

LA RESPONSABILITA' PENALE DEL PROFESSIONISTA
ATTESTATORE AI SENSI DELL'ART. 236 BIS L. F. FRA
ANALISI DOTTRINALI E PRIME APPLICAZIONI
GIURISPRUDENZIALI.¹

di GIUSEPPE BERSANI

**1. La nuova fattispecie penale di cui all'art. 236 bis. L.F.
e la *ratio* dell'intervento penale**

L'art. 236-*bis* al primo comma punisce, con la pena della reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro, “il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, co. 3, lett. d), 161, terzo comma, 182-*bis*, 182-*quinquies* e 186-*bis* espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti”.²

La fattispecie criminale si è resa necessaria in quanto le recenti riforme del diritto fallimentare, pur disegnando diverse ipotesi di soluzioni concordate della crisi d'impresa, non avevano inciso sulla disciplina della tutela della correttezza delle informazioni sulla situazione economica patrimoniale e

¹ Il presente studio riprende, con ulteriori aggiornamenti dottrinali e giurisprudenziali, quanto già esposto nel volume 1/14 dell'Indice penale.

² Per un commento all'art. 236 bis l.fall. cfr. Bricchetti - Pistorelli, Operazioni di risanamento, professionisti nel mirino, in Guida dir., 2012, 29, 45 ss.; Mucciarelli, Il ruolo dell'attestatore e la nuova fattispecie penale di «falso in attestazioni e relazioni», in www.lfallimentarista.it; idem, Il delitto di falso in attestazioni e relazioni: il professionista-attentatore e le valutazioni, in Ind. pen., 2014, 129 ss.; Tetto, Le false o fraudolenti attestazioni del professionista ex art. 161, comma 3, l.fall.: alla ricerca di un'evanescente tipicità penalmente rilevante, in questa Rivista, 2012, 834 ss.; Fiore, Nuove funzioni e vecchie questioni per il diritto penale nelle soluzioni concordate della crisi d'impresa, cit., 1184 ss.; Kildani, Il nuovo reato di falso del professionista attentatore nell'ambito delle procedure di composizione della crisi d'impresa, in Leg. pen., 2013, 101 ss.; Lo Cascio, Il professionista attentatore, in Il Fallimento, 2013, 1325 ss.

finanziaria del debitore: in particolare, non era stata prevista alcuna specifica protezione penale per il caso di dati infedeli.

In particolare la riforma delle procedure concorsuali era rimasta orfana della “nuova” parte penale, che conteneva, tra l’altro, fattispecie punitive sia per le false informazioni, sia per le condotte di fraudolenta slealtà nel corso della procedura (l’art. 16, punto 8, dello schema di legge delega stabiliva per l’appunto: «prevedere il delitto di falsa esposizione di dati o di informazioni o altri comportamenti fraudolenti, consistente nella condotta di esposizione di informazioni false o di omissione di informazioni imposte dalla legge per l’apertura della procedura di composizione concordata della crisi al fine di potervi indebitamente accedere ovvero in successivi atti o nei comportamenti di cui ai commi 1 e 5 compiuti nel corso di essa; ovvero di simulazione di crediti inesistenti o di altri comportamenti di frode, al fine di influire sulla formazione delle maggioranze; prevedere che la stessa pena si applica al creditore che riceve il pagamento o accetta la promessa al fine dell’espressione del proprio voto»).

Da parte della dottrina si era sottolineata l’inadeguatezza delle norme esistenti a fronteggiare il rischio penale, atteso il ruolo che viene riconosciuto al professionista chiamato ad intervenire nelle soluzioni concordate delle crisi d’impresa.

Tuttavia, in assenza di una specifica ipotesi di reato, per la perseguibilità dell’eventuale falsità ideologica, residuava la possibilità di un concorso del professionista con il debitore nel reato di cui all’art. 236, comma primo, legge fall., riguardante – tuttavia - soltanto il concordato preventivo e non anche le altre forme di soluzione concordata della crisi d’impresa.

La necessità di introdurre una fattispecie penale relativa alla condotta tipica del professionista attestatore si rendeva pertanto necessaria, in un’ottica sistematica, soprattutto a seguito dell’entrata in vigore della l. 27 gennaio 2012, n. 3, recante “disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione della crisi da sovraindebitamento, che ha previsto, all’art. 19, co. 2, una fattispecie che punisce con la pena della reclusione da uno a tre anni e con la multa da 1.000 a 50.000 euro “il componente dell’organismo di composizione della crisi che rende false attestazioni in ordine all’esito della votazione dei creditori sulla proposta di accordo formulata dal debitore ovvero in ordine alla veridicità dei dati contenuti in

tale proposta o nei documenti ad essa allegati ovvero in ordine alla fattibilità del piano di ristrutturazione dei debiti proposto dal debitore”.³ Appariva, pertanto, scarsamente logico che venisse prevista una sanzione penale per la procedura di “sovraindebitamento” mentre del tutto sprovvista di tutela penale era l’analoga fattispecie in tema di crisi di impresa.

Da parte della dottrina⁴ si è – quindi - evidenziato come l’art. 236-*bis* va a rinforzare il sistema di tutela penale dei controlli esterni sulle informazioni societarie, all’interno del quale riveste un ruolo di primaria importanza il delitto di “falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale”, attualmente disciplinato dall’art. 27 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

E’ stato inoltre sottolineato come tale norma dimostri la costante attenzione che il legislatore dedica, in ambito di diritto penale economico, ai cd. “*gatekeepers*”, ovvero a quei soggetti esterni alla *governance* aziendale, i quali svolgono fondamentali funzioni di controllo, in ragione della loro – teorica – indipendenza.⁵

L’intervento legislativo, peraltro inevitabile, deve essere, quindi valutato con estremo favore, anche se non mancano alcuni punti di criticità in sede di verifica dell’elemento oggettivo (sotto l’aspetto della tipicità della condotta) e, soprattutto, di verifica della sussistenza del dolo.

³ Cfr. Guerini, La responsabilità penale del professionista attestatore nell’ambito delle soluzioni concordate per le crisi d’impresa, in *Dirittocontemporaneo.it*, pag. 4.

⁴ Cfr. Guerini, op. cit. pag. 4.

⁵ Cfr. F. Cerqua, La tutela penale del concordato e dei piani attestati, in *Fallimento*, 2014, pag. 1118 ss.; Sandrelli, Le esenzioni dai reati di bancarotta e il reato di falso in attestazioni e relazioni, in *Il Fallimento*, 2013, pag. 797; Consulich, *Nolo cognoscere*. Il diritto penale dell’economia tra nuovi responsabili e antiche forme di responsabilità «paracolpevole»: spunti a partire dal nuovo art. 236 bis l.f., in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, III, 2012, p. 615. Sul tema del rapporto tra *corporate governance* e diritto penale dell’economia, si vedano anche: Alessandri, *Corporate governance* nelle società quotate: riflessi penalistici e nuovi reati societari, in *Giur. Comm.*, 2002, 5, p. 521; Centonze, *Controlli societari e responsabilità penali*, Milano, 2009.

2. Il bene giuridico tutelato dall'art. 236 bis l.f.

Il bene giuridico tutelato dalla norma è stato individuato nell'affidamento di cui devono godere le relazioni e le attestazioni con riferimento al loro contenuto ed in funzione del certo e sollecito svolgimento delle procedure paraconcorsuali cui le stesse accedono, qualificando in definitiva la nuova fattispecie come reato contro la fede pubblica.⁶

Appare – peraltro - evidente come la tutela di tale “bene giuridico” risulti strumentale a quella degli interessi patrimoniali del ceto creditorio – utente privilegiato e, in un certo senso, “naturale” delle relazioni e delle attestazioni indicate nella fattispecie – come del resto sembra suggerire proprio il contenuto della seconda delle aggravanti previste dalla fattispecie.⁷

Secondo altra dottrina⁸ non appare condivisibile la tesi che limita alla fede pubblica l'oggetto giuridico del delitto di falso in attestazioni e relazioni, sia per ragioni di natura sistematica, sia per ragioni intrinseche alla fattispecie in esame.

Si è infatti osservato come attengono alla prima tipologia alcune considerazioni di natura generale circa l'evanescenza del concetto di fede pubblica come bene giuridico, dimostrata dal fatto che i tentativi di ricondurre ad un'unica *ratio* i delitti di falso rappresenta storicamente uno dei punti maggiormente critici dell'intera materia penale. In tale prospettiva si è quindi affermato che la fattispecie sembrerebbe assumere la natura di “reato plurioffensivo” in quanto vi sussisterebbero due distinti

⁶ In tal senso cfr. GIP Torino, ord. 16 luglio 2014, in www.ilfallimentarista.it, ove si evidenzia che “... l'oggetto giuridico di questa nuova fattispecie pare individuabile nell'affidamento che deve accompagnare le relazioni e le attestazioni del professionista nell'ambito di una procedura che assegna al Tribunale una funzione di controllo di legalità lasciando ai creditori di valutare la fattibilità e la convenienza della proposta, nonché nella tutela di interessi patrimoniali dei creditori”.

