

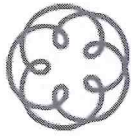


CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

CIRCOLARE N. 30/IR DELL'11 FEBBRAIO 2013

**IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA ATTESTATORE NELLA COMPOSIZIONE NEGOZIALE
DELLA CRISI: REQUISITI DI PROFESSIONALITÀ E INDIPENDENZA
E CONTENUTO DELLE RELAZIONI**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il professionista attestatore: i requisiti soggettivi di professionalità e di indipendenza. – 2.1. Criteri di nomina. – 2.2. Professionalità. – 2.3. Indipendenza. – 2.3.1. Criteri di indipendenza dell'attestatore. – 3. Professionista in difetto dei requisiti soggettivi: conseguenze. – 4. Contenuto delle relazioni e attestazione della veridicità dei dati aziendali. – 5. Delitto di falso in attestazioni e relazioni. – 6. Conclusioni.



1. Premessa

L'art. 33 del d.l. n. 83/2012¹, convertito dalla L. n. 134/2012, ha significativamente inciso sulla legge fallimentare modificando le disposizioni che la riforma del 2007 aveva dedicato alla composizione negoziata della crisi di impresa.

La novella, peraltro largamente condivisibile, oltre a sancire la fondamentale e inconfutabile rilevanza degli istituti e dei procedimenti alternativi al fallimento, già apertamente dichiarata all'epoca della prima riforma, offre alle imprese in crisi che intendano orientarsi verso la prosecuzione dell'attività validi supporti come, ad esempio, il nuovo concordato con continuità aziendale.

La rivisitazione degli istituti di composizione negoziata della crisi ha comportato il riconoscimento della centralità del ruolo del professionista attestatore e ha chiarito, al contempo, alcuni dubbi interpretativi che avevano animato il dibattito sui nuovi istituti all'indomani della riforma della legge fallimentare. Ne è conseguita la qualificazione dell'attestatore come professionista indipendente, la previsione della responsabilità penale di quest'ultimo, l'espressa inclusione della veridicità dei dati nei contenuti delle attestazioni.

In maniera del tutto simmetrica, la valorizzazione dell'attestatore è stata effettuata anche nell'ambito degli istituti di nuovo conio dove la relazione del professionista assume valenza ulteriore rispetto a quella tradizionalmente riconosciuta: si pensi, a titolo esemplificativo, alle relazioni redatte quando l'impresa intenda contrarre finanziamenti prededucibili ovvero alle relazioni rilasciate nei casi in cui l'impresa ammessa a concordato con continuità intenda partecipare a procedure di assegnazione di contratti pubblici.

2. Il professionista attestatore: i requisiti soggettivi di professionalità e di indipendenza

Il novellato art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. contempla i requisiti di professionalità e indipendenza dell'attestatore. Ad esso fanno rinvio i successivi artt. 161, 182-*bis*, 182-*quinqies* e 186-*bis* l.f.².

L'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. stabilisce che il professionista incaricato di redigere le attestazioni prescritte dalla legge fallimentare debba essere:

- designato dal debitore;
- iscritto nel registro dei revisori legali;
- in possesso dei requisiti previsti di cui all'art. 28, lett. a) e lett. b), l.f., vale a dire un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ovvero degli avvocati ovvero un'associazione professionale o una società di professionisti i cui soci siano iscritti agli albi summenzionati;
- indipendente.

¹ Recante "*Misure urgenti per la crescita del Paese*".

² Ai requisiti esplicitati nell'art. 67, comma terzo, lett. d) rinviano altresì l'art. 124, comma terzo, l.f. e l'art. 160, comma secondo, l.f. a proposito del c.d. professionista stimatore. In entrambi i casi, sembra, allora, che troveranno applicazione i requisiti soggettivi declinati nella disposizione, seppur con le opportune differenziazioni. Non va trascurato, infatti, che il professionista stimatore è nel concordato fallimentare designato dal Tribunale, mentre nel concordato preventivo, in assenza di ulteriori specificazioni e in forza del rinvio alla generale disciplina di cui all'art. 67, comma terzo, lett. d), è nominato dal debitore.



Risulta evidente, già da una prima lettura, la portata dell'intervento di modifica.

2.1. Criteri di nomina

Il professionista attestatore è designato dal debitore.

In tal modo si esprime l'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. dal testo del quale è stata espunta la frase "... ai sensi dell'articolo 2501-bis, quarto comma, del codice civile".

La modifica effettuata con il d.l. n. 83/2012 appare opportuna, visto che dinanzi all'incertezza lessicale alcuni tra i primi commentatori, muovendo dal rinvio ai criteri enunciati nell'art. 2501-bis, quarto comma, c.c., avevano ritenuto applicabile alla nomina dell'attestatore la regola generale prescritta per la nomina dell'esperto incaricato di redigere la relazione sulla congruità del rapporto di cambio nel procedimento di fusione di cui all'art. 2501-sexies c.c., in forza della quale la designazione del professionista sarebbe spettata al Tribunale³.

La precisazione inerente alla nomina da parte del debitore viene replicata nell'art. 161, comma terzo, l.f., nell'art. 182-bis, nell'art. 182-quinquies, primo comma, l.f. e nell'art. 186-bis l.f.

2.2. Professionalità

I requisiti di professionalità previsti dall'art. 67, comma terzo, lett. d), sono immutati.

L'iscrizione nel registro dei revisori legali e non anche nel registro dei revisori contabili è diretta conseguenza dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 39/2010 che, come è noto, ha previsto l'istituzione del registro (unico) dei revisori legali⁴.

Per quanto concerne l'iscrizione negli albi professionali menzionati negli artt. 28 lett. a) e b), non si segnalano modifiche di rilievo. Semmai alcuni significativi cambiamenti potranno riguardare gli incarichi di attestazione assunti da parte di strutture associative o societarie.

A tal riguardo, infatti, è opportuno mettere in luce che l'art. 28, lett. b), menziona tra i soggetti idonei ad assumere l'incarico di curatore "*studi professionali associati o società tra professionisti, sempre che i soci delle stesse abbiano i requisiti professionali di cui alla lettera a)*"⁵. In tal caso, all'atto dell'accettazione dell'incarico, deve essere designata la persona fisica responsabile della procedura".

La previsione impone alcune precisazioni, dal momento che il d.l. n. 83/2012 e la l. n. 134/2012 che lo ha convertito, sono intervenuti in una stagione densa di importanti riforme che hanno, tra l'altro, riconsiderato le modalità di esercizio delle professioni regolamentate.

³ L'originaria formulazione dell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. effettuava un rinvio all'art. 2501-bis c.c. che a sua volta rinvia all'art. 2501-sexies c.c. In sede di primo commento della riforma della legge fallimentare, questo Istituto di Ricerca ha dimostrato come il rinvio alla disciplina della fusione a seguito di acquisizione con indebitamento fosse da intendersi esclusivamente alle modalità di redazione della relazione; sul punto, diffusamente, Circolare n. 3/IR del 23 giugno 2008, 4 e ss. Negli stessi termini, *ex multis*, Trib. Roma, 23 febbraio 2011 e Trib. Verona, 27 luglio 2011.

