

Falsa attestazione del professionista nella procedura di transazione fiscale*False statement by the professional in tax settlement proceedings*

Ali Abukar Hayo

Professore ordinario di Diritto Penale nell'Università degli Studi di Roma

"Unicusano"

Sommario: 1. Le due tipologie di sottrazione al pagamento d'imposta - 2. Carattere sistematico del *cram down* - 3. Il ruolo del professionista attestatore nella transazione fiscale - 4. La condotta tipica del professionista sotto il profilo soggettivo - 5. L'oggetto dell'attestazione - 6. La questione del concorso apparente di norme

ABSTRACT

Il presente lavoro prende in considerazione il rinnovato quadro della transazione fiscale (in ambito fallimentare) sotto il profilo penalistico¹. Il ruolo del Giudice è valorizzato dal nuovo istituto del *cram down*, che fa venir meno il dogma della disponibilità esclusiva del credito fiscale in capo all'Agenzia delle entrate. Al contempo risulta potenziato il ruolo del professionista, che attesta la veridicità dei dati alla base della proposta transattiva. Il reato proprio, a lui imputabile, è rubricato come "falsa attestazione" (art. 342 CCII), ascrivibile, secondo l'autore,

¹ Il diritto penale tributario ha acquisito progressiva centralità nel sistema, costituendo il riferimento di nuovi istituti di parte generale. L'interesse riscossivo del fisco è divenuto nel tempo il bene giuridico fondamentale e l'inadempimento dell'obbligazione fiscale il nucleo offensivo correlativo; ciò ha fatto emergere una nuova tipologia di "scriminante", identificabile in quella "crisi di liquidità" nella cui dinamica si inserisce l'oggetto del presente lavoro. In questo senso S. BOLIS, *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore "vincibile" di derivazione europea*, in *www.sistemapenale.it*, 4 marzo 2021; F. DONELLI, *Cram down fiscale e tutela penale dell'omesso versamento: l'inesauribile non punibilità*, in *Archivio penale*, 3/2024; A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 460; F. ORIANA, *La rilevanza della crisi aziendale nel reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 1609 ss.; G. L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2023, 373 ss. e 420 ss.. Sui caratteri dell'evoluzione sistematica e sulle recenti modifiche normative cfr. F. CONSULICH, *La lunga marcia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale*, in *Cass. pen.*, 2023, 3477 ss.; F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *www.sistemapenale.it*, 19 aprile 2024; A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 20 aprile 2024; R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giurisprudenza penale web*, 2024, 4; D. PIVA, *Passato, presente e futuro del diritto penale tributario degli enti tra vecchie questioni e nuove prospettive*, in *Sistema penale*, 01.09.2026.

all'area della falsità ideologica e come tale incompatibile con il dolo eventuale. La fattispecie postula l'*animus decipiendi* dell'attestatore e, salvo casi eccezionali, la consapevolezza della finalità illecita del contribuente-imprenditore di sottrarsi al pagamento d'imposta (art. 11 comma 2 D. Lgs. 74/2000). I due soggetti concorrono nello stesso fatto, meritevole, secondo l'autore, della sola pena del reato più grave, in virtù del principio di consunzione.

This paper examines the renewed framework of the tax settlement (transazione fiscale) in insolvency proceedings from a criminal-law perspective. The role of the court has been enhanced by the introduction of the cram down mechanism, which dispels the traditional assumption that tax claims are exclusively at the disposal of the Italian Revenue Agency (Agenzia delle Entrate). At the same time, the role of the insolvency professional has been strengthened, as the professional is required to certify the truthfulness of the data underlying the proposed tax settlement. The specific offence applicable to the professional is classified as "false certification" (falsa attestazione) under Article 342 of the Italian Insolvency and Crisis Code (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza – CCII). According to the author, the offence falls within the category of intellectual falsehood (falsità ideologica) and is therefore incompatible with dolo eventuale (conditional intent). The offence requires the certifier to act with animus decipiendi and, save in exceptional cases, to be aware of the taxpayer-entrepreneur's unlawful purpose of evading the payment of taxes, as contemplated by Article 11(2) of Legislative Decree No. 74/2000. The two parties thus contribute to the same criminal conduct, which, in the author's view, should be subject solely to the penalty prescribed for the more serious offence, pursuant to the principle of absorption (principio di consunzione).

1. Le due tipologie di sottrazione al pagamento d'imposta

Il delitto di sottrazione al pagamento delle imposte si atteggia in due modi, secondo che sia in corso o meno una procedura di transazione fiscale. Ai sensi del primo comma dell'art. 11 D. Lgs. 74/2000, che contempla tutte le fasi procedimentali concernenti l'insorgenza e la sussistenza della pretesa fiscale, estranee o comunque antecedenti alla transazione, il fatto illecito si compie sottraendo beni patrimoniali, nella disponibilità del contribuente, alla garanzia

del credito; ai sensi del secondo comma, si compie esponendo false partite di dare e avere nella transazione fiscale². Le due modalità di condotta sono accomunate dalla stessa finalità che consiste nell'ostacolare o frustrare il soddisfacimento del credito d'imposta; insomma tendono ugualmente, in forma e tempi diversi, all'inadempimento, totale o parziale, dell'obbligazione che grava sul contribuente. Sotto questo profilo, può ben dirsi che il vero oggetto del giudizio di disvalore e dell'incriminazione può riassumersi nell'inadempimento, che costituisce il nucleo dell'offesa giuridica. Il pericolo che risiede nella sottrazione dei beni o nella falsa dichiarazione è tale, in relazione al danno che si risolve nell'inadempimento, totale o parziale, dell'obbligazione fiscale.

