

N. 2641/2019 Reg. SENTENZE

DEPOSITATA il 30/09/2019

IRREVOCABILE il \_\_\_\_\_

N. 622/19 R.G. Tribunale

N. 3624/14 R.G. Notizie di reato

N. \_\_\_\_\_ Reg. Recupero Crediti

Redatta Scheda il \_\_\_\_\_

N. \_\_\_\_\_ Registro Mod. 2/A/SG  
(Spese prenotate a debito)



**TRIBUNALE ORDINARIO DI PESCARA**

**- RITO COLLEGIALE -**

-----

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale di Pescara composto dai Magistrati:

- |                                   |                |
|-----------------------------------|----------------|
| 1. Dott.ssa Maria Michela Di Fine | - Presidente   |
| 2. Dott.ssa Anna Fortieri         | - Giudice rel. |
| 3. Dott.ssa Daniela Angelozzi     | - Giudice      |

alla pubblica udienza del giorno 17 luglio 2019 ha pronunciato e pubblicato mediante lettura del dispositivo la seguente

**SENTENZA**

nei confronti di:

██████████ nato a San Giovanni Bosco il ██████████, residente a ██████████

DETENUTO P.A.C. – ASSENTE PER RINUNCIA

Difeso d'ufficio dall'avv. ██████████ del foro di Pescara

### IMPUTATO

*Reato p. e p. dall'art. 236 bis L.F. perché, quale dottore commercialista estensore degli attestati ex comma III, art. 161 L.F. depositati in data 4 aprile 2013, 7 giugno 2013 e 18 giugno 2013, rispettivamente afferenti alla proposta di piano di concordato in continuità e a due integrazioni con relativi attestati presentati dalla ██████████ (procedura di concordato preventivo n 16/2012) presso il Tribunale di Pescara, esponeva informazioni fondatamente false ovvero ometteva di riferire informazioni rilevanti, in ordine alla fattibilità del piano medesimo e in particolare:*

*attestava la veridicità dei dati aziendali a 31.12.2012 omettendo di rilevare la reale consistenza di cassa e l'indebito prelevamento di € 88.809,47 fittiziamente attribuito in contabilità al conto Sopravvenienze passive indeducibili;*

*attestava la veridicità della voce conto economico al 31.12.2012 riferito ad Oneri straordinari omettendo di rilevare il fittizio azzeramento dei debiti dei soci verso la società per la somma di € 33.883,40;*

*ometteva, in ordine alla fattibilità del piano, di rilevare l'inconsistenza dei terzi estranei interessati alla gestione dei punti vendita della società, nonché di effettuare riscontri patrimoniali sulla possibilità della ██████████ di intervenire sulla procedura con proprie personali risorse.*

*In Pescara in data 4 aprile 2013, 7 giugno 2013 e 18 giugno 2013.*

#### **Con l'intervento di:**

- Il Pubblico Ministero Dott.ssa Rosangela Di Stefano;
- L'avv. ██████████ in sostituzione dell'avv. ██████████ per l'imputato;

Le parti hanno concluso come da verbale.

## MOTIVAZIONE

Con decreto in data 13.12.2018 il Giudice per l'Udienza Preliminare ha citato a giudizio [REDACTED] per rispondere del reato trascritto in epigrafe.

All'udienza del 9 marzo 2019, la difesa rilevava preliminarmente che l'imputato, assente, era detenuto per altra causa presso la Casa Circondariale di Foggia, pertanto il Tribunale, atteso il legittimo impedimento dell'imputato, rinviava all'udienza del 17.4.2019, disponendone per quella data la traduzione.

All'udienza del 17.4.2019, assente per rinuncia l'imputato, si procedeva all'esame dei testi indicati dalla Pubblica Accusa [REDACTED] in qualità di curatore fallimentare della società [REDACTED] e [REDACTED] in qualità di consulente tecnico dell'accusa), che depositava, inoltre, documentazione inerente alla procedura concorsuale che ha coinvolto la predetta società, riservandosi di produrre quella sollecitata dal Tribunale; il processo veniva rinviato al 17.7.2019 per l'esame dell'imputato e discussione.

All'udienza del 17.7.2019, esaurita la discussione, il Tribunale pronunciava sentenza come da dispositivo di cui si dava lettura in aula.

All'imputato viene contestato il reato di cui all'art. 236-bis L.Fall. per avere, in qualità di professionista attestatore nell'ambito della procedura di concordato preventivo della [REDACTED], iscritto al n. 16/2012 RG Conc. presso il Tribunale di Pescara, esposto false informazioni ovvero omesso informazioni rilevanti nelle relazioni (anche integrative) e attestazioni di fattibilità del piano e della proposta di concordato preventivo con continuità aziendale, da lui redatte e depositate nella medesima procedura.

In via preliminare, considerata la complessità della materia e gli scarsi precedenti giurisprudenziali attinenti all'illecito penale di introduzione relativamente recente, si ritiene necessario ripercorrere brevemente i punti salienti che hanno accompagnato la recente riforma in materia fallimentare, prendendo atto fin da subito che i presidi penalistici si innestano e si intrecciano inevitabilmente con i profili civilistici delle procedure concorsuali, sicché da essi non è possibile prescindere.

Il decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, recante misure urgenti per la crescita del Paese, convertito con mod. in L. 7 agosto 2012, n. 134, ha introdotto, *ex novo*, nell'art. 236-bis della legge fallimentare il reato di "falso in attestazioni e relazioni", punendo con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000€ a 100.000€: *"Il 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"*.

Ai sensi dell'art. 33, co. 3 d.l. 83/2012, la novella si applica ai procedimenti di concordato preventivo e di omologazione di accordi di ristrutturazione dei debiti *"...introdotti dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*, determinando l'operatività della nuova figura di reato a far data dal 11 settembre 2012 (dunque pienamente applicabile nel caso di specie).

Attraverso tale fattispecie incriminatrice si è inteso costruire lo "statuto della responsabilità penale personale del professionista attestatore", tenuto conto della pregnante esigenza di tutela sia della fede pubblica che dell'affidamento che la platea dei creditori delle procedure concorsuali "minori" (piano di risanamento, concordato preventivo (anche in continuità aziendale) e accordi di ristrutturazione di debiti) ripongono sulle relazioni o attestazioni del professionista qualificato.

La riforma rappresenta una tappa importante della lunga evoluzione del diritto fallimentare che, fin dalla stagione 2005-2007, ha dimostrato di avere un costante obiettivo di fondo: spostare quanto più possibile i controlli di merito dal Tribunale al ceto dei creditori, favorendo la ricerca di una soluzione "privatistica" della crisi di impresa alternativa al fallimento. Questa scelta passa necessariamente attraverso il ridimensionamento dei poteri di controllo degli organi giurisdizionali, senza tuttavia affidare loro un'attività di mero "controllo notarile", controbilanciata da un accresciuto potere dispositivo del ceto creditorio.

La moltiplicazione delle procedure di gestione negoziale delle crisi di impresa, e da qui il peso sempre più rilevante degli attestatori qualificati, ha portato alla luce la mancanza di una soddisfacente tutela penale, con funzione deterrente più che sanzionatoria, a salvaguardia della corretta esplicazione delle procedure di composizione della crisi.

Per rendere appetibili le procedure negoziali alternative al fallimento e incentivarne l'utilizzo, il Legislatore ha quindi scelto di delegare il controllo sull'effettivo stato patrimoniale dell'impresa all'opera del professionista attestatore, rendendosi tuttavia necessario predisporre un presidio penalistico appositamente dedicato (tralasciando la clausola estensiva della punibilità dell'*extraneus ex art. 110 c.p.* rispetto a quella propria dell'imprenditore) a garanzia della corretta esplicazione di tale ruolo particolarmente qualificato. In tal modo, ha altresì evitato asimmetrie irragionevoli, in ottica costituzionale, rispetto alla rilevanza penale della condotta dell'organismo di composizione della crisi da sovraindebitamento del debitore non fallibile che renda "false attestazioni" in ordine alla veridicità dei dati contenuti nella proposta o nei documenti ad essa allegati ovvero in ordine alla fattibilità del piano di ristrutturazione proposto dal debitore, già punita penalmente ai sensi dell'art. 19, co 2, L. n. 3/2012.