⁷ In tal senso cfr. F. Cerqua, op. cit. pag. 1120, il quale osserva come “.. del resto, la diretta strumentalità tra il presidio penale, approntato dall'art. 236 bis l.fall. e il corretto funzionamento delle procedure concorsuali è reso palese dalla tecnica descrittiva impiegata dal legislatore, che impone di ricostruire le condotte tipiche attraverso la valorizzazione degli elementi che contrassegnano le procedure alle quali si riferisce”.

⁸ Cfr. Guerini, op. cit. pag. 7.

beni giuridici tutelati dall'incriminazione costituiti dalla fede pubblica e dagli interessi patrimoniali dei creditori.⁹

3. Il soggetto attivo del reato: il professionista attestatore

a) La nomina del professionista attestatore

Il D.L. n. 83 del 22 giugno¹⁰ ha chiaramente delineato i profili di indipendenza e di responsabilità del professionista attestatore:¹¹ la precisazione legislativa si rendeva necessaria in quanto, come osservato in dottrina, l'art. 67, terzo comma, lettera d), l. fall., che era ed è la norma-base dettata in materia di piani di risanamento, ma richiamata anche in tema di concordato preventivo e accordi di ristrutturazione quanto ai requisiti del professionista attestatore, non soltanto non poneva alcuno specifico requisito in termini di indipendenza dello stesso, ma nemmeno chiariva da chi egli dovesse essere nominato.

In dottrina¹² si è osservato come le istanze di nomina erano formulate (soprattutto in caso di piani di risanamento *ex art. 67*, terzo comma, lettera d), l. fall.) su sollecitazione degli istituti di credito, i quali optavano per la nomina di un professionista indicato dal Tribunale, al fine di ottenere una presunta maggiore serietà delle attestazioni in quanto rese da professionisti nominati dall'Autorità giudiziaria.

In tale prospettiva si era affermato che il rinvio al quarto comma dell'art. 2501-*bis* c.c. non avesse come oggetto il semplice riferimento che ivi si trova all'attestazione di ragionevolezza delle indicazioni contenute nel progetto di

⁹ Cfr. Bertolini Clerici, in Bertolini Clerici, Bottai, Pagliughi, *Il professionista attestatore: relazioni e responsabilità*, Milano, 2014, pag. 199.

¹⁰ In G.U. 26 giugno 2012 n. 147 suppl. ord. n. 129.

¹¹ Per un commento generale alle disposizioni fallimentari, cfr. Salvardi, *I requisiti dell'attestatore alla luce della l. 134/12 e della circolare dell'Irdcec dell'11.02.13: focus sull'indipendenza*, in www.ilcaso.it; Lamanna, *Il c.d. decreto sviluppo: primo commento sulle novità in materia concorsuale*, in www.ilfallimentarista.it; Cerato, Bana, in *Il Fisco*, 2012, pag. 4772 ss.; Negri, *Concordato con continuità aziendale*, in *Il Sole 24 ore* 16 giugno 2012, pag. 17; Fontana, *Scattano le sanzioni penali per il professionista che mente*, *ivi*, pag. 17; Vitiello, *La "nuova responsabilità penale del professionista attestatore*, in www.ilfallimentarista.it.

¹² Cfr. Lamanna, *op. cit.*

fusione con indebitamento, ma implicasse anche il rinvio, fatto a sua volta da tale norma, all'art. 2501-*sexies*, disciplinante le modalità di nomina degli esperti abilitati a redigere la relazione, con la conseguenza che, prevedendo l'art. 2501-*sexies* che "l'esperto o gli esperti sono designati dal tribunale del luogo in cui ha sede la società", si doveva concludere che anche l'esperto chiamato a redigere la relazione di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d), dovesse essere scelto dal tribunale tra i revisori contabili, quantomeno allorché si fosse trattato di società per azioni o in accomandita per azioni, in ogni altro caso restando invece tale designazione di competenza dell'impresa risananda (impresa individuale, o società di persone, o società a responsabilità limitata).

Con la modifica dell'art. 67 introdotta dal cd. "correttivo" (D.Lgs. n. 169/2007) tale soluzione appariva non più sostenibile, poiché la norma nella nuova formulazione stabiliva che la ragionevolezza del piano di risanamento dovesse essere "attestata da un professionista iscritto nel registro dei revisori contabili e che abbia i requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b) ai sensi dell'articolo 2501-bis, quarto comma, del codice civile", in tal modo chiaramente riducendosi il rinvio fatto dall'art. 67 all'articolo 2501-*bis*, quarto comma, del codice civile, alla sola individuazione del contenuto minimale della relazione che deve attestare la ragionevolezza del piano, senza poterlo più riferire (anche) ai requisiti del soggetto abilitato a redigerla, visto che tali requisiti erano già autonomamente e positivamente indicati nel medesimo art. 67 l.f., venendo meno, di conseguenza, anche la possibilità di considerare esteso il rinvio normativo alle modalità di nomina dell'esperto da parte del tribunale contemplate dall'art. 2501-*sexies*.

Il decreto-legge n. 83/2012 ha risolto - sotto tale aspetto - ogni dubbio interpretativo prevedendo espressamente che la nomina del professionista debba ora essere effettuata dal debitore anche con riferimento alle ipotesi dei "piani attestati" e non solo con riferimento al concordato preventivo.¹³

¹³ Da parte di Lamanna, op. ult. cit. si sottolinea come probabilmente la precisazione legislativa è avvenuta anche allo scopo di riaffermare anche in quest'ambito il dogma della privatizzazione tout court, eliminando in radice ogni possibilità di interferenza dell'Autorità Giudiziaria nel contesto di un intervento legislativo che avrebbe potuto all'opposto considerare obbligatoria la nomina da parte di quest'ultima se non altro come strumento alternativo (e più semplice, in

Appare di rilievo anche la specifica indicazione da parte del Legislatore del requisito di “indipendenza” che deve sussistere in capo al professionista, ponendo fine – anche sotto questo aspetto - al dibattito dottrinale e giurisprudenziale sull’opportunità che un soggetto che avesse svolto la propria attività per il ricorrente potesse svolgere le funzioni di attestatore della fattibilità del piano.¹⁴

Alla luce del dato legislativo il professionista soddisfa il requisito di “indipendenza” quando “non è legato all’impresa e a coloro che hanno interesse all’operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da compromettere l’indipendenza di giudizio”, quando - anche mediante il tramite di soggetti con i quali è unito da vincoli di associazione professionale - “non ha prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo”.

La specifica previsione di tale requisito deve essere valutata con assoluto favore: parte della dottrina e della giurisprudenza¹⁵ avevano già da tempo sottolineato ed evidenziato la necessità che il professionista che redige la relazione di attestazione prevista in tema di piano attestato, accordo di ristrutturazione e concordato preventivo, fosse

verità) per sciogliere ogni dubbio preventivo sull’indipendenza dell’attestatore e renderla effettiva, svincolando davvero tale professionista dal rapporto personale con il debitore. Osserva dunque il citato autore come “... Se la soluzione preferita fosse stata questa, sarebbe stato superato probabilmente anche ogni contrasto ancora sussistente in giurisprudenza sul potere di sindacato del Tribunale in ordine alla fattibilità, poiché il giudizio dato su tale aspetto da un professionista nominato dal Tribunale, e quindi da un professionista davvero indipendente, avrebbe indotto poi più facilmente il Tribunale a valutare de plano come effettivamente attendibile il giudizio di fattibilità espresso dal perito. Infine, sarebbe stato smitizzato anche il problema delle sanzioni da irrogare per le attestazioni formulate *ad usum delphini*, poiché si sarebbe prevenuto il rischio di false attestazioni proprio con l’assicurazione di un’indipendenza effettiva. La scelta è stata dunque quella di conservare alla sfera provata del debitore il potere di nomina, ma a tale scelta è stato giocoforza necessario affiancare bilanciamenti compensativi che, forse, se la nomina fosse stata attribuita all’autorità giudiziaria, non sarebbero stati altrettanto inevitabili”.

¹⁴ Cfr. Tron, Attestazione di piani di finanziamento, in Ambrosini, Andreani, Tron, Crisi di impresa e restructuring, Milano, 2013, pag. 17; Bottai, in Bertolini Clerici, Bottai, Pagliughi, Il professionista attestatore: relazioni e responsabilità, op. cit., Milano, 2014, pag. 17.

¹⁵ Sul punto per questa ed altre considerazioni mi permetto di rinviare a Bersani, Il concordato preventivo, Milano, 2012, passim.

persona che si collocasse “... in posizione di indipendenza e terzietà tanto dall'imprenditore, quanto dai creditori che partecipano al piano di risanamento, in maniera analoga e ancor più rigorosa di quanto richiede l'art. 28, comma 3°, per l'indipendenza del curatore”.

Tale necessità costituiva, ad avviso di molti interpreti, un principio generale, che trovava riscontri anche a livello di principi di deontologia professionale, osservando anche come la serenità e obiettività di giudizio possono essere condizionate, anche inconsapevolmente, dal coinvolgimento di interessi personali.