Sulla base di queste premesse, vengono in considerazione distinte, ma connesse problematiche: a) se e fino a che punto la pretesa del fisco differisca dalle pretese degli altri creditori; b) se il fatto di falsa attestazione del professionista appartenga all'area dei reati decettivi commessi con *animus decipiendi*; c) se e fino a che punto tale falsa attestazione, in fase di transazione fiscale, debba avere sorti indipendenti dalla condotta del contribuente diretta all'inadempimento. Su tutti gli aspetti della questione ha avuto una grande incidenza la recente legislazione sulla crisi d'impresa, soprattutto per effetto dell'introduzione dell'istituto del *cram down* fiscale³. È noto che il nuovo istituto ha definitivamente sepolto il principio dell'intangibilità del credito fiscale e ciò ha equiparato, sotto un rinnovato profilo, la posizione del fisco a quella degli altri

² In dottrina, si vedano a titolo meramente esemplificativo, P. ALDROVANDI, *Commento sub art. 11*, in I. Caraccioli – A. Giarda – A. Lanzi (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001; A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, 297 ss.; M. FERRANTE, *Il concetto di "atti fraudolenti" nel delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Arch. Pen.*, 1/2017, 255 ss.; R. GERACI, *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Analisi e prospettive di una rinnovata figura criminosa*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 4/2025, 803 ss.; A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. e processo*, 1/2016, 32; M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposta (art. 11 D. Lgs. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 3/2009, 1010 ss.; R. ZANNOTTI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, *Rass. Trib.*, 3/2001, 771 ss.

³ Sulla crisi d'impresa e sui piani di ristrutturazione dei debiti il legislatore è intervenuto a più riprese fin dagli inizi del nuovo millennio. Cfr. R. BORSARI, *Il nuovo reato di falso in attestazioni e relazioni del professionista nell'ambito delle soluzioni concordate della crisi d'impresa. Una primissima lettura*, in *Diritto penale contemporaneo*, 1/2013; M. FABIANI, *Contratto e processo nel concordato fallimentare*, Torino, 2009; M. GAMBARDELLA, *Condotte economiche e responsabilità penale*, Torino, 2026, 367 ss.; A. PATTI, *Crisi di impresa e ruolo del giudice. Regole del mercato, soluzioni giudiziali e negoziali, tutele dei conflitti*, Milano, 2009.

creditori (*par condicio creditorum*); d'altronde l'ampliamento delle opportunità di concordato fiscale ha conferito un ruolo centrale e determinante al professionista, chiamato a relazionare e attestare le condizioni economiche del debitore-contribuente, a sostegno delle proposte transattive. Insomma, per un verso e per l'altro, la questione interpretativa che qui si affronta richiede un preliminare riferimento alla nuova normativa della crisi d'impresa.

2. Carattere sistematico del *cram down*

Il decreto-legge n. 125 del 7 ottobre 2020, anche in ragione dell'incombente emergenza sanitaria da Covid, introdusse nella legge fallimentare il c.d. *cram down*⁴, conferendo al Giudice il potere di imporre la transazione all'Agenzia delle Entrate, in mancanza del suo voto favorevole; in altri termini fu introdotta l'omologazione forzata della proposta transattiva del debitore-imprenditore. Per effetto di quella riforma, la falcidia dei crediti, derivante dal concordato, acquista vigore, per deliberazione giudiziale, in relazione a tutti i crediti ammessi al passivo, ivi compreso il credito d'imposta. È venuta meno in questo modo la signoria esclusiva della pubblica amministrazione sul credito fiscale, mentre ne era già stata intaccata l'intangibilità, poiché era già possibile, prima della riforma del 2020, la decurtazione concordata del suo ammontare col consenso dell'Agenzia. Dunque, al venir meno del dogma dell'intangibilità del credito

⁴ In Italia, l'istituto del *cram down* (nella sua specifica e diffusissima declinazione di *cram down* fiscale e contributivo) è stato introdotto per la prima volta in via emergenziale dall'art. 3, comma 1-bis, del Decreto-Legge 7 ottobre 2020, n. 125, convertito con modificazioni dalla Legge 27 novembre 2020, n. 159. Sul punto cfr. G. ANDREANI – A. TUBELLI, *Transazione fiscale omologabile anche con il rigetto del Fisco*, disponibile al www.transazione-fiscale.it/transazione-fiscale-omologabileanche-con-il-rigetto-del-fisco/; F. COSSU, *La compatibilità del *cram down* fiscale negli adr con la Direttiva (UE) n. 1023/2019 e il percorso intrapreso dal legislatore italiano*, in *Fallimento*, 2022, 691 ss. (commento a Trib. Trani 21 dicembre 2021); F. DONELLI, op. cit., 2024, 9 ss.; M. MAURO, *"Cram down" fiscale e pericolo di abusi degli accordi di ristrutturazione dei debiti: note critiche*, in *Fallimento*, 2024, 248 ss.; G. RUGOLO, *Il *cram down* fiscale e previdenziale alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 25.11.2023; M. SPADARO, *Concordato preventivo in continuità aziendale e *cram down* fiscale e contributivo*, in *Il Fallimento*, 2023, 1540 ss. (commento a Trib. Lucca, 18 luglio 2023, n. 62); R. RANUCCI, *Note sull'omologazione dell'accordo di ristrutturazione del debito "coattivo"*, in *Il Fallimento*, 2023, 1437 ss. (commento a Trib. Catania 19 gennaio 2023, decr.); C. TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti e 182-ter L. fall.: *cram down* e *par condicio creditorum**, in *Il Fallimento*, 2023, 529 ss. (commento a Trib. Lecce, Sez. III, 17 ottobre 2022).

fiscale, si aggiunge oggi il venir meno dell'altro dogma: quello dell'esclusiva disponibilità del credito da parte dell'Agenzia.

