

ESERCIZIO PROVVISORIO d'IMPRESA

di Paolo Adriano Stella

Articolo 90 della Legge Fallimentare

L'articolo 90 del R.D. 16.3.1942, n. 267 (in seguito: L.F.) prevede che dopo la dichiarazione di fallimento, il Tribunale possa disporre la **temporanea continuazione dell'esercizio dell'impresa** (e non anche l'inizio di una nuova impresa) del fallito allorquando l'interruzione improvvisa possa provocare un danno grave ed irreparabile.

Al contempo lo stesso articolo, al secondo comma, introduce la possibilità di **proseguire o riprendere l'esercizio dell'impresa** successivamente al decreto di esecutività dello stato passivo.

La **distinzione** delle **due ipotesi** è collegata alla necessità di non interrompere l'attività dell'impresa ovvero di riprenderla dopo che sia stato depositato lo stato passivo.

La ratio ispiratrice dell'articolo in esame è rappresentata dalla necessità di conservare il bene azienda sia con riferimento al mantenimento della base occupazionale che in rapporto al pericolo di dispersione di alcuni «valori» non tangibili come l'avviamento, destinati ad estinguersi di fronte ad un arresto completo dell'esercizio d'impresa.

Purtroppo la pratica ha dimostrato una bassa propensione all'utilizzo di questo istituto che in realtà rappresenta un importante strumento di flessibilità nella gestione delle procedure concorsuali.

Spesso si è notato l'utilizzo nell'ambito delle procedure fallimentari dell'**affitto d'azienda** che, a differenza dell'esercizio provvisorio d'impresa, trasferisce i rischi di gestione al conduttore, mantenendo inalterato l'avviamento dell'impresa fallita.

Il **danno grave ed irreparabile** (1° comma), può essere identificato:

- nella perdita dell'avviamento;
- nel mancato completamento di particolari lavori (ad es. opere su commessa e/o pluriennali; ecc.);
- nella perdita di valore del marchio;
- nella riduzione del valore del magazzino;
- nel mancato incasso di crediti;
- da interessi pubblicistici (in tal caso però deve trattarsi di una necessità e non di una semplice possibilità in quanto la finalità del fallimento è meramente liquidatoria e non prevede il risanamento dell'impresa).

È interessante notare l'**affinità** di scopo e funzione tra l'**amministrazione controllata** e l'**esercizio provvisorio** d'impresa che prevedono, tra l'altro, una gestione d'impresa sotto il controllo degli organi fallimentari e dei creditori.

Da segnalare la sentenza del Tribunale di Verona 23.2.1991 relativa al fallimento di una società calcistica: il Tribunale scaligero ha autorizzato l'esercizio provvisorio d'impresa individuando un danno grave ed irreparabile nella dissoluzione del patrimonio dei giocatori (contabilmente gli stessi sono infatti iscritti nell'attivo di stato patrimoniale sulla base del costo sostenuto per l'acquisto del loro «cartellino» ed «annualmente ammortizzati» in relazione alla durata del contratto sottoscritto per la fruizione delle loro prestazioni sportive) e nell'alterazione del campionato.

Ruolo del comitato dei creditori

L'ipotesi indicata al secondo comma dell'articolo 90 L.F. (continuazione o ripresa dell'esercizio dell'impresa) può esserfe disposta dal Tribunale solo nel caso in cui il **comitato dei creditori** si sia **pronunciato favorevolmente**. Anche nel caso in cui il comitato dei creditori esprima parere favorevole, rimane inalterata la **possibilità del Tribunale di consentire** o meno la **prosecuzione** dell'esercizio provvisorio d'impresa. Viceversa, il **parere negativo** del comitato dei creditori **vincola il Tribunale** che non potrà disporre l'istituto in esame ovvero se lo ha disposto dovrà interromperlo. È questo uno dei rarissimi casi in cui il parere del comitato dei creditori risulta essere vincolante nell'ambito delle procedure concorsuali. Normalmente infatti il comitato riveste un ruolo meramente consultivo. Bonsignori ha fatto notare che tale **vincolatività** è oggettivamente collegata alle **esigenze di tutela degli interessi** della categoria dei **creditori** che il comitato rappresenta nell'ambito della procedura.