Alla luce di tali acute considerazioni ci si era, pertanto, domandati se la relazione ex art. 161 l.f. potesse essere sottoscritta anche dal professionista che in passato aveva svolto attività professionale nell'interesse del debitore che propone il concordato preventivo. Ci si è domandati se possa sussistere l'indipendenza quando in precedenza il professionista abbia rilasciato in precedenza altre attestazioni in favore del debitore¹⁶; si è precisato che il rilascio delle attestazioni specifiche nel corso del lavoro per l'attestazione generale non è causa di menomazione dell'autonomia, affermando che “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 disanamento, 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”.¹⁷

Una netta distinzione tra la funzione di consulente (a qualunque titolo) dell'imprenditore e di estensore della relazione, era tuttavia vista con grande favore in dottrina e, ad avviso di alcuni autori, era desumibile dalla natura stessa del ruolo di verifica su un documento (il piano concordatario), che necessariamente doveva essere eseguita da persona diversa da colui che aveva svolto la propria attività professionale per lo stesso imprenditore.

¹⁶ Cfr. Bottai, op. cit. pag. 19.

¹⁷ Cfr. Deliberazione del 20 settembre 2012, del plenum della sezione fallimentare di Milano, in www.ilfallimentarista.it

Si era infatti osservato che la distinzione dei ruoli, "... rende possibile una dialettica costruttiva tra il consulente e il professionista attestatore. Il consulente, che consiglia l'imprenditore sul piano industriale, tende ad avere una prospettiva ottimista sul futuro dell'impresa, sufficientemente ottimista per indurlo ad accettare l'incarico (anche se il fallimento di un piano può avere rilevanti ricadute reputazionali). Per il professionista che attesta la bontà del piano – solitamente di estrazione contabile –, invece, è in gioco sia la reputazione, sia la responsabilità che si assume di fronte ai terzi nel caso la sua valutazione del piano risultasse non semplicemente contraddetta dagli eventi, ma sin dall'origine gravemente erronea".

La condivisibile conclusione cui si era giunti anche da parte delle associazioni professionali, era – pertanto - nel senso che "... fermo il principio che è preferibile vi sia alterità tra consulente e attestatore (il quale ultimo deve essere indipendente), nel caso, inopportuno ma a stretto rigore lecito, in cui il consulente provveda egli stesso all'attestazione del piano, i requisiti di indipendenza e terzietà normalmente presenti dell'attestatore dovranno sussistere in capo al consulente".

Tali indicazioni sono state pertanto recepite dal Legislatore, prevedendo, come già evidenziato, la necessaria indipendenza dell'attestatore e la contemporanea istituzione di sanzioni penali a carico del medesimo.

Le interpretazioni fornite dalla giurisprudenza sono state rigorose, richiedendo la specifica indicazione della sussistenza dell'indipendenza, da parte del professionista nell'ambito della relazione.¹⁸

Da ultimo va evidenziato come dal punto di vista della definizione del concetto di indipendenza rileveranno non solo vincoli di natura contrattuale e lavorativa con l'imprenditore e con società controllate o controllanti, ma anche tutti i "rapporti di natura personale".¹⁹

¹⁸ Cfr. Trib. Terni, 28 gennaio 2013, in www.ilcaso.it; Trib. Novara, 27 febbraio 2013, in www.ilfallimentarista.it.

¹⁹ Cfr. per una applicazione pratica Tribunale di Modena, 12 giugno 2013, in www.ilfallimentarista.it.

Con riferimento a tale ultima fattispecie di incompatibilità va, tuttavia, rilevato come si tratta di un riferimento talmente ampio da consentire all'Autorità giudiziaria un vaglio critico nei casi concreti molto penetrante e pervasivo sull'effettiva situazione di indipendenza, lasciandola, peraltro libera di valutare i "rapporti personali" esistenti fra debitore ed attestatore, in assenza di una specifica indicazione legislativa.

c) Segue: il soggetto attivo del reato: natura pubblicistica o privatistica?

Così delineata la figura del professionista attestatore ed i requisiti che devono accompagnare la figura del medesimo, va ora evidenziato come la norma prevede un "reato proprio" del "professionista", nozione che fa, per la prima volta, il suo ingresso nel novero dei soggetti tipici del diritto penale dell'economia.²⁰

Nel silenzio del legislatore, per ricostruire l'esatta definizione da attribuire alla qualifica soggettiva, occorre muovere dai dati offerti dalla disciplina civilistica²¹: dottrina e giurisprudenza avevano dato luogo ad un ampio dibattito in ordine alla qualifica giuridica che poteva essere attribuita al professionista attestatore ex art. 161 l.f., al fine anche di individuare una fattispecie penale cui ricondurre la false attestazioni rese dal medesimo.

Ritenendo che una delle principali garanzie per i creditori in ordine alla serietà della proposta di concordato preventivo

²⁰ Cfr. A. Lanzi, Nuovi reati di false attestazioni da parte del professionista, in www.ilfallimentarista.it. In dottrina è stata utilizzata l'espressione "iperproprio", osservando come il reato in parola mal tollera l'estensione della punibilità a soggetti di fatto, così discostandosi dalla tendenza oggi dominante nel diritto penale economico; cfr. Consulich, *Nolo cognoscere*, cit., p. 622. Altra dottrina, Sandrelli., op. cit. pag. 797, ha osservato come "la pluralità dei requisiti necessari rende teorica l'ipotesi di una "professionista/attentatore di fatto"; ove lo si volesse individuare, dovrà tenersi presente la traccia che, al proposito, il codice civile, ha già elaborato, per i soggetti societari".

²¹ Per una più rassegna delle soluzioni elaborate dalla giurisprudenza nel periodo antecedente l'introduzione dell'art. 236-bis ci permettiamo di rinviare a Bersani, *Il concordato preventivo*, op. cit., pag. 207 ss. nonché Borsari, *Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell'ambito delle soluzioni concordate delle crisi d'impresa. Una primissima lettura*, in *Dir. pen. cont. Riv. trim.*, 1, 2013, p. 85, ed a Tetto, *Le false o fraudolente attestazioni del professionista ex art. 161 comma 3 l.f.: alla ricerca di un'evanescente tipicità penalmente rilevante*, in *Il Fallimento*, 2012, pag. 842 ss.

fosse rappresentata proprio dalla relazione del professionista che certifica la fattibilità del piano e la veridicità dei dati aziendali, si concludeva nel senso che in capo al medesimo si configurava una precisa responsabilità contrattuale.²²

Da parte della dottrina si era - tuttavia - esclusa la configurabilità di condotte penalmente rilevanti nelle eventuali falsità contenute nella relazione del professionista sottolineando come “... l'ipotesi di patologiche attestazioni informative, in difetto di previsioni incriminanti specifiche, mal si attaglia alle figure di reato preesistenti alla riforma. In prima battuta l'area della rilevanza penale deve essere sgombrata da tutto ciò che attiene all'opinamento prognostico: attività riferite alle nozioni di “ragionevolezza”, di “idoneità”, o “fattibilità” escludono in radice a priori la ricorrenza non solo dell'elemento soggettivo doloso delle fattispecie penali richiamabili (non sono ipotizzabili fattispecie colpose), ma anche taluni elementi oggettivi tipici specializzanti l'ipotesi di reato, quali ad esempio “artifici e raggiri” nella truffa, non potendosi definire fraudolento in senso penalistico ciò che attiene alla esplicitazione –per quanto corredata dalla affidabilità professionale- di convincimenti prognostici soggettivi, ontologicamente esposti all'alea ed alla opinabilità”.²³

L'aspetto della individuazione di una particolare responsabilità in capo al professionista che redige falsamente la relazione ex art. 161 l.f. era stato esaminato in giurisprudenza dal Tribunale di Bologna,²⁴ secondo cui, “... pur emergendo il tentativo di “qualificare il "piano" per il C.P. e le sue allegazioni, il Legislatore non ha sanzionato sotto alcun profilo – viceversa tipico delle attività "fidefacienti" – la responsabilità del professionista di cui all'art.28, incaricato dal debitore perchè attesti la veridicità dei dati aziendali ivi riportati e la fattibilità del piano concordatario: ne deriva che gli elementi forniti dai suddetti documenti (individuati sub art.161 co.II cit.)

²² Sul punto cfr. Bottai, La responsabilità civile dell'attestatore. Profili problematici sulla risarcibilità del danno e la legittimazione del curatore, op. cit. pag. 71 ss.

²³ Cfr. Pasquariello, La responsabilità penale dei protagonisti delle procedure di composizione negoziale delle “crisi” d'impresa, relazione all'incontro di studi della formazione decentrata presso la Corte di Appello di Bologna, Bologna, 24 gennaio 2011, pag. 17 del dattiloscritto.

²⁴ Cfr. Tribunale di Bologna, 17 ottobre 2006, in www.giuremilia.it.

costituiscono la base primaria per le fasi successive della procedura, ma che – salvo costituire un prezioso contributo critico sull’attendibilità dei valori contabili, un approfondimento ed un chiarimento sull’entità delle risorse a disposizione, ecc. – anche la relazione di cui all’art.161 co. III assume rilievo al medesimo "livello" degli altri atti, cui si riferiscono le valutazioni affidate al Tribunale”.

In tal senso si era espresso anche il Tribunale di Torino²⁵, il quale aveva affermato che “il professionista che attesta la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano, ai sensi dell’art. 161 terzo comma l.f. non può essere considerato pubblico ufficiale ai fini dell’art. 357 c.p. e, di conseguenza, in caso di false attestazioni non risponde del reato di cui all’art. 479 c.p.”.

