Scritture contabili*, voce Enc. del dir., Milano.

Alcuni autori - generalmente quelli che hanno scritto dopo l'entrata in vigore della riforma tributaria del 1973 - si sono pronunciati nel senso che possa farsi valido riferimento al termine di sessanta giorni previsto dall'art. 22, comma primo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600: BOCCHINI, op. cit. 108; COTTINO, op. cit. 160-161. Altri autori sono dell'avviso peraltro che possa risultare sufficiente anche il termine di quindici se non anche di sette giorni: CASANOVA, op. cit. 232; PANUCCIO, op. cit. 91.

(3) Si sono espressi in questo senso: E. SIMONETTO nel suo scritto *La vidimazione dei libri contabili e la loro regolarità per la legge civile e penale*, inserito nel volume AA.VV. *Questioni di diritto commerciale*, Padova 1972, 47-48; R. LUNELLI, *Nuovi reati tributari in tema di vidimazioni*, in Fisco 1991, 4130-4131.

(4) Vedi in particolare: Cass. 9 luglio 1931 n. 2234, in Riv. dir. comm. 1931, II volume, 475.

(5) Di questo avviso si è mostrato G. FERRI, nel Commentario al codice civile a cura di A. Scialoja e G. Branca, Libro V, Del lavoro (art. 2188-2246), *Le imprese soggette a registrazione*, Bologna 1974, 137. Su posizioni almeno in parte convergenti sembra essersi espresso anche il SIMONETTO, op. cit., 65. Secondo l'insigne studioso l'imprenditore potrebbe sottoporre il libro giornale alla vidimazione anche a distanza superiore ad un anno dalla precedente vidimazione, non potendo l'art. 2216 essere interpretato in

nuto che, in virtù dell'art. 2216 del codice civile, il libro giornale vada sottoposto a vidimazione una volta ogni anno. La prescrizione legislativa sarebbe pertanto pienamente rispettata allorché la vidimazione annuale sia stata apposta entro, la fine dell'anno solare successivo a quello in cui il libro sia stato messo in uso ovvero, se il libro era già in uso, a quello in cui sia stata effettuata l'ultima vidimazione.

L'impostazione così proposta va incontro a notevoli riserve e non ci sembra possa, come tale, trovare accoglimento. La funzione principale a cui nel nostro sistema di tenuta delle scritture contabili adempie la vidimazione annuale è quello di imporre all'imprenditore di aggiornare il libro giornale entro un limite temporale fisso, non prorogabile, onde evitare che possa essere ricostruita a ritroso la contabilità di più di un anno di gestione. Con l'apposizione della vidimazione il pubblico ufficiale provvede ad accertare che le scritturazioni risultanti nel libro giornale siano state effettuate nell'arco temporale intercorrente tra tale vidimazione e quella ad essa immediatamente precedente.

Ora la funzione della vidimazione, così come la si è appena delineata, potrebbe essere almeno in parte elusa nel caso in cui il libro giornale potesse essere sottoposto a vidimazione una volta ogni anno. È chiaro, infatti, che l'imprenditore, anticipando o posticipando nel corso dell'esercizio l'effettuazione di una determinata vidimazione potrebbe disporre di un termine maggiore o minore per l'effettuazione della vidimazione successiva. Nel caso in cui, ad esempio, la prima vidimazione annuale sia stata apposta il 1 gennaio di un determinato anno la seconda potrà essere effettuata fino al 31 dicembre dell'anno successivo, e quindi, a distanza di due anni, nel caso in cui, invece, la prima vidimazione sia stata apposta il 31 dicembre il termine per effettuare la seconda vidimazione verrà sempre a scadere il 31 dicembre dell'anno successivo ma l'intervallo temporale tra un vidimazione e l'altra si ridurrà ad un solo anno.

Sul piano letterale non può farsi a meno di osservare d'altra parte che, se effettivamente il legislatore avesse voluto porre l'obbligo di vidimare il libro giornale una volta all'anno, lo avrebbe detto in maniera più chiara e, comunque, avrebbe sicuramente mantenuto in vita la formulazione originaria del codice di commercio che prevedeva che il libro giornale dovesse essere portato alla vidimazione, per l'appunto, "una volta all'anno" (6).