Quanto premesso rende evidente come il bene giuridico tutelato dall'art. 236-bis L.fall. vada ricercato nell'affidamento di cui devono godere le relazioni ed attestazioni di professionisti qualificati, in relazione al loro contenuto e in funzione del certo e sollecito svolgimento delle procedure concorsuali cui le stesse accedono, qualificando la fattispecie di nuovo conio come "reato contro la fede pubblica".

Bene, quest'ultimo, che risulta comunque strumentale alla tutela degli interessi patrimoniali del ceto creditorio – utente privilegiato e in un certo senso "naturale" delle relazioni e attestazioni, oggetto materiale del reato – come del resto suggerisce l'ultimo capoverso della norma nel prevedere l'evento (aggravatore) di danno.

Per giustificare l'irrogazione di una sanzione penale a fronte della lesione, anche solo potenziale, dei beni giuridici tutelati e renderla coerente con i principi costituzionali di necessaria offensività del fatto anti-giuridico e colpevole (artt. 25 e 27, co. 1 Cost) e di proporzionalità della sanzione alla gravità del fatto (art. 27, co 3 Cost.), si è correttamente stabilito che non ogni falsità diventa penalmente rilevante, ma che tali sono solo quelle idonee a creare il concreto pericolo di lesione dell'affidamento ragionevole degli organi della procedura concorsuale, e soprattutto del ceto creditorio, sul contenuto delle relazioni e attestazioni. Pertanto, come si avrà modo di approfondire nel prosieguo, l'attività di verifica richiesta al professionista qualificato non rileva *ex se*, ma in funzione della "fattibilità del

piano”, poiché capace, in caso di dolosa divergenza tra la realtà aziendale e quella fatta apparire nella informativa, di attrarre il ragionevole affidamento dei soggetti già richiamati sulla bontà di quanto attestato.

Passando ad analizzare la struttura del reato di cui all’art. 236-*bis* l.fall. nei suoi elementi costitutivi, va preliminarmente considerato come essi si intreccino, in modo evidente, con i richiamati istituti della legge fallimentare finendo, questi ultimi, per integrare in via eteronoma l’ambito oggettivo di operatività del precetto, mutuandone sia le caratteristiche che i criteri di valutazione delle singole condotte.

Trattandosi di reato “proprio” o “di mano propria”, siccome può essere commesso soltanto dal “professionista” incaricato di redigere una “relazione” o “attestazione” di cui agli artt. 67, co 3 lett d), 161, co 3, 182-*bis*, 182-*quinquies* e 186 *bis* L.F., l’individuazione del soggetto agente avviene *per relationem*, attraverso il combinato disposto con la disciplina civilistica del fallimento che connota il soggetto attestatore di specifici requisiti soggettivi di professionalità e indipendenza rispetto all’impresa (in particolare, gli artt. 28, lett a) e b) e l’art. 67, comma 3 lett.d), la cui mancanza, altrimenti, potrebbe compromettere le valutazioni ed i giudizi che la legge fallimentare gli chiede di esprimere in via terza e imparziale.

Quanto alla natura giuridica dell’attività del professionista, è condivisibile l’orientamento dominante nella giurisprudenza di merito e di legittimità (Cass.civ, 29 ottobre 2008, n. 22927; Cass.pen., sez.V, sent. 8 marzo 2016, n. 9542) che considera l’attestatore un “operatore privato” e non un pubblico ufficiale, per l’indubbia natura privatistica della sua attività, derivante dal rapporto strettamente contrattuale che lega quest’ultimo all’imprenditore. Tra l’altro, lo stesso Legislatore, nella scelta delle sanzioni da comminare, ha voluto evidenziare il carattere privatistico dell’attività oggetto di presidio penale, dato che le pene previste dall’art. 236-*bis* L.F. - analogamente a quelle già stabilite dall’art. 19, co. 2 L. 3/2012 per l’organismo di composizione della crisi da sovraindebitamento - sono decisamente inferiori rispetto alle pene edittali indicate per i pubblici ufficiali e per gli incaricati di pubblico servizio.

Può anticiparsi - per poi approfondire il discorso nel prosieguo - che le caratteristiche della posizione di garanzia che connotano il ruolo del professionista attestatore risultano affini a quelle del collegio sindacale, anche perché entrambi

sono chiamati a svolgere compiti di verifica e di certificazione (seppur con poteri di indagine diversi), il che consente di estendere alla fattispecie di nuovo conio i principi formulati dalla giurisprudenza penale in tema di responsabilità degli organi di controllo, superando la carenza di una specifica casistica giurisprudenziale sull'illecito in contestazione.

Circa l'elemento oggettivo, l'illecito è stato ricondotto alla categoria delle "norme a più fattispecie" poiché la condotta tipica descritta dall'art. 236-*bis* l.fall. si articola in due modalità alternative tra loro che, anche cumulandosi, integrano in ogni caso un unico reato: l'esposizione di informazioni false (condotta commissiva) e l'omissione di informazioni rilevanti (condotta omissiva) nell'ambito di "relazioni" o "attestazioni", costituenti quest'ultime l'oggetto materiale del reato di falso.

Da qui, la necessità del collegamento integrativo del precetto penale con la disciplina fallimentare dettata dal richiamato art. 161 L.F. e, nel caso specifico della ~~XXXXXX~~, dall'art 186-*bis* l.fall., attesa la proposta di concordato preventivo con continuità aziendale.

Prima di esaminare le principali caratteristiche del concordato in continuità, è doveroso premettere che l'indagine cui è chiamato l'esperto attestatore deve essere svolta in maniera obiettiva e non soggettiva e, per tale motivo, si deve ancorare, in assenza di disposizioni normative specifiche, agli *standards* internazionali in materia di valutazione dei piani industriali e finanziari e ai principi di revisione previsti agli artt. 11 e 12 del D.Lgs. 39/2010 (T.U. Revisione legale) e a quelli stabiliti dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDED), riconosciuti dalla Consob, così come sancito al paragrafo 1.6 dei Principi di attestazione dei piani di risanamento, parimenti applicabili anche all'attività del professionista attestatore.

La necessità di riferirsi a *standards* e principi invalsi nella prassi della migliore comunità scientifica è condizione necessaria perché i dati contabili e aziendali, oggetto della relazione finale attestata di veridicità e fattibilità, possano costituire fonte informativa attendibile, costituendo non solo principale e costante punto di riferimento nello svolgimento dell'attività del professionista, ma anche parametro normativo e regolamentare di valutazione da parte del Tribunale al fine di verificare l'eventuale falsità delle valutazioni e delle informazioni contenute nei documenti di

attestazione e, quindi, la penale responsabilità dell'agente. Tali parametri, come si vedrà, costituiscono al contempo un costante punto di riferimento per consentire al giudice di rinvenire l'elemento soggettivo richiesto dalla norma, tentando in tal modo di superare le oggettive difficoltà probatorie inerenti la posa in essere di condotte omissive dolose.

Come detto, la condotta contestata all'odierno imputato va inquadrata nei confini disegnati dal combinato disposto degli artt. 161, comma 3 e 186-*bis*, espressamente richiamati dall'art. 236-*bis* l.fall..

L'art. 161, sul presupposto (di cui al comma 2) che il debitore, con la domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, deve presentare una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa ed un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta (let. d), prevede anche (al comma 3) che tali documenti debbano essere "accompagnati dalla relazione di un professionista – designato dal debitore e in possesso dei menzionati requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lett.d) – il quale attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo"; analogamente nel caso di modifiche sostanziali alla proposta o al piano.