In particolare il Tribunale piemontese dopo aver premesso che “... che la riforma della legge fallimentare introdotta con la legge n. 5 del 2006 ed il decreto correttivo n. 169 del 2007 hanno innovato la materia fallimentare in genere, e la procedura del concordato preventivo in specie, accentuando l’importanza della prevenzione dell’insolvenza e in ogni caso del suo superamento attraverso la ricerca di un accordo con i creditori”, aveva evidenziato come “... nell’ambito del concordato preventivo, è stata per la prima volta introdotta la figura del professionista incaricato di redigere la relazione che, secondo l’espresso dettato del comma terzo art. 161 l.fall., “attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano...” proposto ai creditori dall’imprenditore a norma dell’art. 160 precedente. E’ ovvia l’importanza di tale relazione, posto che, nella fase preliminare di ammissione alla procedura, in mancanza di attività istruttoria del Tribunale, essa costituisce l’unico elemento su cui il giudice fonda il giudizio di ammissibilità. Ne consegue, dunque, che il professionista incaricato della relazione, per ottemperare al primo dei due compiti a lui affidati, debba esplicitare una vera e

²⁵ Cfr. Tribunale di Torino, IV sez. pen., in *Il Fallimento*, 2010, pag. 1439, con commento di M. Lanzi, Il professionista incaricato della relazione per l’ammissione al concordato preventivo non è pubblico ufficiale, *ivi*, pag. 1440, il quale pur aderendo alla soluzione cui è giunto il Tribunale rileva come “...Pur in una prospettiva adesiva alla tesi espressa dal Tribunale di Torino per la quale il professionista di cui all’art. 161 l. fall. non deve essere considerato ai fini penalistici pubblico ufficiale, è fondato ritenere come lo stesso Tribunale abbia forse un po’ troppo sbrigativamente declinato la questione”.

propria attività di verifica dei dati aziendali, compiendo controlli assimilabili a quelli che un revisore è tenuto a svolgere per redigere la relazione di revisione. In tal senso si è invero pronunciata autorevole dottrina e la giurisprudenza di merito”

Secondo i giudici torinesi, “... nonostante detto professionista debba necessariamente avere una posizione di terzieta, dovendo fornire al giudice ed al commissario giudiziale seri elementi di valutazione, è altrettanto vero che egli è legato da un rapporto di fiducia all'imprenditore che lo ha nominato scegliendolo a preferenza di altri, circostanza questa che (involgendo in qualche misura una dipendenza funzionale da una parte processuale) di per se' rende ardua l'assimilazione al pubblico ufficiale (cfr. Cass. pen., sez. VI, 31656, 13 febbraio 2008)”.

La conclusione cui giungeva il giudice piemontese era nel senso che “... in buona sostanza, dunque, deve convenirsi con le conclusioni cui è pervenuta la Suprema Corte, se pure in ambito civilistico, secondo cui il professionista ex art. 161 l.fall, non è un pubblico ufficiale (“è di tutta evidenza che lo svolgere le funzioni di curatore è qualcosa di assolutamente diverso rispetto al semplice redigere una relazione per conto di una società che richiede l'ammissione ad un concordato preventivo. Tra le numerose e lapalissiane differenze basta soltanto rammentare che il curatore ricopre la funzione di pubblico ufficiale incaricato della gestione del patrimonio del fallito, mentre il professionista è soltanto un privato che effettua una prestazione professionale per conto di un imprenditore non ancora sottoposto ad alcuna procedura concorsuale”, così Cass. civ., sez. I, 29 ottobre 2009, n. 22927). Da ultimo, non può trascurarsi di sottolineare come anche la più accreditata dottrina non abbia abbracciato la tesi sostenuta dall'accusa. Avendo infatti riferimento tanto alla figura oggi in esame quanto a quella, ad essa per molti aspetti assimilabile, del professionista incaricato dall'imprenditore della relazione sull'attuabilità dell'accordo per la ristrutturazione dei debiti (altra procedura alternativa al fallimento), è stata configurata la responsabilità contrattuale ed extracontrattuale dei medesimi, e financo, sotto il profilo penalistico, la possibilità di configurare in capo all'esperto anche il concorso in truffa, ovvero in bancarotta semplice o

fraudolenta nel caso all'insuccesso dell'operazione di risanamento segua la dichiarazione di insolvenza della società, ma mai una responsabilità del medesimo quale pubblico ufficiale”.

Da parte di altra giurisprudenza – seppure in via incidentale - si era invece ritenuta sussistente la natura fideifacente della relazione del professionista ex art. 161 l.f. con la conseguenza di individuare una condotta penalmente rilevante nel comportamento di colui che dolosamente ometta di indicare passività del soggetto i cui dati di bilancio sono stati verificati; in particolare si è affermato che “... la qualità "fidefaciente" dell'incaricato la relazione al piano di fattibilità - ex art. 161, penultimo comma, l.f., novellato - impone la trasmissione del presente provvedimento al Pubblico Ministero per la valutazione degli eventuali profili di rilevanza penale”.²⁶

In assenza di una specifica disciplina tale soluzione era stata avallata da altra giurisprudenza, secondo cui “in considerazione della valenza probatoria riconoscibile all'attestazione di veridicità dei dati aziendali contenuti nella relazione redatta ai sensi dell'art. 161 comma 3 l.f. ed allegata a supporto documentale della domanda di concordato preventivo, la dolosa falsità concernente tale attestazione è idonea ad integrare gli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 481 c.p., rivestendo il professionista indicato dall'imprenditore la qualità di persona esercente un servizio di pubblica necessità”.²⁷

Il Legislatore molto opportunamente, ha posto fine a tale dibattito dottrinale e giurisprudenziale e - anche per effettuare un parallelismo con l'ipotesi di cui all' art. 19, comma 2, della legge 27 gennaio 2012 -²⁸ ha previsto un “reato proprio” con specifica indicazione delle condotte penalmente rilevanti.

La dottrina²⁹ – condivisibilmente – ha osservato come la scelta legislativa di sanzionare la condotta medace o omissiva dell'attestatore deve essere letta propria nella prospettiva di

²⁶ Cfr. Tribunale di Modena, 13 ottobre 2006, in www.giuremilia.it.

²⁷ Cfr. Tribunale di Rovereto, 12 gennaio 2012, in *Il Fallimento*, 2012, pag. 834 ss.

²⁸ Per un commento a tale ipotesi mi permetto di rinviare a Bersani, La composizione della crisi da sopraindebitamento, per le imprese non fallibili nella legge n. 3/2012, in *Il Fisco*, 2012, pag. 1960 ss.

²⁹ Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 796, 797.

evitare “forzature ermeneutiche dirette a ravvisare in questa figura un’emanazione pubblicistica ed una correlata responsabilità penale nei termini delle più severe previsioni, soprattutto in tema di falso, anche perché originariamente il professionista era stato assimilato al curatore”.³⁰

4. L’elemento materiale del reato

a) Le attestazioni e le relazioni in cui si devono espletare le condotte commissive ed omissive incriminate

La nuova fattispecie sanziona la condotta di colui che, nell’ambito delle attestazioni rese nei piani attestati, negli accordi di ristrutturazione nei concordati preventivi e nelle ipotesi di cui agli artt. 186 bis 182 *quinquies*, “espone informazioni false”, ovvero “omette di riferire informazioni rilevanti”.

Occorre peraltro delineare, prima di esaminare le condotte incriminate, la singole fattispecie in cui le stesse possono assumere rilevanza penale.

a1) il c.d. “piano attestato”

Come è noto l’art. 67, terzo comma, lett. d), legge fall., si occupa del piano «idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell’impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria» e prevede che «un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall’articolo 28, lettere a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano».

a2) L’accordo di ristrutturazione

L’art. 182-*bis*, comma 1, legge fall., come modificato dall’art. 33, comma 1, lett. e), n. 1, del decreto, stabilisce, a sua volta, che l’imprenditore in stato di crisi possa domandare l’omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, depositando la documentazione di cui al sopracitato art. 161 ed «una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti

³⁰ Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 797.

di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) sulla veridicità dei dati aziendali e sull'attuabilità dell'accordo stesso con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori».

a3) Il concordato preventivo

L'art. 161, terzo comma, legge fall., come modificato dall'art. 33, comma 1, lett. b), n. 2, del decreto, sul presupposto che il debitore, con la domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, deve presentare una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa ed un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta, prevede parimenti la relazione di un professionista designato dal debitore ed in possesso dei menzionati requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d), che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo

a4) Le attestazioni di cui all'art. 182 quinquies (finanziamenti prededucibili funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori)

Nell'ambito del concordato preventivo si rinvencono altre due fattispecie in cui viene attribuita rilevanza penale alla condotta del professionista: il primo comma dell'art. 182-*quinquies* prevede che il debitore che presenti, anche ai sensi dell'art. 161 sesto comma, una domanda di ammissione al concordato preventivo o una domanda di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-*bis*, primo comma, o una proposta di accordo ai sensi dell'articolo 182-*bis*, sesto comma, può chiedere al tribunale di essere autorizzato a contrarre finanziamenti, prededucibili ai sensi dell'art. 111, «se un professionista designato dal debitore in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), verificato il complessivo fabbisogno finanziario dell'impresa sino all'omologazione, attesta che tali finanziamenti sono funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori».

a5) il concordato con “continuità aziendale

Altre attestazioni sono contemplate dal nuovo art. 186-*bis*, che disciplina il concordato preventivo con continuità aziendale.

