

# La consulenza contabile

La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale

**Corso di formazione sulla consulenza tecnica**

**Camera Civile di Livorno - anno 2024**

**Dott. Andrea Mancini / Dottore Commercialista – Revisore legale / 17 giugno 2024**



# Contenuti



## 1. Aspetti di carattere introduttivo

Introduzione alla consulenza tecnica contabile.

## 2. Oggetto dell'esame contabile

Le materie più ricorrenti su cui può vertere una consulenza tecnica contabile.

## 3. Il caso pratico: la liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale

Si fa particolare riferimento all'art. 2486 c.c., così come modificato dall'art. 378, co. 2°, D.Lgs. n. 14/2019 (CCII).

1

# Aspetti di carattere introduttivo



# I. Aspetti di carattere introduttivo

Art. 198 CPC, co. 1°, «Quando è necessario esaminare documenti contabili e registri, il Giudice può darne l'incarico al consulente tecnico, affidandogli l'incarico di tentare la conciliazione delle parti».

Art. 199 CPC, co. 1°, «Se le parti conciliano, si redige il processo verbale di conciliazione, che è sottoscritto dalle parti e dal consulente tecnico e inserito nel fascicolo d'ufficio».

Art. 200, CPC, co. 1°, «Se la conciliazione delle parti non riesce, il consulente espone i risultati delle indagini compiute e il suo parere in una relazione, che deposita in cancelleria nel termine fissato dal giudice istruttore».



L'esame contabile è un incarico specifico che può essere assegnato a un consulente tecnico, il quale riceve l'autorizzazione a esaminare documenti contabili e registri o a ricalcolare determinate voci. Questo processo può includere anche una revisione complessiva di interi anni contabili, con risultati che possono differire significativamente dalle cifre originali. Tale incarico può essere finalizzato anche alla ricerca di una conciliazione, prerogativa che è esplicitamente prevista per la consulenza contabile.



## I. Aspetti di carattere introduttivo

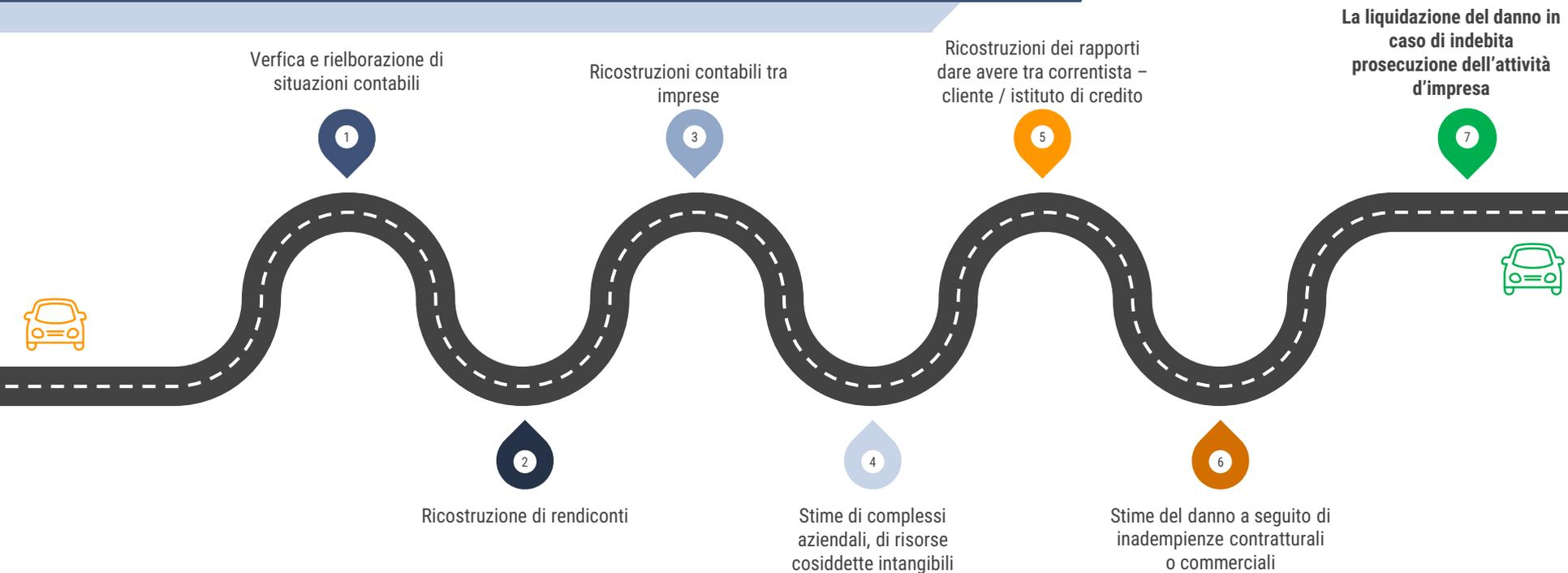
- Grazie alla partita doppia, particolare tecnica ragionieristica, è possibile dare sostanza a fatti narrati, dove tramite la registrazione di dati accadimenti, in dare ed in avere, i fatti vengono tra loro collegati. La sintesi si ha nello stato patrimoniale e nel conto economico.
- Le scritture contabili, quindi, contengono la narrazione dell'attività di imprese e sono definite scritture di secondo grado perché riportano attività e fatti: *per questa ragione la perizia contabile costituisce uno strumento utile e talvolta necessario per accertare fatti e rapporti economici, la cui ricostruzione sarebbe altrimenti impossibile.*