⁴ Cfr. art. 1, lett. g), art. 2 e art. 6 d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 "*Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 1978/660/CE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 1984/253/CEE*".

⁵ La lettera a) dell'art. 28 individua negli iscritti agli albi degli avvocati e dei dottori commercialisti ed esperti contabili i professionisti su cui può ricadere la scelta dell'imprenditore committente.



Come è noto, la l. n. 183/2011⁶ ha istituito il tipo sociale della società tra professionisti (di seguito STP) consentendone la costituzione anche a soci non iscritti agli albi professionali⁷ e aprendo il mercato delle professioni alle società di capitali⁸.

L'art. 10 della l. n. 183/2011 prevede, per un verso, che il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale dei medesimi sia tale da determinare la maggioranza dei due terzi nell'assunzione delle deliberazioni o delle decisioni della società e, per altro verso, che gli incarichi professionali siano conferiti solo ai soci in possesso di idonei requisiti professionali per l'esecuzione della prestazione richiesta dal cliente.

Ne discende la necessità di effettuare un coordinamento tra le disposizioni della l. n. 183/2011 e quelle relative al conferimento dell'incarico di attestazione della legge fallimentare, quando la scelta del debitore ricada su una struttura societaria.

La combinazione risultante tra l'art. 10 sulla STP, l'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. e l'art. 28, comma primo, lett. a) e b), l.f. consente di formulare le considerazioni che seguono.

L'incarico di attestazione di piani o di accordi previsti dalla legge fallimentare può essere assunto anche da società di professionisti a compagine mista costituite secondo le regole poste dal menzionato art. 10 l.n. 183/2011 e in ossequio ai criteri individuati dal Regolamento attuativo⁹ circa il conferimento dell'incarico e la designazione del professionista. In simili ipotesi, occorrerà che:

- la società abbia ad oggetto l'esercizio in via esclusiva delle attività di una professione regolamentata (o più, se multidisciplinare);
- i soci professionisti¹⁰ risultino iscritti in uno degli albi professionali presi in considerazione dall'art. 28, lett. a), l.f.;
- il socio designato per l'espletamento dell'incarico, oltre ad essere un professionista iscritto ad uno degli albi di cui all'art. 28, lett. a), risulti iscritto al registro dei revisori legali di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 39/2010.

Quanto alla nomina di studi associati, non si rinverranno modifiche di rilievo rispetto al passato.

Ribadita da parte della l. n. 183/2011 la validità dello studio associato quale forma di esercizio della professione alternativa a quella svolta a titolo individuale¹¹, ai fini dell'assunzione dell'incarico di attestazione, i

⁶ Recante *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. (Legge di stabilità 2012)”*.

⁷ Come prescrive l'art. 10, comma quarto, l. n. 183/2011, l'atto costitutivo della STP può prevedere che la compagine societaria sia composta, oltre che da soci professionisti, anche da *“... soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento”*. Sulla disciplina delle società tra professionisti, si vedano le osservazioni espresse all'indomani della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della l. n. 183/2011, dal COMITATO UNITARIO PERMANENTE DEGLI ORDINI E COLLEGI PROFESSIONALI, *Le società tra professionisti: esame della normativa e proposte di intervento*, Circolare del 2 gennaio 2012.

⁸ L'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico è consentita alle società costituite secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile (cfr. art. 10, comma terzo, l. n. 183/2011).

⁹ Alla data di chiusura della presente Circolare, il Regolamento – predisposto dal Ministero della Giustizia, di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico – non risulta ancora pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

¹⁰ Intendendosi come tali solo i soci professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, nonché i cittadini degli Stati membri dell'UE in possesso del titolo di studio abilitante, come chiarisce l'art. 10, comma 4, l. n. 183/2011.



professionisti associati dovranno essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 28, lett. a), l.f. e il professionista incaricato dell'esecuzione materiale della prestazione (vale a dire della redazione della attestazione) dovrà necessariamente essere iscritto al registro dei revisori legali.

2.3. Indipendenza

Con riferimento all'indipendenza del professionista attestatore, invece, si registrano le modifiche maggiormente incisive realizzate con il d.l. n. 83/2012.

Nonostante la legge fallimentare non contenesse esplicite indicazioni circa l'indipendenza del professionista attestatore, l'orientamento prevalente riteneva che l'attestatore dovesse essere indipendente rispetto sia al debitore che conferiva l'incarico, sia al redattore del piano¹². Andavano scongiurate situazioni in cui la terzietà dell'attestatore risultasse compromessa a causa di rapporti di parentela o affinità ovvero a causa di rapporti professionali tali da pregiudicarne l'obiettività di giudizio, perché l'attestatore, oltre ad attestare la veridicità dei dati (su cui v. *infra*, par. 4), doveva pur sempre esprimere un giudizio – prognostico – circa la concreta realizzazione degli obiettivi posti nei piani, in termini di idoneità, attuabilità, fattibilità. Ciò, oltre a comportare, in via interpretativa, l'esclusione della ipotesi – del tutto residuale ma ipotizzabile – dell'attestatore che fosse al contempo il redattore del piano, induceva gli interpreti ad assumere un atteggiamento prudentiale e ad auspicare l'indipendenza dell'attestatore anche rispetto al soggetto che fosse il redattore del piano.

Un'attenta valutazione dell'importanza della prestazione da svolgere, inoltre, avrebbe dovuto scongiurare l'accettazione di incarichi al ricorrere delle situazioni contemplate nell'art. 28, comma 2, l.f.¹³.

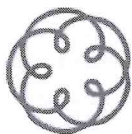
V'è da dire, però, che la stessa lacuna normativa consentiva di approdare a conclusioni diametralmente opposte, legittimando situazioni che, sotto un profilo pratico, potevano significare per le imprese committenti sensibili riduzioni di costi e di tempo¹⁴.

¹² L'art. 10, comma 9, l. n. 183/2011 fa salve le associazioni professionali e i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della legge, a fronte dell'abrogazione della l. n. 1815/1939 prevista nell'art. 11.

¹³ Su tale aspetto, CNDCEC, ASSONIME, UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FIRENZE, *Linee-guida per il finanziamento delle imprese in crisi*, 2010, 14.

¹⁴ L'art. 28, comma secondo, l.f. individua quali cause di incompatibilità all'assunzione dell'incarico di curatore: rapporti di coniugio, rapporti di parentela e di affinità entro il quarto grado con il fallito, rapporti di credito, concorso al dissesto dell'impresa nei due anni anteriori alla dichiarazione di fallimento, conflitto di interessi con il fallimento.