L'importanza della riforma non va sottovalutata. Sbaglierebbe chi ne vedesse solo l'aspetto emergenziale. È vero che il nuovo istituto fu introdotto in un periodo di emergenza sanitaria, proprio quando si erano acuite le condizioni di sofferenza nei bilanci di molte aziende e ciò rendeva necessario e urgente l'allargamento delle maglie dei possibili rimedi alle innumerevoli crisi aziendali⁵; ma è ugualmente vero che la riforma finì con l'anticipare l'entrata in vigore delle corrispondenti previsioni già contenute nel Codice della Crisi d'Impresa (CCII), le quali avevano già visto la luce in fase pre-Covid. Pare proprio che la riforma, ancorché occasionalmente varata in fase emergenziale, si inserisca comunque in un quadro sistematico di lungo respiro⁶. Il disegno normativo che lega la legge fallimentare e il codice della crisi può dirsi coerente e sistematico, non essendo fantasioso leggere l'introduzione del *cram down* come una tappa importante di un percorso di consolidamento dei paradigmi dello Stato di diritto in materia fiscale⁷.

⁵ Sul punto cfr. L. A. BOTTAI, *La confusione sotto il cielo dei reati tributari, accentuata dall'emergenza COVID*, in *Il Fallimento*, 1, 2021, 67.

⁶ La riforma della crisi di impresa e dell'insolvenza fu attuata con il D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, recante il *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, che conferì centralità al ruolo svolto dal professionista per il risanamento delle imprese in crisi da sovraindebitamento. Si veda in proposito P. CHIARAVIGLIO, *Le innovazioni penalistiche del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: alcuni rilievi critici*, in *Le Società*, 4/2019, 445 ss.; M. GAMBARDELLA, *Il codice della crisi di impresa: nei delitti di bancarotta la liquidazione giudiziale prende il posto del fallimento*, in *Cass. pen.*, 2019, 494; ID, *La nuova disciplina della crisi d'impresa e il sistema del diritto penale fallimentare*, in *Cass. Pen.*, 2021, 1908 e ss.; F. MUCCIARELLI, *Risvolti penalistici del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: lineamenti generali*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 119. Modifiche sono state apportate dal D. Lgs. 17 giugno 2022 n. 83 per dare attuazione alle previsioni della Direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 giugno 2019, riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione. Sul punto cfr. C. BAUCO - R.E. SISTO, *Falso in attestazioni e relazioni nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, Documento di ricerca FNC, del 25.06.2024, www.commercialisti.it; G. GARUTI, *Processo penale e crisi di impresa: relazioni, interferenze e futuribili*, in *Arch. Pen.* 2/2022, 10 ss.; A. MELCHIONDA, *Diritto penale fallimentare e nuova disciplina di gestione della crisi d'impresa. Innovazioni e limiti di una riforma gattopardesca*, in *Arch. Pen.*, 3/2022; V. ZANICHELLI, *Commento a prima lettura del decreto legislativo 17 giugno 2022 n. 83 pubblicato in G.U. il 1 luglio 2022*, in *Diritto della crisi*, 01.07.2022.

È chiaro che la condizione di aprioristica sovraordinazione delle istituzioni pubbliche sui “sudditi” e prevalenza necessaria degli interessi pubblici sui privati mette in crisi i fondamenti dello Stato di diritto, la cui nozione postula l’equiparazione, almeno tendenziale, di tutte le posizioni di diritto e *status*, a prescindere dall’appartenenza. Ebbene, fin quando il credito d’imposta, issato sul piedistallo dell’intangibilità, differiva profondamente da tutti gli altri crediti, la figura dello Stato di diritto in ambito fiscale corrispondeva soltanto a una pallida ombra, lontana e metafisica. Il fisco si ergeva come il mostro biblico del Leviatano sull’indeterminata moltitudine dei contribuenti e loro creditori. Non era rispettato il principio della *par condicio creditorum*, perché, nella procedura concorsuale, tutti i crediti ammessi al passivo della massa fallimentare potevano essere falciati, ma la falce non poteva tangere uno solo di essi. Venuto meno il principio di intangibilità con la previsione di accordi transattivi, tra l’Agenzia delle Entrate e il contribuente, fu preservata per un certo periodo la residuale “sacralità” riguardante l’IVA, sul presupposto che tale credito fosse indisponibile da parte delle istituzioni italiane per via del sovrastante interesse europeo. Fu necessaria una sentenza della Corte di Giustizia Europea per ricondurre l’IVA nella disponibilità delle istituzioni interne e renderla oggetto di transazione al pari degli altri crediti fiscali, in base a due considerazioni: a) sulla riscossione del tributo denominato IVA concorrono gli interessi convergenti dello Stato italiano e dell’UE, il primo dei quali è quantitativamente prevalente, sicché la transazione fiscale, concordata dall’Agenzia delle Entrate, non può essere intesa come lesiva di un presunto interesse sovranazionale assoluto e avulso, posto nel cielo dei teoremi astratti; b) nella dinamica della vita concreta, molto spesso si rivela più conveniente la riscossione parziale del credito, piuttosto che l’inconcludente ricerca del soddisfacimento pieno, puramente teorico⁸.