Se è disposto l'esercizio provvisorio d'impresa a norma del 2° comma dell'articolo 90 L.F., il comitato dei creditori dovrà essere *«convocato dal giudice delegato almeno ogni due mesi per essere informato dal curatore sull'andamento della gestione e per pronunciarsi sull'opportunità di continuare l'esercizio»*. In tal caso però il parere espresso dal

comitato dei creditori non risulta essere vincolante per il **Tribunale**, il quale mantiene intatta la **possibilità di interrompere** d'ufficio ovvero su sollecitazione dello stesso comitato, l'**esercizio** provvisorio d'impresa.

L'**esercizio provvisorio** non può protrarsi oltre il momento in cui siano stati realizzati **guadagni** tali da soddisfare integralmente il passivo fallimentare insinuato.

Natura dell'esercizio provvisorio d'impresa

In merito alla **qualificazione** dell'**esercizio provvisorio** dell'impresa, alcuni Autori (Cuneo, Provinciali) lo hanno ritenuto appartenente alla fase di **liquidazione**, altri all'**amministrazione** del fallimento (Ferrara, Borgioli). In realtà non può negarsi all'esercizio provvisorio d'impresa una finalità di liquidazione in senso lato, ottenuta attraverso il perseguimento di un risultato positivo mediante atti negoziali, distribuibile ai creditori.

Il provvedimento, con il quale viene disposto l'esercizio provvisorio d'impresa, contiene un'**autorizzazione** generale e preventiva al **curatore** per compiere **tutti gli atti** relativi all'**esercizio dell'impresa** senza dover ricorrere ad apposite successive autorizzazioni.

Il Tribunale può **ridurre i poteri** concessi al curatore ponendo **ulteriori condizioni** rispetto a quelle indicate dal comitato dei creditori.

Gli atti e le attività d'impresa condotti dal curatore producono un'**imputazione diretta al fallito**. In altre parole, al pari della procedura fallimentare in senso stretto, l'attività posta in essere dal curatore va attribuita al fallito. Il curatore non assume la figura del rappresentante o di institore del fallimento. Le attività svolte dal curatore non sono ricollegabili alla sua qualità di organo della procedura ma bensì a quelle facenti capo all'imprenditore.

La **gestione patrimoniale ed economica** dell'azienda dovrà essere **separata** contabilmente rispetto a quella del **fallimento** nella quale verranno riportati esclusivamente i risultati della prima. Per tale motivo dovranno essere approntate le necessarie scritture contabili ed eventualmente aperte le posizioni presso gli istituti previdenziali ed assistenziali.

In merito ai **contratti pendenti**, il curatore potrà avvalersi delle norme contenute negli articoli 72 e seguenti della Legge fallimentare.

Le **obbligazioni** contratte dal curatore durante l'**esercizio provvisorio** d'impresa, godono della prededucibilità ex articolo 111 L.F. nella successiva fase fallimentare. In altre parole l'esercizio provvisorio d'impresa produce una responsabilità diretta

del fallimento per le obbligazioni contratte durante il suo svolgimento (in tal senso gli eventuali contratti a termine o di durata sottoscritti dal curatore durante lo svolgimento dell'istituto in esame e non ancora giunti a scadenza nel momento di cessazione dell'esercizio provvisorio d'impresa, concedono la possibilità al contraente *in bonis* di risolvere gli stessi per inadempimento ed ottenere il risarcimento del danno a carico della massa).

Il curatore per lo svolgimento di tali compiti potrà avvalersi di collaboratori che avranno diritto all'ordinario trattamento economico e previdenziale non rappresentando collaboratori ex art. 32 L.F.

Con la sentenza 3.1.1991, il Tribunale di Monza ha sostenuto che l'esercizio provvisorio d'impresa determina una responsabilità diretta dell'amministrazione concorsuale in merito alle obbligazioni contratte per il suo svolgimento.

Aspetti fiscali

Gli **adempimenti** posti a carico del curatore nel caso di esercizio provvisorio d'impresa, sono del tutto **simili** a quelli previsti per un **ordinario imprenditore in bonis**.