¹⁴ A ben vedere, infatti, incaricare dell'attestazione il professionista che fosse associato di studio del consulente dell'impresa o del redattore del piano di risanamento consentiva notevoli semplificazioni alle imprese committenti. Del resto l'assenza di una disposizione in tal senso, poteva legittimare l'assunzione di tali incarichi da parte del professionista che in base ad un'auto-valutazione si fosse giudicato indipendente rispetto al redattore del piano o rispetto al consulente "storico" del debitore. Tale orientamento era suffragato dall'interpretazione della Corte di Cassazione la quale, con la sentenza n. 2706 del 4 febbraio 2009, enunciava il principio in base al quale la relazione sulla veridicità dei dati e sulla fattibilità del piano di concordato preventivo poteva essere redatta anche da un professionista che avesse già prestato la sua attività professionale in favore del debitore " ...non configurando più tale circostanza condizione di incompatibilità alla predetta nomina, in quanto l'art. 161, terzo comma, legge fall. – come modificato da ultimo dal d.lgs. n. 169 del 2007 – rinvia ai requisiti soggettivi di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d), legge fall., il quale a sua volta menziona, tra quelli richiesti per la nomina a curatore fallimentare, solo quelli di cui all'art. 28, primo comma, lett. a) e b), senza riferirsi alla predetta situazione di incompatibilità (di cui al secondo comma del citato art. 28)...".



Ciò posto, ai sensi della nuova formulazione dell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. che, come accennato, risulta essere norma di riferimento per la verifica dei requisiti di indipendenza in capo al professionista nelle varie vicende di composizione negoziale della crisi, tale soggetto è indipendente quando:

- i) non risulti essere legato all'impresa committente né a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di tipo personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio;

e in ogni caso quando:

- ii) sia in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c.;
- iii) non abbia prestato, neanche per il tramite di soggetti con il quale è unito in associazione professionale, negli ultimi cinque anni attività di lavoro dipendente o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione e controllo.

Sul piano esegetico sembra consentito sostenere che la disposizione preveda due livelli di valutazione dell'indipendenza dell'attestatore.

Un primo livello contempla criteri che possiamo definire variabili, in quanto direttamente correlati a situazioni che possono mutare a seconda del professionista incaricato (sub i).

Tali criteri impongono al professionista di effettuare una autovalutazione circa la ricorrenza e la rilevanza di situazioni direttamente riconducibili a rapporti personali o professionali che quest'ultimo intrattenga con il committente o con altri soggetti a vario titolo interessati all'operazione di risanamento. Le situazioni oggetto di valutazione da parte del professionista non ricadono nell'elencazione tassativa delle ipotesi in cui, al contrario, l'indipendenza è esclusa *ope legis* e che sono elencate sub ii) e sub iii).

Queste ipotesi attengono ad un ulteriore livello di valutazione incentrato su criteri inderogabili di indipendenza.

In altri termini, in base ad una prima e letterale interpretazione del novellato art. 67, comma terzo, lett. d), l.f., il professionista iscritto all'albo e al registro dei revisori legali, ancorché a seguito di una personale valutazione si ritenga indipendente perché non risulti legato all'impresa committente né a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di tipo personale o professionale¹⁵ (come peraltro richiede la prima parte della disposizione relativa all'indipendenza), ai fini dell'assunzione dell'incarico di attestazione:

- a) deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c.;
- b) non deve, neanche per il tramite di soggetti con il quale è unito in associazione professionale, aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro dipendente o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione e controllo.

Occorre aggiungere, in proposito, che lo stesso professionista potrebbe "autocensurarsi" quando pur possedendo i requisiti di indipendenza di cui alle summenzionate lett. a) e lett. b) ritenesse compromessa la propria obiettività di giudizio in ragione di particolari rapporti intrattenuti con l'imprenditore committente (o con gli amministratori, se trattasi di società)¹⁶ ovvero con un creditore.

¹⁵ È il caso dell'attestatore che sia stato consulente di uno dei creditori o che risulti associato di studio del consulente di un creditore.

¹⁶ Si pensi al rapporto di convivenza *more uxorio* – tra professionista incaricato dell'attestazione e imprenditore ovvero tra il primo e gli amministratori della società committente – che, pur esulando dalle fattispecie prese in considerazione dell'art. 2399,



2.3.1. Criteri di indipendenza dell'attestatore

Risulta evidente che i requisiti di indipendenza fissati dalla legge fallimentare sono maggiormente stringenti rispetto a quelli che il legislatore contempla nell'art. 2399 c.c. per i componenti del collegio sindacale, in quanto a questi ultimi si aggiungono quelli di nuovo conio declinati dalla legge speciale.

Entrando nel merito, e in relazione al generale rinvio all'art. 2399 c.c., la valutazione della ricorrenza di cause di incompatibilità costringe il professionista ad effettuare mirate valutazioni nei casi in cui non ricorrano le ipotesi contemplate nel menzionato art. 2399, lett. a) e lett. b), c.c., quando, al contrario, l'indipendenza del professionista è esclusa¹⁷.

In presenza delle situazioni tratteggiate nella lett. c) dell'art. 2399 c.c., dunque, fatta eccezione per relazioni derivanti da rapporti di lavoro subordinato che minano *ab origine* l'indipendenza, l'interpretazione recentemente fornita dal CNDCEC nelle Norme di comportamento del collegio sindacale¹⁸ rappresenta un valido ausilio per valutare se e come l'indipendenza risulti compromessa.

Come detto, la legge fallimentare prevede ulteriori requisiti di indipendenza che si aggiungono, e in alcuni casi si sovrappongono¹⁹, a quelli descritti nell'ambito dell'art. 2399 c.c. in relazione alle cause di ineleggibilità e decadenza del sindaco.

Viene precisato, infatti, che il professionista incaricato dell'attestazione e, ricorrendone i presupposti, gli associati di studio, negli ultimi cinque anni non deve aver prestato lavoro subordinato o autonomo per il debitore, ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo.

In sede di prima interpretazione, avendo riguardo all'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione e al termine di riferimento, sembrerebbe possibile evincere che:

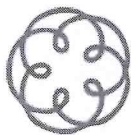
primo comma, lett. b), c.c., rientra nei rapporti di natura personale menzionati nell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f., che potrebbero compromettere l'indipendenza.

Simili valutazioni, poi, andranno effettuate con riguardo a quei rapporti di natura professionale che, pur menzionati nell'art. 67, comma terzo, lett. d), tra le situazioni potenzialmente ostative all'assunzione dell'incarico, non coincidono né con il rapporto di lavoro subordinato o autonomo prestato in favore del debitore, né con i rapporti di lavoro o i rapporti di consulenza continuativa menzionati nell'art. 2399, comma, primo lett. c). Al generale criterio di autovalutazione sancito nella prima parte dell'art. 67, comma terzo lett. d), l.f., sembrerebbero doversi ricondurre le consulenze occasionali che per rilevanza economica potrebbero compromettere l'obiettività di giudizio dell'attestatore.

