
COLLEGIO DEI RAGIONIERI E PERITI COMMERCIALI DI BERGAMO

ATTI DEL CONVEGNO NAZIONALE DI STUDI SUL TEMA:

**PROBLEMATICHE FISCALI
DELLE
PROCEDURE CONCORDATARIE**

Castione della Presolana 7-8-9 marzo 1980

LA TASSAZIONE NEL FALLIMENTO

CALLIONI DR. CARLO

Dottore Commercialista in Bergamo

Le regole dell'imposizione tributaria applicabili al fallimento

Per affrontare il problema è necessario esordire con un preambolo. Si deve ammettere cioè — pur non volendolo e, pertanto, con un ragionamento a rovescio — che le norme fiscali possano pedissequamente essere osservate e trovino quindi pacifica ed integrale applicazione alle procedure fallimentari.

Bisogna inoltre fissarsi nella memoria, preliminarmente, alcuni concetti generali di tecnica finanziaria ed alcuni criteri informativi della riforma tributaria che hanno avuto nei decreti delegati pratica attuazione.

Fonte del rapporto tributario, in ossequio al disposto dell'art. 1173 C.C., è la legge alla quale spetta il compito di stabilire quali siano i presupposti generatori dell'obbligazione tributaria dal cui manifestarsi è condizionata in realtà l'affermazione del debito di imposta.

Presupposto, sia dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche, sia dell'imposta locale sui redditi, è il possesso di redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali. La dizione usata dal Legislatore è identica nei tre casi e conferma anche le norme previgenti. Senza voler analizzare più di tanto il significato di «possesso» per il quale, in linea anche con il testo usato nell'art. 4 del D.P.R. n. 597, si può brevemente fornire la definizione di «libera disponibilità», è importante invece soffermarsi sul valore concettuale di «reddito».

Inteso nella sua accezione normale, reddito è accrescimento di ricchezza. Perché vi sia reddito, dunque, occorre che, in un determinato lasso di tempo, il patrimonio aziendale subisca un incremento.

La concezione espressa ha validità anche in senso fiscale, atteso il principio secondo il quale non si fa più luogo oggi a tassazione dei singoli redditi per categoria, ciascuno in base a certe regole di determinazione e prestabilite aliquote, bensì alla tassazione del reddito complessivo imponibile ottenuto per sommatoria dei redditi di ciascuna categoria, quantificati preventivamente in dipendenza della loro natura (redditi fondiari, di capitale, di lavoro, d'impresa e diversi).

La concezione di cui sopra potrebbe inoltre ritenersi adattabile al fallimento — dato che la legge fiscale stabilisce dei termini temporali: la data della sentenza dichiarativa di fallimento come momento iniziale e il decreto di chiusura come momento finale della gestione fallimentare — se non

fosse che, appellandoci al pensiero dello Zappa, «reddito è l'accrescimento che, in un determinato periodo di tempo, il capitale di un'impresa data subisce in conseguenza della gestione». Mancando l'impresa, com'è nelle ipotesi di fallimento, non può aversi reddito di impresa.

Non è pensabile, d'altro canto, immaginare che l'imposizione abbia riguardo a valori che non siano ricompresi nel concetto di reddito innanzi illustrato. Il Legislatore, quando ha sentito il dovere di imporre un tributo sugli incrementi di valore del patrimonio (vedi: INVIM) oppure quando ha ritenuto di innovare rispetto al passato colpendo, ad esempio, i redditi individuali di natura speculativa (D.P.R. n. 597: Titolo VI: Redditi diversi, art. 76: Redditi derivanti da operazioni speculative) è stato costretto a disciplinare la materia specificamente, senza richiami o semplici collegamenti analogici.

Quindi, reddito di impresa dev'essere supposto anche quello ricavabile dal fallimento — e la notazione, come si vedrà più avanti, ha un preciso scopo rivelabile appieno allorchè ci si cimenterà con la sua quantificazione — determinabile secondo le regole proprie della determinazione del reddito di impresa, come vuole la legge fiscale e come torna conveniente alla dimostrazione che ci si è riproposti di raggiungere.