# 2

## Oggetto dell'esame contabile



## 2. Oggetto dell'esame contabile



# 3

**La liquidazione del danno in  
caso di indebita prosecuzione  
dell'attività d'impresa dopo la  
perdita del capitale sociale**



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale



! In particolare trattasi del danno che si va a realizzare nel caso in cui la mala *gestio* degli amministratori non sia riferibile a singoli atti di gestione, ma investa i negativi riflessi della prosecuzione aziendale dopo il verificarsi di una causa di scioglimento non formalmente e tempestivamente accertata dall'organo amministrativo; come nel caso di perdita del capitale sociale.

! Art. 2485 c.c.: Gli amministratori devono senza indugio accertare il verificarsi di una causa di scioglimento e procedere con gli adempimenti dell'art. 2484 c.c.. In caso di ritardo od omissione sono personalmente e solidamente responsabili. Art. 2486 c.c.: Al verificarsi di una causa di scioglimento gli amministratori devono conservare l'integrità e il patrimonio sociale

1

**Evento dannoso**

Indebita prosecuzione attività d'impresa

2

**Obbligo violato**

Gestire la società con il fine di conservare l'integrità e il valore del patrimonio sociale, (art. 2486 c.c.)

3

**Danno prodotto**



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale



**Art. 2486 c.c.**, co. 3°, modificato dall'art. 378, co. 2°, D.Lgs. n. 14 / 2019 (CCII), dispone che:

Quando è accertata la responsabilità degli amministratori a norma del presente articolo, e *salva la prova di un diverso ammontare*, **I**

il danno si presume in misura pari alla differenza tra

**I** Metodo alternativo

«Ebitda normalizzato o rettificato», pari alla perdita della gestione caratteristica realizzata nel periodo successivo alla verifica della causa di scioglimento (Appello Milano 2023)

Detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione

il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica o in caso di apertura di una procedura concorsuale (Proc. Unitario CCII 64-89-Trib. Palermo 2021)

il patrimonio netto alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c.