¹⁷ Si tratta delle ipotesi declinate nell'art. 2382 c.c. (interdizione, inabilitazione, dichiarazione di fallimento, condanna a pena che importa l'interdizione, anche temporanea da pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi) e dei rapporti di coniugio, parentela e affinità con gli amministratori della società e delle società da questa controllate, delle società che le controllano e di quelle sottoposte a comune controllo, oltre che dello *status* di amministratore della società. L'ineleggibilità a sindaco di soggetti che vengono a trovarsi in tali situazioni opera di diritto.

¹⁸ CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Norma 1.4, *Obiettività di giudizio e cause di ineleggibilità e decadenza*, gennaio 2012, 11 e ss., nell'ambito della quale viene specificato come a fronte delle situazioni contemplate nell'art. 2399, comma primo, lett. a) e lett. b), che individuano presunzioni assolute di ineleggibilità e decadenza del sindaco, quelle prese in considerazione dalla lett. c) determinano la necessità di procedere ad una valutazione, caso per caso, sulla base dell'analisi dei rischi per l'indipendenza.

¹⁹ L'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. precisa che l'attestatore non deve aver svolto incarichi di amministrazione, né prestato lavoro subordinato o autonomo per l'impresa nei cinque anni precedenti.



- l'indipendenza del professionista attestatore rispetto all'impresa committente vada valutata con riferimento agli ultimi cinque anni computati a partire dal momento in cui risulterà sottoscritta l'attestazione²⁰;
- l'indipendenza, oltre ad essere requisito posto in capo al professionista incaricato, debba sussistere anche con riferimento all'associazione professionale di cui eventualmente questi faccia parte;
- nella valutazione di indipendenza andranno prese in considerazione prestazioni fornite a favore dell'impresa in virtù di un contratto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo oltre agli incarichi assunti negli organi di amministrazione o controllo²¹, nello stesso arco temporale sopra considerato.

Per quanto attiene all'ambito soggettivo, si evince come il legislatore del d.l. n. 83/2012 abbia inteso dare evidenza ai c.d. rapporti indiretti tra professionista incaricato dell'attestazione e impresa committente, vale a dire a quei rapporti che legano il primo non direttamente alla seconda ma per tramite dei suoi associati di studio²².

Pur essendo palese l'intento di arginare possibili interferenze sull'incarico di attestazione in virtù di rapporti che possono assumere una certa rilevanza sotto un profilo patrimoniale per il professionista incaricato, sembra potersi concludere che l'ambito di applicazione del precetto incida esclusivamente su rapporti, relazioni e incarichi esistenti tra i soggetti presi in considerazione nell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. (impresa e attestatore e impresa ed eventuali associati di studio dell'attestatore) e non anche su rapporti intercorrenti tra impresa committente e strutture variamente articolate di cui lo studio associato faccia, eventualmente, parte.

Con riguardo a questi ulteriori "rapporti associativi", piuttosto, la valutazione dell'indipendenza andrà effettuata ai sensi dell'art. 2399 c.c. – e più precisamente ai sensi della lett. c) – in forza del quale si rende necessaria la valutazione di "altri rapporti di natura patrimoniale" che possono incidere, ancorché indirettamente, sulla obiettività di giudizio dell'attestatore.

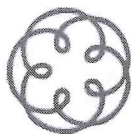
In relazione a tali vicende, conformemente a quanto sostenuto dagli interpreti circa l'ineleggibilità del sindaco, l'indipendenza del professionista attestatore non può essere automaticamente esclusa²³, rendendosi necessaria,

²⁰ I cinque anni decorrono dalla data di sottoscrizione dell'attestazione in quanto da tale momento la paternità delle dichiarazioni in essa contenute viene imputata al professionista che l'ha redatta. Occorre notare, inoltre, che i cinque anni non potrebbero decorrere dal momento di presentazione della domanda di concordato o della domanda *ex art. 182-bis* (tralasciando le difficoltà di individuare un *dies a quo* nel caso di piano di risanamento), considerato che attualmente la legge fallimentare consente al debitore, sia di presentare la domanda di concordato riservandosi di presentare la proposta, il piano, la documentazione a corredo e la relazione del professionista attestatore in un secondo tempo, sia di mutare intendimento e di presentare domanda *ex art. 182-bis* a cui verrà allegata l'attestazione da parte del professionista indipendente secondo le regole fissate da tale ultima norma.

²¹ Ritenendosi tali gli organi di amministrazione e controllo previsti nei sistemi di amministrazione e controllo tradizionale, monistico e dualistico.

²² Restando escluse le ipotesi in cui l'associazione professionale risulti costituita col mero intento di ripartizione delle spese.

²³ Sulle tipologie di rapporti associativi maggiormente ricorrenti e sulla compromissione dell'indipendenza del sindaco in presenza di tali situazioni, C. ANGELICI, G. CAVALLI, M. LIBERTINI, *Parere pro veritate in materia di ineleggibilità del sindaco e società tra professionisti*, reso al Consiglio nazionale dei Ragionieri e Periti commerciali, in data 4 febbraio 2005, 16.



una ulteriore concreta verifica circa la compromissione dell'indipendenza e dell'autonomia di giudizio di quest'ultimo, con correlata valutazione anche sotto il profilo economico²⁴.

Passando al profilo oggettivo, vale a dire all'esame delle situazioni rispetto alle quali la legge esclude l'indipendenza del professionista attestatore, oltre all'aver assunto incarichi negli organi di amministrazione e controllo della società committente²⁵, assumono rilevanza rapporti di lavoro subordinato o autonomo intrattenuti con la stessa società (o impresa individuale) che conferisce l'incarico di attestazione.

Se con riferimento al lavoro subordinato non possono sorgere dubbi circa la compromissione dell'indipendenza dell'attestatore anche nel caso in cui il titolare del rapporto di lavoro sia stato un associato di studio, stante l'evidente situazione di soggezione (anche economica) rispetto all'impresa, in presenza di rapporti di lavoro autonomo appare opportuno effettuare una distinzione tra prestazione occasionale e prestazione continuativa d'opera, pur nel silenzio della legge. Quando si tratti di prestazione effettuata "uno actu", la consulenza occasionale non dovrebbe ricadere nell'ambito di applicazione della norma qualora la rilevanza e l'entità del corrispettivo sia tale da non indurre il ragionevole sospetto che l'unica prestazione d'opera possa incidere significativamente sull'indipendenza del professionista²⁶.

Sembra esclusa, infine, la possibilità di reiterare gli incarichi aventi ad oggetto attestazioni di piani, di concordati o di accordi di ristrutturazione al medesimo professionista prima dello scadere dei cinque anni, ricorrendo ai presupposti descritti nell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. (ultimi cinque anni, attività di lavoro autonomo, stesso debitore).

Sul tema, va segnalata la differente conclusione a cui è pervenuto il Tribunale di Milano secondo il quale il professionista, già attestatore di piani di risanamento o di concordato o di accordi di ristrutturazione dichiarati inammissibili o rigettati, non è incompatibile se accetta l'incarico di riattestare dallo stesso committente nell'arco temporale considerato²⁷. Per i giudici, infatti, tale situazione non si discosta da quella in cui si renda necessario un mero supplemento dell'attestazione espressamente previsto dall'art. 161, comma terzo, l.f.