In tal caso il piano di cui all'art. 161, secondo comma, lett. e), deve contenere anche un'analitica indicazione dei costi e dei ricavi attesi dalla prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato, delle risorse finanziarie necessarie e delle relative modalità di copertura e la relazione del professionista di cui all'art. 161, terzo comma, deve attestare che la prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano di concordato é funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori.³¹

Inoltre, l'ammissione al concordato preventivo non impedisce la continuazione di contratti pubblici «se il professionista designato dal debitore di cui all'articolo 67 ha attestato la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento».

b) Le singole condotte incriminate. Generalità

Il Legislatore ha previsto, alternativamente, due tipologie di condotte: la prima, commissiva, consiste nell'espone informazioni false; la seconda, avente carattere omissivo, è integrata nell'omettere di riferire informazioni rilevanti.³²

Si tratta di una fattispecie di reato di mera condotta (attiva o omissiva) in quanto, per il raggiungimento della soglia di rilevanza penale, non è richiesto che le falsità producano alcun evento di danno nei confronti dei creditori; il pregiudizio patrimoniale, ove discendente dalla infedeltà asseverativa, rappresenta – infatti - una circostanza aggravante del reato.³³

In primo luogo, si può osservare che il legislatore ha trascurato i rilievi di quella parte della dottrina che, argomentando in materia di falso dei revisori, rilevava un *deficit* di tassatività nella mancata previsione di una soglia di non punibilità – diversamente da quanto accade in materia

³¹ Su tali aspetti cfr. Nocera, Finanziamenti prededucibili ex art. 182 *quinquies.*, in *Il Fallimento*, 2013, pag. 1465.

³² Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 800.

³³ Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 798.

tributaria o nelle false comunicazioni sociali – in una fattispecie che sanziona condotte di mendacio che afferiscono ad una attività ontologicamente connotata da un forte margine di discrezionalità soggettiva.

Numerose critiche sono state, inoltre, mosse al legislatore sia per aver introdotto un'irragionevole asimmetria tra le due ipotesi, utilizzando l'aggettivo "rilevanti" esclusivamente per le informazioni omesse, sia per l'apodittico richiamo al concetto di "informazioni false".

c) L'omessa indicazione di informazioni rilevanti

L'intervento legislativo non si sottrae a critiche in ordine alla "tipicità della condotta", ed infatti alcuni dubbi interpretativi potranno sorgere in ordine alla sanzionabilità delle condotte omissive relative alle "informazioni rilevanti" in quanto la locuzione non è in grado di spiegare il riferimento alla "rilevanza".

Tale locuzione può infatti intendersi sia in una prospettiva soggettiva, e quindi potranno essere rilevanti le omesse informazioni ai fini della decisione dei creditori (ed in tale prospettiva ben possono considerarsi rilevanti le omesse informazioni circa la scarsa attendibilità di alcuni poste contabili), oppure il concetto di "rilevanza potrà essere inteso in un'ottica "oggettiva" e quindi potranno ritenersi rilevanti solo le omesse informazioni che possano incidere da un punto di vista economico sul concordato (in tale prospettiva l'omessa indicazione che un credito dell'importo di 100 euro non esistente in contabilità non avrebbe alcuna "rilevanza").

A tale proposito, da parte della dottrina si è condivisibilmente sottoposta a critica "... la genericità della qualificazione come "rilevanti" delle informazioni vere di cui è punita l'omissione e la mancata espressa replica di tale connotazione in riferimento alle informazioni false.", osservando poi come "... se interpretata letteralmente, la norma incriminatrice finisce per rivelare un'asimmetria tra le condotte prese in considerazione, giacché qualsiasi falsità commissiva, ancorché ad oggetto dati di scarsa rilevanza, rischia di integrare il reato di nuovo conio a fronte della previsione, invece, di una più restrittiva modulazione della tipicità delle falsità omissive".

Ulteriori critiche sono state sollevate da parte di quella dottrina che ha evidenziato la genericità della qualificazione “rilevanti” utilizzata dal Legislatore per definire le informazioni omesse e, quindi, i dubbi di costituzionalità della norma per indeterminatezza della fattispecie e per mancanza di tipicità della condotta ritenuta eccessivamente generica.³⁴

Al fine di fornire una interpretazione “costituzionalmente orientata” si è affermato che la genericità del requisito in questione “potrebbe essere attenuata qualora si ipotizzasse che il legislatore abbia ritenuto necessario per la configurabilità del reato che lo scostamento dalle realtà debba considerarsi rilevante quando risulti idoneo a falsare, nel complesso e in maniera significativa, la relazione e l’attestazione”, precisando poi come la “rilevanza” andrà valutata “in relazione al giudizio finale della relazione o attestazione”³⁵, con la conseguenza che il reato di cui all’art. 236 bbis l.f. dovrebbe ritenersi integrato soltanto nel caso in cui la informazione abbia falsato il giudizio.³⁶

Si è ancora sottolineato come a fronte della necessità di incriminare condotte di falsificazione, con l’obiettivo di contribuire ad assicurare condizioni di diffusa certezza e speditezza del traffico giuridico, “...il rischio è quello che tale interesse non si possa effettivamente “materializzare” in un bene giuridico ben definito, incorrendo nel pericolo di confondere l’oggetto giuridico con l’oggetto materiale del reato”³⁷.

Al fine di chiarire la reale portata applicativa dell’aggettivo “rilevanti” si è osservato come il legislatore nel descrivere la condotta di falso omissivo, ha utilizzato tale aggettivo con l’intenzione di sanzionare non solo e non tanto la mera omissione, “bensì quella idonea ad ingannare i destinatari della comunicazione, che sono in prima battuta i creditori sociali,

³⁴ Cfr. sul punto Monteleone, La responsabilità penale e civile dell’attestatore nei procedimenti di composizione della crisi di impresa, in www.OCI.it, pag. 8 del dattiloscritto; Bertolini Clerici, La responsabilità penale del professionista attestatore: falso in attestazioni e relazioni, in *Il professionista attestatore*, op. cit. pag. 207; Vitiello, L’attestazione di veridicità e fattibilità nella soluzioni concordate della crisi di impresa: riflessioni su alcuni profili problematici, in www.ilfallimentarista.it.

³⁵ Cfr. Borsari, op. cit. pag. 90.

³⁶ Cfr. Monteleone, op. cit. pag. 8.

³⁷ Cfr. Guerini, op. cit. pag. 6.

ma, in via definitiva, il giudice". In tale prospettiva interpretativa l'interesse alla veridicità di documenti "fededegni" non può essere letto come bene autonomo, ma come "elemento prodromico alla superiore esigenza di garantire la correttezza alle decisioni giudiziarie, poiché, nonostante l'avvenuto passaggio dall'eterotutela processuale-pubblicistica all'autotutela privatistica dei creditori, gli accordi di composizione delle crisi da sovraindebitamento si svolgono pur sempre nell'ambito di un procedimento "governato" dalla presenza del giudice".

Si è – quindi - affermato che in un quadro di plurioffensività della fattispecie in esame, si dovrebbe rinvenire nell'amministrazione della giustizia uno dei beni giuridici tutelati dall'art. 236-*bis*, in quanto potrebbero integrare il delitto in esame solo quelle condotte di alterazione dei dati che risultino concretamente idonee a trarre in inganno il giudice nella fase di controllo di legittimità, escludendo dal fuoco della norma tutte le falsità di minimo rilievo e recuperando la giusta simmetria tra condotte commissive e omissive.³⁸

In tale prospettiva - come già osservato - potrebbe essere considerata "non rilevante" l'omessa indicazione di una informazione destinata ai creditori priva di rilevanza economica.³⁹

Da parti di altri autori,⁴⁰ sempre analizzando l'aggettivo "rilevante", si è evidenziato come l'attenzione del Legislatore si sia appuntata non tanto e non solo "sul dato quantitativo, ma anche sull'importanza della notizia in funzione della domanda proposta con ricorso dal debitore."⁴¹

Alla luce di quanto sopra esposto riteniamo che debba considerarsi "rilevante" ogni omessa informazione che porta a valutare, da parte del creditore la fondatezza del piano e la convenienza della proposta di risoluzione della crisi; in altre parole tutte quelle circostanze o notizie funzionali ad una

³⁸ Cfr. Guerini op. cit. pag. 10.

³⁹ In tal senso sembra orientato anche F. Cerqua, op. cit. pag. 1120, il quale dopo aver individuato nel bene giuridico tutelato la necessità di una corretta informazione ai creditori, afferma che "...L'ulteriore conseguenza di tale conclusione va ravvisata nella necessità di escludere dall'area penalmente rilevante della fattispecie in esame quelle informazioni che abbiano ad oggetto elementi non significativi per l'accesso alle procedure concorsuali".