Oggi con l’istituto del *cram down* il principio della *par condicio creditorum* fa un altro passo avanti. Nella procedura del concordato fallimentare, il rispetto

⁸ La Corte di giustizia europea ha ammesso la possibilità di falciare il credito IVA con la sentenza del 7 aprile 2016 (causa C-546/14), stabilendo il principio che l’ammissione al pagamento parziale dell’IVA in un concordato preventivo non viola il diritto europeo, sempre che sia ragionevole pensare che lo Stato non ricaverebbe comunque di più in caso di fallimento, sulla base di una relazione di un esperto indipendente, attestante la preferibilità per il fisco. Cfr. nota di G. ANTONELLI, *Nel concordato preventivo è consentito il pagamento parziale dell’IVA - La falciabilità dell’IVA nella transazione fiscale: l’apertura europea*, in *Riv. Giur. Trib.*, 6/2016, p. 465.

di questo principio impone che il voto di ogni creditore abbia rilevanza *pro quota* ai fini dell'accettazione o del rifiuto della proposta transattiva del debitore e incida sull'interesse della massa, non riguardando esclusivamente il proprio credito. In altri termini, è necessario che il creditore non voti per il solo credito di cui è titolare, bensì per tutti i crediti in concorso; non accetti (o rifiuti) la falcidia dei crediti altrui e preservi l'interesse del proprio; è necessario altresì che il creditore dissenziente o inerte subisca la falcidia del proprio credito, se accettata dalla maggioranza e omologata dal Giudice del fallimento. Questa disciplina, improntata al principio della *par condicio* dei creditori in concorso, prima dell'entrata in vigore del *cram down*, presentava una vistosa eccezione, per il fatto che sul credito fiscale incideva solo il voto dell'Agenzia delle Entrate. Tale credito non poteva essere falcidiato al pari degli altri, ma solo per effetto del consenso espresso dall'Agenzia. Oggi non è più così, anche il credito fiscale è sottoposto al voto maggioritario, rappresentativo di tutta la massa dei creditori, e alla deliberazione vincolante del Giudice fallimentare⁹.

La fine della signoria esclusiva dell'Agenzia delle Entrate sul credito fiscale, giova ribadire, segna un deciso passo in avanti dello Stato di diritto. Se l'autorità amministrativa è costretta ad obbedire al provvedimento giudiziale, risulta esaltata e tutelata la paritaria condizione delle parti, a fondamento dello Stato di diritto che limita entro margini ristretti l'esercizio delle potestà amministrative. Il Giudice infatti non esercita potestà, non esprime una volontà autoritativa e non realizza l'interesse di una parte, che prevale su un'altra aprioristicamente soccombente. L'organo giudicante prende in considerazione la congerie degli interessi in conflitto, posti sullo stesso piano, e all'esito del discernimento *jus dicit*; nella procedura concorsuale, il credito della parte pubblica è privilegiato alla stessa maniera di altri crediti privilegiati; l'ordine prestabilito dei privilegi non prevede la necessaria priorità della parte pubblica,

⁹ È chiaro che l'equiparazione del credito fiscale a tutti gli altri crediti non può essere piena e totale, non foss'altro perché il primo nasce dalla legge, ha fondamento costituzionale nell'art. 53 Cost., soddisfa un interesse pubblico e il suo inadempimento può costituire reato, mentre i secondi, di natura privatistica, hanno rilevanza in ambito civilistico. Sul punto cfr. A. ANDRONIO, *I rapporti tra la nuova disciplina della crisi d'impresa e il diritto penale tributario*, in *Struttura di formazione decentrata della Corte di Cassazione*, 18 maggio 2021, che sottolinea l'importanza di tre sentenze della Corte costituzionale in argomento (n. 90 del 2018; n. 291 del 1997; n. 157 del 1996).

ma prescinde in certa misura dalla natura pubblica o privata del creditore. La decisione giudiziale vincola tutte le parti con la medesima forza, giacché la *voluntas legis* pronunciata dal giudice è la proiezione concreta dell'uguaglianza della legge, valida per sua natura *erga omnes*; è espressione della sovranità dello Stato neutrale, che mette il suo interesse riscossivo sullo stesso piano degli altri interessi riscossivi in concorso.

Appare chiaro dunque che l'introduzione del *cram down* fiscale, proprio per il suo pregnante significato egualitaristico di grande rilevanza politico-sociale, non può essere confinata nel novero dei provvedimenti emergenziali di corto respiro, poiché segna una tappa fondamentale di un lungo percorso che ha progressivamente ridimensionato la "sacralità" del credito fiscale, sia sotto il profilo dell'intangibilità, sia sotto il profilo della disponibilità esclusiva da parte dell'autorità amministrativa.

3. Il ruolo del professionista attestatore nella transazione fiscale

La decisione del Giudice fallimentare, di approvare una transazione che falciava il credito del fisco, senza il consenso dell'Agenzia, è subordinata a due condizioni: che il voto dell'Agenzia sia decisivo per raggiungere la maggioranza necessaria; che sia accertata, anche tramite l'attestazione del professionista, la maggiore convenienza del *cram down* rispetto all'alternativa liquidatoria.