Secondo il Tribunale di Milano, infatti, la reale portata dell'art. 67, comma terzo, lett. d), sarebbe quella di escludere l'indipendenza dell'attestatore solo nei casi in cui costui abbia svolto un'attività di prestazione d'opera di tipo diverso da quella avente ad oggetto un'attestazione precedentemente resa.

La ricostruzione proposta dai giudici milanesi, ancorché suggestiva, sembra tuttavia trascurare che l'art. 67 comma terzo, lett. d), e l'art. 2399, comma primo, lett. c), fanno espressa menzione ai rapporti di lavoro e alle prestazioni d'opera retribuite comunque effettuate a favore dell'impresa committente, senza altro specificare. Di talché si potrebbe, al contrario, concludere che la volontà del legislatore, sia stata quella di introdurre un

²⁴ I criteri di valutazione della significatività del rischio sono precisamente indicati in CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Norma 1.4., cit., 14 e ss..

²⁵ La specificazione sembra dovuta all'esigenza di incaricare professionisti che siano terzi rispetto alla *governance* della società.

²⁶ Cfr. nt. 15.

²⁷ Tribunale Milano, *Verbale riassuntivo della seduta della II sez. civile - Fallimenti*, del 20 settembre 2012.



meccanismo di *job rotation* e un periodo di *cooling-off*²⁸ tramite cui consentire apertura del mercato a tutti i professionisti in possesso dei requisiti ed evitare eccessiva confidenzialità tra attestatore e committente.

In attesa dell'emersione di prassi consolidate accettate dalla giurisprudenza, è auspicabile che i professionisti interessati assumano un atteggiamento prudentiale.

3. Professionista in difetto dei requisiti soggettivi: conseguenze

Resta da chiarire quale sia la valenza dei requisiti di professionalità e indipendenza nella vicenda inerente alle attestazioni di piani e accordi di ristrutturazione.

Quanto alla nomina, la regola legale impone al debitore di orientare la propria scelta verso un professionista che si dichiari in possesso dei requisiti di professionalità e indipendenza previsti nell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f..

Ne discende che, pur in assenza di esplicita previsione della legge fallimentare sul punto, troveranno applicazione le regole di diritto civile circa la responsabilità del professionista che abbia taciuto la propria inidoneità all'assunzione dell'incarico.

A tal riguardo, prendendo le mosse da quanto sopra esposto in ordine alla valutazione da effettuare per stabilire la compromissione dell'indipendenza, va messo in luce che mentre l'assenza dei requisiti precedentemente descritti sub *ii*) e sub *iii*)²⁹ comporta un difetto di nomina, altrettanto non può dirsi quando a mancare siano i requisiti tratteggiati sub *i*)³⁰, rendendosi necessaria, in questi casi, una ulteriore mirata valutazione in termini di effettiva compromissione dell'indipendenza da parte dell'attestatore.

Ne discende il corollario che la relazione prodotta dal professionista in assenza dei requisiti di indipendenza, nei limiti di quanto sopra precisato, è viziata, potenzialmente invalida e priva di attendibilità³¹.

²⁸ Principi peraltro espressi con riferimento alla revisione legale (cfr. art. 17 d.lgs. n. 39/2010).

²⁹ Si tratta dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c. e dei rapporti di lavoro o incarichi in organi di amministrazione e controllo prestati direttamente o indirettamente negli ultimi cinque anni dall'attestatore.

³⁰ Si tratta dei rapporti di tipo personale o professionale che l'attestatore potrebbe intrattenere con l'imprenditore committente o con coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento menzionati nella prima parte dell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f.

³¹ L'invalidità dell'attestazione potrebbe essere fatta valere anche dal giudice, in sede di ammissione del concordato o di omologazione dell'accordo, oltre che dal commissario giudiziale e dai creditori (questi ultimi potrebbero contestare la validità della relazione prodotta a corredo anche nel caso di piano attestato che, oggi, può essere pubblicato nel registro delle imprese).

Mette conto rilevare che il requisito dell'indipendenza e della professionalità in capo ad uno stesso soggetto non è una novità del d.l. n. 83/2012. Abbiamo già detto dell'indipendenza del sindaco di società per il quale la legge prevede altresì requisiti di professionalità (cfr. art. 2397 c.c.) e che decade dall'incarico qualora tali requisiti vengano meno. Occorre menzionare, in aggiunta, la recente novella effettuata in materia di conferimenti di beni in natura o di crediti di s.p.a. dal d.lgs. n. 142/2008 – che ha dato attuazione alla Direttiva 2006/68/Ce che a sua volta ha modificato la c.d. Seconda direttiva – emendato dal d.lgs. n. 224/2010 dove, al ricorrere delle condizioni prestabilite dalla legge, in alternativa alla valutazione dell'esperto indipendente designato dal Tribunale ex art. 2343 c.c., la stima del bene conferito può essere effettuata da un esperto indipendente e dotato di adeguata e comprovata professionalità (art. 2343-ter, comma secondo, lett. b). Tralasciando le molteplici criticità che la disciplina presenta per la trattazione delle quali si rinvia alla Circolare n. 11/IR del 29 giugno 2009, occorre mettere in luce che i commentatori hanno precisato che la sola carenza dei requisiti soggettivi richiesti all'esperto di cui all'art. 2343-ter c.c. priva di attendibilità la valutazione



Del resto, è probabile che tale requisito di indipendenza, come anche la previsione di una sanzione penale a carico dell'attestatore, siano stati introdotti dalla novella per scongiurare la redazione di attestazioni ad *usum delphini*, come si suol dire, in un'ottica di responsabilizzazione del professionista che, oltre ad agire su incarico dell'imprenditore committente, deve tutelare anche i terzi che, a vario titolo, sono interessati al corretto svolgimento della vicenda³².

4. Contenuto delle relazioni e attestazione della veridicità dei dati aziendali

Occorre spendere qualche cenno sul contenuto delle attestazioni del professionista indipendente.

Il d.l. n. 83/2012 ha agito lungo due direttrici. Per un verso ha rimosso qualsiasi distonia presente nel testo della legge fallimentare circa i contenuti delle attestazioni che il professionista rilascia in occasione delle vicende di composizione della crisi; per altro verso ha introdotto nuove tipologie di attestazioni che sono direttamente correlate alla specifica vicenda vissuta dall'impresa in crisi³³.

Con riferimento al primo tipo di intervento, la novella ha uniformato il contenuto delle attestazioni in ordine alla "veridicità dei dati aziendali" e ha fatto coincidere l'ambito del giudizio prognostico con la fattibilità del piano o l'attuabilità dell'accordo.

Più specificatamente e in relazione al piano *ex art. 67*, comma terzo, lett. d), l.f., il legislatore impone al professionista di attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano che deve apparire idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria.

