



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Leggi e regolamenti della professione.  
Casi pratici e aggiornamenti operativi

Il Codice Deontologico del Commercialista ed Esperto Contabile  
nella Crisi di Impresa

# IL RUOLO DELL'ATTESTATORE

(dall'art. 67, comma 3, lett. d) R.D. 16 marzo 1942 all'art. 2 schema D.Lgs.  
recante codice della crisi in attuazione L. 155, 19 ottobre 2017)

**TIZIANA ANNA GHIOTTO**  
**DOTTORRE COMMERCIALISTA ODCEC MILANO**

---

15 novembre 2018

La riforma della legge fallimentare del 2015 ha previsto per la figura del professionista attestatore nuovi interventi diretti ad accrescerne ulteriormente le competenze e il numero delle fattispecie attestabili nell'ambito delle procedure concorsuali.

Da ultimo, l'intervento di riforma delle procedure concorsuali, portato a termine dalla Commissione Rordorf, ha fortemente messo in discussione la figura del professionista attestatore fino a mettere in dubbio la sua utilità.

## **Quali sono le valutazioni della dottrina alla luce dei recenti cambiamenti?**

La centralità del ruolo assegnato al professionista attestatore all'esito di una delle tante, recenti, modificazioni della legge fallimentare intervenuta ad opera del decreto Legge n. 83/2012, convertito in legge n. 134 del 7 agosto 2012, è significativa espressione del carattere privatistico assegnato alle procedure concorsuali anticipatorie dell'insolvenza (una su tutte il concordato preventivo) ritenute preferibili, quanto meno nell'ottica di un rilancio del sistema economico, rispetto al fallimento.

Per effetto della "spada di Damocle" che incombe sul professionista ai sensi e per gli effetti dell'art. 236 bis l.fall. (Falso in attestazioni e relazioni, così rubricato anche nell'art. 342 schema di d.lgs.), il piano del debitore nelle sue molteplici accezioni, che comporta necessariamente un sacrificio per i creditori, può essere attestato solo se riferibile a dati contabili veritieri e ad una proposta fattibile giuridicamente ed economicamente.

Si parla così di ragionevole capacità di adempimento del contratto.

## L'ennesima recente riforma del 2015 (D.L. 27 giugno 2015, n. 83), ha previsto una serie di nuovi interventi relativi e attinenti al professionista attestatore, accrescendone ulteriormente i compiti, specificatamente:

- l'art. 160 l.fall., con lo sbarramento del 20% previsto per il concordato liquidatorio ed annoverato all'ultimo comma dell'art. 160 L.F., impone, all'esperto, una valutazione prognostica in merito al fatto che il debitore sia in grado di poter assicurare tale pagamento entro un certo termine, oltre all'individuazione di ogni utilità a favore della massa che sia economicamente valutabile;
- l'accento posto sulle procedure di concordato preventivo in continuità aziendale ex art. 186 bis l.fall. (al fine di evitare la disaggregazione aziendale), impone all'esperto attestatore il possesso di un'elevata preparazione professionale in ordine alla sostenibilità di processi di turnaround volti al risanamento aziendale;
- l'analisi, da parte del professionista incaricato dal debitore, delle utilità che, in caso di fallimento, potrebbero essere apportate dalle eventuali azioni risarcitorie, recuperatorie, esperibili profittevolmente nei confronti di terzi, tenuto conto di quanto normato al I comma dell'art. 172 l.fall. che prevede che tale rappresentazione sia esplicita anche dal Commissario Giudiziale nella propria relazione;
- il nuovo art. 163 l.fall. (Proposte concorrenti), al V comma, prevede l'inammissibilità della proposta concorrente qualora, nella relazione ex art. 161 III comma l.fall., il professionista "certifichi" che la proposta del debitore assicuri il pagamento di almeno il 40% dei creditori chirografari o, nel caso di concordato preventivo ai sensi dell'art. 186 bis l.fall., di almeno il 30% dell'ammontare dei crediti chirografari;
- il nuovo art. 182 septies l.fall. (Accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari e convenzione di moratoria) al V comma, che introduce la "convenzione di moratoria" nel nostro ordinamento, subordina l'estensione degli effetti di tale convenzione ai creditori bancari non aderenti non solo alla circostanza che costoro siano stati informati dell'avvio delle trattative e siano stati messi nelle condizioni di parteciparvi, ma anche al fatto che il professionista abbia attestato l'omogeneità della posizione giuridica e degli interessi economici fra i creditori interessati dalla moratoria.