Un altro principio da ricordare è quello per cui i redditi delle società, siano esse personali (art. 6 del D.P.R. n. 597) o di capitali (art. 5 del D.P.R. n. 598), debbono venire determinati «unitariamente», in accordo con le norme relative ai redditi di impresa.

Anomalo, in merito, è il disposto dell'art. 4 del D.P.R. n. 599 del 29.9.1973, per il quale vi è sì determinazione unitaria per tutti i redditi del soggetto passivo con i criteri stabiliti dai decreti persone fisiche o persone giuridiche, ma con l'eccezione però dei cosiddetti redditi fondiari. Per essi, ai fini dell'imposta locale sui redditi, l'imposizione opera separatamente e per anno solare. Il ricorso a tale espressione temporale dipende dal fatto che, per le persone giuridiche, sulla scorta delle disposizioni contenute nell'art. 4 del D.P.R. n. 598, il periodo di imposta può non coincidere con l'anno solare.

Delle due alternative - quella di mantenere l'anno solare, sotto ogni aspetto più pratico e funzionale, per via della determinazione catastale dei redditi fondiari, o quella di accettare il periodo coincidente con l'esercizio sociale - la prima era più spiccica e ad essa si è data la preferenza. Così facendo però si è dovuti giungere al compromesso di derogare al criterio generale, il che, se in sè e per sè non è un fatto rilevante, quando viene riferito al fallimento costituisce tuttavia un problema.

Il caso del fallimento di una società di capitali, previsto all'art. 10 del D.P.R. n. 598, viene disciplinato, per espresso rinvio, dall'art. 73 del D.P.R. n. 597, alla cui radice sta, quale periodo di imposta, l'intero arco di tempo nel quale si compiono le operazioni della procedura fallimentare, che non potrà coincidere, se non casualmente, con l'anno solare. Nella

stessa problematica vengono quindi trascinati anche i fallimenti di aziende individuali e di società personali, giacchè, anche per esse, di fronte al nuovo periodo di imposta di norma ultraannuale, l'anno solare — che non forniva l'occasione di deroga al principio dettato — finisce con il perdere di significato.

E allora, prevarrà la regola generale (anno solare) o la disposizione particolare (intero periodo di gestione fallimentare?).

Un ultimo criterio cui costantemente ci si riferirà è quello concernente la «continuità dei conti dell'impresa», così come viene correntemente definito, criterio evidenziato da numerose regole dettate nel titolo V (Redditi di impresa) del D.P.R. n. 597, si tratti di fissare il valore fiscalmente riconoscibile alle plus-minusvalenze (artt. 54 e 57), di determinare i criteri di valutazione dell'inventario o dei titoli (artt. 62 e 64) o di indicare le norme generali sui componenti del reddito (art. 74) o sulle valutazioni (art. 75) di impresa.

L'analisi dei vari tipi di proventi nel fallimento

Esclusa quindi ogni ragionevole ipotesi di tassabilità del patrimonio caduto nella procedura fallimentare, si possono sinteticamente classificare nella maniera che segue i proventi possibili del fallimento:

a) i redditi fondiari, inerenti a terreni e fabbricati (Titolo II del D.P.R. n. 597);

b) i redditi di capitale (Titolo III del D.P.R. n. 597) purchè non assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta (art. 26 D.P.R. n. 600 e decreto legge 8.4.1974 n. 95);

c) i redditi di lavoro (Titolo IV del D.P.R. n. 597), nella sola ipotesi in cui fosse da ritenere che tali redditi, eventualmente percepiti dal fallito in costanza di fallimento, dovessero essere dichiarati dal curatore come effettivi proventi della procedura perchè, altrimenti, mancherebbe loro il requisito della libera disponibilità;

d) i redditi di impresa:

— derivanti dall'esercizio provvisorio dell'impresa, condotto ai sensi dell'art. 90 L.F.;

— individuabili, quali plusvalenze patrimoniali (art. 54/597) o sopravvenienze attive (art. 55/597), rispetto a valori e costi contenuti nell'ultimo bilancio dell'impresa prima della dichiarazione di fallimento.