Rispetto alla previgente formulazione della norma, è evidente la soppressione del criterio della ragionevolezza del piano su cui il professionista era chiamato ad esprimersi a favore della fattibilità.

La modifica appare meramente formale in quanto, come peraltro si era avuto modo di sostenere in sede di primo commento della riforma della legge fallimentare, il concetto di ragionevolezza era riconducibile in via interpretativa a quello di attuabilità e fattibilità.

Nell'ambito dell'art. 161 l.f., la relazione che è allegata al ricorso sarà incentrata a cura del professionista attestatore sulla veridicità dei dati aziendali e sulla fattibilità del piano. Non si rinvencono, pertanto, elementi di novità rispetto al passato circa l'ambito oggettivo dell'attestazione.

Differentemente, colmando una lacuna di un certo rilievo, il legislatore ha precisato che in presenza di modifiche sostanziali della proposta o del piano, la relazione vada ripresentata (art. 161, comma terzo, l.f.)³⁴. Si

dal medesimo reso; in tal senso M. MALTONI, *Questioni in merito all'applicazione della disciplina dell'art. 2343-ter c.c. (disciplina vigente a seguito del d.lgs. n. 29 novembre 2020 n. 224)*, Studio d'impresa n. 50-2011/I del Consiglio Nazionale del Notariato.

³² Si potrebbe discutere se, in presenza di un'attestazione corretta e ragionevole nei contenuti, l'assenza dell'indipendenza, nel senso da noi precisato, possa inficiarne la validità. La questione dovrebbe trovare soluzione simile a quella praticabile nella situazione – difficilmente realizzabile ma ipotizzabile – della attestazione corretta e ragionevole redatta da un soggetto che difetti di uno dei due requisiti di professionalità previsti dall'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f.: non sembra dubitarsi, in proposito, che tale ultima attestazione sia invalida.

³³ Si tratta delle attestazioni contemplate negli artt. 182-*quinquies* e 186-*bis* l.f.

³⁴ Il d.lgs. n. 169/2007, inserendo il secondo comma dell'art. 175 l.f., ha specificato che la proposta di concordato non può essere modificata dopo l'inizio delle operazioni di voto.



tratta del supplemento di attestazione che si rende necessario in virtù del mutamento della situazione rappresentata nel piano o nella proposta, mutamento da cui la validità della prima attestazione potrebbe risultare condizionata. Trattandosi della medesima vicenda di ristrutturazione, il supplemento di relazione verrà attestato dallo stesso professionista nominato dal debitore in occasione della prima attestazione, non ricorrendo alcuna delle ipotesi per cui l'indipendenza del professionista potrebbe risultare compromessa.

Il contenuto della relazione *ex art. 182-bis l.f.* sarà la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo di ristrutturazione con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nei termini previsti³⁵.

Come detto, poi, in tutti i casi considerati dalla legge fallimentare, il professionista è chiamato ad attestare la veridicità dei dati aziendali.

La precisazione effettuata dal d.l. n. 83/2012 in ordine ai piani attestati e agli accordi di ristrutturazione recepisce l'orientamento prevalente di dottrina e giurisprudenza secondo cui risultava insopprimibile la verifica dei dati aziendali preordinata al successivo prognostico di ragionevolezza o attuabilità³⁶.

A tal riguardo, e in considerazione del mutato contesto penale, occorre effettuare alcune considerazioni.

La legge fallimentare impone al professionista (e non ad altri soggetti) di attestare la veridicità dei dati aziendali su cui si fonda il piano o l'accordo e il professionista si assume la responsabilità civile e penale di quanto dichiara³⁷.

Alla luce di ciò, occorre prestare particolare cautela nei casi in cui si intenda fruire di dati recentemente verificati da un revisore legale o da una società di revisione legale che, comunque, possono rappresentare un valido ausilio ai fini dell'emissione del giudizio di veridicità.

Per quanto attiene ai contenuti delle nuove attestazioni, occorre far riferimento agli artt. 182-*quinquies* l.f. e 186-*bis* l.f.

Nell'ambito della prima disposizione, il legislatore menziona due tipi di attestazioni. Una è quella contemplata nel primo comma e deve essere allegata nei casi in cui, presentando domanda di concordato (anche con riserva) o di omologa di un accordo di ristrutturazione, l'impresa chieda al Tribunale di essere autorizzato a contrarre finanziamenti prededucibili ai sensi dell'art. 111 l.f.. Un professionista, in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f., deve, al ricorrere di simile ipotesi, attestare che tali finanziamenti³⁸ siano funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori, previa verifica del complessivo fabbisogno finanziario dell'impresa fino all'omologazione.

L'altra attestazione deve essere rilasciata quando, in occasione della presentazione di concordati preventivi o accordi di ristrutturazione con continuità, l'impresa richieda al Tribunale di essere autorizzata a pagare crediti

³⁵ Si noti che l'espressione "*integrale pagamento*" ha sostituito quella di "*regolare pagamento*".

³⁶ In tal senso, CNDCEC, *Osservazioni sul contenuto delle relazioni del professionista nella composizione negoziale della crisi di impresa*, 4; CNDCEC, ASSONIME, UNIVERSITÀ DI FIRENZE, *Linee-guida*, cit., 17.

³⁷ Sul punto, cfr. *ex pluribus*, Trib. Firenze, 9 febbraio 2012, secondo cui l'attestazione del professionista non può limitarsi alla dichiarazione di conformità della proposta ai dati contabili, rendendosi necessario piuttosto desumere i dati aziendali dalla realtà aziendale che il professionista è chiamato a indagare e verificare.

³⁸ Tali finanziamenti possono essere garantiti da pegno o ipoteca su beni del debitore, previa autorizzazione del Tribunale.



anteriori per prestazioni di beni o servizi. In questo caso un professionista in possesso dei requisiti soggettivi in precedenza esaminati deve attestare che tali prestazioni siano essenziali per la prosecuzione dell'attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori (art. 182-*quinquies*, quarto e quinto comma, l.f.).

Queste attestazioni condizionano la richiesta di autorizzazione presentata dall'impresa e possono essere rilasciate anche dallo stesso professionista incaricato della redazione delle relazioni di cui all'art. 161 e all'art. 182-*bis* l.f.

Nell'ambito del concordato con continuità di cui all'art. 186-*bis* l.f., l'attività del professionista attestatore diventa molteplice, dal momento che accanto alla relazione di cui all'art. 161 l.f. – peraltro arricchita in ragione della declamata continuità aziendale del piano – vengono previste alcune attestazioni e/o relazioni dal contenuto integrativo rispetto alla prima, che il professionista è tenuto a rilasciare al ricorrere di determinate condizioni.