**Ora, sotto il profilo della responsabilità del professionista nulla è cambiato, sono solo aumentate le fattispecie attestabili.**

**La valutazione da parte dell'attestatore deve essere, come precisato, prognostica e di ragionevole certezza *ex ante* della fattibilità del piano.**

**Suprema Corte Sentenza n. 13719 del 5 luglio 2016:** *"in tema di azioni revocatorie relative agli atti esecutivi del piano attestato di risanamento di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l. fall. (nel testo vigente ratione temporis, e cioè anteriormente alle modifiche del 2012), il giudice, per ritenere non soggette alla domanda [di revocatoria] della curatela gli atti esecutivi del piano attestato medesimo ha il dovere di compiere, con giudizio ex ante, una verifica mirata alla manifesta attitudine all'attuazione del piano di risanamento, del quale l'atto oggetto di revocatoria da parte della curatela costituisce uno strumento attuativo".*

**Suprema Corte Sentenza n. 11497 del 23 maggio 2014:** *"il sindacato del giudice sulla fattibilità giuridica, intesa come verifica della non incompatibilità del piano con norme inderogabili, non incontra particolari limiti, il controllo sulla fattibilità economica, intesa come realizzabilità nei fatti del medesimo, può essere svolto solo nei limiti della verifica della sussistenza o meno di una assoluta, manifesta inettitudine del piano presentato dal debitore a raggiungere gli obiettivi prefissati, individuabile caso per caso in riferimento alle specifiche modalità indicate dal proponente per superare la crisi mediante una sia pur minimale soddisfazione dei creditori chirografari in un tempo ragionevole".*

Quindi il professionista dovrà dimostrare il grado di attendibilità della propria valutazione, utilizzando criteri di scientificità comprovati, quali le linee guida dei Principi di attestazione dei piani di risanamento (ANDAF/AIDEA/APRI/OCRI/IRDCEC, documento approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nel settembre 2014).

In altre parole ed al fine di verificare la "**manifesta attitudine**" non pare sufficiente l'esclusione della sussistenza di macroscopici elementi di inidoneità, formale e sostanziale, del piano, ma occorre un *quid pluris* funzionale a verificare e dimostrare che il piano attestato era ab origine fondato su presupposti e prospettive veritieri e realizzabili da un punto di vista economico, finanziario, aziendale e giuridico.

Ma perché questo accada, il piano attestato di risanamento dovrà avere la caratteristica minima che il legislatore della riforma ha inteso dettagliare agli artt. 56 co. 4, 57 co. 4, 58 co. 1 e 2, 62 co. 2 lett d), 87 co. 2 e 3, 88 co. 1 e 2, 90 co. 5, 100 co. 1 e 2.

# IL REQUISITO D'INDIPENDENZA

## 1. Il requisito d'indipendenza dell'attestatore e l'evoluzione dell'art. 67 comma 3 lett. d) L.F.

Il requisito d'indipendenza dell'attestatore è stato introdotto con il D.L. 22 giugno 2012 n. 83 (di seguito il "Decreto Sviluppo"), convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012 n. 134.

Appare opportuno precisare che, pur non richiamando esplicitamente il vecchio testo dell'art. 67 della L.F. il requisito d'indipendenza, sia la giurisprudenza, sia le linee guida concordavano circa la terzietà dell'attestatore. Tale requisito era, infatti, considerato indispensabile per poter garantire ai creditori sociali, in particolare a quelli estranei all'operazione di risanamento, l'obiettività del professionista incaricato di esprimersi sulla ragionevolezza del piano. Soltanto in questo modo era possibile assicurare la non revocabilità degli atti, dei pagamenti e delle garanzie concesse sui beni del debitore.

A tal proposito, le *"Linee – guida per il finanziamento alle imprese in crisi Prima edizione - 2010"* ricordavano che *"i terzi maggiormente bisognosi di tutela sono i creditori che non siano parte di accordi con l'imprenditore (...). L'esperto, la cui attestazione è strumento di tutela principalmente per costoro, deve porsi in posizione di indipendenza e terzietà tanto dall'imprenditore, quanto dai creditori che partecipano al piano di risanamento"*.

Già la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2706 del 4 febbraio 2009 si era espressa sul principio in esame ben prima della sua esplicitazione.

La nuova normativa ha innovato, non prevedendo più tra le ipotesi di incompatibilità quella del professionista *"che ha prestato comunque la sua attività professionale" a favore di colui nei cui confronti si è aperta la procedura*". In tal caso, resterebbe comunque in capo alla società la responsabilità giuridica del piano.