Nonostante il quadro giurisprudenziale presenti ancora uno sviluppo embrionale in materia, l'elaborazione dottrina che più si è interessata della attività di attestazione di "veridicità dei dati aziendali" ha evidenziato che il termine "veritiero" discende da una cattiva traduzione letterale dell'espressione inglese "*true and fair view*", cui fa riferimento la IV Direttiva CEE (n. 78/660/CEE del 25.7.1978) sui "Principi contabili", costituenti il "faro" per gli esperti del settore, il cui significato, nel linguaggio economico anglosassone, ha una accezione più articolata del vocabolo italiano "vero". Perché la rappresentazione contabile possa essere "*true and fair view*" è necessario che l'estensore si sia attenuto alle regole di valutazione stabilite dalla legge, abbia seguito le corrette regole contabili e abbia applicato le tecniche di valutazione con scrupolo e diligenza. La rappresentazione "veritiera e corretta", a prescindere dai possibili esiti di giudizi di tipo valutativo (di cui si dirà) è, dunque, un'espressione con un preciso significato tecnico e non può prescindere dall'analisi di dati oggettivi, precisi per quanto possibile e fondati su stime ragionevoli in modo da mostrare, nell'ambito delle prassi contabili in uso, il quadro più obiettivo



possibile, epurato da preconcetti, distorsioni, manipolazioni o omissioni di fatti significativi ("rilevanti"). In altre parole, il quadro che ne deriva deve essere "attendibile". Dunque, il termine veritiero, quando utilizzato in senso tecnico riguardo alle rappresentazioni contabili, è sinonimo di "attendibile" e non certo di "vero assoluto" ed è per questo che nella prassi dei tecnici i termini veridico/attendibile vengono considerati sostanzialmente equivalenti.

Una volta effettuati i controlli richiesti ai fini dell'espressione del giudizio di veridicità, che è come detto dev'essere un giudizio quanto più obiettivo possibile, l'attestatore deve esprimersi in relazione alla "fattibilità del piano" e della proposta presentati dal debitore (art. 161, co 2 lett. e), dovendo quindi effettuare quelle attività di verifica e di controllo sugli assunti e sulle previsioni espresse nel piano (ed ivi descritte "analiticamente") che sono necessarie affinché lo stesso possa individuare ed indicare con quale grado di ragionevole probabilità quei contenuti e quelle previsioni, anche con riguardo ai tempi di adempimento della proposta, siano idonee a conseguire il positivo superamento della crisi e, nel caso del piano con continuità aziendale, il miglior soddisfacimento dei creditori.

Infatti, in aggiunta alla disposizione di cui sopra, quando il piano concordatario preveda altresì la prosecuzione dell'attività di impresa da parte del debitore, la cessione dell'azienda in esercizio ovvero il conferimento dell'azienda in esercizio in una o più società, anche di nuova costituzione (c.d. "newco", per il tramite della quale si attua una continuità aziendale "indiretta" da parte della "oldco" interessata), l'art. 186-bis l.fall. richiede specificamente al professionista che redige la relazione di cui all'articolo 161, comma terzo L.F., di attestare che la prosecuzione dell'attività d'impresa sia "funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori" (art. 186 bis, co. 2 lett.b).

Il "piano in continuità" deve, quindi, presentare un contenuto più articolato rispetto a quello preparato ai sensi dell'art. 161 l.fall. poiché deve contenere previsioni analitiche e puntuali che siano ispirate a perseguire il *best interest* dei creditori, non potendo limitarsi a garantire egoisticamente ed esclusivamente la salvaguardia dell'impresa.

L'affermazione che precede implica che, oltre che sulla fattibilità del piano, l'attestatore deve:

- 1) assicurarsi che il piano sia redatto dall'imprenditore secondo le indicazioni di cui alla lettera a) del comma 2 dell'art. 186 bis L. Fall., ai sensi del quale: "*il piano di cui all'articolo 161, secondo comma, lettera 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*";
- 2) attestare che la prosecuzione dell'attività di impresa persegua il miglior soddisfacimento dei creditori.

Il piano redatto nell'ambito di concordati con continuità aziendale (ex art. 186-bis l.f.), per essere credibile e consentire il vaglio di convenienza dei creditori, deve indicare l'indebitamento concorsuale e consentire la stima dei flussi di cassa liberi al servizio dell'adempimento della proposta, stima che deve avere elevate probabilità di avveramento.

Proprio nel caso di concordato con "cessione d'azienda" o "conferimento d'azienda" (per alcuni, anche "affitto d'azienda", in gergo definito affitto "ponte") in una società appositamente costituita (c.d. *newco* o *special purpose vehicle*, ossia società creata per lo speciale e temporaneo scopo di risanamento della *oldco*) - come era quello proposto dalla S.r.l. ~~XXXX~~ nella procedura concorsuale su sua domanda avviata - il piano e il controllo valutativo del professionista attestatore (per darsi attendibile e non idoneo a falsare la realtà informativa) dev'essere necessariamente esteso ai dati prognostici relativi alla società costituenda, dando separata evidenza della sua futura struttura, del capitale sociale, dei diritti esercitabili, dei rapporti con la *oldco* costituente e, più in generale, del fabbisogno finanziario dell'operazione sino alla presumibile data di omologazione del concordato preventivo, nonché dell'esigenza di eventuale nuova finanza nel medesimo periodo e dell'eventuale esigenza di pagare creditori anteriori, ove tali adempimenti risultino essenziali per la prosecuzione dell'attività d'impresa.

Secondo il combinato disposto delle norme richiamate [artt. 161, comma 2 lett.e), art. 161, comma 3 e 186-bis, comma 2 lett.a) e b)], come il debitore è onerato di redigere un piano specifico, analogamente il compito dell'attestatore diventa quello di verificare, in modo altrettanto puntuale e approfondito, che il piano predisposto contenga un'analitica indicazione dei "*costi e dei ricavi attesi dalla prosecuzione*

dell'attività d'impresa" ed indichi le risorse finanziarie necessarie per la continuità e le relative "modalità di copertura".

Dunque, nel concordato con continuità (ancorché indiretta), rimanendo fermi gli obblighi di controllo analitico e di valutazione razionale (secondo i principi contabili generalmente accettati e invalsi nella comunità scientifica) relativi alla "veridicità dei dati aziendali" e alla "fattibilità del piano medesimo", oggetto della relazione di cui al comma 3 dell'art. 161, si aggiunge il profilo del miglior soddisfacimento dei creditori, oggetto di valutazione e di giudizio da parte del professionista.

Pertanto, tutte e tre le attività attestative richieste al professionista (veridicità, fattibilità, miglior soddisfacimento) possono convergere nella condotta falsificatrice delle informazioni "rilevanti" a lui imputabile, punita penalmente - ove dolosa - ai sensi dell'art. 236-bis l.fall..

L'ambito di operatività delle norme in questione disegnano, quindi, il contesto oggettivo-materiale in cui deve essere collocata la condotta contestata all'odierno imputato.

Proseguendo nell'analisi della fattispecie astratta, si è accennato in precedenza al fatto che le due condotte alternative, attiva ed omissiva rispettivamente, richiamano quelle incriminate dalle fattispecie di falsità ideologiche in atti privati. Nel dettaglio, la prima ("esposizione") ha natura intrinsecamente commissiva, non potendo prescindere da un comportamento attivo del soggetto qualificato, che consiste nel rendere informazioni non vere; il reato sussiste in quanto vi è discordanza tra la realtà (aziendale, societaria, patrimoniale, ecc.) e la rappresentazione data dal professionista nella relazione finale. La seconda condotta ("omettere"), invece, ha carattere omissivo ed è riscontrabile nella forma del silenzio e della reticenza "antidoverosi", cioè posti in essere in presenza di un preesistente e specifico obbligo giuridico di "esporre il vero", tale da connotare l'omissione come condotta penalmente rilevante (consistendo in un "*non facere quod debeat*").