Non si dovrebbero ritenere mai proventi del fallimento i redditi classificati come «redditi diversi» dal Titolo VI del D.P.R. n. 597, in quanto lo spirito della legge, che ha origine in una mutazione politica, economica e sociale della vita di oggi, tende a realizzare finalità anti-speculative, non nuove, se si pone mente alla legge 5.3.1963 n. 246 o al più recente D.P.R. n. 643 del 26.10.1972, la prima relativa all'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili ed il secondo all'imposta sull'incremento di valore degli immobili, e ad approntare uno strumento di perequazione tribu-

taria, mentre la lettera della legge di delegazione esclude ogni riferimento ai «beni non relativi all'impresa commerciale».

Tuttavia, essendo oltremodo ampia la portata dell'art. 80 del D.P.R. n. 597 e tale da far ritenere in essa compresa ogni fattispecie non considerata altrove, si deve aggiungere il caso:

e) per «ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto», come appunto dispone l'anzidetto art. 80.

La determinazione del risultato finale

Si è schematizzata, più innanzi, l'idea del reddito come valore differenziale del patrimonio dell'azienda fallita, valutato tra l'inizio ed il termine della procedura fallimentare, ed occorre ora riprendere l'argomento e procedere alla sua quantificazione.

Questa può presentare grosse incognite. Si pensi, ad esempio, anche solo al caso che nell'azienda fallita manchino le scritture contabili per avere l'immagine esatta delle difficoltà cui potrebbe andare incontro il curatore. Converrà quindi affrontare la questione per gradi, muovendo prima dalla verifica delle ipotesi più semplici perchè, una volta tracciata la figura e conferita una dimensione agli aspetti meno problematici, sia più facile estendere il discorso ed abbracciare tutte le situazioni riscontrabili nella realtà.

Si supponga dunque, in prima approssimazione, che l'azienda fallita disponga di una ordinata contabilità, che essa, nel rispetto dell'art. 14 L.F., abbia depositato in cancelleria il bilancio ed il conto profitti e perdite per l'ultimo biennio e che, con l'aiuto delle scritture e l'orientamento impresso dai bilanci aziendali, risulti agevole anche per il curatore redigere una situazione alla data di fallimento per quanto riguarda l'ultimo periodo di imposta.

Che si debba tener conto di tale valore iniziale, «ereditato» — se così si può dire — dall'azienda fallita, pare non possa essere posto in dubbio perchè, altrimenti, non si saprebbe quale altro riferimento scovare. Innanzitutto, esso, sviluppato in tutti i dettagli propri di ogni bilancio, costituisce, con l'indispensabile conto profitti e perdite, la base per la dichiarazione da prodursi entro i 4 mesi dalla sentenza del fallimento.

La situazione, così redatta, inoltre, è il punto obbligato da cui derivare, per confronto con la situazione a fine procedura, la determinazione dell'eventuale reddito complessivo imponibile insito nel risultato finale delle operazioni fallimentari.

Senza l'aggancio alla situazione patrimoniale iniziale, il risultato finale avrebbe infatti l'esaltante pregio di assumere il carattere di plusvalenza per il suo intero ammontare, dedotte le sole spese della procedura fallimentare, il che è manifestamente spropositato.

In tema di situazione iniziale, alcune altre considerazioni particolari de-

vono essere proposte. In primo luogo, il fatto che i responsabili dell'impresa abbiano compiuto, nel corso della loro gestione, qualcuno dei c.d. atti pregiudizievoli degli interessi dei creditori può comportare che il patrimonio di pertinenza fallimentare possa aumentare, durante lo svolgimento delle operazioni fallimentari, in virtù di azioni revocatorie dirette, ad esempio, al ricupero di cespiti ceduti dall'azienda in spregio alla par condicio creditorum.