A tal proposito, si evidenzia la presenza di due diversi indirizzi: il primo, pur precisando che la legge non vieta il sovrapporsi delle due figure, caldeggiava la distinzione tra consulente e attestatore, ritenendo che soltanto in questo modo potesse essere possibile una verifica impersonale e realmente terza del piano; il secondo, al contrario, riteneva auspicabile il sovrapporsi dei due ruoli così da ridurre i tempi ed i costi dell'operazione di risanamento ed evitare il rischio di un'insolvenza irreversibile.

Oggi, pur non essendoci un'esplicita previsione di legge, secondo i *"Principi di attestazione dei piani di risanamento"*, approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 3 settembre 2014(\*), *"La partecipazione dell'Attestatore alle riunioni di lavoro con il debitore e/o i suoi consulenti e/o i creditori non ne pregiudica l'indipendenza a condizione che lo stesso non si ingerisca nella scelta delle strategie identificate nel Piano e/o della soluzione di composizione della crisi identificate dal debitore"*. Sembra ormai pacifico che l'attestatore non possa più essere il consulente del debitore ricorrente, pur potendo partecipare ad incontri con la società ed advisor e pur potendo esprimere proprie valutazioni preliminari, evidenziando eventuali criticità riscontrate nel piano, senza tuttavia mai ingerire nelle scelte strategiche, né tantomeno assistere alla sua predisposizione.

(\*) <http://www.accademiaaidea.it/wpaidea/wp-content/uploads/2014/10/Principi-di-attestazione--finale-9-clean.pdf>. Il documento è stato redatto a cura di AIDEA (Accademia Italiana Di Economia Aziendale), IRDCEC (Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) ANDAF (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari), APRI (Associazione Professionisti Risanamento Imprese), OCRI (Osservatorio Crisi e Risanamento delle Imprese).

Con la riforma dell'art. 67 comma 3 lett. d) (ripreso dall'art. 2 schema d.lgs.) della l.fall. il Legislatore ha pertanto integrato i requisiti già previsti per la nomina dell'asseveratore, esplicitando il requisito d'indipendenza e richiamando l'art. 2399 c.c., ovverosia il rispetto dei requisiti previsti per i sindaci delle società di capitali, secondo cui non possono essere eletti alla carica di sindaco:

- coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382" (ovvero l'interdetto, l'inabilitato, il fallito o chi è stato condannato ad una pena che prevede anche solo temporaneamente l'interdizione dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi);
- il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo";
- coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

In questo modo, il Legislatore ha chiarito che il professionista non debba essere legato alla società, ovvero a coloro che hanno interesse alla riuscita dell'operazione (come i creditori della società in crisi) né da rapporti di natura personale, né da rapporti di natura professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio.

## 2. L'indipendenza nelle procedure di gestione pre-concorsuale e concorsuale della crisi d'impresa

Si individuano due tipologie di attestazione: la prima categoria si riferisce alle **relazioni principali**, mentre la seconda comprende le **attestazioni specifiche**, previste in caso di particolari vicende inerenti alla modifica o all'integrazione dei piani originari o all'effettuazione di particolari operazioni.

In particolare, fanno parte del primo insieme le relazioni che attengono:

- all'effettuazione di operazioni, atti e pagamenti, nonché la costituzione di garanzie da parte del debitore, nell'ambito di un piano finalizzato a realizzare il risanamento della complessiva esposizione debitoria dell'impresa, di cui all'art. 67, comma 3, lett. d) l.fall.;
- alla domanda giudiziale di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis, comma 1 l.fall. (artt. 56 e 57 schema d.lgs.), "*Accordi di ristrutturazione dei debiti*", secondo cui l'imprenditore che versa in uno stato di crisi può richiedere l'omologazione di un accordo di ristrutturazione depositando unitamente alla documentazione prevista ai sensi dell'art. 161 l.fall., "*una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)*";
- alla domanda giudiziale di ammissione alla procedura di concordato preventivo, di cui all'art. 161, comma 3, l.fall. (artt. 84 e seguenti schema d.lgs.), "*Domanda di concordato*" che stabilisce che "*il piano e la documentazione (...) devono essere accompagnati dalla relazione di un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)*".