Per una corretta disamina delle modalità della condotta delittuosa è bene sottolineare che l'attività dell'attestatore è scindibile in due differenti fasi, tra loro legate da stretta consequenzialità: una prima fase, a contenuto meramente comunicativo o "diagnostico", in cui il professionista procede all'asseverazione delle informazioni

presentate dal debitore nel piano di concordato e una seconda fase, di tipo prettamente "valutativo", che si sostanzia nella formulazione di una prognosi sull'evoluzione dell'attività di impresa, accompagnata, specie nel caso di concordato con prosecuzione dell'attività d'impresa, dal giudizio – anch'esso prognostico e di valore – sulla convenienza del piano rispetto agli interessi del ceto creditorio. Quanto detto consente di estendere il concetto di "informazione", ex art. 236 *bis* l.fall., non solo ai dati oggettivi, contabili e più in generale "aziendali", ma anche alle poste valutative che siano espressione di giudizi critici, fatta eccezione per le congetture e le previsioni non supportate da criteri o metodi tecnici.

Questa conclusione è stata avallata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite in materia di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) - ma che risulta di interesse anche ai fini della valutazione delle condotte contestate all'odierno imputato – quando ha ritenuto integrato il reato di cui all'art. 2621 c.c. anche nel caso di esposizione od omissione di fatti valutativi "*...se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici accettati dalla prassi, l'autore se ne discosta consapevolmente senza fornire alcuna giustificazione, così da indurre in errore i destinatari delle comunicazioni*" (Cass., S.U., 31 marzo 2016, n. 22474).

La Corte di Cassazione è stata spesso accorta nel sottolineare che la "valutazione", ove faccia obbligatorio riferimento a criteri vincolati e predeterminati di giudizio, è un modo di rappresentare la realtà non dissimile dalla "descrizione" o dalla "constatazione", sebbene l'ambito di una sua possibile qualificazione in termini di verità o di falsità sia variabile e risulti, di regola, meno netto rispetto al dato oggettivamente falso, dipendendo "*dal grado di specificità e di elasticità dei criteri di riferimento*" (Cass.pen. sez. V., n. 3552/1999). Pertanto, anche la valutazione può essere in grado di falsare la realtà (societaria, aziendale, patrimoniale, ecc.) quando il risultato fatto apparire (con coscienza e volontà) superi il "normale" margine di opinabilità che è lecito attendersi in relazione ai criteri di giudizio (pertinenti) normalmente utilizzati, specie se l'attestazione sia resa in un contesto implicante la necessaria accettazione di parametri di valutazione normativamente determinati o tecnicamente indiscussi (*ex plurimis*: Cass., n. 8588/2000; n. 15773/2007; n. 7067/2011; n. 35104/2013; n. 45737/2013). Il predetto orientamento, peraltro, appare autorevolmente condiviso da un'altra recente sentenza delle Sezioni Unite (n.

51824 del 25 aprile 2014) che, a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 163 del 2014, allineandosi alla giurisprudenza sopra ricordata, afferma che: *“le norme positive ammettono talora la configurabilità del falso ideologico, anche in enunciati valutativi e qualificatori, quando si faccia riferimento a criteri predeterminati”*. In tali casi, *“anche in relazione ai giudizi di natura squisitamente tecnico-scientifica, può essere svolta una valutazione in termini di verità-falsità”*.

Tali considerazioni, trasposte alla fattispecie incriminatrice di odierno interesse per via delle rilevanti affinità sopra evidenziate, consentono di ritenere possibile la realizzazione di un falso (in via diretta o indiretta, attraverso l'omissione di dati o informazioni che il professionista conosce e sa essere vere) non soltanto con riferimento a dati oggettivi o “a-valutativi”, ma anche a quelli che, passando attraverso il vaglio critico dell'attestatore, sono inevitabilmente contaminati da elementi di soggettività, allorquando il suo campo di valutazione sia “stretto” nella doverosa osservanza di criteri scientifico-contabili chiaramente predeterminati e conosciuti (o conoscibili) dal professionista “medio”, assunto come parametro di agente modello.

Si evidenzia, poi, che la norma penale parla più in generale di “informazioni” e non semplicemente di “dati” (che singolarmente compongono l'informazione), sicché diventa penalmente rilevante sia un'attestazione completamente falsa (falsità assoluta), sia una falsità “relativa”, che attiene cioè ad uno o più dati, sempre che si tratti di dati dell'informazione “rilevanti”, capaci cioè di stravolgerne la rappresentazione rispetto a quella reale e, quindi, idonei come tali a porre in pericolo l'interesse protetto, integrando l'evento (di pericolo) della fattispecie semplice descritta al comma 1 dell'articolo in commento.

Proprio con riferimento al concetto di “rilevanza” delle informazioni, si è evidenziato in dottrina che se la norma incriminatrice fosse interpretata alla lettera si finirebbe per ammettere un'ingiustificata asimmetria tra le condotte prese in considerazione, giacché qualsiasi falsità commissiva, ancorché consistente in dati di scarsa rilevanza, rischierebbe di integrare il reato *de quo* a fronte della previsione, invece, di una più ristretta modulazione della tipicità delle falsità omissive. Distonia, questa, non facilmente giustificabile e che suggerisce, alla luce del principio costituzionale di eguaglianza sostanziale e di analogia *in bonam partem*, di estendere

la "rilevanza" anche alle false informazioni "esposte", escludendo, al contrario, il reato quando la falsità abbia ad oggetto informazioni quantitativamente o qualitativamente non significative ai fini del giudizio finale tipico della relazione/attestazione.

Deve trattarsi, in altre parole, di uno o più dati che, unitamente a gli altri esposti, diano all'informazione un connotato diverso da quello reale, determinandone uno scostamento "rilevante" perché "idoneo a falsare", nel complesso e in maniera significativa, la relazione o l'attestazione, intese come il risultato dell'operazione valutativa o certificativa richiesta al professionista. Il requisito della rilevanza assume, in definitiva, la funzione di selezionare soltanto quelle condotte in grado di rendere concreto il pericolo di offesa al bene giuridico tutelato, (evento di) pericolo che segna il *discrimen* tra ciò che è lecito e ciò che non lo è.

In ogni caso, il comprensibile timore di addivenire ad automatiche incriminazioni a fronte di dati espressivi di giudizi critico-valutativi, che solo successivamente risultino errati, trova nella valorizzazione del profilo soggettivo il giusto equilibrio tra le esigenze di repressione di condotte antigiuridiche del professionista attestatore e la salvaguardia di un'attività professionale non priva di rischi, trattandosi di reato necessariamente doloso.

Venendo, allora, all'elemento soggettivo, il reato di "falso in attestazioni e relazioni" è sanzionato a titolo di "dolo generico" (salvo il dolo specifico di profitto richiesto dall'aggravante di cui al primo capoverso), integrato dalla volontà di porre in essere la condotta commissiva od omissiva nella consapevolezza della falsità delle informazioni esposte o della rappresentazione della realtà offerta mediante l'omissione di quelle vere. La consapevolezza della consistenza, quantitativa e qualitativa, dei dati "veri" – volontariamente falsati o omessi – nonché del loro "peso" (i.e. rilevanza) ai fini del risultato del giudizio prognostico cui è chiamato il professionista attestatore, rappresenta il necessario presupposto per l'integrazione dell'elemento soggettivo richiesto dalla norma, giacché non si può consapevolmente esporre il falso se non si conosce il vero.