Prima di poter affermare che tali cespiti rappresentano delle plusvalenze patrimoniali, sia pure al netto degli oneri sostenuti per ottenerne il ricupero (ad esempio, per spese legali), occorre vedere se alla ritrovata integrità del patrimonio fa riscontro, in altrettale misura, l'inserimento nelle passività di un debito equivalente. Si potrebbe pervenire — ed è un caso frequente in pratica per non incappare in vertenze dall'esito che, quand'anche fosse ragionevolmente stimato favorevole, è comunque sempre incerto o non incorrere in tempi lunghi di loro realizzazione o ancora per evitare spese onerose — ad una transazione in cui il valore recuperato all'attivo fallimentare fosse al netto di ogni passività per l'accordo raggiunto con la controparte di abbandonare ogni ulteriore pretesa a fronte del vantaggio di una forfetizzazione, su livelli più modesti, delle richieste avanzate da parte attrice. Qui il pareggio, fra attivo e passivo da contabilizzare, non si avrebbe ed alla differenza potrebbe corrispondere invero un plusvalore.

Ma essa dovrebbe imputarsi alla gestione fallimentare, quale diretta conseguenza dell'azione intrapresa, oppure considerarsi semplice rettifica a posteriori della situazione patrimoniale trovata in origine?

È da ritenere che il primo caso sia quello valido essendo meno artificioso dell'altro. Spingendo però l'analisi del punto più oltre, fino a supporre che la cessione, ad esempio, avesse per oggetto un cespite ammortizzabile ad un prezzo diverso dal valore contabile di bilancio e tale quindi da determinare o una plusvalenza o una minusvalenza, volendo porre la differenza recuperata in più o in meno rispetto al predetto valore contabile a carico della procedura fallimentare, si dovrebbe, al tempo stesso, riconoscere in tale differenza o «un valore già tassato» oppure un «valore da tassare».

Perchè delle operazioni compiute nel fallimento vi sia reddito si impone che:

Patrimonio netto finale — Patrimonio netto iniziale > 0 [1]

Se così non fosse, si spaccerebbe per reddito ciò che reddito non potrà mai essere.

La condizione posta può venire anche espressa diversamente:

(Attività — Passività) finali — (Attività — Passività) iniziali > 0 [11]

o, ancor più incisivamente:

(Attività — Passività) finali $>$ (Attività — Passività) iniziali [11 bis]

A ben vedere, il patrimonio netto finale non è altro che la somma che

può essere erogata, in sede di riparto finale, ai creditori. Da essa sono già state levate le spese necessarie per il compimento di tutte le operazioni della procedura, spese le quali rispondono appieno al requisito di pertinenza voluto dal 3° comma dell'art. 61 D.P.R. n. 597. A fronte della somma stanno i debiti verso terzi di norma costituiti dallo stato passivo della procedura.

Si può quindi dire che:

Somma da ripartire — Passività finali $>$ (Attività — Passività) iniziali [12]

La condizione, che è necessaria, non è tuttavia sufficiente a far intravedere nel risultato finale una qualche concreta manifestazione di reddito.

Si consideri il caso di una società di capitali nella quale, a differenza di altri soggetti, il concetto di patrimonio sociale è maggiormente chiaro e meglio delineato, dato che la legge ad essa, oltre all'autonomia patrimoniale, ha attribuito anche la personalità giuridica, per cui non vi è occasione di confusione fra patrimonio della società e patrimonio dei soci.