Nell'ambito delle suddette procedure possono poi rendersi necessarie delle attestazioni specifiche (secondo insieme), che riguardano invece:

- la domanda giudiziale, prevista dall'art. 182-bis, comma 6 l.fall., attraverso la quale il debitore può richiedere l'inibitoria dall'iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sui suoi beni, anche nel corso delle trattative propedeutiche prima della formazione dell'accordo di ristrutturazione *"depositando presso il tribunale competente (...) una proposta di accordo corredata da una dichiarazione dell'imprenditore, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti e da una dichiarazione del professionista avente i requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), circa la idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare"*;
- la convenzione di una moratoria con gli intermediari finanziari, prevista dall'art. 182-septies l.fall. (art. 62 schema d.lgs), nell'ambito di un accordo di ristrutturazione con tale tipologia di creditori. In particolare, il comma 5 accorda la possibilità di stipulare una convenzione "diretta a disciplinare in via provvisoria gli effetti della crisi attraverso una moratoria temporanea dei crediti" nei confronti di uno o più intermediari finanziari;
- la domanda giudiziale di ammissione alla procedura di concordato preventivo in continuità, ai sensi del comma 2 dell'art. 186-bis l.fall. In questa particolare circostanza, l'attestazione del professionista indipendente si riferisce al caso in cui la prosecuzione dell'attività da parte dell'impresa, così come prevista dal piano, sia strumentale alla migliore soddisfazione dei creditori rispetto alle alternative concretamente praticabili. Nell'ambito della procedura di concordato preventivo in continuità occorre tenere presente anche l'attestazione specifica di cui al successivo comma 3, relativa alla domanda giudiziale del debitore volta ad ottenere *la continuazione dei contratti pubblici in essere*, nonostante l'ammissione alla procedura. Il professionista indipendente *"designato dal debitore di cui all'articolo 67"* dovrà attestare l'adeguatezza del piano ad assicurare *"la ragionevole capacità di adempimento"* alle obbligazioni contrattuali;

- la richiesta di autorizzazione giudiziale alla sottoscrizione di finanziamenti prededucibili<sup>14</sup>, presentabile sia nell'ambito della procedura di concordato preventivo che in quella di accordo di ristrutturazione, così come previsto dal comma 1 dell'art. 182-quinquies L.F. Il professionista "*in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)*" dovrà attestare la strumentalità dei nuovi finanziamenti alla migliore soddisfazione dei creditori, verificando in tal senso il complessivo fabbisogno finanziario dell'impresa fino all'omologazione;
- la richiesta di autorizzazione giudiziale al pagamento dei creditori anteriori per beni e servizi necessari alla prosecuzione dell'attività d'impresa, ai sensi del comma 5 e 6 dell'art. 182-quinquies L.F., presentabile in caso di concordato preventivo con continuità aziendale e di accordi di ristrutturazione. Il professionista dovrà attestare l'essenzialità di tali prestazioni al fine di assicurare la migliore soddisfazione dei creditori.

**Dalla rassegna dei suddetti casi, emerge il continuo richiamo da parte del Legislatore al principio d'indipendenza requisito indispensabile per il professionista attestatore, posto a svolgere la sua funzione a garanzia della corretta conclusione della risoluzione della crisi d'impresa.**

### 3. L'indipendenza ed il compenso dell'attestatore

Constatato il requisito di indipendenza, l'attestatore deve verificare che il compenso pattuito con il debitore sia adeguato all'attività svolta ed alle responsabilità connesse.

Fermo restando quanto disposto dall'art. 9 del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 27 del 24 marzo 2012, il compenso dell'asseveratore deve essere commisurato alla responsabilità ed al grado di rischio, alla durata dell'incarico, al tipo di azienda oggetto dell'attestazione ed alle risorse da impiegare. Qualora il compenso non sia allineato ai fattori sopra elencati, l'asseveratore potrà richiedere, nel caso in cui durante lo svolgimento dell'incarico dovessero sorgere ulteriori elementi, una integrazione del compenso. Di fatti, il riconoscimento del compenso è strettamente collegato all'adempimento delle prestazioni pattuite con il committente debitore, gravando sul professionista attestatore l'onere di dimostrare di aver correttamente svolto l'incarico nei tempi previsti dal mandato. Va infine sottolineato che, essendo il lavoro dell'asseverazione una prestazione di mezzi e non di risultato, il pagamento da parte del committente debitore non deve mai essere condizionato al giudizio di fattibilità del piano da parte del professionista e, d'altro canto, non deve neanche essere vincolato al giudizio di omologa da parte del Tribunale.

## 4. Il rilascio di attestazioni plurime

In tema di attestazione viene in rilievo quello delle attestazioni plurime, la legge non vieta espressamente che lo stesso professionista inizialmente incaricato, rilasci ulteriori relazioni che si rendano necessarie al perfezionamento della procedura adottata dal debitore.

Il Legislatore, pur stabilendo che il professionista non debba aver prestato negli ultimi cinque anni prestazioni di lavoro autonomo in favore del debitore, non vieta, al contempo, che lo stesso professionista possa rilasciare le attestazioni particolari previste nel corso delle attestazioni speciali.