La *ratio* della prima condizione è facilmente intuibile. Se la maggioranza dei voti espressi dai creditori si forma a prescindere dal voto dell'Agenzia, non c'è ragione di "surrogare" l'espressione di volontà per via giudiziale. Sia nel caso di consenso alla proposta transattiva del debitore, sia in caso di dissenso, il Giudice prende atto della libera volontà negoziale dei creditori, che rappresentano la parte maggioritaria degli interessi in gioco, e tale volontà maggioritaria, giudizialmente accertata, ovviamente si applica anche al credito dell'Agenzia eventualmente dissenziente. Quando invece non si può formare la maggioranza senza il voto decisivo dell'Agenzia, il legislatore ha voluto evitare che il dissenso o l'inerzia dell'Agenzia paralizzi la possibilità della transazione. Si è potuto osservare infatti che, in molti casi, alla paralisi ha contribuito la c.d. "paura della firma" degli organi dell'amministrazione finanziaria, preoccupati dall'eventualità non del tutto remota di subire processi di responsabilità contabile

a causa della rinuncia alla riscossione dell'interesse dei crediti cartolari, ancorché concretamente inesigibili.

S'intende che la via transattiva deve palesarsi preferibile rispetto alla liquidazione; il che rende necessaria una valutazione economica di tipo prognostico. La disamina tecnico-scientifica delle condizioni aziendali, dei conti economici, patrimoniali e finanziari, delle prospettive di mercato, deve supportare il programma di risanamento aziendale legato alla proposta di transazione. In altri termini, deve emergere, in base a un'accurata analisi tecnico-scientifica, il carattere transeunte e reversibile della crisi aziendale; il Giudice deve pervenire al convincimento ragionevole che non si tratti di un dissesto strutturale, bensì di una crisi congiunturale, superabile mediante la transazione omologanda. Solo a queste condizioni la continuità aziendale sarebbe preferibile alla procedura di liquidazione.

Da qui l'importanza della relazione del professionista attestante la sussistenza delle condizioni che rendono preferibile la continuità aziendale, assicurata dall'alleggerimento delle esposizioni debitorie mediante transazione¹⁰. È chiaro, dunque, che l'introduzione del *cram down* fiscale, mentre ha conferito rinnovata centralità alla relazione del professionista, in tutte le procedure relative alle crisi d'impresa e d'insolvenza e soprattutto in quella di transazione fiscale, ha reso, altresì, sempre più rilevanti e attuali le questioni ermeneutiche che vertono sulle false attestazioni ivi contenute.

All'uopo è opportuno precisare, in premessa, che la condotta di sottrazione al pagamento d'imposta nella fase della transazione, propria

¹⁰ Sulla centralità del ruolo del professionista nelle procedure della crisi d'impresa C. BAUCO - R.E. SISTO, *Falso in attestazioni* cit., 2 ss. Dal punto di vista penalistico, cfr. R. BRICCHETTI, *Codice della crisi di impresa: rassegna delle disposizioni penali e raffronto con quelle della legge fallimentare*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 7/8, p. 88. S. BRUNO, *Il ruolo nevralgico del professionista attestatore ed esperto nella risoluzione della crisi d'impresa e la relativa disciplina penale*, in S. Bruno – D. Castronuovo – G. De Simone – L. Foffani – L. Stortoni (a cura di) *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza e crisi dei delitti di bancarotta*, Bologna, 2025, 127 ss.; L. ORSI, *Crisi d'impresa e verità dei dati (tutela penale)*, in *Enc. Dir. tematici*, VIII, diretto da F. Di Marzio, Milano, 2024, 474 ss.; A. PANTANELLA, *Professionista attestatore e responsabilità penale: la dimensione "temporale" e "spaziale" dell'art. 236 bis L. fall.*, in *Cass. pen.*, 2019, p. 802; D. PIVA, *Vecchie soluzioni per nuovi problemi nella falsa attestazione del professionista*, in *Dir. Pen. Cont.-Riv. Trim.*, 3-4/2014, 366 ss.; E. RECCIA, *La responsabilità del professionista attestatore: i profili penali e le modifiche apportate dal nuovo codice della crisi di impresa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.* 3-4/2022, 735 ss.

dell'imprenditore-contribuente *ex art. 11 c. 2 D. Lgs. 74/2000*, e quella di falsa attestazione, propria del professionista-consulente *ex art. 342 CCII*, integrano due fattispecie indipendenti. L'uno può commettere il reato a prescindere dal fatto dell'altro; in particolare va rilevato che la falsa attestazione può aver luogo al di fuori della procedura di transazione fiscale, che verte in ambito giudiziale, in occasione di procedimenti extragiudiziali di ristrutturazione dei debiti, previsti dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza¹¹. Ma indubbiamente i due fatti di reato *de quibus* sono intimamente connessi, nella maggioranza dei casi, e magari vanno imputati a entrambi i soggetti a titolo di concorso, giacché la falsa attestazione è finalizzata alla transazione fiscale. Tale connessione può dunque rivelarsi particolarmente illuminante, per chiarire i limiti di tipicità della fattispecie di cui all'art. 342 CCII e rispondere ai più rilevanti interrogativi ermeneutici.

Le prime e fondamentali domande riguardano le nozioni di "falsità" e "attestazione": in particolare, la preliminare verte sulla tipologia dell'elemento soggettivo del reato, che possa integrare gli estremi della falsità, ai sensi dell'art. 342 CCII; la seconda domanda verte sull'oggetto dell'attestazione, restrittivamente inteso come mera elencazione di dati numerici o comunque riducibili a espressioni numeriche, non opinabili, oppure estensivamente, in quanto comprensivo di valutazioni probabilistiche sulla possibilità della ripresa aziendale, in equilibrio di conti.