Se l'ipotesi di commissione dell'illecito mediante la certificazione di dati aziendali non veri o l'omissione di dati rilevanti, entrambi "oggettivi" o "a-valutativi", non pone particolari problemi interpretativi purché si accerti la

“coscienza” in ordine alla loro reale consistenza e la volontà dell’agente rispetto a quanto, diversamente, attestato nella relazione, occorre invece formulare una distinta considerazione per il caso in cui il giudizio di falsità attenga alla “fattibilità del piano” (art. 161, co. 3 l.fall.) ed alla corrispondenza di esso, in caso di prosecuzione dell’attività di impresa, al miglior soddisfacimento dei creditori (ex art. 186-bis, co. 2 l.fall), trattandosi di dati valutativi che, seppur inclusi nel concetto di “informazione”, sono pur sempre attinenti ad un risultato incerto ed opinabile.

Secondo la giurisprudenza di legittimità pronunciata in casi simili (i cui principi, come detto, possono essere ripresi per la somiglianza degli obblighi di controllo richiesti al professionista attestatore rispetto a quelli che gravano sul collegio sindacale), il c.d. “falso valutativo” di tipo omissivo è “voluto” dal soggetto agente – integrando l’elemento soggettivo del dolo generico – quando il professionista abbia subdolamente e deliberatamente disapplicato metodologie e criteri di valutazione normativamente fissati o generalmente accettati *“discostandosi consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo a indurre in errore i destinatari delle comunicazioni”* (Cass. pen, S.U., 31 marzo 2016, n. 22474).

In tali termini, con riferimento agli aspetti “valutativi” della relazione si deve circoscrivere l’area di rilevanza del falso rispetto a quella, di più agevole percezione, relativa all’attestazione di veridicità dei dati. Per quanto concerne le valutazioni di carattere prognostico, quindi, il criterio di giudizio è quello della “ragionevolezza”, in virtù del quale il giudice dovrà considerare irrilevanti ai fini dell’integrazione del delitto tutte le valutazioni o stime che, pur non corrispondenti al vero, si discostano da esso in misura non rilevante; viceversa, una totale inosservanza dei principi contabili in uso nella materia, tale da rendere l’informazione “molto lontana” dalla reale situazione patrimoniale dell’impresa interessata, può essere considerata “falsa” e penalmente rilevante ex art. 236-bis l.cit., in quanto capace di indurre in errore gli organi della procedura concorsuale e la massa dei creditori, carpando con l’inganno il loro ragionevole affidamento su quanto attestato.

In tali peculiari 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 – se vi sono – di tale scostamento. Quindi, solo

valorizzando le circostanze del caso concreto, unitamente alla verifica della inosservanza dei principi di attestazione elaborati in materia, si può arrivare a dire, "oltre ogni ragionevole dubbio", se il comportamento del professionista abbia avuto natura dolosa (e quindi penalmente rilevante) o meramente colposa (penalmente lecita).

Procedendo nel senso sopra descritto, bisogna tuttavia tenere a mente che, a differenza di quanto genericamente si riscontra nella casistica dei delitti di falso ideologico (dove l'autore del reato veicola *ex novo* le informazioni da lui generate), nello svolgimento dell'attività di attestazione ex artt. 161, co 3 e 186-*bis* l.fall., il professionista è chiamato ad esprimere un giudizio su un compendio di dati già preesistenti e concepiti da soggetti terzi, *in primis* dal debitore-imprenditore. È 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 di indagine sulla genuinità e completezza delle informazioni che gli sono veicolate; poteri che, come accennato in precedenza, sono ritenuti assai meno penetranti di quelli propri del collegio sindacale o dell'organo di revisione, come confermano i *Principi di Attestazione dei Piani di Risanamento* elaborati sin dal 2014 dal *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili* (CNDCEC, 2014, 2.2.5., pag. 12). Sul punto, viene chiaramente rilevato che l'attestatore "*non può essere equiparato, sotto il profilo strettamente giuridico, al revisore legale di società*" e che, "*l'attestatore, a differenza del revisore legale, non potrà mai fornire una reasonable assurance, stanti i maggiori rischi che caratterizzano il giudizio di fattibilità del piano e il tempo a disposizione per gli accertamenti*" (CNDCEC, 2014, par. 1.6 e 1.7).

Sulla scorta di tali indispensabili premesse qualificatorie, deve ritenersi che la condotta contestata all'imputato, per come ricostruita nell'istruttoria dibattimentale, trovi piena convergenza con il profilo materiale e soggettivo descritto dalla fattispecie astratta di reato, specie sotto il profilo omissivo.

Con tutta evidenza è emerso, anzitutto, che due sono i "dati" che risultano del tutto omessi dal professionista/attestatore nella relazione di veridicità e di fattibilità del piano, depositata in data 4.4.2013, nell'ambito della procedura di concordato preventivo con continuità aziendale, la cui ammissione è stata domandata (con



riserva) dall'amministratore unico della ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, già il 22.11.2012.

Il piano presentato dalla interessata prendeva spunto dalla situazione patrimoniale della predetta società sino al 31.12.2012, sicché l'attestatore ha effettuato l'attività a lui richiesta prendendo in riferimento i dati aziendali ed i valori contabili (tutti messi a sua disposizione) disponibili sino a quella data (a pag. 13 della relazione a firma del Dott. ~~XXXXXXXXXXXX~~, allegata alla C.T. del PM a pag. 33, l'attestatore dichiara espressamente che *"la presente relazione si fonda sui dati della situazione patrimoniale e del conto economico redatti dalla società alla data del 31 dicembre 2012"*); sicché è a tali dati, a quel tempo nella disponibilità del professionista, che occorre far riferimento per vagliare l'omissione penalmente rilevante a lui addebitata.

Dalla documentazione acquisita e dall'escussione dibattimentale del consulente tecnico Dott. Sergio Cosentino è emersa inequivocabilmente la prova della prima omissione (dolosa, come si dirà) in cui è incorso l'attestatore che, nel redigere la propria relazione, non ha verificato il valore delle disponibilità liquide di cassa, così da attestare falsamente, nella propria relazione, la "veridicità" dei dati aziendali esaminati rispetto a quelli reali a sua disposizione, creando il concreto pericolo per gli organi della procedura fallimentare e per la massa dei creditori di ingenerare affidamento sulla descritta falsa informazione. Dalla semplice ma effettiva verifica delle scritture contabili, in particolare del libro giornale e dei relativi partitari, sarebbe infatti emersa un'operazione di sottrazione dal saldo attivo di cassa per una somma pari ad € 88.809,47 annotata in data 30.12.2012, posta in contropartita nel "conto Sopravvenienze passive indeducibili" attraverso una operazione che, oltre a destare dubbi di liceità e perplessità circa la destinazione reale del denaro prelevato, è stata totalmente tralasciata dall'attestatore in modo "incomprensibile" (secondo un giudizio di valore espresso dal Ctp della Procura a pag. 21 della perizia, significativo e del tutto condivisibile) rispetto agli ordinari criteri analitico-contabili conosciuti e seguiti da qualsiasi professionista della materia.

Si tratta di una uscita di cassa senza indicazione del beneficiario e senza alcun riferimento a supporti documentali che disvela una vera e propria sottrazione: in pratica, l'unico dato certo che emergeva dall'analisi delle scritture contabili – che

all'attestatore non poteva di certo essere sfuggito, rientrando nei suoi specifici obblighi di controllo- era l'uscita di denaro per quel rilevante importo e nel periodo contabile preso in considerazione nella relazione, non sorretta da alcuna contropartita sostanziale in favore della società e che, verosimilmente era funzionale ad una operazione fraudolenta dell'imprenditore astrattamente riconducibile al reato di bancarotta per distrazione (così pag. 9 C.T.P, in atti).

Si tratta, di certo, di un dato contabile "rilevante" perché attinente ad una operazione di prelievo quantomeno "sospetta" (oltre che di una certa consistenza), che un professionista qualificato in possesso dei requisiti di terzietà e affidabilità richiesti espressamente dalla legge, specie nelle procedure negoziali alternative al fallimento (ex art. 67 l.fall.) non poteva ignorare; al contrario, proprio la sussistenza di un "campanello d'allarme" come quello relativo ad un'operazione di prelievo sospetta avrebbe dovuto spingere l'attestatore ad un vaglio analitico-contabile, di merito, più accurato ed approfondito, solo all'esito del quale avrebbe potuto semmai attestarne la veridicità o meno.