A tal proposito, parte autorevole della dottrina ritiene ciò possibile purché la stessa relazione venga rilasciata nell'ambito di una medesima operazione di risanamento. Secondo il *Plenum* della Sezione Seconda Civile fallimentare del Tribunale di Milano: *"deve ritenersi che non versi in situazione di incompatibilità l'esperto attestatore che abbia già asseverato in una prima occasione sempre per la medesima impresa ricorrente piani di risanamento, o di concordato, o relativi ad accordi di ristrutturazione, anche in connessione con domande dichiarate inammissibili o rigettate o con procedure cessate per la più varia ragione. La conclusione s'impone in via logica perché altrimenti si arriverebbe all'assurdo di considerare incompatibile il suddetto esperto anche quando, dopo aver redatto una prima attestazione per una domanda di concordato, debba redigere poi un supplemento di attestazione a causa delle mutate condizioni del piano o della proposta. Anche in questa ipotesi infatti avrebbe già prestato per il debitore la sua attività retribuita, ma è da ritenere che la ratio dell'art. 67, comma 3, lett. d) in tema di incompatibilità sia nel senso di non considerare incompatibile l'attestatore in quanto già abbia svolto attività di attestatore, ma in quanto abbia svolto piuttosto un'attività di prestazione d'opera di tipo diverso, sono in tal caso potendo ipotizzarsi un effettivo conflitto d'interessi e un difetto di indipendenza"*.

## 5. La responsabilità dell'attestatore in difetto del requisito d'indipendenza

Pur non essendo previste espressamente sanzioni, nel caso in cui il professionista non possenga i requisiti ai sensi dell'art. 67 comma 3 lett. d) l.fall., parte della dottrina ritiene che il mancato rispetto del requisito d'indipendenza costituisca un'aggravante alla responsabilità dell'attestatore in sede civile e penale.

Secondo alcuni, infatti, il Giudice Delegato può estendere l'applicazione dell'art. 236-bis, "Falso in attestazioni e relazioni", alla mancata o falsa comunicazione sul possesso del requisito d'indipendenza nel caso in cui l'attestazione sia stata rilasciata e abbia inibito l'inizio di azioni esecutive o cautelari sul patrimonio della società. Tale art. 236-bis (ritrascritto nell'art. 342 schema d.lgs.).

In particolare, la norma stabilisce che: *"Il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies, 182-septies e 186-bis espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata. Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà".*

In mancanza di un vero e proprio riferimento normativo, secondo la suddetta prassi, la nomina privatistica dell'esperto ha così trovato il necessario bilanciamento, non soltanto attraverso la previsione dei requisiti deontologici fissati in capo al professionista incaricato dell'attestazione, ma anche in forza della fattispecie delittuosa prevista dal suddetto art. 236-bis, punita con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da euro 50.000 ad euro 100.000 per il professionista che espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, compiendo così condotte commissive od omissive.

## 5.1. La questione prima delle modifiche di cui al d.l. n. 83 del 2012

Prima dell'introduzione dell'art. 236 bis, la questione relativa a quali fossero le conseguenze penali delle eventuali falsità contenute nelle relazioni dell'esperto, redatte ai sensi degli artt. 67, lett. d), 161 e 182 bis l.fall. era stata oggetto di discussione in dottrina, senza trovare però una soluzione certa. Dottrina maggioritaria operava una distinzione a seconda che l'intervento del professionista avvenisse nell'ambito della procedura di concordato preventivo (nella quale era chiamato non solo ad esprimere valutazioni - attestazione della fattibilità - ma anche a rendere dichiarazioni di scienza - veridicità dei dati aziendali), oppure ai sensi degli artt. 67 lett. d) o 182 bis in forza dei quali doveva esprimere la ragionevolezza del piano di risanamento o l'attuabilità dell'accordo di ristrutturazione.

La questione più discussa era quella relativa alla qualificazione giuridica dell'esperto chiamato a redigere la relazione a sostegno della domanda di concordato preventivo. Per un primo orientamento, infatti, lo stesso doveva definirsi pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 357 c.p.

Le attività consequenziali ad essa sono regolate da atti autoritativi del giudice. Ne discendeva che per i sostenitori di tale tesi, eventuali falsità sarebbero state punibili ai sensi dell'art. 479 c.p. Per una seconda impostazione, maggioritaria, invece dovrebbe comunque negarsi qualifica pubblicistica all'esperto, posto che il medesimo non viene nominato da alcun organo pubblico e la sua relazione accede ad un atto privato, quale è la domanda di concordato. Unica fattispecie configurabile in caso di false attestazioni sarebbe dunque stata quella delineata dall'art. 481 c.p.