Per rispondere alla prima domanda, bisogna premettere che, nella generalità dei casi, al di fuori di circostanze eccezionali, il professionista non prende interesse diretto al contenuto dell'attestazione. L'alterazione dei dati, in cui consiste la falsità, incide sulla posizione debitoria e dunque può giovare solo

¹¹ L'art. 342 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza riproduce quasi integralmente il previgente art. 236 *bis* della legge fallimentare. Da un'attenta lettura comparativa dei richiami effettuati dalle due norme alle relazioni ed attestazioni, si ricava che l'oggetto materiale del reato è stato ampliato. Emergono nuove relazioni o attestazioni, la cui falsità integra il reato in esame. Infatti, la precedente norma richiamava gli artt. 67, comma 3, lett. d); 161, comma 3; 182-*bis*; 182-*quinquies*; 182-*septies* e 186-*bis* della Legge fallimentare; mentre il nuovo precetto penale si rivolge agli artt. 56, comma 4; 57, comma 4; 58, commi 1 e 2; 62, comma 2, lett. d); 87, commi 2 e 3; 88, commi 1 e 2; 90, comma 5; 100, commi 1 e 2 ampliando il panorama precettivo. L'ampliamento è dovuto anche, in linea generale, al fatto che l'oggetto della disciplina comprende la dinamica delle aziende in condizioni di "crisi" oltre che di "insolvenza". Sul punto F. SGUBBI - F. COCCO, *I reati della crisi d'impresa*, in *Bilancio e Revisione*, n. 1 /2020.

al debitore. Il professionista non agisce *in rem suam*, ma supporta l'interesse altrui. Se si verte in tema di transazione fiscale (figura centrale nell'ambito delle procedure di crisi e insolvenza), precipuo ambito di riferimento del presente lavoro, emerge lo stretto legame, logico e teleologico, tra l'art. 342 CCII e l'art. 11 comma 2 D. Lgs. 74/2000. Con riguardo alla condotta del professionista non direttamente interessato in base all'*id quod plerumque accidit*, si può azzardare l'idea che si tratti di un combinato disposto. L'art. 342 punisce il falso del professionista, l'art. 11 l'illecito del contribuente in relazione al debito fiscale, ma si capisce che il professionista (al di fuori di casi eccezionali, si ribadisce) non agisce per sé, bensì nell'interesse del debitore-contribuente. In questo caso, la ragione del falso *proprio* sta nella sottrazione *altrui* al pagamento dell'imposta e, poiché l'azione umana, consapevole e volontaria, è guidata da uno scopo, la falsa attestazione del professionista rimarrebbe priva di senso, in mancanza del riferimento all'illecito del contribuente che si sottrae al pagamento dell'imposta.

È pensabile che non si potrebbe nemmeno cogliere il disvalore del falso al di fuori del legame logico e teleologico tra le due norme. La relazione del professionista, fin quando non diviene atto della procedura transattiva, rimane confinata nel rapporto privatistico di committenza e produce effetti solo tra cliente e consulente. In quest'ambito, si può supporre che l'attestazione di elementi fattuali non veri non si potrebbe qualificare nemmeno come "falsa", ma solo come "erronea", giacché la nozione di falso implica la fraudolenza e l'*animus decipiendi* non può sussistere senza uno scopo. Si può dunque giungere alla conclusione, da sottoporre comunque ad ulteriore verifica, che l'erroneità trasmuti in falsità e l'errore divenga falsa attestazione, nei limiti in cui la relazione, immessa negli atti della procedura transattiva, riveli la sua funzionalità extraprivatistica, ossia esterna al mero rapporto di consulenza¹².

4. La condotta tipica del professionista sotto il profilo soggettivo

L'evidenziato nesso tra le due norme aiuta a delimitare la tipicità della condotta illecita del professionista, a partire dall'elemento soggettivo. I reati di falso, in

¹² Senza la proiezione teleologica "esterna" le relazioni e attestazioni del professionista rimarrebbero confinate in una sfera esclusivamente privata, nella quale avrebbe rilevanza solo la falsità materiale, come accadeva prima dell'entrata in vigore dell'art. 236 bis. Sul punto R. BORSARI, *Il nuovo reato di falso* cit., 85 ss.

via generale, possono considerarsi soggettivamente pregnanti, giacché sottendono una finalità d'inganno¹³. Se la prova di tale finalità può sussistere *in re ipsa* nel caso di falso commesso nell'interesse proprio, giacché il vantaggio dell'agente è già ravvisabile *in re ipsa*, l'accertamento di tale finalità deve obbedire a parametri più rigorosi nel caso di falso commesso nell'interesse altrui.

Pare ragionevole desumerne che l'attestazione del professionista, non direttamente interessato, possa qualificarsi falsa solo in presenza di una chiara ed evidente finalità d'inganno, e precisamente di ausilio all'inganno altrui. A questa stregua, la non-corrispondenza tra il dato attestato e quello reale non basta da sola a integrare gli estremi dell'illecito, se non è espressione dell'*animus decipiendi*, se non è finalizzato all'altrui sottrazione all'obbligo di adempimento. La falsità nella transazione fiscale si può cogliere allora, solo in quanto strumentale al mancato pagamento dell'imposta, come mezzo dell'inadempimento altrui. Il riflesso soggettivo di tale oggettiva strumentalità risiede nella consapevole volontà di agevolare l'inadempimento, totale o parziale, del debitore. In altri termini, l'errata attestazione di dati fattuali deve essere corredata dal dolo di inadempimento per divenire falsità e poiché l'inadempimento è un fatto altrui, al di fuori della responsabilità concorsuale riesce difficilmente concepibile il reato di cui all'art. 342 CCII per mancanza dell'elemento soggettivo che pregna la falsità¹⁴.