Dall'assunto che il capitale sia intassabile si deve dedurre che:

Somma da ripartire — Passività finali $>$ (Attività — Passività) iniziali + Capitale sociale [13]

Alla stessa stregua — per il principio portato dall'art. 67 D.P.R. n. 600 circa il divieto della doppia tassazione «in dipendenza dello stesso presupposto e neppure nei confronti di soggetti diversi» — ove vi fossero riserve ordinarie o straordinarie o comunque utili non distribuiti ma riportati a nuovo nell'ultimo bilancio sociale, utili sui quali, per il fatto di essere iscritti nel conto profitti e perdite, è già stato operato il prelievo tributario, la condizione muterebbe ancora per divenire:

Somma da ripartire — Passività finali $>$ (Attività — Passività) iniziali + (Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo) [14]

Un ultimo passo da compiere per giungere ad una formulazione definitiva della condizione posta prevede l'inserimento delle eventuali perdite accumulate nel tempo anteriore al fallimento, per le quali, secondo la norma dell'art. 17 D.P.R. n. 598, è consentita la compensazione con utili di esercizi futuri purchè non oltre il 5° anno. Ciò è necessario perchè il patrimonio, intaccato dalle perdite subite, deve essere ripristinato nella sua entità originale prima che si possano evidenziare utili di bilancio.

Somma da ripartire — Passività finali $>$ (Attività — Passività) iniziali + (Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo) + /Perdite a nuovo/ [15]

È ben difficile che la disuguaglianza possa risultare soddisfatta. È assai probabile, infatti, che le seguenti condizioni parziali siano nella maggior parte dei casi valide:

- a) Perdite a nuovo ≥ 0
- b) Passività finali $>$ Passività iniziali
- c) Somma da ripartire $<$ Attività iniziali
- d) Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo > 0

Per l'eventualità - infrequente ma che non si può escludere a priori — che la condizione fosse soddisfatta, che cioè le somme da ripartire risultassero eccedenti rispetto al relativo fabbisogno e che, pertanto, in chiusura di fallimento, si ponesse il problema di rendere ai soci parte o tutto il patrimonio netto della società o, addirittura, importi ad esso persino maggiori, si deve distinguere fra società e soci.

Quanto alla prima, la quale, durante la sua esistenza, era soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche sulla scorta degli utili iscritti nel conto profitti e perdite, essa — a causa del fallimento ed in funzione del già menzionato spostamento di competenza della norma propria (art. 10/598) alla norma dettata specificamente per il fallimento (art. 73/597) — viene ora sottratta a tale forma di tassazione. La disciplina sostitutiva è quella prevista dall'art. 5 D.P.R. n. 597 che non contempla la tassazione dell'ente-società bensì l'imputazione pro-quota ai singoli soci.

Questi, pertanto, trattandosi chiaramente del «caso di cessione o di liquidazione dell'azienda» — regolato dall'ultimo comma dell'art. 54 D.P.R. n. 597 — sono gli unici a subire l'imposizione tributaria. «Le plusvalenze realizzate, compreso il valore di avviamento, non costituiscono reddito di impresa e sono tassate a norma dell'art. 12, lettera a) e dell'art. 13», come redditi soggetti a tassazione separata.

Incanalata verso questa soluzione, la questione diviene chiara e lineare. La dichiarazione finale del curatore, entro i 4 mesi dalla chiusura della procedura, produce effetti in capo ai soci e solo per il caso gli stessi abbiano percepito somme eccedenti il riparto ai creditori oppure serve a completare il fascicolo dell'Ufficio aperto al nome della società perchè dà notizia dell'avvenuto fallimento e del suo svolgimento. Nemmeno a livello di procedura fallimentare, il problema della dichiarazione fiscale assumerebbe quegli aspetti contorti che, invece, rivestirebbe se, oltre alla dichiarazione, il curatore dovesse provvedere all'accantonamento di fondi per il pagamento di imposte future ed eventuali o per l'esercizio di una adeguata difesa degli interessi della massa contro il Fisco quando le sue pretese fossero prive di fondamento.

Restano alcune considerazioni da esaminare.

L'art. 10 D.P.R. n. 600, quando vi è esercizio provvisorio, richiede la produzione di tante dichiarazioni quanti sono i periodi di imposta in cui si sviluppa l'esercizio provvisorio stesso. La disposizione ha il manifesto intento di colpire con l'imposta i frutti dell'attività svolta dal fallimento.