Una decisione della giurisprudenza di merito, chiamata a qualificare il falso per omissione commesso dal professionista che nella relazione in cui attestava la veridicità dei dati aziendali aveva volutamente omesso di indicare una posta attiva (un credito), aveva ritenuto il comportamento del medesimo integrare gli estremi del reato di cui all'art. 481 c.p. Per quanto riguarda invece le falsità contenute nelle relazioni che venivano redatte ai sensi degli artt. 67, comma 3, lett. d) e 182 bis che prima delle modifiche del 2012 erano dirette unicamente ad esprimere giudizi sulla fattibilità (e non avevano compiti di attestazione della veridicità dei dati), l'opinione prevalente era per escludere rilevanza penale alla falsità in sé, sostanziosamente in una falsità ideologica contenuta in un atto privato, quale è il documento redatto dal professionista, potendosi ravvisare una responsabilità di quest'ultimo per il reato di truffa ex art. 640 c.p. nel caso in cui il falso (quindi l'artificio o il raggirò) fosse finalizzato a trarre in inganno terzi (ad es. i creditori) per il conseguimento di un ingiusto profitto per sé o per altri.

## 5.2. L'introduzione dell'art. 236 bis R.D. 267, 16 marzo 1942, trasfuso nell'art. 342 schema d.lgs.

Il d.l. 22.6.2012 n. 83, ha cercato di colmare il vuoto di disciplina lamentato dai primi commentatori delle modifiche apportate con la riforma del 2005, che avevano fatto notare come non vi fossero certezze sulla responsabilità del professionista chiamato a redigere i c.d. piani di risanamento o la relazione sugli accordi di ristrutturazione in caso di falsità nella redazione degli stessi. Anche allo scopo, di eliminare l'asimmetria che si era venuta a creare dall'introduzione di un'apposita ipotesi di falsità riguardante le attestazioni dell'organismo chiamato ad intervenire per la composizione della crisi da sovraindebitamento del debitore non fallibile che «rende false attestazioni in ordine alla veridicità dei dati contenuti nella proposta o nei documenti ad essa allegati ovvero in ordine alla del piano di ristrutturazione dei debiti proposto dal debitore» ai sensi dell'art. 19, comma 2, l. n. 3 del 2012.

### L'oggetto materiale e il soggetto attivo

**L'oggetto materiale** del nuovo delitto di falso di cui all'art. 236 bis è rappresentato dalle relazioni e dalle attestazioni disciplinate dall'art. 67, comma 3, lett. d (piano di risanamento rilevante al fine di escludere la possibilità di sottoporre ad azione revocatoria atti, pagamenti e garanzie eseguiti o concessi in esecuzione del medesimo), dall'art. 161, comma 3 (relazione a sostegno della domanda di concordato preventivo), dall'art. 182 bis (relazione a sostegno della domanda di omologa dell'accordo di ristrutturazione di cui al primo comma e dichiarazione a sostegno della domanda diretta ad ottenere, da parte del debitore, il divieto di iniziare o proseguire nei suoi confronti le azioni cautelari di cui al sesto comma), dall'art. 182 quinquies (attestazione a sostegno della richiesta del debitore di autorizzazione a contrarre finanziamenti prededucibili di cui al primo comma e attestazione a sostegno della richiesta del debitore finalizzata ad ottenere l'autorizzazione al pagamento di crediti anteriori alla presentazione della domanda di concordato preventivo di cui al quarto comma) e dall'art. 186 bis (relazione a sostegno della domanda di concordato preventivo attestante la funzionalità della prosecuzione dell'attività di impresa al miglior soddisfacimento dei creditori di cui al comma 2 lett. b; relazione attestante la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento del contratto di cui al comma 4 lett. a). L'art. 10 del d.l. 27.6.2015, n. 83 ha poi ampliato l'oggetto materiale del reato di cui all'art. 236 bis, estendendolo anche alle relazioni contemplate dall'art. 182 septies.

Il **soggetto attivo** del delitto in parola viene individuato dallo stesso art. 236 bis nel professionista incaricato dal debitore di redigere la relazione o le attestazioni di cui agli artt. 67, comma 3, lett. d), 161, comma 3, 182 bis, 182 quinquies e 186 bis. Analizzando le disposizioni richiamate dall'art. 236 bis, si ricava che il professionista incaricato debba possedere i requisiti indicati dall'art. 67, comma 3, lett. d, deve cioè avere i titoli di cui all'art. 28, lett. a (avvocato, dottore commercialista, ragioniere o ragioniere commercialista) ed essere inoltre iscritto nell'albo dei revisori legale. Si tratta dunque di un reato proprio. Un recente orientamento ha messo in evidenza che si debba parlare più propriamente di reato c.d. di mano propria, perché può essere perpetrato solo e soltanto da parte di chi, apponendo la propria firma, si appropria del contenuto dell'attestazione sottoscritta, attribuendole la capacità ingannatoria che viene tipizzata nell'incriminazione. Oltre ai requisiti di professionalità, egli deve essere indipendente, deve cioè operare in una situazione di autonomia intellettuale rispetto al cliente che gli ha conferito l'incarico e nei confronti della situazione per cui quel compito gli viene assegnato, così prevedendo possibili ipotesi di conflitto di interessi.