Nello specifico, il legislatore precisa che:

- a) la relazione di cui all'art. 161 deve anche attestare che la prosecuzione dell'attività di impresa prevista dal piano sia funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori;
- b) è necessaria un'ulteriore attestazione del professionista nel caso in cui si intenda dare prosecuzione a contratti pubblici: in tal caso l'attestazione dovrà concentrarsi sulla conformità del contratto al piano e sulla ragionevole capacità di adempimento da parte della impresa;
- c) è necessaria una relazione da parte di un professionista indipendente nei casi in cui l'impresa intenda partecipare a procedure di assegnazione di contratti pubblici: in tale ipotesi, la relazione avrà ad oggetto la conformità del contratto al piano e la ragionevole capacità di adempimento del contratto e verrà presentata in gara, dunque in momento successivo a quello di presentazione del piano.

Il tenore letterale delle previsioni in esame induce a ritenere che mentre nei casi considerati sub a) e sub b) si possa trattare di mere integrazioni dell'oggetto della relazione predisposta ai fini dell'ammissione, nell'ipotesi di cui alla lett. c) si tratti di una nuova relazione con tipico contenuto accessorio rispetto alla prima, necessaria ai fini della partecipazione alla gara dell'imprenditore, peraltro già ammesso al concordato con continuità.

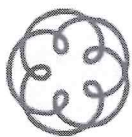
Trattandosi di un'unica vicenda di concordato con continuità, appare ragionevole sostenere che tale ultima relazione possa essere predisposta dallo stesso professionista incaricato ai sensi dell'art. 161 l.f., non ricorrendo alcuna delle ipotesi di incompatibilità sancite nell'art. 67, comma terzo, lett. d)³⁹.

5. Delitto di falso in attestazioni e relazioni

Il d.l. n. 83/2012 inserisce nella legge fallimentare l'art. 236-*bis* e il reato di falso in attestazioni e relazioni.

In forza di tale disposizione: *“Il professionista che nelle relazioni o attestazioni di cui agli articoli 67, terzo comma, lettera d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies e 186-bis espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti, è*

³⁹ Secondo il Tribunale di Reggio Emilia, *Appunti veloci in tema di riforma della legge fallimentare del 2012 (Versione aggiornata al 25 ottobre 2012 sulla scorta dei primi casi)*, 10, il professionista attestatore nominato ai sensi dell'art. 161 l.f. può procedere alle attestazioni previste nell'art. 186-*bis*, commi terzo e quarto, l.f. e in, tal caso, la relazione – unica – di attestazione deve contenere quanto previsto nelle menzionate disposizioni.



punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro.

Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri, la pena è aumentata⁴⁰.

Se dal fatto consegue un danno per i creditori la pena è aumentata fino alla metà⁴¹.

Come è a tutti noto, prima della novella la legge fallimentare non contemplava una disciplina penale che potesse sanzionare eventuali illeciti commessi dal professionista.

Costui, infatti, essendo soggetto privato, non poteva essere qualificato né come incaricato di pubblico servizio, né come pubblico ufficiale, con conseguente esclusione della perseguibilità per falsità ideologica.

L'unica ipotesi ascrivibile al professionista sembrava essere quella di concorso nel reato di cui all'art. 236 l.f., peraltro limitata al procedimento di concordato preventivo.

Su tale assetto si inseriva la l. n. 3/2012⁴², modificata dal d.l. n. 179/2012⁴³, relativa alla composizione della crisi da sovraindebitamento di soggetti non fallibili e del consumatore. Nell'ambito di questo procedimento esiste una norma – l'art. 16 – volta alla repressione dei reati che possono essere consumati a danno dei creditori. Più precisamente, il secondo comma di tale ultima disposizione prevede che il componente dell'organismo di composizione della crisi o, in alternativa, il professionista nominato dal Tribunale o dal giudice delegato 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, ovvero nelle relazioni particolareggiate che vengono redatte ai sensi di legge⁴⁴, sia punito con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da 1.000 a 50.000 euro⁴⁵.

Alla luce di tanto, l'inserimento all'interno della legge fallimentare della fattispecie delittuosa e della sanzione penale a carico dell'attestatore dei piani o degli accordi, doveva apparire al legislatore scontato quantomeno per “... per saldare i meccanismi di tutela e bilanciare adeguatamente il ruolo centrale riconosciuto al professionista attestatore nell'intero intervento normativo. Peraltro, tale soluzione si impone per evitare asimmetrie irragionevoli, in ottica costituzionale, rispetto alla rilevanza penale della condotta dell'organismo di composizione della crisi da sovraindebitamento del debitore non fallibile ...”⁴⁶.

Ciò posto, in base a una prima e generale lettura, la formulazione dell'art. 236-bis l.f. non sembra del tutto felice. Sotto un primo profilo, come messo in evidenza, risulta evidente l'asimmetria delle condotte prese in considerazione nella disposizione in esame. L'assenza di specificazioni in termini di rilevanza della condotta commissiva (esposizione di informazioni false) a fronte della connotazione in tal senso della omissione (omissione di informazioni rilevanti) potrebbe favorire la possibile contestazione del reato ogni volta in cui

⁴⁰ Viene prevista la qualificazione dell'elemento soggettivo (dolo specifico); la pena è aumentata a prescindere dalla realizzazione del profitto, bastando il perseguimento di tale scopo da parte del professionista.

⁴¹ Si tratta di circostanza aggravante ad effetto speciale; la rilevanza penale è correlata al danno dei creditori.

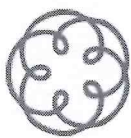
⁴² Recante “Disposizioni in materia di usura e estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento”.

⁴³ Recante “Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese” e convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221.

⁴⁴ Si tratta delle relazioni redatte ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, dell'art. 12, comma 1 e dell'art. 14-ter, comma 3, d.l. n. 179/2012.

⁴⁵ L'art. 16, comma 3, estende l'applicabilità della pena anche nei casi in cui il componente dell'organismo di composizione o il professionista nominato dal Tribunale o dal giudice delegato ai professionisti ometta o rifiuti, senza giustificato motivo, un atto del suo ufficio da cui derivi un danno per i creditori.

⁴⁶ Così testualmente la Relazione Illustrativa del d.l. n. 83/2012.



l'informazione esposta sia falsa, a prescindere dalla rilevanza, ovvero suggerire interpretazioni di senso contrario e volte ad estendere il requisito della rilevanza anche alla condotta commissiva⁴⁷.

Sotto altro profilo, è indubbio che tale requisito di rilevanza appare alquanto fumoso e costringe l'interprete a cercare soluzioni appropriate in relazione ai casi concreti senza indulgere in generalizzazioni di sorta.

Di tal modo le omissioni – e le condotte commissive qualora il criterio della rilevanza venisse utilizzato per la definizione di tali fattispecie – andrebbero ad incidere nei casi in cui lo scostamento dalla realtà fosse ragionevolmente “rilevante” rispetto alla situazione effettiva, quando cioè quest'ultimo risultasse idoneo a falsare, nel complesso e in maniera significativa, l'attestazione⁴⁸.