⁴⁰ Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 801.

⁴¹ Cfr. Bertolini Clerici, op. cit. pag. 205.

decisione consapevole e non solo quelle notizie che se conosciute, "...porterebbe alla revoca del concordato, secondo gli indici enumerati dall'art. 173 l.fall."

Tale soluzione appare – a nostro avviso - coerente con la *ratio* della previsione di una specifica sanzione criminale; del resto il legislatore prima e la giurisprudenza poi, con la nota sentenza delle SS.UU. 23 gennaio 2013, n. 1521⁴² hanno attribuito rilevanza fondamentale all'attestazione del professionista ed appare ragionevole che, a fronte di tale aumentata importanza, consegua anche un dovere informativo preciso e completo.

Ciò che importa al Legislatore è, infatti, che il creditore voti "consapevolmente", ed in tale prospettiva integreranno il concetto di "rilevanza" le informazioni che, se conosciute, sarebbero state idonee a indirizzare in modo diverso il voto nell'adunanza dei creditori.

Pertanto, a nostro avviso, il concetto di "rilevanza" andrà letto nell'ambito dell'utilità della notizia omessa a formare in modo corretto il processo decisionale dei creditori; non si potrà, quindi, prescindere da un esame del caso concreto, ed in dottrina⁴³ sono stati indicati alcuni esempi che di seguito si riportano: si è detto che l'errore sul nominativo dei singoli creditori potrà ritenersi indifferente, se esso non coinvolge cause di prelazione, situazioni di prescrizione; a conclusioni diverse si dovrebbe invece giungere con riferimento all'entità quantitativa del dato contabile omesso, all'omissione della circostanza che un immobile indicato nell'attivo patrimoniale è

⁴² Cfr. SS.UU. cit. secondo cui "Il giudice deve esercitare il controllo di legittimità sul giudizio di fattibilità giuridica della proposta di concordato, non essendo questo escluso dall'attestazione del professionista, mentre è riservata ai creditori la valutazione in ordine al merito che ha ad oggetto la probabilità di successo economico del piano ed i rischi inerenti; il controllo di legittimità si realizza mediante un unico e medesimo parametro nelle diverse fasi di ammissibilità, revoca ed omologazione in cui si articola la procedura con la verifica dell'effettiva realizzabilità della causa concreta del procedimento, quale obiettivo specifico perseguito, senza alcun contenuto fisso e predeterminato, essendo dipendente dal tipo di proposta formulata, pur se inserita nel generale quadro di riferimento, finalizzato, da un lato, al superamento della situazione di crisi dell'imprenditore e, dall'altro all'assicurazione di un soddisfacimento, sia pur ipoteticamente modesto e parziale, dei creditori. La sentenza può essere letta integralmente in *Il Fallimento*, 2013, pag. 149, Sul punto cfr. De Santis, *Causa «in concreto» della proposta di concordato preventivo e giudizio «permanente» di fattibilità del piano*, ivi pag. 279 ss.

⁴³ Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 801.

in realtà abusivo; all'omissione che un determinato credito sia riferibile ad un debitore fallito.

d) L'esposizione di informazioni false. Generalità

Appare apparentemente meno complessa l'analisi della seconda condotta incriminata e quindi il significato da attribuire alla locuzione "informazioni false" nell'ambito delle attività che il professionista svolge nelle procedure richiamate dall'art. 236-bis.

Anche tale fattispecie, tuttavia, non è sfuggita a critiche da parte della dottrina: si è detto che la "formulazione apodittica scelta dal legislatore non sembra tener conto della natura complessa delle prestazioni che l'attestatore è chiamato a rendere", evidenziando poi⁴⁴ come "... il professionista, infatti, non si può limitare alla mera certificazione della veridicità dei documenti ricevuti dall'imprenditore, dovendo inoltre formulare alcuni giudizi prognostici su eventi che riguardano il futuro dell'impresa".

d1) l'esposizione di informazioni false con riferimento alla contabilità aziendale

L'onere di un controllo puntuale e specifico della contabilità aziendale a carico del professionista attestatore – ora espressamente sanzionato - appare coerente con il fatto che, nel "sistema" del concordato preventivo, la relazione del professionista sostituisce l'accertamento che nella vigenza della precedente disciplina il tribunale doveva operare in base al combinato disposto degli artt.161 e 162, comma 1°, primo periodo: un accertamento che si fondava proprio sulle scritture contabili e che, materialmente, veniva effettuato mediante redazione di una consulenza tecnica (in cui il consulente tecnico veniva, tuttavia, nominato dal tribunale e non dal debitore).

L'importanza dell'attestazione di veridicità dei dati contabili sotto questo aspetto, pertanto, emerge dalla circostanza che, essa costituisce un "filtro preventivo", diretto

⁴⁴ Borsari, Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell'ambito delle soluzioni concordate delle crisi d'impresa. Una primissima lettura, in *www.Dirittocontemporaneo – Riv. trim. 1, 2013, p. 85*.

ad evitare ammissioni di procedure destinate, fin dall'origine, ad un esito infausto, ma che, per il solo fatto della intervenuta ammissione, nel frattempo sono idonee a porre in essere effetti paralizzanti delle azioni esecutive dei creditori.⁴⁵

Proprio con particolare riferimento all'attestazione di veridicità dei dati contabili ed aziendali in generale si è ritenuto che il professionista non possa limitarsi ad una formale verifica della regolarità della documentazione, ma abbia l'onere - al fine di tutelare i creditori - di svolgere un controllo di merito verificando, ad esempio, la congruenza tra i dati contabili allegati alla proposta di concordato preventivo e la contabilità effettiva. Va peraltro evidenziato come l'attestazione di veridicità dei dati dovrà riguardare esclusivamente la situazione economica e finanziaria e patrimoniale depositata contestualmente alla proposta concordataria e non i bilanci di esercizio degli anni precedenti.⁴⁶

In giurisprudenza si è affermato che la relazione del professionista attestante la veridicità dei dati deve contenere una motivazione sostanziale ed oggettiva delle attestazioni di veridicità, dando conto della sufficiente corrispondenza con i dati contabili, della regolarità formale della contabilità aziendale e delle verifiche di attendibilità sostanziale effettuate dallo stesso professionista.⁴⁷

Si è altresì specificato che nella relazione il professionista deve attestare "... la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo", rendere "... ricostruibile l'iter logico ... posto a base delle sue valutazioni ..." dando "...conto dei riscontri e della documentazione esaminata, nonché della metodologia seguita nei controlli effettuati ..."; compiere una serie di controlli articolati nelle seguenti fasi: 1) accertamento delle scritture contabili e della regolare tenuta dei libri sociali obbligatori, 2) controllo (sia formale che sostanziale) della rispondenza dei dati esposti nella situazione economico finanziaria della società, prodotta a sostegno della proposta di concordato, con le scritture contabili del corrente anno; 3)

⁴⁵ Su tale particolare aspetto cfr. in dottrina Bertolini Clerici - Bottai - Pagliughi, *Il professionista attestatore: relazioni e responsabilità*, Milano, 2013, in particolare pag. 71; Manfredi, *Appunti brevi sulle competenze e sulle responsabilità dell'attestatore ex art. 67 l.f.*, in www.Ilfallimentarista.it.

⁴⁶ In tal senso cfr. anche Bertolini Clerici, *Il professionista*, op. cit. pag. 206.

⁴⁷ Cfr. Tribunale di Pescara, 3 marzo 2009, inedita.

rilevazione del contenuto dei verbali di verifica redatti dal collegio sindacale e delle relazioni di quest'ultimo organo per verificare l'attendibilità delle scritture contabili e dei libri sociali, nonché la corretta redazione dei bilanci di esercizio chiusi negli anni precedenti al presente; 4) controllo incrociato delle esposizioni debitorie attraverso il riscontro della documentazione contabile d'appoggio della debitrice con i documenti provenienti dagli stessi creditori; 5) riesame del passivo e predisposizione del prospetto relativo al "passivo rettificato" allegato alla proposta; indicazione, infine, delle passività potenziali, riferibili a contenziosi pendenti o prevedibili; 6) attestazione della veridicità dei dati aziendali e della fattibilità del piano medesimo.⁴⁸

Ancora da parte della giurisprudenza⁴⁹ si è ribadito che "... nel concordato preventivo, con specifico riguardo all'attestazione di veridicità dei dati aziendali, il giudizio dell'attestatore non può limitarsi a una mera dichiarazione di conformità, ovvero di corrispondenza formale dei dati utilizzati per la predisposizione del piano a quelli risultanti dalla contabilità, ma, al contrario, tale giudizio comporta che il professionista accerti e attesti che i dati in questione siano "effettivamente reali".

In dottrina⁵⁰ si è poi sottolineato che appare più corretto parlare di "affidabilità" sottolineando che "...il professionista dovrà procedere al riscontro fisico ed alla verifica, quanto meno a campione, dello stato giuridico delle immobilizzazioni, delle giacenze di magazzino, dei crediti e così di ogni altra voce dell'attivo emergente alla situazione patrimoniale dell'impresa; e parimenti, per quanto riguarda il passivo, sarà compito del professionista accertarne la veridicità e l'effettiva attuale consistenza, anche sulla base di una verifica incrociata

⁴⁸ Cfr. Tribunale di Piacenza, 23 giugno 2009, in www.giuremilia.it.

