

Brevi riflessioni sul delitto di falso in attestazioni e relazioni (art. 236-bis L. Fall.)

di *Nicola Menardo*

L'art. 236 bis l.fall. sanziona la condotta del “*professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli artt. 67 comma 3 lett. d), 161 comma 3, 182 bis, 182 quinquies e 186 bis [l.fall.] espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti*”.

Attraverso tale fattispecie incriminatrice, si è inteso costruire lo statuto della responsabilità penale del professionista attestatore, con la tipizzazione di due distinte condotte: l'esposizione d'informazioni false e l'omissione di informazioni rilevanti. Il soggetto attivo del reato è individuato *per relationem*, attraverso il rinvio alla disciplina civilistica del fallimento e in particolare al disposto dell'art. 67 comma 3 lett. d) l.fall., che connota il soggetto attestatore di specifici requisiti di professionalità e indipendenza.

La Suprema Corte ha recentemente preso una posizione netta sulla qualifica dell'attestatore, confermando la tesi che lo identifica non come pubblico ufficiale, bensì come operatore privato¹.

Peraltro, stante l'oggettiva carenza di una specifica casistica giurisprudenziale sull'illecito in contestazione e *a fortiori* sulle caratteristiche della posizione di garanzia che connota il ruolo del professionista attestatore, la più autorevole dottrina ha individuato elementi di affinità tra tale figura e quella del collegio sindacale (anch'esso nominato dal soggetto verificato e dotato di requisiti di professionalità e indipendenza).

Sebbene le prerogative dell'attestatore, sostanzialmente privo di poteri d'indagine normativamente posti, non coincidano con quelle del collegio sindacale o del revisore, la comune natura dei compiti propri di queste figure (verifica e certificazione), impone di estendere alla fattispecie di cui all'art. 236 bis l.fall. i principi formulati dalla giurisprudenza in tema di responsabilità penale degli organi di controllo (v. *infra*).

Quanto all'elemento oggettivo dell'illecito, le due condotte descritte nella disposizione incriminatrice devono essere inevitabilmente esaminate tenendo conto del diritto vivente in tema di falso valutativo.

Le modalità con cui si manifesta il delitto di cui all'art. 236 bis l.fall. sono descritte in modo alternativo, con la conseguenza che l'illecito è stato ricondotto alla categoria

¹ Cass. Pen., Sez. V, sent. 8/3/2016, n. 9542.

delle norme a più fattispecie e dunque l'eventuale cumularsi delle due condotte tipizzate (commissiva e omissiva) integra in ogni caso un unico reato².

Per una corretta disamina delle modalità della condotta delittuosa, è bene sottolineare ancora che l'attività dell'attestatore è suddivisibile in due fasi differenti, in rapporto di stretta consequenzialità: una prima fase, a contenuto meramente comunicativo e per così dire diagnostico, in cui il professionista procede all'asseverazione delle informazioni presentate nel piano e una seconda fase, di tipo prettamente valutativo, che si sostanzia nella formulazione di una prognosi sull'evoluzione dell'attività d'impresa.

Se l'ipotesi di commissione dell'illecito mediante la certificazione di dati aziendali non veri o l'omissione di dati rilevanti (coscienti e volontari) non pone particolari problemi interpretativi, occorre invece formulare alcune distinte considerazioni per il caso in cui il giudizio di falsità attenga esclusivamente alla valutazione espressa dall'attestatore sulla fattibilità del piano.

In particolare, in applicazione dei principi espressi dalle Sezioni Unite in tema di falso valutativo, sussiste una responsabilità penale dell'organo di verifica nell'ipotesi in cui, ferma la veridicità dei dati posti a fondamento del giudizio espresso, il professionista abbia subdolamente e deliberatamente disapplicato metodologie e criteri di valutazione normativamente fissati o generalmente accettati *"discostandosene consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo a indurre in errore i destinatari delle comunicazioni"*³.

Sicché, in tale peculiare ipotesi, occorre verificare se e in che misura - nel valutare il compendio informativo a disposizione - il professionista si sia discostato dai suddetti criteri e le ragioni pratiche di tale scostamento.

Con la fondamentale precisazione, tuttavia, che la verifica sullo scostamento dai principi di attestazione elaborati in *subiecta* materia non è sufficiente di per sé a ritenere integrato l'illecito di cui all'art. 236 bis l.fall., occorrendo un adeguato approfondimento delle circostanze del caso concreto, onde verificare la natura dolosa o meramente colposa del comportamento⁴.