In tal senso, come anticipato, dovranno essere predisposte apposite scritture contabili, aperte le necessarie posizioni previdenziali ed assistenziali.

La **gestione** dell'impresa dovrà essere tenuta nettamente **distinta** da quella delle **altre attività fallimentari** non partecipanti all'esercizio provvisorio che potranno essere autonomamente avviate alla liquidazione. Solo il risultato dell'esercizio provvisorio d'impresa verrà inserito nella «contabilità» fallimentare vera e propria (costituita da semplici annotazioni giornaliere delle operazioni svolte dal curatore, su un apposito registro previamente vidimato dal giudice delegato).

Imposte dirette

L'art. 125, co. 2, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ● 5225] afferma che, relativamente al **periodo** compreso tra l'**inizio** e la **chiusura** del **procedimento concorsuale**, indipendentemente dalla sua durata ed anche se vi è stato esercizio provvisorio d'impresa, il **reddito** è dato dalla **differenza** tra **residuo attivo** e il **patrimonio netto** dell'impresa o della società all'**inizio del procedimento**, determinato in base ai valori fiscali riconosciuti.

In merito alla determinazione della differenza tra residuo attivo e patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio della procedura concorsuale, si rinvia all'articolo pubblicato su *«La Settimana Fiscale»* n° 28/1999 a pag. 35.

In questa sede è sufficiente notare che le modalità

di determinazione del reddito imponibile nell'ambito delle procedure concorsuali, non subiscono modifiche nel caso in cui venga disposto l'esercizio provvisorio d'impresa. Quest'ultimo parteciperà alla differenza suddetta attraverso il proprio risultato che, come detto, verrà trasfuso nella contabilità fallimentare.

La presentazione delle dichiarazioni nell'ambito della procedura fallimentare è regolata dall'art. 5, co. 4, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7047], così come modificato da ultimo dall'art. 1, co. 5, D.P.R. 14.10.1999, n. 542 [CFF ● 7099g].

Le **dichiarazioni** relative alle **imposte sui redditi** devono essere presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore, entro quattro mesi dalla nomina (per il periodo prefallimentare) ed entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento (per il maxi periodo fallimentare).

Come si può notare non viene stabilita **alcuna deroga** per l'eventuale presenza di **esercizio provvisorio** d'impresa.

La modifica introdotta dall'art. 1, co. 5, D.P.R. 14.10.1999, n. 542 ha pertanto coordinato il contenuto dell'art. 125, T.U.I.R. (che come abbiamo visto prevede un maxi periodo di imposta dalla data di apertura del fallimento a quella di chiusura indipendentemente dalla presenza di un esercizio provvisorio d'impresa) con gli obblighi dichiarativi in ambito fallimentare.

L'eventuale **reddito di impresa** relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la sua durata ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, dovrà essere **dichiarato** con apposito modello entro **quattro mesi** dalla data del decreto del Tribunale che dichiara chiusa la procedura.

Possiamo pertanto affermare che l'**autorizzazione** dell'**esercizio provvisorio** d'impresa **non comporta ulteriori obblighi dichiarativi** ai fini delle imposte sui redditi rispetto a quelli già previsti per la procedura di fallimento propriamente detta.

Prima della modifica citata, il curatore, nel caso in cui era stato autorizzato l'esercizio provvisorio d'impresa, aveva l'obbligo di presentare, se il fallimento si prolungava oltre il periodo di imposta in corso alla data della declaratoria, nei termini stabiliti dall'art. 2, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7044], la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d'imposta. Come è facile osservare, esisteva un contrasto insanabile con l'articolo 125 T.U.I.R.: da un lato infatti si sosteneva che il periodo d'imposta fosse unico anche in presenza di esercizio provvisorio d'impresa, dall'altro si poneva l'obbligo di presentare ogni anno la dichiarazione dei redditi, frazionando i vari periodi.

Imposta regionale sulle attività produttive

L'autorizzazione all'esercizio provvisorio d'impresa, come abbiamo potuto notare, comporta l'**onere** a carico del curatore di svolgere, non solo le **attività** connesse alla **liquidazione** dei beni non pertinenti e non necessari all'esercizio provvisorio stesso, ma anche tutte le **operazioni** tipiche di una normale **gestione d'impresa**.