L'informazione, invece, è stata del tutto omessa.

L'altra operazione rilevante, sulla quale possono spendersi le stesse argomentazioni - evidenziata nelle pag. 9-10 della C.T.P e corrispondenti agli allegati n. 11, 13 e 14 di quest'ultima - è sempre riferita al bilancio del 2012 e riguarda i dati contabili attinenti agli "Oneri Straordinari": viene ivi riportato l'importo di € 311.656,00, composto da € 39.580,49 del conto "*Svalutazioni e insussistenze di attività iscritte in bilancio*" e da € 272.975,79 del conto "*Sopravvenienze passive indeducibili*". Oltre a destare alcuni sospetti (come un credito presumibilmente fittizio che l'amministratrice unica ha vantato verso la società per un importo pari ad € 8.000,00 iscritto nella voce "*Altri costi indeducibili*"), i dati contabili relativi alla prima somma (quella di € 39.580,49), suddivisa in due valori (rispettivamente, € 16.921,59 ed € 22.658,90), sono risultati (secondo la ricostruzione della c.t. del P.M.) anch'essi inerenti ad un'operazione certamente "sospetta di illiceità", giacché sommando l'ultimo importo con quello di € 11.224,50, riferito ai debiti contratti dalla società in favore dei soci finanziatori (allegato 19 della ctp), viene fuori una somma complessiva di € 33.883,40, esattamente corrispondente a quella posta in

contropartita come “debito dei soci verso la società”, finendo per azzerare in sostanza il primo credito.

A parte la presunta fittizietà di tali operazioni (che non inerisce al presente giudizio), la loro posa in essere e l'incongruenza dei dati riportati nelle scritture contabili a disposizione del professionista per il periodo riferito al bilancio di esercizio al 31.12.2012, avvalorano *a fortiori* la necessità di un esame approfondito delle scritture contabili che il professionista avrebbe dovuto osservare nell'espletamento dei compiti da lui assunti, secondo criteri normativamente fissati (dalle disposizioni della legge fallimentare) e specificati dalle *leges artis* degli esperti commercialisti e contabili (sopra richiamate).

Le omissioni evidenziate, emerse dall'istruttoria dibattimentale e riscontrate dalla documentazione in atti, risultano pienamente sussumibili nella condotta descritta dall'art. 236-*bis* l.fall., in quanto attinenti a dati contabili che, non essendo venuti a comporre l'informazione esternata nella relazione finale da parte del professionista (né tantomeno nelle successive integrazioni), hanno determinato una “rilevante divergenza” tra la situazione patrimoniale asseverata dal professionista e quella reale, analitico-contabile, della società alla data del 31.12.2012.

Lo scostamento *per omissionem* dalla situazione patrimoniale reale della società, oggetto dell'informazione esternata, risulta del tutto ingiustificata, dal momento che i dati non menzionati erano già a disposizione del professionista (emergevano dalle scritture contabili obbligatorie) e avrebbero dovuto essere considerati, non soltanto perché “oggettivi” e non necessitanti di alcuna valutazione critica, ma a maggior ragione perché inerenti ad operazioni sospette, in “odore di frodolanza”, che aggravavano l'onere di approfondimento richiesto dalla legge per adempiere correttamente all'esercizio dell'attività professionale in questione.

La totale omissione di questi dati non può essere frutto di una semplice “svista” o di una colpa generica per negligenza o imperizia, quand'anche grave, del professionista, ma assume chiaramente i connotati di una dolosa omissione a fronte dello scostamento, del tutto ingiustificato, dai principi e dai criteri di analisi contabile richiesti nella specifica materia, confortando la tesi del dolo omissivo come ricostruito dalle pronunce della Corte di Cassazione a Sezioni Unite in precedenza richiamate (Cass., S.U. n. 52824/2014; S.U., 22747/2016).

D'altronde, l'esperto non può assolutamente limitarsi ad una "formale" verifica della regolarità della documentazione, essendo onerato di un vero e proprio "controllo di merito" che, nel caso di specie, risulta in parte volontariamente omesso (con riferimento ai dati contabili sopra evidenziati) e per altra parte rappresentato in modo del tutto generico e superficiale, così da evidenziare una rappresentazione cosciente dell'agente della situazione reale e la volontà di discostarsi (o meglio, non osservare *de plano*) dai canoni analitico-contabili (per la parte "oggettiva") e valutativi (per la fattibilità del piano e il miglior soddisfacimento degli interessi dei creditori) da lui conosciuti o doverosamente conoscibili, in vista del *munus* qualificato che andava a ricoprire nell'ambito della procedura concorsuale.

Infatti, la relazione del professionista che attesta la veridicità dei dati contenuti nel piano e la fattibilità della proposta del debitore non dev'essere di semplice "accompagnamento" (nel senso di mera attestazione di corrispondenza formale) ai documenti presentati dal debitore ad integrazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, ma deve entrare nel "merito" dei dati ivi riportati, verificandone l'attendibilità e l'effettività, in quanto svolge una funzione di informazione ai creditori (anteriori) per metterli in condizione di valutare l'opportunità di votare favorevolmente l'approvazione del concordato proposto, se per loro conveniente. Ciò a maggior ragione nel caso, come quello in questione, di concordato preventivo con continuità aziendale, dove il giudizio prognostico e critico-valutativo sul "miglior soddisfacimento per gli interessi dei creditori", seppur effettuato in termini di "attualità" al momento della relazione, non può limitarsi ad una valutazione prettamente astratta, generica o teorica, ma deve essere calata nel concreto contesto societario o aziendale, tenendo conto di tutte le circostanze e delle variabili prevedibili, secondo i criteri di valutazione invalsi nella migliore scienza aziendale e contabile.

Il controllo di merito richiesto al professionista qualificato doveva, in altre parole, essere rivolto a:

- a) accertare le scritture contabili e la regolare tenuta dei libri sociali obbligatori;
- b) controllare, sia a livello formale che sostanziale, la corrispondenza tra i dati riportati nella situazione economica, finanziaria e patrimoniale depositata

nell'ambito della procedura dalla società ~~XXXX~~ e le scritture contabili del corrente anno;

- c) rilevare il contenuto dei verbali di verifica e delle relazioni redatte dal collegio sindacale al fine di verificare l'attendibilità delle scritture contabili e dei libri sociali, nonché la corretta redazione dei bilanci di esercizi chiusi negli anni precedenti;
- d) riesaminare il passivo, evidenziando anche passività potenziali;
- e) procedere al riscontro fisico e alla verifica, quantomeno a campione, dello stato giuridico delle immobilizzazioni, delle giacenze di magazzino, dei crediti e di qualsivoglia voce dell'attivo.

Si tratta di adempimenti che discendono, da un lato, dal contributo fornito dalle scienze aziendalistiche e dai criteri elaborati dalle Commissioni di Studio istituite presso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili o presso gli Ordini locali e, dall'altro lato, dai lavori dello IASB (*International Accounting Standards Board*), che devono essere conosciuti dai professionisti del settore (o meglio, non possono essere non conosciuti o del tutto ignorati) in quanto fonti extra-legali costituenti, non solo il parametro di un lavoro corretto e diligente, ma anche di valutazione della condotta sottoposta al presidio penalistico.