4. Con la recente circolare del 17 maggio 1986 n. 1/33-53, il ministero di Grazia e Giustizia (7), essendogli stato chiesto di chiarire entro quale termine, a norma dell'art. 2216 del codice civile, l'imprenditore sia tenuto a sottoporre al-

---

senso eccessivamente rigoristico. La vidimazione dovrebbe peraltro essere sempre apposta a chiusura di tutte le operazioni eseguite nell'esercizio precedente.

(6) Per questo interessante rilievo vedi in particolare: E. BOCCHINI, op. cit., 102-103.

(7) La circolare del ministro di Grazia e Giustizia può essere letta in *Rass. mens. imp. dir.* 1987, I, 391-392.

la vidimazione annuale il libro giornale, ha assunto una propria autonoma posizione sull'argomento sostenendo che la vidimazione annuale dev'essere apposta in coincidenza con la chiusura dell'esercizio e, pertanto, nel caso in cui l'esercizio corrisponda con l'anno solare, entro il 31 dicembre di ogni anno, nel caso in cui non vi corrisponda, in un qualsiasi giorno dell'anno.

Visto che, secondo quanto si desumerebbe dall'art. 2216 del codice civile, là dove impone di indicare nel libro giornale "giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa", la funzione di tale scrittura sarebbe quella di documentare le operazioni che siano state eseguite nel corso dell'esercizio, la vidimazione annuale non potrebbe che essere apposta alla data della sua chiusura. È soltanto a tale data che si potrebbe "cristallizzare la documentazione concernente tutte le operazioni eseguite durante l'esercizio in vista della redazione del bilancio" (8).

Anche la ricostruzione di carattere interpretativo che si è appena delineata suscita, peraltro, notevoli riserve, potendo in effetti condurre alla sostanziale disapplicazione della regola della annualità della vidimazione. Qualora il libro giornale sia stato sottoposto alla numerazione e alla bollatura nel corso dell'esercizio, la vidimazione annuale, ove si intenda rispettare la scadenza del 31 dicembre, non potrà che essere effettuata a distanza inferiore ad un anno. E tale distanza finirà progressivamente col ridursi, a pochi giorni, allorché la numerazione e la bollatura siano state effettuate in prossimità della chiusura dell'esercizio.

Ma neppure riteniamo si possa sostenere, sulla base dell'art. 2216 del codice civile, che il libro giornale abbia come funzione quella di consentire l'individuazione delle operazioni che siano state eseguite nel corso dell'esercizio. Tale disposizione, prevedendo testualmente che nel libro giornale vadano indicate, giorno per giorno, le operazioni relative "all'esercizio dell'impresa" intende far riferimento con tale espressione all'attività dell'impresa e non, invece, all'esercizio finanziario, come risulta inequivocabilmente comprovato dalla stessa formulazione letterale del successivo art. 2217 del codice civile, che là dove impone di redigere l'inventario all'inizio dell'esercizio dell'impresa e, successivamente, ogni anno utilizza il termine "esercizio" nella accezione di "attività".

Controvertibili risultano peraltro anche le motivazioni che il ministero di Grazia e Giustizia ha addotto a sostegno della propria ricostruzione interpretativa. Innanzitutto è da escludere che l'obbligo di sottoporre a vidimazione "annualmente" il libro giornale possa essere stato introdotto per enucleare le operazioni relative ad un esercizio rispetto a quelle degli altri esercizi.

La vidimazione annuale, rientrando – per quanto si è visto poc'anzi – fra le cosiddette formalità estrinseche, non può essere volta a garantire, oltre alla regolarità formale del libro giornale, anche ed al tempo stesso la sua completezza

---

(8) Sic!

sostanziale, facendo sì che tutte le operazioni relative all'esercizio siano trascritte prima della sua chiusura. Quello che costituisce oggetto di vidimazione è il libro come supporto cartaceo e non anche, invece, il suo contenuto e, quindi, le operazioni che vi vanno riportate.

Il libro giornale, d'altra parte, costituisce una scrittura cronologica e, come tale, è destinato ad accogliere l'indicazione delle operazioni relative all'esercizio dell'impresa nello stesso ordine in cui si siano manifestate. Nella compilazione di tale scrittura l'imprenditore non è tenuto a seguire il cosiddetto principio di competenza economica e, quindi, ad individuare gli esercizi ai quali si riferiscono le operazioni a cui abbia dato corso. Le registrazioni effettuate durante un determinato esercizio possono ben avere ad oggetto anche operazioni produttive di componenti positivi o negativi di reddito di competenza degli esercizi sia precedenti che successivi. Così ad esempio la corresponsione anticipata di canoni di locazione è destinata ad essere rilevata nell'esercizio in cui ne sia avvenuto il pagamento, ancorché i relativi componenti negativi di reddito vadano imputati nell'esercizio successivo.