In ragione di ciò, si può criticare la scelta del legislatore di tipizzare la finalità di profitto come aggravante del reato commesso dal professionista. La scelta si giustifica nella supposizione che il dolo del reato-base possa prescindere dalla suddetta finalità. Ed invero se il profitto del debitore-cliente venisse espunto dall'oggetto del dolo del professionista-consulente, in astratto potrebbe aver senso un fatto illecito senza finalità di profitto del soggetto agente: il professionista avrebbe interesse solo alla sua parcella e nel perseguimento di tale interesse commetterebbe il fatto di reato. Ma la domanda è: tale fatto senza

¹³ Sull'appartenenza del reato *de quo* all'area della falsità ideologica cfr. R. BORSARI, *ibidem*.

¹⁴ A. MANGIONE, *Il D. Lgs. n. 83/2022 e il nuovo diritto della crisi d'impresa e dell'insolvenza: riflessioni penalistiche*, in www.lalegislazionepenale.eu, 9.4.2023, nota 33, osserva che, nella prassi giudiziale, dal ruolo "servente" del professionista si fa derivare la responsabilità concorsuale molto più spesso che l'applicazione dell'art. 48 c.p., in relazione alle false informazioni ricevute dal cliente, e si corre il rischio di assumere come dolose condotte meramente colpose.

finalità di profitto potrebbe qualificarsi “falso”, potrebbe afferire alla categoria concettuale della falsità soggettivamente pregnante?

A nostro avviso, nel dolo di falsità è ricompresa in un modo o nell'altro la finalità di profitto. Come la diffamazione è connotata dall'*animus diffamandi* e la frode dall'*animus decipiendi*, il falso è connotato dalla finalità di ingannare il destinatario della comunicazione, senza la quale il presunto falso degrada ad errore. Per questa ragione, al pari della truffa, appartiene alla categoria dei reati “decettivi”¹⁵. Ma può aversi un inganno non finalizzato al profitto, inteso nell'accezione lata di vantaggio generico, accolta in giurisprudenza e dottrina? La risposta sembra essere negativa, poiché la rappresentazione ingannevole della realtà è diretta a indurre in errore il destinatario e l'errore altrui diventa la condizione necessaria del vantaggio proprio; cosicché il fine di vantaggio sembra appartenere intrinsecamente alla rappresentazione non semplicemente errata, ma altresì ingannevole della realtà. Se si accetta dunque la premessa della pregnanza soggettiva del falso, sembra consequenziale ritenere implicita la finalità di profitto, inteso nell'accezione lata di vantaggio non solo economico.

In base a queste premesse, il reato-base del falso, senza finalità di profitto, avrebbe senso soltanto nel caso in cui il profitto del cliente non vi fosse ricompreso. Ma questa disgiunzione contraddirebbe, in primo luogo, il rapporto fiduciario tra professionista e cliente, che implica la rappresentanza degli interessi; in secondo luogo, la logica del vincolo concorsuale, che implica la corresponsabilità al medesimo titolo, per condivisione degli interessi in gioco. Rimarrebbe da prendere in considerazione la vicenda eccezionale del professionista che agisce *in rem suam*.

In questo caso, l'interesse del professionista diverge da quello del cliente; anzi è in palese conflitto, perché la veridica rappresentazione dei fatti appaga il

¹⁵ Di quest'avviso G. PONTEPRINO, *Falso in attestazioni e relazioni: i labili confini della responsabilità del professionista attestatore*, nota a Trib. Alessandria 18 luglio 2019, in *Sistema penale*, 2020, fasc. 3, pp. 29-44; ID., *Falso in attestazioni e relazioni: la SC afferma la piena continuità normativa tra l'abrogato art. 236-bis L. fall. e l'art. 342 C.C.I.L.*, nota a sentenza, in *Giurisprudenza Italiana*, 2024, fasc. 8-9, p. 1943 ss.; G. GIOSTRA - R. ILLUMINATI (a cura di), *Il diritto penale fallimentare. Testo e contesto*, Milano, (all'interno di questa trattazione, la sezione dedicata ai "Reati dei professionisti" inquadra dogmaticamente la falsa attestazione come una fattispecie speciale e sussidiaria di falso ideologico).

cliente che non vuole realizzare un profitto illecito; la relazione non veridica compiace solo l'interesse professionale del consulente, che vuole - per ipotesi - conquistare "fette di mercato" a detrimento della verità. Ma se codesto professionista tradisce il patto fiduciario col cliente, lo deve pur fare per un ragionevole motivo, dunque per un fine di profitto. Egli agisce per un "contromotivo" più forte del motivo lecito di conseguire la parcella; non si appaga solo della parcella dovuta per la prestazione professionale, ma vuole un *quid pluris*: un extraprofitto (illecito) accanto al profitto (lecito). Se dunque il fine di profitto inerisce necessariamente alla falsa (ossia ingannevole) attestazione del professionista realizzata nell'interesse del cliente, a maggior ragione inerisce a quella realizzata nell'esclusivo interesse proprio.

Le superiori osservazioni valgono per la condotta volontaria di falsa attestazione, che non esaurisce ovviamente l'intera gamma delle possibilità di alterazione dei dati aziendali, contabili ed economici. Non si può escludere che la rappresentazione non veridica dei fatti, operata dal professionista, sia frutto di sviste ed errori. In questo caso, entra in gioco l'imperizia e siamo fuori dall'ambito di previsione dell'art. 342 CCII, che incrimina un fatto doloso¹⁶. La questione cruciale è se tra l'errore colposo e la falsa rappresentazione finalizzata al profitto possa residuare un'area intermedia caratterizzata dal dolo eventuale, pur sempre riconducibile alla tipicità del fatto descritto dall'art. 342 CCII. In altri termini la domanda è la seguente: commette reato quel professionista che dubita della veridicità dei dati da immettere nella relazione e, pur dubitando, procede ugualmente alla stesura, correndo il rischio che siano erronei?