## La condotta punibile

La condotta materiale consiste nel fatto del professionista che, nel redigere le relazioni o le attestazioni di cui agli articoli indicati, fornisce informazioni false oppure omette informazioni rilevanti. La descrizione di questo elemento della fattispecie, appare chiaro, riecheggia formule utilizzate dal legislatore per punire la falsità ideologica di atti privati, in primis quelle di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c.

La prima questione che è stata posta con riferimento al delitto in parola riguarda l'aggettivo "rilevante", riferito esclusivamente alle omissioni e non, come sembrerebbe, anche al fornire informazioni false. Un primo commentatore ha infatti ritenuto che una tale decisione pone una ingiustificata asimmetria tra le condotte prese in considerazione dalla disposizione di cui all'art. 236 bis perché sembrerebbe portare a concludere che, qualsiasi informazione falsa fornita, anche se irrilevante, integrerebbe gli estremi del reato a differenza di quelle invece omesse che sarebbero tali da far sorgere la responsabilità solo se rilevanti. Una questione che però appare facilmente risolvibile valorizzando, in chiave interpretativa, il principio di offensività che dovrebbe portare l'interprete a selezionare, tra le informazioni false fornite, solamente quelle rilevanti. La dottrina si è anche soffermata sul concetto di "rilevanza", ritenuto eccessivamente generico e insufficiente a soddisfare le esigenze di determinatezza che dovrebbero invece essere salvaguardate nella descrizione del fatto tipico. Da parte di alcuni è stato messo in evidenza che la falsa o omessa informazione è rilevante se, correttamente inserita o esposta, avrebbe reso riconoscibile la irragionevolezza della valutazione del professionista o si tratti comunque di informazioni idonea a falsare, nel complesso e in maniera significativa, la relazione e l'attestazione. Il vero problema sembra invece essere un altro. Le relazioni e le attestazioni richiamate dall'art. 236 bis contengono dichiarazioni di scienza, come sono quelle con le quali si indicano i dati di cui il professionista spesso, per stessa ammissione normativa, deve attestare la veridicità (piani di risanamento ex art. 67, comma 3, lett. d; relazione ai sensi degli artt. 161, comma 3 e 182 bis comma 1), ma anche valutazioni che si sostanziano nell'elaborazione di giudizi prognostici per i quali ha senso parlare di "plausibilità" o "probabilità", ma non certo di "falsità" o "veridicità». L'utilizzo dell'espressione "informazioni" da parte dell'art. 236 bis sembrerebbe limitare la penale rilevanza alle sole dichiarazioni di scienza, portando a ritenere non sindacabili dal giudice penale invece i giudizi prognostici (salvo che il giudizio prognostico non sia viziato dall'infedele esposizione di dati, prodromici allo sviluppo). Tuttavia la circostanza che l'art. 236 bis richiama comunque tutte le relazioni e le attestazioni dei professionisti senza distinzioni, nonché la circostanza che l'art. 19, comma 2, l. n. 3 del 2012 incrimina espressamente le false attestazioni in ordine alla fattibilità del piano sono argomenti che portano a concludere in senso opposto. In questo caso però appare lecito aspettarsi che sanzionabili potranno essere solamente giudizi «manifestamente irragionevoli o abnormi. Un primo commento alla nuova fattispecie delineata dall'art. 236 bis ha messo in evidenza come possano essere oggetto di sindacato anche i giudizi di fattibilità, non però circa la corrispondenza tra quanto previsto e gli eventi che si sono verificati, quanto sulla correttezza e sulla razionalità dell'informazione, intesa come valutazione della correttezza dei parametri di previsione adottati dal professionista. Viene sottolineato come il giudizio di falsità riguardante la "fattibilità del piano" dovrebbe essere svolto dall'interprete con estrema prudenza e limitarsi ad un livello di manifesta irragionevolezza, qualificata dallo scostamento del percorso logico-argomentativo dalle regole tecniche metodologicamente indiscusse e dalle best practice di riferimento, nonché dal vincolo di corrispondenza tra criteri indicati e valutazioni effettuate.