Senonchè è chiaro che, anche nella migliore delle ipotesi, l'esercizio provvisorio avrà senso e sarà continuato fino a quando le attività fallimentari non saranno in grado di coprire l'importo dei debiti, essendo inconcepibile la prosecuzione dell'attività dell'impresa oltre tale limite e quindi con intenti esclusivamente speculativi. Giunti al punto di poter con i fondi disponibili coprire i debiti, ci si ritrova nella identica situazione già

descritta più sopra che prevede la distribuzione dell'eccedenza residua proquota ai soci.

Quel che importa rilevare però è che le attese di chi volesse sottoporre a tassazione il reddito prodotto nel corso dell'esercizio provvisorio saranno sempre frustrate in quanto la condizione [15], come si è detto, fino all'ultimo, sarà sempre non soddisfatta.

* * *

Le condizioni già esaminate per le società di capitali possono essere validamente utilizzate anche per l'esame dei casi di fallimento delle società personali e così valgono anche le considerazioni allora svolte.

La formula [15], tuttavia, per quanto già ricordato in merito alla non concessione del riporto a nuovo delle perdite, non può essere impiegata.

Si riprende quindi dalla [14]:

Somma da ripartire — Passività finali > (Attività — Passività) iniziali + (Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo) [14]

Poichè i soci di una società in nome collettivo o gli accomandatari di una società in accomandita semplice sono solidalmente ed illimitatamente responsabili, il fallimento della società provoca il loro fallimento (art. 147 L.F.) ed essi rispondono così delle obbligazioni sociali con l'intero loro patrimonio. «Il patrimonio della società e quello dei soci devono essere tenuti distinti» (art. 148 L.F., 2° comma) cosicchè, mentre «il creditore sociale ha diritto di partecipare a tutte le ripartizioni fino all'integrale pagamento, salvo il regresso fra i fallimenti dei soci per la parte pagata in più della quota rispettiva» (art. 148 citato, 3° comma), «i creditori particolari (del socio) partecipano soltanto al fallimento dei soci loro debitori (art. 148 citato, 4° comma).

Occorre dunque separare le due situazioni:

a) il fallimento della società si avvarrà del patrimonio dei singoli soci:

Patrimonio personale del socio + Somma da ripartire — Passività finali > (Attività — Passività) iniziali + (Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo) [16]

b) per il fallimento dell'n-esimo socio, la condizione sarà:

Patrimonio personale > Debiti personali [17]

L'esame dei due casi deve procedere distintamente. Per quanto attiene al fallimento della società, la condizione [16] equivale alla [14], eccezion fatta per il concorso, a favore dei creditori sociali, dei patrimoni personali dei soci. Qualora l'apporto dei beni personali dei soci fosse cospicuo al punto da rendere la disuguaglianza soddisfatta, sotto il profilo fiscale, l'eccedenza di attivo sul passivo non può dar luogo, in prima approssimazione, neanche alla tassazione separata di cui si è parlato in precedenza perchè rappresentata da valori patrimoniali e non da redditi.

Per il fallimento del singolo socio, già il termine «debiti personali», potendo avere riguardo, in linea generale, sia a quelli insinuati nel passivo fallimentare che ai debiti del socio comunque esistenti, pone problemi di loro quantificazione e di loro dimostrazione non indifferenti, per quanto scrupolosa possa rivelarsi la fase di loro ricognizione. Cosa poi indicare al secondo membro? Anche fosse zero, ogni forma di tassazione dovrebbe essere bloccata dal fatto che, pure qui, si tratta di beni patrimoniali.

Non si può escludere però, ad una più attenta valutazione, che durante il fallimento, il patrimonio personale del socio possa incrementarsi perchè, ad esempio, si sono maturati interessi su capitali mutuati a terzi o perchè sono scaduti rate di affitto o canoni di locazione attivi o, infine, perchè sono stati percepiti dividendi o redditi di lavoro e così via.