Quanto all'elemento soggettivo, il reato di falso in attestazioni è sanzionato a titolo di dolo generico. Di conseguenza, l'illecito può ritenersi integrato solo allorché sia raggiunta la prova che il professionista ha posto in essere una delle condotte tipizzate

² F. D'ALESSANDRO, *Il delitto di false attestazioni e relazioni (art. 236 bis l.fall.), tra incerte formulazioni legislative e difficili soluzioni esegetiche*, in R. BORSARI (a cura di), *Crisi dell'impresa, procedure concorsuali e diritto penale dell'insolvenza*, Padova, 2015, pag. 537 e ss.

³ Cass. Pen., Sezioni Unite, sent. 31/3/2016 – 27/5/2016, n. 22474.

⁴ S. BRUNO – G. CALETTI, *L'art. 236 bis l.fall.: il reato di falso in attestazioni e relazioni*, in A. CADOPPI – S. CANESTRARI – A. MANNA – M. PAPA, *Diritto Penale dell'Economia*, Torino, 2017, II, pag. 2260; F. D'ALESSANDRO, *Il delitto di false attestazioni e relazioni, tra incerte formulazioni legislative e difficili soluzioni esegetiche*, cit., pag. 552.

dalla norma con coscienza e volontà, “*giacché non si può consapevolmente esporre il falso se non si conosce il vero*”⁵.

Al fine di delineare i principi che devono informare l’attività di accertamento dell’elemento soggettivo del reato, è utile premettere un dato estremamente peculiare dell’attività di asseverazione, che incide in modo rilevante sulla valutazione dell’attività del professionista.

A differenza di quanto genericamente si riscontra nella casistica dei delitti di falso ideologico, ove l’autore del reato veicola *ex novo* le informazioni da lui generate, nello svolgimento delle attività di attestazione il professionista è chiamato ad esprimere il proprio giudizio su un compendio di dati già preesistenti e concepiti da soggetti terzi.

E’ dunque evidente come, ai fini dell’accertamento del dolo, occorre valutare se (ed entro quali limiti) il professionista attestatore sia dotato di autonomi poteri di verifica e indagine sulla genuinità e completezza delle informazioni che gli sono veicolate. Poteri che, ancorché non compiutamente positivizzati dall’ordinamento e spesso solo vagamente tratteggiati dalla prassi, possono essere certamente ritenuti assai meno penetranti di quelli propri del collegio sindacale o dell’organo di revisione⁶.

Una conferma espressa di tale significativo *gap* rispetto alle prerogative tipiche degli organi di controllo è ricavabile dai *Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento* elaborati sin dal 2014 dal *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili*.

In primo luogo, dalla lettura dei predetti principi emerge in modo chiaro che l’unico strumento a disposizione del professionista per imporre una completa e fedele ostensione dei dati aziendali è la previsione, nell’accordo di conferimento dell’incarico di attestazione (c.d. *engagement letter*), di un siffatto obbligo a carico del *management* dell’ente⁷.

Si tratta tuttavia di uno strumento di natura meramente negoziale e privatistica, certamente non equiparabile a quelli tipicamente attribuiti *ex lege* agli organi di controllo societario.

Sul punto, nei citati *Principi di Attestazione* viene chiaramente rilevato che l’attestatore “*non può essere equiparato, sotto il profilo strettamente giuridico, al revisore legale di società*” e che, “*per la natura essenzialmente previsionale del piano di risanamento, l’Attestatore, a differenza del revisore legale, non potrà mai*

⁵ V. DEMARCHI ALBENGO, *La fattispecie incriminatrice di cui al nuovo articolo 236 bis legge fall.: la responsabilità penale dell’attestatore*, in IlCaso.it, doc. 325/2012, 5 e ss.

⁶ Cfr. F. D’ALESSANDRO, *Il delitto di false attestazioni e relazioni (art. 236 bis l.fall.)*, tra incerte formulazioni legislative e difficili soluzioni esegetiche, cit., pag. 559; F. 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.fall., Riv. Trim. dir. Pen. Economia, 2012, pag. 613 e ss., il quale riporta ampia trattazione del tema dei segnali d’allarme.

⁷ *Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento*, CNDCEC, 2014, 2.2.5, pag. 12.

fornire una reasonable assurance, stanti i maggiori rischi che caratterizzano il giudizio di fattibilità del piano e il tempo a disposizione per gli accertamenti”⁸.

La situazione appena descritta impatta in modo rilevante sullo statuto della responsabilità penale dell’attestatore, con riflessi particolarmente importanti sulla condotta omissiva descritta dall’art. 236 bis l.fall.