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale



Si individuano i seguenti corollari

A)

Non è imputabile agli organi sociali lo sbilancio antecedente alla perdita del capitale sociale, in quanto frutto di attività svolta lecitamente

B)

Quantificare l'abbattimento che il patrimonio netto avrebbe comunque subito se la società fosse stata tempestivamente posta in liquidazione a seguito della perdita del capitale sociale

BI)

La messa in liquidazione della società – implicando il mutamento della finalità dell'attività economica e gestionale svolta, non più in continuità aziendale, ma appunto a scopo liquidatorio – comporta già di per sé, secondo corretti principi contabili (OIC 5, paragrafo 4.1. e ss.), una consistente svalutazione degli assets aziendali, lo storno di alcune poste attive e l'emersione di alcune particolari poste passive, nonché lo svolgimento di un periodo di liquidazione, più o meno lungo e complesso a seconda del tipo di attività svolto, il cui risultato economico, per lo più fisiologicamente negativo, deve essere preso in considerazione. Cass. 8069/2024

Tale diminuzioni patrimoniali NON possono essere imputate a carico degli amministratori in termini di danno prodotto, poiché, quand'anche essi avessero tempestivamente messo in liquidazione la società, quelle perdite si sarebbero comunque manifestate

### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale



Si individuano i seguenti corollari

C)

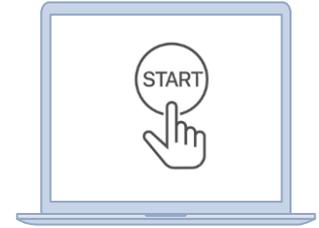
In caso di omissione o non presenza di scritture contabili consentirà di utilizzare come parametro per la liquidazione del danno lo stesso sbilancio attivo e passivo da liquidazione giudiziale (Cass., Sez. I, 25 marzo 2024, n. 8069). Per la sua applicazione è sufficiente scritture regolarmente tenute anche se non complete



Da qui discende l'importanza di una corretta tenuta delle scritture contabili, al fine di scongiurare l'applicazione del metodo residuale del deficit da attivo meno passivo da l.g. (ex sbilancio fallimentare)



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale – I° Step



1

Individuazione del bilancio con riferimento al quale la società si assume aver perso il capitale e quindi avrebbe dovuto essere posta in liquidazione ovvero la situazione patrimoniale (se esistente) riferita al momento in cui la causa di scioglimento sarebbe dovuta emergere applicando le regole corrette di redazione del bilancio

2



Apportare, al patrimonio netto contabile ricavabile da tale bilancio / situazione patrimoniale:

(i) le rettifiche derivanti dalla corretta applicazione dei principi contabili di funzionamento (così da far emergere la perdita occultata dagli amministratori)

(ii) le rettifiche di liquidazione previste dal principio contabile OIC 5 (ciò al fine di depurare l'attivo patrimoniale da quelle poste che si giustificano solo in una prospettiva di continuità aziendale, quali, ad esempio, l'avviamento e, più in generale, i costi oggetto di capitalizzazione la cui iscrizione nell'attivo non è più sostenibile per effetto dell'avvio della fase liquidatoria) - Cass. 8069/2024.

3



Si determina il «Patrimonio netto iniziale» che costituisce uno dei due elementi dal cui confronto emergerà, se del caso, l'esistenza di un danno.



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale – 2° Step



1

Individuazione del bilancio alla data della formale messa in liquidazione o alla data della dichiarazione di apertura della I.g., in mancanza di precedente avvio della liquidazione (trattasi del cd. «bilancio finale» che, ove non disponibile, andrà opportunamente ricostruito).

2



Apportare, al patrimonio netto contabile ricavabile da tale bilancio:  
(i) le rettifiche derivanti dalla corretta applicazione dei principi contabili di funzionamento  
(ii) le rettifiche di liquidazione previste dal principio contabile OIC 5.