Al di là delle considerazioni di carattere teorico che precedono, va comunque rilevato come la ricostruzione del ministero di Grazia e Giustizia sollevi notevoli perplessità anche sul piano operativo. Laddove, infatti, vi fosse l'obbligo di suggellare con l'apposizione della vidimazione annuale tutte le operazioni effettuate nel corso dell'esercizio gli imprenditori si potrebbero trovare costretti a presentare il libro giornale per la vidimazione il 31 dicembre di ogni anno. Con la conseguenza che gli uffici delle cancellerie ed i notai si vedrebbero sommersi da un carico di lavoro che difficilmente riuscirebbero a smaltire.

5. Considerate le gravi riserve a cui le impostazioni che si sono appena fatte oggetto di esame vanno incontro, in linea con l'orientamento della dottrina prevalente (9) e di una pronuncia della Corte di cassazione (10) riteniamo che, alla stregua di quanto stabilito dall'art. 2216 del codice civile, la vidimazione annuale vada apposta entro 365 giorni dalla precedente vidimazione, ovvero, nel caso in cui il libro giornale sia stato messo in uso nel corso dell'esercizio entro 365 giorni dalla data in cui siano state effettuate le formalità iniziali.

---

(9) Si sono mostrati di tale avviso: CASANOVA, op. cit., 239 ss.; FERRARA, op. cit., 130 ss.; FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino 1987, 78, mutando radicalmente l'orientamento che, come si è visto, aveva espresso nel Commentario al codice civile; BOCCHINI, op. cit., 102-103.

(10) Nella sua pronuncia del 24 gennaio 1967 che già si è citata alla precedente nota (1) la Corte di cassazione ha provveduto, in particolare, ad affermare che l'art. 2216 del codice civile sarebbe volto ad "assicurare un sistema di controllo periodico che, intanto risponda allo scopo ed assicura la continuità delle annotazioni, in quanto sia eseguito a regolari intervalli di tempo". Ad avviso della Suprema Corte, per quanto è dato desumere dalla sintetica motivazione, peraltro il termine per apporre la vidimazione decorrerebbe sempre dalla data di messa in uso e, quindi, anche negli esercizi successivi al primo.

Tale interpretazione, a nostro avviso, trova piena rispondenza sia nella lettera che nella *ratio* della legge. Nella lettera della legge in quanto l'avverbio "annualmente", una volta escluso che possa essere inteso come "una volta all'anno", non potrà avere altro significato che quello di "a cadenza annuale". Nella *ratio* in quanto, ponendo l'obbligo di effettuare la vidimazione annuale entro 365 giorni dalla precedente, si assicura che l'imprenditore sottoponga il libro giornale al controllo del pubblico ufficiale ad intervalli regolari e soprattutto non prorogabili. Nel caso in cui l'imprenditore decida di anticipare una determinata vidimazione, effettuandola uno o più mesi prima del decorso di 365 giorni dalla precedente vidimazione si troverà costretto ad anticipare, corrispondentemente, anche la successiva.

Lo stesso ministero di Grazia e Giustizia, d'altra parte, con la circolare 17 giugno 1988 n. 1/33-53 (11), pur non deflettendo dalla interpretazione fornita nella propria precedente circolare, ha ritenuto di non poter invalidare la prassi finora eseguita dagli uffici delle cancellerie di "vidimare i libri giornali a cadenze differenziate durante il corso dell'anno alla esclusiva condizione che la nuova vidimazione rientri nei 365 giorni dalla precedente".