Uno dei primi provvedimenti che hanno applicato la disposizione in parola (un'ordinanza che ha disposto la misura interdittiva dell'esercizio della professione ad un commercialista indagato per il reato di cui all'art. 236 bis) ha ritenuto ravvisabili i gravi indizi di colpevolezza del reato nel giudizio di fattibilità, espresso in un piano allegato ad una domanda di concordato, nel quale si affermava la serietà dell'offerta di acquisto dell'azienda della società in liquidazione e la solvibilità e la consistenza patrimoniale dell'acquirente, comprovata a breve dal rilascio di una fideiussione bancaria, senza specificare che non vi era alcun serio impegno al rilascio di detta fideiussione (solamente affermata dal presunto acquirente) e che non vi fosse neppure la prova che l'offerta di acquisto fosse stata effettivamente formulata, posto che la stessa era scritta su carta non intestata e con firma illeggibile. Nel provvedimento si legge «[...] l'indagato, in buona sostanza, ha fornito una attestazione di fattibilità basata [...] sul nulla, perché nulla di serio e concreto, in quanto fonte di impegni giuridicamente rilevanti, dicevano i documenti sui quali egli ha fondato la sua valutazione e perché egli non ha compiuto, al riguardo, nessuna verifica», discostandosi dai criteri per la relazione dei professionisti attestatori dagli organismi di categoria, dalla stessa relazione richiamati, formulando le valutazioni incriminate «nella piena consapevolezza del fatto che esse non disponessero di alcuna concreta corrispondenza con affidabili dati di realtà».

Questione diversa invece riguarda la rilevanza penale non solo delle informazioni relative ai dati oggettivi in senso stretto, ma anche dati comunque soggetti a valutazioni estimative (si pensi ad es. all'indicazione del valore economico di un'attività immobile o di un brevetto che ben può essere, scientemente, sopravvalutato). In tal senso validi punti di riferimento possono essere tratti dalla copiosa elaborazione giurisprudenziale e dottrinale sviluppatesi con riferimento alla rilevanza penale delle valutazioni estimative nei reati di false comunicazioni sociali, anche se le medesime non hanno ancora eliminato tutte le incertezze che caratterizzano la materia.

Recentemente la dottrina, ha messo in evidenza come per il configurarsi del reato in parola, sia necessario che le informazioni riguardino il contenuto tipico dei documenti rispettivamente previsti agli artt. 67, comma 3, lett. d, 161, comma 3, 182 bis, 182 quinquies e 186 bis l. fall., con esclusione di qualsiasi altro elemento non direttamente proveniente dall'impresa o non riguardante la sua situazione patrimoniale, economica o finanziaria.

## Il dolo

Il dolo è generico e consiste nella volontà di porre in essere la condotta omissiva o commissiva descritta dalla norma incriminatrice, nella consapevolezza dei dati esposti o della rappresentazione della realtà offerta mediante l'omissione di quelli veri. Sarà richiesto invece il dolo specifico nel caso in cui ricorra l'aggravante di cui al comma 2 dell'art. 236 bis l. fall.

# L'indipendenza dell'attestatore nel concordato preventivo

**Cass. Civ. – Sez. I – 19 aprile 2017 – n. 9927, ord.**

L'indipendenza del professionista accertatore è un requisito imprescindibile che, se non posseduto del nominato, rende inammissibile la domanda di concordato preventivo redatta con la sua collaborazione.

**Il caso.** La Corte d'appello revocava il decreto del Tribunale di omologazione del concordato preventivo proposto da una Srl, ritenendo violate le disposizioni contenute nell'art. 67 l.fall. in tema di indipendenza del professionista attestatore. Avverso tale provvedimento la società proponeva ricorso per cassazione.

**Lo svolgimento di qualsiasi attività libero professionale in favore della società proponente il concordato rende l'attestatore incompatibile con l'incarico.** Lo svolgimento nei termini di legge di qualsiasi attività libero professionale in favore della società proponente il concordato, da parte di chi sia stato poi nominato professionista attestatore, lo rende incompatibile con l'incarico. La formula legislativa, laddove prevede che "in ogni caso" il professionista attestatore non deve aver svolto attività professionale in favore del proponente il concordato, esclude ogni eccezione e non consente margine di valutazione.

**La violazione dell'indipendenza dell'attestatore impedisce al professionista di svolgere in maniera adeguata la propria funzione.** La violazione dell'indipendenza del professionista attestatore è un vizio radicale che impedisce al professionista di svolgere in maniera adeguata la propria funzione, di essere ed apparire una figura di garanzia nell'interesse, oltre che del proponente il concordato, di ogni singolo creditore e dell'intera procedura.