Soffermandoci sulla struttura del reato che potrebbe essere ascritto al professionista attestatore, in sede di prima analisi possono effettuarsi le considerazioni che seguono.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, si tratta di delitto proprio, in quanto solo il professionista può porlo in essere nell'ambito delle attestazioni che per legge è chiamato a redigere come sopra evidenziato (par. 4), anche se non resta esclusa la possibilità di concorso nel reato da parte di altri soggetti. Si tratta, inoltre, di un reato di pericolo, in quanto coniato al fine di garantire la completezza delle informazioni prodotte nelle menzionate attestazioni su cui fanno affidamento, oltre all'impresa committente, i creditori.

Il danno, infatti, rileva al fine del prodursi della aggravante ad effetto speciale di cui al terzo comma.

V'è da dire, poi, che la condotta è descritta in modo simile alle fattispecie declinate negli artt. 2621 e 2622 c.c., in quanto assumono rilevanza l'esposizione di informazioni false ovvero l'omissione di informazioni rilevanti.

Tale precisazione, se consente di definire l'ambito oggettivo della fattispecie qui presa in considerazione, mette in evidenza l'aspetto maggiormente allarmante della normativa, vale a dire l'assenza di parametri tramite cui valutare, qualora il reato venisse contestato, l'esclusione della punibilità allorché la violazione non produca alterazioni di una certa evidenza.

Ciò induce a ritenere, come accennato, che la valutazione della fattispecie, in assenza di precise indicazioni da parte del legislatore, andrà presumibilmente effettuata sulla base del criterio di ragionevolezza e in considerazione sia dello scostamento dalla realtà dell'informazione falsa resa, sia dell'importanza dell'informazione vera omessa.

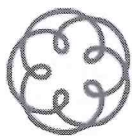
Come accennato, il reato descritto nell'art. 236-bis l.f. prevede l'esposizione di informazioni false o l'omissione di riferire informazioni rilevanti.

Oggetto della fattispecie, pertanto, sono solamente le informazioni che il professionista falsifica o omette, non trascurandosi a tal riguardo che il falso si produce anche nei casi in cui dall'omissione dell'informazione possa derivare la falsificazione della rappresentazione complessiva della realtà oggetto dell'attestazione, seppur con le precisazioni sopra effettuate.

Il concetto di informazione, inoltre, sembra richiamare quello di dato e dunque sembra potersi sostenere

⁴⁷ In tal senso, Corte di Cassazione, Relazione n. III, *Novità legislative - D.L. 22 giugno 2012, n. 83 - Disposizioni in materia penale fallimentare*, 13 luglio 2012.

⁴⁸ Sempre secondo la Relazione n. III della Corte di Cassazione, *cit.*, il requisito della rilevanza consentirebbe di selezionare tra condotte inoffensive e condotte tali da rendere concreto il pericolo di offesa del bene tutelato.



l'emersione del reato nei casi in cui l'attestatore falsifichi i dati o ometta di riferire nella sua relazione dati rilevanti.

Si tratta, in altri termini, dei dati aziendali la cui veridicità deve essere attestata nell'ambito delle procedure di composizione della crisi e in relazione alla quale sarebbe buona prassi non fare affidamento sulle valutazioni effettuate da terzi.

Ciò potrebbe implicare, nei limiti di quanto sopra precisato, la dubbia contestazione del reato con riferimento solo ai giudizi prognostici che il professionista attestatore è chiamato ad effettuare nella predisposizione delle relazioni.

6. Conclusioni

Il d.l. n. 83/2012 ha sensibilmente modificato la legge fallimentare riconoscendo al professionista attestatore un "ruolo centrale"⁴⁹ nella gestione della vicenda di composizione negoziale della crisi di impresa.

La valorizzazione della funzione del professionista attestatore, già maturata nell'ambito dei concordati preventivi, degli accordi di ristrutturazione e dei piani attestati, è riscontrabile anche nell'ambito degli istituti di nuovo conio – ad esempio nel concordato con continuità aziendale *ex art. 186-bis*, ovvero nei casi in cui l'imprenditore, al ricorrere delle ipotesi contemplate dalla legge, formuli le richieste menzionate nell'art. 182-*quinquies* l.f. – in occasione dei quali il professionista viene chiamato a formulare precise attestazioni su aspetti definiti e circoscritti che in alcuni casi hanno come destinatari, oltre ai creditori dell'impresa, soggetti che, ancorché estranei alla composizione negoziale vera e propria, su quella attestazione ripongono il proprio affidamento⁵⁰.

Ne consegue una rinnovata attenzione sia ai requisiti professionali del soggetto incaricato dell'attestazione dall'impresa (individuale o collettiva), sia alle situazioni che potrebbero minarne l'obiettività di giudizio.

Di talché la scelta dell'impresa deve ricadere, per effetto delle modifiche apportate dal d.l. n. 83/2012, su quanti risultino in possesso di un duplice requisito di professionalità, dato dall'appartenenza ad una delle professioni regolamentate individuate nell'art. 28, lett. a), l.f. e dall'iscrizione nel registro dei revisori legali, e al contempo siano indipendenti⁵¹.

La valutazione dell'indipendenza del professionista esige di tenere in considerazione quanto stabilito nell'art. 2399 c.c. con riferimento alle cause di ineleggibilità e decadenza dei sindaci – alla luce delle indicazioni

⁴⁹ Come si esprime la Relazione Illustrativa del decreto.

⁵⁰ Si tratta delle menzionate attestazioni/relazioni contemplate nell'art. 186-*bis*, commi terzo e quarto, l.f., nei casi di continuazione di contratti pubblici ovvero di partecipazione a procedure ad evidenza pubblica per l'assegnazione di contratti pubblici. Nell'un caso il professionista designato dal debitore è chiamato ad attestare sia la conformità del contratto agli obiettivi del piano (a tutela dei creditori e della stessa società) sia la ragionevole capacità di adempimento da parte della società (a garanzia della P.A.) e la mancata allegazione di tale relazione produce la cessazione del contratto in corso; nel secondo caso, viene richiesta la stesura di una relazione avente ad oggetto la conformità del contratto al piano e la ragionevole capacità di adempimento da parte della società, con le medesime finalità. Tale ultima relazione deve essere presentata in gara e assurge, con la dichiarazione di garanzia richiesta dalla successiva lett. b), a condizione di validità per la partecipazione dell'impresa alla procedura di assegnazione.

⁵¹ Sul ruolo del professionista attestatore e sulla necessaria indipendenza di quest'ultimo si sono espresse recentemente le SS.UU. della Corte di Cassazione nella sentenza n. 1521/2013.



contenute nelle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal CNDCEC – e l'ulteriore criterio sancito dal novellato dell'art. 67, comma terzo, lett. d), l.f. in forza del quale il professionista attestatore non deve, neanche per tramite di associati di studio, aver prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore dell'impresa committente ovvero aver partecipato agli organi di amministrazione e controllo della medesima.

L'espressa menzione di precisi requisiti soggettivi in capo all'attestatore, pertanto, induce a concludere che l'attestazione sottoscritta da un soggetto che ne sia privo sia invalida.