Quindi, ad esempio, un costo capitalizzato ed **eliminato dal bilancio iniziale (OIC 5) dovrà essere parimenti eliminato anche dal bilancio finale.**

3

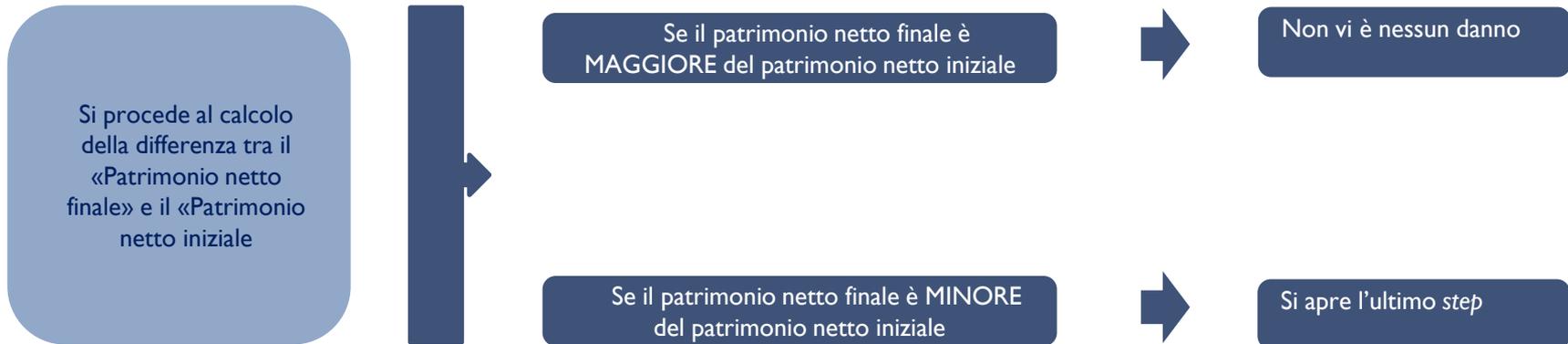


Si determina, così il «Patrimonio netto Finale» che costituisce il **secondo** dei due elementi dal cui confronto emergerà, se del caso, l'esistenza di un danno.

**Il confronto fra patrimoni va compiuto secondo valori omogenei, sicché un'attività svalutata nel pat. netto iniziale deve essere replicata nel pat. netto finale (Trib. Bologna 2022; Trib. Venezia 2022; Trib. Milano 2018)**



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale – 3° Step





### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale – 4° Step



Quantificare i costi che si sarebbe comunque sostenuti in caso di una pronta messa in liquidazione dell'ente aziendale fino al compimento della liquidazione



1

1. Costi che si sarebbero comunque sostenuti fino alla messa in liquidazione dell'ente societario, al netto dei ricavi che l'azienda avrebbe comunque realizzato fino a tale momento (Dipendenti, locazioni, fitti, ... - Trib. Catania 22.01.15; Trib. Nola 20.10.16; Trib. Trieste 21.04.2017; Vitiello «Appunti in tema di liquidazione»)

2

2. Costi che si sarebbero comunque sostenuti per portare a compimento le attività in corso ( Trib. Venezia 2022; Trib. Milano 2018; Trib. Milano 2010) e di attività di liquidazione, avuto riguardo al tempo ragionevolmente necessario a liquidare una società avente ad oggetto e dimensioni corrispondenti a quella assoggettata a L.G.

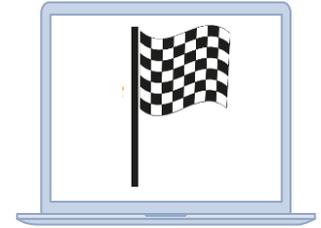


Se non si facesse riferimento a una ragionevole durata della liquidazione, gli amministratori si gioverebbero delle conseguenze di un loro inadempimento, vendendosi premiata la condotta inerte posta a fondamento dell'azione di responsabilità (Trib. Trieste 21.04.17 - Trib. Prato 25.09.2012)

L'importo dei costi di cui al punto 1. e 2. deve essere sottratto dall'importo della differenza negativa tra il patrimonio netto finale e quello iniziale



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa dopo la perdita del capitale sociale – 4° Step



Ove l'importo della differenza tra i due patrimoni netti assunta nel suo valore assoluto sia superiore all'importo dei costi che sarebbe comunque stati sostenuti, tale differenza costituisce una possibile stima del danno prodotto dalla illegittima prosecuzione dell'attività d'impresa dopo il verificarsi della causa di scioglimento non formalmente e prontamente accertata dall'organo amministrativo



### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa – riepilogo

1° determinazione  
del patrimonio netto  
iniziale rettificato

2° determinazione  
del patrimonio netto  
finale rettificato

3° differenza tra i  
patrimoni netti, finale  
e iniziale, rettificati

4° calcolo dei costi  
per la liquidazione  
del patrimonio

Segue es.  
numerico

Dalla differenza dei patrimoni, meno la  
stima dei costi di liquidazione, si determina  
il danno

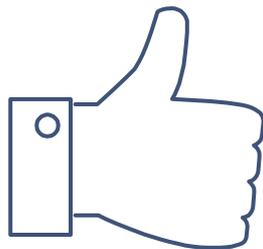


### 3. La liquidazione del danno in caso di indebita prosecuzione dell'attività d'impresa – un esempio numerico



	1	2
<b>1. Pat. netto iniziale alla data in cui si è verificata la causa di scioglimento ante rettifiche volte a recepire sia i corretti principi contabili, sia il principio contabile OIC n. 5</b>	€ 100.000	€ 100.000
1.1 Rettifiche derivanti dalla corretta applicazione dei principi contabili in modo da far emergere la perdita occultata dagli amministratori (errata appostazione di risconti attivi, premi da fornitori, fatture da emettere, note di credito da ricevere, capitalizzazione di costi, ...)	€ - 450.000	€ - 450.000
1.2. Rettifiche derivanti dal recepimento del principio contabile OIC n. 5 (elementi patrimoniali in un'ottica liquidatoria)	€ -500.000	€ -500.000
<b>A) Pat. netto in.le post rettifiche per coretti principi contabili e per app.ne principio contabile OIC n. 5 (1+1.1+1.2)</b>	<b>€ - 850.000</b>	<b>€ - 850.000</b>
<b>2. Patrimonio netto alla data di fallimento o di cessazione della carica ante rettifiche volte a recepire sia i coretti principi contabili, sia il principio contabile OIC n. 5</b>	<b>€ 50.000</b>	<b>€ 50.000</b>
2.1 Rettifiche derivanti dalla corretta applicazione dei principi contabili in modo da far emergere la perdita occultata dagli amministratori (errata appostazione di risconti attivi, premi da fornitori, fatture da emettere, note di credito da ricevere, capitalizzazione di costi, ...)	€ - 550.000	€ - 550.000
2.2. Rettifiche derivanti dal recepimento del principio contabile OIC n. 5 (elementi patrimoniali in un'ottica liquidatoria)	€ -600.000	€ -600.000
<b>B) Patrimonio netto finale post rettifiche volte a recepire sia i corretti principi contabili, sia il principio contabile OIC n. 5</b>	<b>€ - 1.100.000</b>	<b>€ - 1.100.000</b>
<b>3. Diff. tra i patrimoni (patrimonio netto finale – iniziale) – Patrimonio netto finale minore del pat. netto iniziale =&gt; danno</b>	<b>€ 250.000</b>	<b>€ 250.000</b>
<b>4. Costi della liquidazione, di cui:</b>	<b>€ 120.000</b>	<b>€ 320.000</b>
4.1. costi fino alla data ipotetica di messa in liquidazione	€ - 30.000	€ - 50.000
4.2. costi per il completamento delle operazioni in corso	€ - 50.000	€ - 150.000
4.3. ulteriori costi della liquidazione	€ - 40.000	€ - 120.000
<b>Quantificazione del danno (punto n. 3 meno il punto n. 4)</b>	<b>€ 130.000</b>	<b>€ - 70.000</b>

L'ipotesi n. 2 non dà luogo a alcun danno.



# Grazie

**Per domande e riferimenti giurisprudenziali**

potete scrivere a

[a.mancini@rqr-partners.com](mailto:a.mancini@rqr-partners.com)