Pertanto saranno applicate le **norme** relative alla **produzione, al commercio, ai servizi** a seconda della natura dell'attività esercitata.

Nell'**esercizio provvisorio** d'impresa si riscontrano pertanto i **presupposti impositivi** dell'**IRAP**; ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ● 4084a] infatti vengono individuati i presupposti dell'imposta regionale sulle attività produttive, nell'*«esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi»*.

Possiamo pertanto affermare che il **fallimento** diventa **soggetto passivo** dell'**imposta** in esame, limitatamente al valore della produzione netta realizzata nell'ambito dell'esercizio provvisorio d'impresa. Al di fuori dell'esercizio provvisorio d'impresa infatti, non sono rintracciabili i presupposti impositivi IRAP: l'attività fallimentare è essenzialmente destinata alla liquidazione dell'attivo ed alla sua successiva ripartizione⁴ tra i creditori ammessi al passivo.

La **determinazione** della **base imponibile** dovrà seguire la disciplina generale prevista dal D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 4084]: saranno **escluse** da tale calcolo le **attività di liquidazione** relative all'attività fallimentare vera e propria.

Le osservazioni svolte in merito alla mancanza di soggettività passiva del fallimento senza esercizio provvisorio d'impresa, portano alla conclusione che il curatore sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione ai fini IRAP, limitatamente al periodo prefallimentare. Nessuna dichiarazione pertanto dovrà essere presentata, in assenza di esercizio provvisorio d'impresa, per il maxi periodo fallimentare.

Viceversa, lo stesso comma 4, dell'art. 5, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 7047], prevede la **presentazione delle dichiarazioni** ai fini **IRAP** per il periodo in corso alla data della declaratoria e quelle relative ad ogni successivo periodo di imposta, nel caso in cui sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio d'impresa.

Ritenute e dichiarazione del sostituto d'imposta

Come è noto, nonostante il parere contrario dell'Amministrazione finanziaria, il **curatore non assume la figura di sostituto d'imposta** (per maggio-

ri approfondimenti si rinvia all'articolo pubblicato su *«La Settimana Fiscale»* n° 26/1999 a pag. 40).

La Cassazione, con la sentenza 1° luglio – 22 dicembre 1994, n. 11047, ha avuto modo di affermare che anche l'esercizio provvisorio d'impresa rappresenta un esempio di *«funzione pubblica svincolata da quella che aveva fatto capo al debitore e costituisce una modalità di trasformazione e realizzazione dei beni del fallito, evitando un danno per la massa»*.

La Suprema Corte, sulla base di tali motivazioni, ha **escluso l'obbligo** di effettuare la **ritenuta** a carico del **curatore**, anche nel caso di gestione d'impresa nell'ambito dell'esercizio provvisorio ex art. 90 L.F.

Ciononostante, la stragrande maggioranza dei curatori alle prese con l'esercizio provvisorio d'impresa, preferisce «assoggettarsi» autonomamente agli obblighi facenti capo al sostituto d'imposta, accettando l'interpretazione ministeriale ed evitando accertamenti con riflessi anche personali e contenziosi

con l'Amministrazione finanziaria. E questo in quanto nell'esercizio provvisorio d'impresa, il legislatore richiede al curatore adempimenti analoghi a quelli previsti per gli ordinari operatori economici.

Il **curatore** pertanto effettuerà la **ritenuta** sulle **retribuzioni** corrisposte al personale dipendente ed assimilato nonché sui **compensi** corrisposti ai lavoratori autonomi, il cui lavoro e la cui opera è utilizzata nell'ambito dell'esercizio provvisorio d'impresa.

Conseguentemente il curatore sarà tenuto alla **ridazione** della **dichiarazione** dei **sostituti d'imposta**.

Imposta sul valore aggiunto

Al pari di quanto visto ai fini delle imposte dirette, l'autorizzazione dell'esercizio provvisorio d'impresa non produce modifiche al trattamento Iva riconosciuto alla procedura fallimentare (per un'analisi di tale trattamento si rinvia all'articolo pubblicato su *«La Settimana fiscale»* n° 13/1999 a pag. 25).