6. Con la definitiva approvazione del DL 16 marzo 1991, n. 83, avvenuta ad opera della legge di conversione 15 maggio 1991, n. 154, è stata finalmente avviata la prima fase di quella riforma della legislazione penale-tributaria che oramai, da più tempo e da più parti, si auspicava. Come si può rilevare da ampie e rilevanti modifiche è stata investita anche la contravvenzione di omessa o irregolare tenuta o conservazione delle scritture contabili, di cui all'art. 1, comma sesto, del DL 10 luglio 1982 n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982 n. 516, che è stata sostituita da due nuove contravvenzioni. La prima è volta a punire con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire quattro milioni chi, essendovi obbligato, non "tiene o non conserva per il periodo stabilito dal secondo comma dell'art. 22 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 taluna delle seguenti scritture contabili: libro giornale; libro degli inventari; registro delle fatture; registro dei corrispettivi, registro degli acquisti", stabilendo altresì che "si considerano non tenute le scritture contabili non bollate e non vidimate per almeno due anni consecutivi, nonché quelle inattendibili nel loro complesso a causa di irregolarità gravi, numerose e ripetute". La seconda punisce con l'ammenda da lire duecentomila ad un milione la "irregolare tenuta delle scritture contabili quando la bollatura iniziale non è stata apposta prima dell'uso ovvero la vidimazione annuale non è stata effettuata, anche se il libro di più fascicoli progressivamente numerati entro la fine del secondo mese successivo alla decadenza di ciascun anno dalla data di inizio dell'uso..."

Rinviando l'esame della prima contravvenzione alle trattazioni di carattere specialistico, per portare a completamento il presente studio non possiamo fare

---

(11) Anche la seconda circolare del ministro di Grazia e Giustizia può essere letta in *Rass. mens. II.DD.*, 1988, II, 1273-1274.

a meno di soffermarci sull'esame della seconda delle contravvenzioni di cui si è detto. Da parte di qualche autore si è, infatti, sostenuto che la disposizione che la prevede ovverosia l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, sarebbe destinata ad esplicitare i suoi effetti anche sul piano civile e, conseguentemente fiscale suggellando, in via legislativa, una nuova interpretazione della regola dell'annualità della vidimazione. Secondo questa nuova interpretazione il libro giornale dovrebbe considerarsi come regolarmente tenuto soltanto allorché sia stato sottoposto alla vidimazione annuale entro sessanta giorni dalla scadenza di ciascun anno dalla data della messa in uso. A sostegno di tale impostazione deporrebbe soprattutto la considerazione che se l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, considera lecito, sul piano penale, non assoggettandolo alle sanzioni ivi previste, il comportamento di chi abbia effettuato la vidimazione annuale entro tale scadenza questo comportamento non potrà che essere considerato lecito anche sul piano civile e fiscale.

La particolare ricostruzione che così si è operata dei rapporti tra legge penale da un lato e legge civile e fiscale dall'altro, pur consentendo, in effetti, la composizione di ogni possibile contrasto, non appare, a nostro avviso, fondata.

Riteniamo innanzitutto di poter escludere, che l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del DL n. 429 abbia ridefinito in via legislativa i principi che hanno finora regolato la vidimazione annuale ed abbia, quindi, derogato il disposto dell'art. 2216 del codice civile. Perché una norma possa derogare un'altra, alla stregua di quanto stabilito dall'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile, è sempre necessario, infatti, che fra norma derogata e norma derogante vi sia un rapporto di incompatibilità che, a nostro avviso, non può certamente sussistere tra due norme che come l'art. 1, comma sesto, e l'art. 2216 del codice civile sono destinate ad operare su piani assolutamente diversi. L'art. 1, comma sesto, sul piano penale, l'art. 2216, sul piano civile e fiscale.

Dall'esame dei lavori preparatori inoltre, si desume chiaramente come lo stesso legislatore, nel momento in cui provvedeva a configurare come reato autonomo l'irregolare tenuta delle scritture contabili non intendeva certamente modificare le regole che hanno finora disciplinato la vidimazione annuale. Nel corso del dibattito che si era aperto alla Camera dei deputati in ordine alle modifiche da apportare al previgente reato di omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili la commissione finanze aveva introdotto nell'originaria formulazione dell'art. 1, comma sesto, del DL n. 83, subito dopo il secondo periodo che — come si ricorderà — considerava come “non tenute le scritture contabili non regolarmente numerate e non vidimate ...” un'apposita disposizione con la quale si chiariva, in via legislativa, che “ai fini civili, fiscali e dell'applicazione del presente comma, le scritture contabili si considerano non regolarmente bollate e non vidimate quando la bollatura iniziale non è stata apposta prima dell'uso ovvero la vidimazione annuale non è stata effettuata, anche se il libro è composto da più fascicoli, oltre la fine del secondo mese successivo al termine di ciascun anno, nonché dell'anno decorso dalla data di inizio di uso delle scritture di cui all'art. 2216 del codice civile”. Senonché, una volta approdato il decreto all'esa-