Proprio alla luce delle suesposte considerazioni sulla fonte esogena delle informazioni e sulle limitate facoltà di autonomo riscontro attribuite all’attestatore, potranno ritenersi penalmente rilevanti solo “*i silenzi e le reticenze antidoverose*” che il professionista abbia consapevolmente e scientemente perpetrato in merito a informazioni che, se conosciute, avrebbero mutato il segno del giudizio sulla fattibilità del piano⁹.

Ne deriva che per valutare l’elemento soggettivo del reato, occorre individuare idonei criteri che consentano di caratterizzare in modo rigoroso il comportamento del professionista e di distinguere con sufficiente grado di certezza le azioni dolose da quelle involontarie (diligenti o colpose)¹⁰.

Come noto, lo strumento interpretativo individuato dalla giurisprudenza per indagare l’elemento soggettivo nei reati posti in essere dagli organi di controllo e certificazione *lato sensu* intesi, è quello sussumibile nella dottrina dei “segnali d’allarme”.

Senza ripercorrere in questa sede la ben nota evoluzione dei principi affermati sul punto dalla Corte di Cassazione, pare nondimeno opportuno ricordare che, secondo i più attuali orientamenti ermeneutici, per ritenere fondata l’ipotesi di una responsabilità dolosa degli organi di controllo, occorre che i segnali d’allarme di un illecito *in itinere* siano i) specifici, non essendo sufficienti circostanze del tutto generiche e in quanto tali inadeguate a generare una situazione di fondato sospetto nel controllore; ii) inequivoci, ovvero idonei a indicare in maniera inconfondibile l’esistenza di un reato *in itinere*; iii) conosciuti (e non meramente conoscibili) dal soggetto al quale si sono manifestati¹¹.

⁸ *Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento*, CNDCEC 2014, par. 1.6 e 1.7.

⁹ R. BRICHETTI – L. PISTORELLI, *Operazioni di risanamento, professionisti nel mirino*, in Guida al Diritto, 2012, n. 29, pag. 45 e ss; cfr. anche R. BORSARI, *Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell’ambito delle soluzioni concordate delle crisi d’impresa*, cit., pag. 97. V. DEMARCHI ALBENGO, *La fattispecie incriminatrice di cui al nuovo articolo 236 bis legge fall.: la responsabilità penale dell’attestatore*, in IICaso.it, doc. 325/2012, pag. 6: “saranno le circostanze concrete a dire se la fattispecie configuri un’ipotesi colposa ovvero rientri a pieno titolo nella previsione della norma, che punisce il dolo”.

¹⁰ V. SPINOSA, *Il decreto sviluppo nel sistema della legge fallimentare: i rapporti tra nuove procedure concorsuali e profili di responsabilità penale*, in www.penalecontemporaneo.it, pag. 19-20. Si veda anche il contributo di A. LANZI, *Osservazioni in tema di colpevolezza nel reato di falso in attestazioni e relazioni*, www.ilfallimentarista.it.

¹¹ Cfr. Cass. Pen., Sez. V, sent. 4/5/2007, n. 23383, in *Cass. Pen.*, 2008, pag. 103. Per una puntuale digressione sull’attuale panorama giurisprudenziale, cfr. Cass. Pen., Sez. V, sent. 22/7/2014, TANZI (pag. 81 e ss.).

L'applicazione di questi consolidati principi alla struttura dell'art. 236 *bis* 1.fall. impone dunque di verificare l'effettiva conoscenza, in capo al professionista incaricato, di segnali d'allarme specifici e inequivoci in ordine alla falsità o parzialità dei dati allo stesso forniti¹².

Giudizi di peculiarità e anomalia che non devono evidentemente essere formulati in via generale e astratta, ma secondo una prospettiva *ex ante*, che tenga dunque esclusivo conto del contesto concreto in cui era chiamato ad operare il professionista. Ne consegue che l'analisi deve essere orientata alla puntuale individuazione di quello che, all'epoca dei fatti, era il patrimonio conoscitivo effettivo del professionista attestatore.

La valutazione del dolo del reato si incentra, in definitiva, sulla disamina delle informazioni veicolate al professionista sull'attualità e fattibilità del piano, per appurare se da tale compendio conoscitivo e da quello eventualmente derivante dall'autonoma attività istruttoria svolta dall'attestatore, emergessero circostanze *ex ante* idonee a evidenziare in modo specifico e inequivoco indici di difformità tra quanto rappresentato nel piano concordatario e la reale prognosi di successo della procedura concorsuale.

¹² La prova del dolo richiede dunque di accertare con il necessario rigore che gli indici di rischio siano stati effettivamente percepiti dal professionista, rimanendo la loro astratta percepibilità confinata nel perimetro della colpa.