⁴⁹ Cfr. Tribunale di Benevento 23 aprile 2013, in *Il Fallimento*, 2013, pag. 1373, con commento di Ranalli, *Il controllo del professionista attestatore: elementi di criticità*, *ivi*, pag. 1374 ss.

⁵⁰ Cfr. Racugno, *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione e transazione fiscale – Profili sostanziali*, in *Trattato di diritto fallimentare*, diretto da Buonocore e Bassi, vol. I, Padova, 2010, pag. 506, 507, ove si precisa anche alla nota 160) che "un ruolo significativo rivesti in proposito la sussistenza di un adeguato assetto contabile dell'impresa, in testo non più come regolare tenuta della contabilità (ormai espunta dalla riforma), ma quale sistema informativo che consenta una corretta rilevazione, anche soltanto extra contabile, dei fatti di gestione.

con gli interessati, procedendo alla ripartizione in privilegiato e chirografario, ed individuando le singole cause di prelazione”.

Da parte della citata dottrina si sottolinea anche che “... in caso di incongruenze od incompletezze del materiale fornito dal debitore il professionista ha il dovere di assumere ogni utile informazione – anche attraverso indagini dirette presso i responsabili dei controlli interni ed esterni – al fine di asseverare, innanzi tutto, la “veridicità dei dati aziendali”; in altri termini il giudizio prognostico del professionista sulla fattibilità del piano non potrà prescindere da una consapevole attestazione della veridicità dei dati aziendali e dal riscontro di una loro corretta valutazione”.

Si tratta di soluzioni interpretative che, seppure con diverse sfumature, consentono di orientare l'interprete in ordine al grado di verifica della contabilità che deve precedere l'attestazione ed in ultima analisi il concetto di falsità con riferimento ai dati contabili; si tratterà, pertanto, di un controllo non meramente formale, bensì effettivo oltre che puntuale ed analitico in ordine alla veridicità dei dati contabili aziendali.

Occorre, peraltro domandarsi se in presenza di una falsa attestazione, la stessa possa ritenersi, di per sé integrante la fattispecie criminale, o se al contrario debba essere valutato il suo apporto sulla (non) corretta informazione da parte dei creditori, recuperando, in tale modo, anche per la condotta commissiva, il concetto di “rilevanza” introdotto da parte del Legislatore con riferimento alle “omesse informazioni”.

Come già anticipato, a nostro avviso, proprio la circostanza che il legislatore abbia previsto un giudizio di “rilevanza” solo per la condotta omissiva, porta a ritenere che qualunque indicazione falsa fornita nell'ambito della relazione o dell'attestazione sia idonea ad integrare il reato, prescindendo dalla sua potenziale capacità ingannatoria o di incidenza sulla volontà dei creditori.

Sarà pertanto sufficiente, per integrare il reato con riferimento all'elemento oggettivo, la “discrasia tra il dato reale e quello illustrato”.⁵¹

⁵¹ In tal senso cfr. anche Sandrelli, op. cit. pag. 800.

d2) l'esposizione di informazioni false con riferimento alla fattibilità del piano

Più delicata appare la problematica relativa alle indicazioni fornite nell'attestazione in ordine alla "fattibilità del piano" concordatario, trattandosi di un giudizio prognostico che, come tale, è per sua natura fallibile, essendo connesso a eventi futuri e imprevedibili e come tali non imputabili all'attestatore.

Il problema è ulteriormente complicato con riferimento al concordato in continuità ove, per la stessa natura dell'istituto, il dato economico e contabile è suscettibile di variazioni indipendenti dalla bontà e genuinità dell'attestazione: in tale prospettiva si è opportunamente evidenziato in dottrina⁵² come il giudizio di "fattibilità" prospetti "... qualche difficoltà nell'inquadramento nel falso di rilievo penale, illecito che ha per paradigma il dato attuale e non prognostico. Pertanto, l'incidenza penale si palesa apprezzabile nella misura in cui essa si diparta da dati attuali infedeli, con esclusione di ogni giudizio radicato soltanto in un momento futuro".

Alla luce di tali considerazioni riteniamo che se rientreranno nel catalogo delle condotte penalmente rilevanti le valutazioni espresse dall'esperto a proposito della situazione che è chiamato ad asseverare, è peraltro indubbio che le stesse dovranno essere limitate a quelle valutazioni manifestamente "irragionevoli" e prive di idonei riscontri (stime, di terzi, quotazioni di borsa, valori di listini ecc.), in quanto se da un lato oltre un certo spazio di opinabilità la valutazione risulta obiettivamente infedele, dall'altro occorre dare atto che l'attestatore deve – necessariamente - rapportarsi con eventi futuri (valore dei beni da liquidare, in caso di concordato liquidatorio, andamento del mercato in cui opera l'impresa in caso di concordato in continuità), e quindi la criminalizzazione di ogni valutazione che si riveli errata appare non solo eccessivamente penalizzante, ma anche al di fuori della *ratio* di operatività della norma.

Al fine di escludere un "rischio penale" per il professionista appare utile richiamare, nella redazione dell'attestazione di fattibilità, criteri *standard*, quali quelli predisposti da parte del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di criteri guida nella redazione del piano di cui all'art.

⁵² Cfr. Sandrelli, op. cit. pag. 800, 801.

160 l. fall. e nella relazione ex art. 161 l. fall., aventi ad oggetto gli accertamenti da esperire, affinché tali documenti possano essere accettati. In tale prospettiva in dottrina si era operato il richiamo a principi di revisione internazionali (*International Standards of Auditing*), ed in particolare ai principi di revisione applicabili negli incarichi di attestazione dei dati prospettici ISAE (*International Standards on Assurance Engagements*) con i quali la disciplina aziendalistica ha elaborato regole generali di comune accettazione, tra cui spicca l'ISAE 3400, denominato "*The examination of prospective financial information*", che si occupa di dettare le linee guida e le procedure essenziali per l'esame e l'analisi delle informazioni sulle prospettive finanziarie e sui programmi aziendali, al fine di realizzare più efficacemente l'obiettivo delle verifiche di valutazione dei presupposti ipotetici che sono alla base dei documenti programmatici.⁵³

Anche con riferimento a tale condotta deve essere valutata in modo favorevole la soluzione fornita dal Legislatore il quale ha opportunamente aderito alle richieste di dottrina e giurisprudenza che da tempo – a fronte di attestazioni "disinvolte"- chiedevano che vi fosse la previsione di una specifica responsabilità, oltre che civile anche penale, dell'attestatore in considerazione del ruolo che la legge fallimentare attribuisce alla relazione svolta dal medesimo nell'ambito della procedura.

Va tuttavia dato atto che in dottrina non sono mancate critiche alla complessiva redazione della fattispecie, evidenziando come la stessa appaia "certamente più garantista, ma anche potenzialmente molto meno incisiva di quanto ci si sarebbe aspettato, poiché consentirà in concreto ai professionisti attestatori di esprimere comunque, volendolo, valutazioni poco attendibili in termini di veridicità o fattibilità/attuabilità, usando la sola accortezza di non esporre espressamente dati informativi falsi, ed evidenziando al tempo stesso di non aver conosciuto o potuto conoscere dati diversi, ancorché rilevanti".⁵⁴

⁵³ Cfr. Circolare n. 30/IR del CNDCEC dell'11 febbraio 2013.

⁵⁴ Cfr. Lamanna op. cit. pag. 9, il quale sottolinea come "...Vero è che se, sul primo aspetto, sarà assai facile adottare *escamotages* retorici per non incorrere nel reato di false informazioni, forse sul secondo vi sarà più spazio per gli organi inquirenti per contestare la variante omissiva tutte le volte in cui l'attestatore

5. Il momento consumativo

A nostro avviso il reato si consuma nel momento in cui l'attestazione viene depositata nella cancelleria del Tribunale,⁵⁵ a nulla rilevando eventuali integrazioni ex art. 162 l.f. richieste dal Tribunale in cui si correggano errori o si integrino valutazioni ed accertamenti precedentemente omessi.

6. L'elemento soggettivo del reato

A nostro avviso il problema interpretativo fondamentale, al fine di una efficace applicazione della fattispecie sia in sede di prevenzione generale che di prevenzione speciale, si pone con riferimento all'elemento soggettivo richiesto dalla nuova norma criminale: quando potrà affermarsi che il professionista che abbia eseguito un controllo (oggettivamente) inadeguato e superficiale abbia voluto attestare il falso? In altre parole, come potrà distinguersi la situazione di un soggetto che abbia consapevolmente deciso di attestare il falso o di omettere informazioni rilevanti dalla fattispecie in cui tale condotta è conseguenza di una mancanza di professionalità o di capacità dell'attestatore?