Di tutto ciò va tenuto conto e le condizioni [16] e [17] diventano definitivamente:

Σ Patrimonio personale del socio finale + Somma da ripartire — Passività finali >(Attività — Passività) iniziali + (Capitale sociale + Riserve + Utili a nuovo) + (Σ Patrimonio personale del socio iniziale) \times 2 ... [18]
 Patrimonio personale — Debiti personali > Patrimonio iniziale + [19]

In entrambi i casi, cioè, fintanto che l'eccedenza risulta inferiore all'importo dei beni patrimoniali caduti nel fallimento quantificati al momento iniziale — e scorporati eventuali redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o redditi esenti — nessuna tassazione può seguire, trattandosi di rendere ai soci solo una parte del loro patrimonio.

Al momento, invece, di superamento del cumulo dei debiti, si ha un vero reddito e dalla constatazione deriva, di necessità, l'obbligo all'imposizione, che seguirà con l'esaminato sistema della tassazione separata.

Se nel patrimonio del socio fosse compresa un'azienda, l'ipotesi sarebbe, rovesciata ma identica negli elementi componenti, a quella dell'imprenditore individuale.

Per questi, la [18] e la [19] si integrano a integrano a vicenda modificandosi come segue:

(Patrimonio personale dell'imprenditore) finale + Somma da ripartire — Passività finali — Debiti personali >(Attività — Passività) iniziali + Capitale netto iniziale + (Patrimonio personale dell'imprenditore) iniziale \times 2 [20]

Il capitale netto — che sostituisce il capitale sociale, le riserve e gli utili a nuovo — è quello che risulta nell'ultimo bilancio dell'impresa prima del fallimento e ciò presuppone, di necessità, che l'azienda avesse un giro d'affari superiore ai 360 milioni in ragione d'anno o che la stessa avesse optato per il regime ordinario previsto dal 6° comma dell'art. 18 del D.P.R. n. 600»

Se così non fosse, la questione presenterebbe termini più complessi perchè la ricostruzione della situazione patrimoniale all'atto della dichiarazione di fallimento non potrebbe avvalersi delle scritture contabili in

misura completa ed esauriente. La derivazione dello stato patrimoniale dalla contabilità semplificata, infatti, sarebbe certamente problematica perchè l'agevolazione concessa alle imprese minori, che incentiva e propone soluzioni molto poco ortodosse, serve più a far credere alla possibilità di semplificazioni metodologiche che a mettere a disposizione dell'imprenditore uno strumento contabile realmente efficace con la conseguenza, inoltre, di presentare maggiori rischi di fronte all'accertamento, il quale — prescindendo dalle buone intenzioni del Legislatore — è da prevedere che tratterà severamente l'approssimazione del sistema.

In ogni caso, scopo della contabilità semplificata è di determinare un reddito fiscale e non anche di quantificare il patrimonio fiscalmente riconoscibile la cui ricomposizione avverrà con grande fatica e quasi mai con la dovuta rigidità formale e sostanziale.

In una situazione analoga, anche se decisamente peggiore, ci si verrà a trovare di fronte al fallito privo di ogni supporto contabile.

Quale potrà essere, per l'assoluta mancanza di scritture contabili, il punto di partenza fiscalmente riconoscibile per la procedura? Il curatore, nella dichiarazione iniziale, potrà intanto indicare che lo stato di dissesto permea anche la struttura contabile-amministrativa dell'impresa fallita, ma, dato che non è pensabile di poter considerare nemmeno in questo caso l'attivo fallimentare come un'unica totale plusvalenza patrimoniale, curatore e Ufficio imposte dovranno, insieme ed induttivamente, ricomporre le fila del patrimonio caduto nel fallimento per attribuirgli un qualche valore. Ciò, fra l'altro, si renderebbe necessario anche per un altro verso: il destino tributario dei redditi prodotti prima e dopo il fallimento è diverso perchè i primi sono da insinuare nel passivo fallimentare in concorso con gli altri crediti e solo per i secondi è proponibile il discorso sin qui svolto.