Quanto detto sta a significare che l'attestatore non poteva semplicemente limitarsi, come fatto, a verificare la "corrispondenza formale" tra i dati esposti e quelli risultanti dalla contabilità, ma avrebbe dovuto accertare (e attestare) che proprio quei dati fossero "effettivamente reali", secondo un controllo tecnico, puntuale e analitico. L'attestazione dell'odierno professionista, oltre ad essere svolta in modo eccessivamente generico e, come tale, lontano dai parametri di controllo analitico normativamente richiesti, contiene una falsa informazione di "veridicità" dei dati aziendali rispetto a quelli reali, avendo egli scientemente ommesso di riportare le operazioni contabili dell'indebito prelevamento di cassa (per un importo pari a € 88.809,47) e di un azzeramento dei debiti della società verso i soci (di € 33.883,40), dichiarando che *"non sussistono elementi che rendano inattendibile la rappresentazione delle passività aziendali fornita dalla contabilità della ~~XXXX~~ Sr.l."* (si veda all.5, pag 136 dei documenti depositati dal p.m), che, in quanto "rilevanti" rispetto alla complessiva situazione patrimoniale dell'azienda interessata, in funzione della procedura negoziata di gestione della crisi, ha creato il concreto

pericolo di indurre in errore il ceto creditorio e gli organi della procedura fallimentare, consumando il reato contestato.

Avendo in precedenza rilevato la composizione "bipartita" delle attestazioni, essendo queste costituite da una componente informativa e da una prettamente valutativa, già l'emersa "non veridicità" dei dati aziendali, derivanti da consapevoli e volontarie omissioni, comporta di per sé l'integrazione del reato contestato ma costituisce al tempo stesso il presupposto imprescindibile per la successiva attività, questa volta prognostico-valutativa, del professionista. Quest'ultima, pur implicando un giudizio prognostico (in quanto tale soggettivo e fallibile, essendo connesso ad eventi futuri e imprevedibili), non può non risultare anch'essa "falsata", vista la superficialità e la genericità del controllo e del giudizio reso dal professionista, ben lontano dai criteri di valutazione nel merito (specifici e approfonditi) che, invece, gli imponevano doverosamente di tener conto: degli *asset* aziendali della società in concordato e di quella che sarebbe stata costituita per garantire il prosieguo dell'attività (*newco*, della quale "non si sapeva nulla", come dichiarato dalla teste ~~\_\_\_\_\_~~ curatrice del fallimento della società ~~\_\_\_\_\_~~, escussa all'udienza del 17.4.2019), della congruità degli adempimenti programmati rispetto agli obiettivi del piano, dell'eventuale costo di copertura e delle fonti di finanziamento della proposta, delle indicazioni sui tempi e modalità delle operazioni contemplate, come prescritto sia dagli artt. 161, co 2 let. e) e co. 3 e 186-*bis* l.fall., oltre che dalle regole tecniche della materia.

Invece, su tutti questi aspetti nulla di concreto riferisce il ~~\_\_\_\_\_~~ nella propria relazione, limitandosi ad indicare "l'interesse di soggetti terzi a convenire contrattualmente gli affitti di azienda e l'acquisto del magazzino", senza produrre alcun impegno formalizzato e sottoscritto dalle (indefinite) società costituenti e senza indicare quali elementi dell'attivo sarebbero stati inclusi nell'attivo concordatario e quali, invece, ne sarebbero rimasti esclusi (si parla, a pag. 139 della relazione in all.5, solo di "alcuni elementi dell'attivo...non cedibili"); altrettanto genericamente riferisce in merito ai possibili costi della procedura (quantificandoli in complessivi € 80.000,00, senza indicare con quali criteri e per quali voci si è effettuato tale calcolo) e alle fonti di finanziamento della stessa, limitandosi anche qui a richiamare il generico "impegno" dell'amministratore unico, ~~\_\_\_\_\_~~

~~\_\_\_\_\_~~ "a farsi carico degli eventuali maggiori oneri di copertura fino alla concorrenza di € 155.000,00 nei sei anni, oltre a supportare i costi della procedura" (pag. 138 della relazione, in all.5), come se questa dichiarazione spontanea di intenti fosse sufficiente a garantire la fattibilità del concordato preventivo, rimanendo, di fatto, a livello di proposta generica e informale (come conferma la curatrice fallimentare nella propria deposizione).

Nessuna valutazione approfondita, infine, emerge con riferimento al giudizio, anch'esso di valore, della "maggiore convenienza per i creditori" della prosecuzione dell'attività di impresa rispetto al diverso scenario che poteva consistere nel ricorrere a soluzioni liquidatorie dell'attivo patrimoniale; tale valutazione (pag. 140 della relazione, in all.5) per essere correttamente adempiuta, andava svolta riportando, quantomeno, la percentuale di soddisfazione dei creditori chirografari che sarebbero stati soddisfatti scegliendo la prima soluzione (concordato in continuità), rispetto a quella che si sarebbe avuta se si fosse optato per una scelta liquidatoria; il tutto, effettuando tale giudizio prognostico-valutativo alla data di accesso della procedura. Può invero dirsi che la fattibilità di un piano in continuità aziendale, per come attestata, deve esporre una intrinseca connessione tra la prosecuzione dell'attività d'impresa e il miglior soddisfacimento dei creditori, relazione del tutto pregiudicata quando viene omessa l'enunciazione di quegli atti pregressi che, se affrontati in una diversa procedura liquidatoria, avrebbero implicato, ancora per i creditori, un preferibile soddisfacimento, cioè un trattamento migliore rispetto agli esiti, poi avveratisi, di inammissibilità al concordato e alla conseguente dichiarazione di fallimento della ~~\_\_\_\_\_~~ (del 10.10.2012).

In tale ipotesi, come avvenuto, la fattibilità del piano, falsamente attestata rispetto all'ingente situazione debitoria della società (che già al 2012 contava perdite per circa 545 mila euro - come dichiarato dalla teste ~~\_\_\_\_\_~~ - a fronte dell'impegno di spesa di oltre un milione di euro come previsto dal piano, anche se l'attestazione "non richiama valori numerici", come dichiarato dal teste ~~\_\_\_\_\_~~ ha portato ad un'inevitabile sentenza di fallimento, in quanto la proposta di soluzione negoziata della crisi si fondava su un'asseverazione superficiale e "falsata" dell'attestatore, che ha dichiarato fattibile un piano che, invece, non presentava affatto gli elementi per esserlo; in questo senso, la prestazione del professionista, per

quanto qui di interesse, non ha fatto conseguire ai creditori quel risultato minimo esigibile dallo stesso promittente imprenditore e cioè un permanente e reiterabile vaglio positivo di ammissibilità della proposta (Cass. S.U. 1321/2013), che, anzi, risultava di "impossibile realizzazione" (come dichiarato dal teste   all'udienza del 17.4.2019).

L'imputato si è quindi limitato - anche sotto tale aspetto - ad una generica "non convenienza" di procedure liquidatorie alternative al concordato con continuità, enunciando generiche difficoltà di conversione dell'attivo immateriale, materiale e di magazzino, senza alcuna ulteriore, ma doverosa, specificazione.

Dunque, anche le attestazioni sulla "fattibilità del piano e quella di cui all'art. 186-bis, co. 2 let. b) l.fall., risultano lacunose ed omissive, avendo manifestato perciò la concreta capacità di ingenerare il pericolo di lesione agli interessi del ceto creditorio, costituente evento del delitto, consumato all'atto di presentazione della relativa relazione (depositata il 4.4.2013).

Essendo penalmente punita solo l'omissione "rilevante" (art. 236-bis co 1 l.fall), appare coerente concludere che il giudizio di falsità, in punto di valutazioni, debba dunque essere limitato alla c.d. "manifesta irragionevolezza", da intendersi quale scostamento significativo del percorso logico-argomentativo del professionista attestatore dalle *best practices* di riferimento (sopra esemplificate), nonché quale mancanza di corrispondenza tra i criteri cui lo stesso abbia dichiarato di attenersi e le valutazioni concretamente effettuate.

Ancora una volta, anche per tali attestazioni (di tipo prognostico) il notevole scostamento dai criteri specifici e vincolanti per il professionista attestatore, generalmente accettati dalla comunità scientifica, risulta del tutto ingiustificato e non può che disvelare proprio quel "falso valutativo", doloso e non meramente colposo, che la giurisprudenza di legittimità ha rinvenuto in situazioni analoghe (S.U. n. 22747/2016 cit.).