Il problema è di non poco momento perché la risposta in un senso o nell'altro consente di escludere dall'applicazione della fattispecie coloro che per effetto di "scarsa professionalità", ma senza alcuna volontà decettiva o omissiva, abbiano attestato la veridicità delle scritture contabili rivelatesi non genuine o non abbiano fornito una informazioni decisiva per la corretta formazione dell'iter decisionale dei creditori.

avrebbe comunque potuto chiedere ed ottenere dal debitore proponente le informazioni necessarie (o anche solo semplicemente utili) per formulare un completo (e quindi attendibile) giudizio in termini di veridicità o fattibilità/attuabilità. Lo stesso fatto che si preveda una sanzione per le attestazioni reticenti, dimostra del resto come questa fattispecie fosse e ancora sia una condotta corrente nella prassi applicativa. In concreto, potrà esservi maggior spazio".

⁵⁵ Cfr. Gip Torino, ord. 16 luglio 2014, cit.

Riteniamo che, essendo le fattispecie di cui si è dato conto più sopra caratterizzate dal dolo generico, attraverso l'applicazione dell'istituto del c.d. "dolo eventuale"⁵⁶ si possa giungere a ritenere integrato l'elemento soggettivo anche in ipotesi che per comodità espositiva possiamo ricondurre a casi di "mancanza di professionalità", e che costituiranno - verosimilmente i casi di maggiore frequenza o - comunque - la linea difensiva maggiormente utilizzata dagli attestatori.

Del resto l'esistenza di "protocolli operativi" redatti dalle associazioni professionali, dai Tribunali maggiormente interessati alla procedure di concordato preventivo, nonché dall'Ordine nazionale dei dottori commercialisti⁵⁷, rendono difficilmente prospettabile il caso di colui che, incaricato di redigere una attestazione di "veridicità dei dati contabili" e di "fattibilità del piano concordatario" abbia posto in essere comportamenti caratterizzati da mera negligenza o imperizia, ben potendosi configurare, al contrario, in considerazione del sempre più abbondante supporto informativo, che qualora le attestazioni contengano dati non veritieri o la "fattibilità del piano" sia attestata al di là ogni ragionevolezza, che in capo al redattore vi fosse una precisa volontà o quanto meno la previsione delle precise conseguenze cui tale comportamento avrebbe dato luogo.⁵⁸

⁵⁶ In tal senso cfr. anche Bertolini Clerici, op. cit. pag. 208.

⁵⁷ Ci si riferisce ai "Principi di attestazione dei piani di risanamento" del 6 giugno 2014 ove vengono tracciate le linee-guida per una corretta attestazione, ed in cui al paragrafo 10, vengono anche richiamate e delineate le responsabilità penali dell'attestatore. Riteniamo che in presenza di indicazioni così specifiche e dettagliate sia difficile per l'attestatore riuscire provare di essere stato negligente o imperito, trattandosi di principi alla cui redazione hanno contribuito le principali associazioni professionali ed alle quali può essere attribuito il valore di criteri generali cui attenersi nella svolgimento dell'attività di attestatore.

⁵⁸ La soluzione prospettata è stata recentemente oggetto di considerazioni critiche da parte di A. Lanzi Osservazioni in tema di colpevolezza nel reato di "falso in attestazioni e relazioni, in www.ilfallimentarista.it il quale ha evidenziato come "...come proprio l'individuazione di un dolo eventuale presenti non pochi problemi interpretativi e applicativi", in quanto "... il "dolo eventuale" dovrebbe comunque confrontarsi con un evento naturalistico, e non essere quindi "consono" a reati di pura condotta". Osserva ancora la citata dottrina come "... già da tempo si è segnalato, fra gli Autori, il rischio di una ricostruzione normativa anche per il dolo - "inclinazione" applicativa che prende sempre più piede, specie nel diritto penale dell'economia - col risultato di giungere ad una sorta di "presunzione di dolo" In un tale scenario, che non è ancora sfociato in precedenti giurisprudenziali specifici, ma che si va tracciando negli studi destinati alla fattispecie in esame si inseriscono dunque i

Da ultimo, riteniamo - comunque - che le circostanze concrete di ogni specifica fattispecie consentiranno di valutare – anche sotto l’aspetto della sussistenza del “dolo eventuale” - l’esistenza di una volontà “diretta” in ordine alle condotte sopra descritte o di una loro “prospettata prevedibilità”, al fine di evitare che condotte effettivamente scusabili (perché rientranti nell’ambito di previsioni ragionevoli con riferimento all’aspetto della “fattibilità” del piano, o perché relativi ad aspetti marginali della contabilità, si pensi ad una attestazione di veridicità delle scritture contabili in cui emergano fatture per operazioni inesistenti per poche migliaia di euro), possano essere ricomprese nell’ambito della norma incriminatrice.⁵⁹

"Principi di attestazione dei piani di risanamento" sopra richiamati. Essi, infatti, oltre all'indubbio valore di carattere operativo che rivestono, consentono anche di tracciare le linee guida delle attività professionali richieste ed attese; fissando così, a livello normativo, delle regole cautelari scritte cui il professionista si dovrebbe attenere per svolgere un compito non passibile di essere valutato criticamente e apostrofato negativamente". Osserva in conclusione la citata dottrina come appare "... indubbio che la violazione di tale "disciplina" riveste una indubbia rilevanza, ben potendosi inquadrare il tema della inosservanza di quelle regole scritte nel quadro della colpa specifica. In pratica, grazie ad una ricostruzione in chiave normativa, si potrebbe senza dubbio ritenere "colpevole" il comportamento del professionista attestatore che viola quelle regole di comportamento, ed inserirlo così nello schema della colpa specifica (o normativa). Una tale considerazione e collocazione, però, consentirebbe di restringere fortemente, nella specie, l'impiego dell'istituto del dolo eventuale, ritenendosi assorbite dalla manifestazione colposa tutte quelle condotte in cui sono violate le regole esposte nella disciplina ad hoc rappresentata nei "Principi". Il dolo eventuale, frutto di una valutazione ed individuazione in chiave psicologica degli elementi della rappresentazione e volizione (seppur indiretta) del falso (attivo od omissivo richiesto dalla norma), sarebbe così confinato ad ipotesi marginali di macroscopica assenza di professionalità". Ancora da parte della dottrina si evidenzia come "... il caso più eclatante dovrebbe essere quello di chi sottoscrive una dichiarazione (ciò che le Associazioni professionali stanno consigliando di fare) di essersi attenuto ai "Principi" sopra richiamati senza però averlo in realtà fatto".

⁵⁹ Per una esemplare applicazione di tali principi cfr. GIP Torino, op. cit. ove si esclude che le condotte contestate e che avevano dato luogo all'applicazione di una misura cautelare, fossero riconducibili a mera imprudenza, imperizia o incompetenza, sulla scorta della considerazione che nel caso di specie si trattava di un dottore commercialista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 comma terzo lett. D) l.f. e della circostanza che nella parte iniziale della relazione erano stati esposti in un apposito capitolo i requisiti ai quali lo stesso professionista intendeva conformarsi, riportando ampi brani delle "Osservazioni sul contenuto delle relazioni del professionista nella composizione negoziale della crisi di impresa". Alla luce di tali considerazioni espressamente indicate, da parte del GIP, si conclude affermando che "... si deve pertanto ritenere che l'indagato abbia consapevolmente formulato le valutazioni in discorso, nella piena

La soluzione più sopra prospettata - seppure rigorosa - consentirà, a nostro avviso, di evitare che dietro lo scudo dell'oggettiva "difficoltà dell'incarico", dello "scarso tempo a disposizione" o di altre (prospettabili e verosimili) giustificazioni, possano sfuggire evidenti responsabilità del professionista attestatore.

La soluzione proposta potrà costituire una soluzione a quelle fattispecie in cui l'attestatore non si sia - senza alcuna riferibilità soggettiva (in quanto a sua volta tratto in inganno) - avveduto delle false informazioni che gli sono state trasmesse dall'imprenditore o dall'amministratore.

Dovrà tuttavia, trattarsi di falsificazioni estremamente sofisticate in quanto dovranno essere idonee a trarre in inganno un soggetto particolarmente qualificato che agisce utilizzando criteri predeterminati - come sopra ricordato - da parte delle stesse associazioni professionali cui il medesimo appartiene.

Solo in tale caso - la cui ricorribilità appare piuttosto remota - la condotta alternativa del professionista attestatore uscirà dal raggio della fattispecie penale, posto che l'attestatore potrà essere considerato "solamente" negligente nell'analisi delle informazioni propedeutiche al giudizio finale.⁶⁰

7. Le circostanze aggravanti

Come evidenziato in esordio il Legislatore ha previsto un aumento di pena (di un terzo) "se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri" aumento che può arrivare "fino alla metà se dal fatto consegue un danno per i creditori" che potrebbe precludere la concessione condizionale della pena in assenza della concessione delle attenuanti generiche.

Si tratta di due circostanze aggravanti, rispettivamente a effetto comune e a effetto speciale le quali come già anticipato,

consapevolezza del fatto che esse non disponessero di alcuna concreta corrispondenza con affidabili dati di realtà, verosimilmente auspicando che il lettore della relazione potesse accontentarsi di questa e non andare a compulsare il terzultimo ed il penultimo allegato".

⁶⁰ Per un ambito applicativo sicuramente più rilevante dell'errore da parte del professionista attestatore cfr. tuttavia F. Cerqua, op. cit. pag. 1121.

consentono di qualificare la fattispecie come reato di mera condotta.