me del Senato, questa particolare disposizione veniva definitivamente soppressa, essendosi ritenuta improponibile l'equiparazione che in tale sede si era operata tra tardiva vidimazione e mancata tenuta delle scritture. Ora secondo quanto chiarito dallo stesso relatore del provvedimento, in sede di illustrazione all'assemblea della Camera dei deputati delle modifiche apportate dal Senato, proprio l'intervenuta soppressione della disposizione di cui si è appena detto consentirebbe di risolvere in senso negativo il dubbio relativo all'applicabilità anche in sede civile delle "definizioni di tenuta e regolare tenuta delle scritture" recate dall'art. 1, comma sesto, del DL n. 429 (12).

Fermo quanto detto, non riteniamo neppure si possa sostenere che questa disposizione incriminatrice sia volta ad esplicitare quella che dovrebbe essere la corretta interpretazione da fornire all'art. 2216 del codice civile. È agevole osservare, infatti, che l'avverbio "annualmente" evocando la nozione di anno, intesa nella sua duplice accezione di periodo di 365 giorni ovvero in quella di anno solare, non potrà certamente assumere come significato quello di "una volta ogni quattordici mesi". Non a caso nessuno dei numerosi autori che hanno tentato di individuare il significato di tale articolo sono mai arrivati a prospettare una siffatta interpretazione.

D'altra parte non può trascurarsi di considerare che, ove vi fosse l'obbligo di presentare il libro giornale per la vidimazione entro sessanta giorni dalla scadenza di ciascun anno dalla data della messa in uso, l'imprenditore anticipando o posticipando la vidimazione relativa ad un determinato esercizio potrebbe dilatare o restringere a sua discrezione il termine per effettuare la vidimazione successiva. Nel caso in cui, ad esempio, il libro giornale sia stato messo in uso il 1 gennaio 1991 e la prima vidimazione annuale sia stata apposta il 31 ottobre dello stesso anno la seconda vidimazione dovrebbe poter essere utilmente effettuata entro il 1 marzo 1993 e, quindi, a distanza di diciassette mesi dalla precedente.

7. Escluso, quindi, sulla base di quanto precedentemente rilevato, che l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del DL n. 429 sia destinato ad esplicitare i suoi effetti anche sul piano civile e, quindi, fiscale, resta da chiarire a questo punto per quale motivo tale disposizione incriminatrice, abbia provveduto ad assumere come termine ultimo per l'effettuazione della vidimazione annuale, un termine diverso da quello previsto dall'art. 2216 del codice civile. Ora riteniamo che tale scelta di carattere legislativo trovi giustificazione in una precisa esigenza sostanziale quella di riservare l'applicazione di sanzioni intensamente afflittive come quelle penali ai soli fatti che rivestono un maggior grado di disvalore sociale. Il legislatore, punendo l'imprenditore che non vidimi il libro giornale entro sessanta giorni dalla scadenza di ciascun anno dalla data di messa in uso ha in-

---

(12) Vedi in particolare il resoconto della seduta della Camera dei deputati tenuta in data 14 maggio 1991.

teso configurare come reato la tardiva vidimazione del libro giornale in ipotesi più gravi di quelle che sono già sanzionate sul piano amministrativo dall'art. 51 del DPR 23 settembre 1973, n. 600, in ipotesi in cui il ritardo abbia assunto una certa consistenza.

È agevole osservare come il termine cui fa riferimento l'art. 1, comma sesto, terzo periodo del DL n. 429 è sempre meno rigido di quello di cui, invece, è prescritta l'osservanza sul piano civilistico. Tale disposizione incriminatrice non solo provvede a considerare come regolari sul piano penale le vidimazioni annuali anche nel caso in cui siano state effettuate dopo quattordici mesi dalla precedente vidimazione ma, facendo decorrere il termine per l'apposizione della vidimazione dalla data della messa in uso, dovrebbe consentire altresì, all'imprenditore che abbia anticipato la prima vidimazione, effettuandola anteriormente al decorso di 365 giorni, di effettuare la seconda vidimazione, entro il termine di sessanta giorni dalla scadenza di due anni dal giorno della messa in uso.

GABRIELE ESCALAR