Occorre, a questo punto, soffermarsi sulla sussistenza del dolo generico richiesto dalla norma per affermare la responsabilità penale dell'imputato.

Mentre è di maggiore evidenza la prova dell'elemento soggettivo in caso di condotta commissiva (l'aver voluto esporre informazioni false, conoscendo quelle vere), particolarmente delicata risulta essere, invece, la prova del dolo generico del



professionista con riferimento all'ipotesi omissiva di integrazione del fatto di reato, in quanto diviene dirimente la distinzione tra l'omissione consapevole e deliberata (quindi dolosa, con conseguente integrazione dei requisiti richiesti dalla norma incriminatrice) e l'omissione dovuta a colpa (trascuratezza, negligenza o imperizia, ancora penalmente irrilevante).

Nel caso di specie, la sussistenza del dolo del reato di cui all'art. 236-*bis* l.fall. si incentra sulla disamina delle informazioni (complete) veicolate dal professionista, essendo emerso dall'istruttoria dibattimentale che il compendio conoscitivo a sua disposizione (principalmente, la disponibilità delle scritture contabili riferite al bilancio del 31.12.2012) dimostrava *ictu oculi* l'iscrizione di poste contabili specifiche ed inequivocabilmente attinenti ad operazioni (presumibilmente distrattive e quantomeno sospette) della società e dei suoi amministratori (di diritto e di fatto) che non potevano essere ignorate dal professionista "medio", se non del tutto volontariamente.

Come noto, lo strumento interpretativo individuato dalla giurisprudenza per indagare l'elemento soggettivo nei reati posti in essere dagli organi di controllo e di certificazione *latu sensu* intesi è quello dei "segnali" o "campanelli d'allarme".

In questa direzione, si è sostenuto (Cass.pen., sez. V, n. 23383/2007; n. 32352/2014) che, per ritenere fondata l'ipotesi di una responsabilità dolosa degli organi di controllo, i segnali d'allarme di un illecito *in itinere* debbano essere: a) specifici, non essendo sufficienti circostanze del tutto generiche, in quanto tali non idonee a generare una situazione di fondato sospetto del controllore; b) inequivoci, ovvero idonei a indicare in maniera inconfondibile l'esistenza di un possibile reato *in itinere*; c) conosciuti (e non meramente conoscibili) dal soggetto al quale si sono manifestati.

Ponendosi in una prospettiva di giudizio *ex ante* ed in concreto e cioè individuando quello che, all'epoca dei fatti, era il patrimonio conoscitivo effettivo del professionista attestatore, tenuto conto dei parametri di giudizio che la legge impone al professionista di osservare, tanto per i dati aziendali "oggettivi", quanto per quelli critici o "valutativi", questo Collegio ritiene che la condotta omissiva dell'imputato, come sopra ricostruita, non avrebbe potuto essere frutto di una semplice "svista" o di una "leggerezza" nella lettura dei dati contabili (evocativa di un atteggiamento

meramente colposo del medesimo) o ancora di una "superficialità" nel redigere la relazione, quanto piuttosto di una chiara ed evidente "conoscenza del vero", deliberatamente celato mediante *omissionem*, avallata dalla presenza di "segnali d'allarme", specifici e inequivoci, in relazione alle operazioni sospette (iscritte nei libri contabili da lui consultati) che, a maggior ragione, avrebbero consigliato a qualsiasi accorto professionista del settore, in possesso di capacità e conoscenze medie, un esame più approfondito e puntuale della situazione patrimoniale e una ricostruzione ancora più specifica e dettagliata rispetto a quanto comunque imposto dai criteri previsti e imposti dalla normativa di settore.

D'altronde, la stessa curatrice fallimentare ha dichiarato all'udienza del 17.4.2019 che tra le cause del fallimento "sicuramente vi era una carenza di attivo", incapace come tale di far fronte agli ingenti debiti già maturati, situazione che era sicuramente addebitabile, seppure in parte, ad "operazioni particolari", risultanti dallo "sbilancio già nelle scritture contabili".

L'aver celato dati contabili "rilevanti", nonostante si attestasse la veridicità di quelli esposti, e l'aver tralasciato tutti gli aspetti specifici e fondamentali nella costruzione del giudizio prognostico sulla fattibilità del piano e sulla corrispondenza di esso al miglior interesse per i creditori, specialmente di fronte a "segnali d'allarme" chiaramente evidenti nelle scritture contabili, rappresenta un allontanamento totalmente ingiustificato dai principi e parametri di contabilità, generalmente invalsi nella comunità scientifica, tale da disvelare un atteggiamento consapevole e volontario dell'imputato, che, pertanto, va dichiarato colpevole per il reato a lui ascritto.

In punto di pena, non essendo emerse motivate ragioni per la concessione delle circostanze attenuanti generiche, tenuto conto dei criteri di cui all'art. 133 c.p., pena equa risulta essere quella, contenuta nel minimo edittale, di anni due di reclusione e di €50.000,00 di multa, oltre al pagamento delle spese processuali.

I precedenti di cui l'imputato è gravato sono ostativi alla concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena.

**P.Q.M.**

Visti gli artt. 533 e 535 c.p.p. dichiara ██████████ colpevole del reato a lui ascritto e lo condanna alla pena di anni due di reclusione e di € 50.000,00 di multa, oltre al pagamento delle spese processuali.

Indica la data del 10 ottobre 2019 per il deposito della motivazione.

Pescara, 17 luglio 2018

Il Giudice estensore  
(Dott.ssa Anna Fortieri)

Il Presidente  
(dott.ssa Maria Michela Di Fine)

CESCON

Il presente provvedimento è stato redatto con la collaborazione del Magistrato ordinario in tirocinio Dott. Giacomo Rocchetti.



Depositato in Cancelleria

il 30 SET. 2019

Il Cancelliere

IL CANCELLIERE  
(Giorgio D'Aghone)

**mariamichela.difine@giustizia.it**

---

**Da:** Tribunale di Pescara <tribunale.pescara@giustizia.it>  
**Inviato:** giovedì 21 novembre 2019 16:47  
**A:** 'di fine'  
**Oggetto:** Copia sentenza 17.07.2019 nr. 2641 per sito CeSCon

---

**Da:** studio cosentino [mailto:studiocosentino@hotmail.com]  
**Inviato:** giovedì 21 novembre 2019 16:41  
**A:** Undisclosed recipients:  
**Oggetto:** \*\*\* PROBABLE SPAM \*\*\* Copia sentenza 17.07.2019 nr. 2641 per sito CeSCon

Gent.ma  
**Presidente dr.ssa Michela Di Fine**

La presente in qualità di direttore della testata del *Centro Studi Concorsuali*, operante nell'ambito prettamente giudiziario, per chiederLe gentilmente di essere autorizzato ad acquisire copia della sentenza nr. 2641 del 17.07.2019, R.G. 622/19, Tribunale di Pescara, ai fini divulgativi (cancellando i nomi degli imputati) sul sito <https://centrostudiconcorsuali.it/home/>  
Ringraziando dell'attenzione, in attesa di gentile riscontro, porgo i miei più distinti saluti.

Luca Cosentino

**Luca Cosentino**  
*Dottore commercialista revisore legale*  
*Consulente Tecnico penale e procedure concorsuali*

Lungomare Matteotti nr. 27  
65121 Pescara (Pe)  
Tel. e Fax 085.4221750

Via dei Gracchi nr. 130  
00192 Roma  
Tel. 338.8279597

*Le Presolanti  
Lette l'istanza  
eter le repone esplicite  
debanne*

*il rilascio di copie della sentenza  
de sviluppa prese concessioni  
del nome dell'imputato*

*Pescara, 22/11/2019*