Si tratta, com'è evidente, di un'ipotesi abbastanza fantasiosa, difficilmente riscontrabile nella realtà, la quale merita tuttavia una risposta. Senza volerci addentrare nell'annosa e complessa questione dottrinale della distinzione tra colpa cosciente e dolo eventuale, potremmo opinare che, nel caso esaminato, sia sempre e comunque rinvenibile un errore colposo alla base del dubbio. I dati "incerti" sarebbero accettati dal professionista come verosimili, per un errore di

¹⁶ G. PONTEPRINO, *Falso in attestazioni e relazioni: i labili confini della responsabilità penale del professionista attestatore*, cit., p. 38, evidenzia il rischio di punire a titolo di dolo la condotta meramente colposa del professionista attestatore. Dello stesso avviso C. PAGLIUGH, *Falso in attestazioni e relazioni: aspetti controversi e prospettive di applicazione dell'art. 342 CCI*, in www.ilfallimentarista.it 17.12.2019.

valutazione sull'attendibilità della fonte (per esempio eccesso di fiducia nei confronti del cliente) o per opinabili scelte di calcolo, di fatto sbagliate. Sull'incertezza sembra aleggiare sempre l'errore; mentre nella certezza sembra insita la finalità di profitto. *Tertium non datur*, perché il dolo del falso non può che essere particolarmente intenso e pregnante, essendo connotato dalla finalità d'inganno tipica dei reati *decettivi*¹⁷. Al tirar delle somme, l'incriminazione della falsa attestazione di cui all'art. 342 CCII a titolo di dolo eventuale rischia di estendere eccessivamente l'ambito della punibilità, forzando entro l'area del dolo fatti sostanzialmente colposi, secondo un andazzo ermeneutico di carattere generale che ha suscitato non poche perplessità in dottrina¹⁸.

5. L'oggetto dell'attestazione

La connessione tra l'attività tecnico-scientifica del consulente e la transazione fiscale del cliente aiuta l'interprete anche a delimitare l'oggetto della condotta illecita. In ragione della necessaria "esternalità" della falsa attestazione, diretta a giustificare la proposta di transazione, pare congrua l'accezione restrittiva dell'oggetto, sotto due profili: per la necessaria funzionalità dell'alterazione dei dati all'inganno; per l'esclusione di elementi valutativi e prognostici.

¹⁷ La dottrina penalistica tradizionale e una parte significativa della giurisprudenza di legittimità sostengono con fermezza l'incompatibilità tra i reati di falso (reati decettivi) e il dolo eventuale, affermando che tali fattispecie postulano necessariamente il dolo diretto o l'intenzionalità. A titolo esemplificativo, cfr. manuali di F. ANTOLISEI, T. PADOVANI, F. MANTOVANI. Anche parte della giurisprudenza accoglie l'orientamento, come emerge dalla seguente massima: «Il dolo nei delitti di falsità (es. artt. 476, 479, 483 c.p.) non può ritenersi integrato dal dolo eventuale, poiché l'elemento soggettivo richiede la consapevolezza dell'immutazione del vero, la quale cessa di esistere laddove il soggetto versi in una situazione di dubbio o di incompleta conoscenza dei fatti, configurandosi in tal caso una condotta colposa» (Vedi *ex plurimis* Cass. pen., Sez. V, n. 38337/2023, Cass. pen., Sez. V, n. 29505/2020) Cfr. nota 20.

¹⁸ Della dottrina consolidata, si citano solo, per brevità, le opere monografiche, omettendo la manualistica: S. CANESTRARI, *Dolo eventuale e colpa cosciente. Ai confini tra dolo e colpa nella struttura delle tipologie delittuose*, Milano, 1999; G. MARINUCCI, *Il dolo eventuale*, Milano, 1998; F. CENTONZE, *L'imputazione soggettiva dell'evento*, Milano, 2003. In tempi più recenti, dopo la fondamentale sentenza delle Sezioni Unite n. 38343/2014 (sentenza *Espenhahn*), il dibattito si è focalizzato sugli indici probatori e sulla cosiddetta seconda formula di Frank, con riferimento soprattutto al diritto penale dell'economia e dell'impresa: R. BARTOLI, *Ancora sulla problematica distinzione tra dolo eventuale e colpa cosciente nel caso ThyssenKrupp*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013; R. BLAIOTTA, *Dolo eventuale e colpa cosciente oggi*, in *Sistema Penale*, 2026; G. DE VERO, *Dolo eventuale e colpa cosciente: un confine tuttora incerto*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2015; M. DONINI, *Il dolo eventuale al bivio*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2014.

Poiché il professionista non persegue un interesse proprio, ma supporta quello altrui e tale interesse è fondamentale per qualificare falsi, anziché erronei, i dati “non veri”, la prima delimitazione riguarda la funzionalità della comunicazione: solo quei dati che siano funzionali allo scopo della sottrazione (totale o parziale) al pagamento delle imposte possono formare oggetto della condotta illecita. Dati non veritieri potrebbero riguardare elementi di contorno, non essenziali, non incidenti direttamente sulla “materia del contendere”. Le difformità riguardanti tali elementi estrinseci, magari citati *ad abundantiam* nella relazione del professionista, non dovrebbero rientrare, a nostro avviso, negli estremi tipici del reato, perché non decisivi ai fini dell'accettazione della proposta di transazione. Se si parte dalla premessa che la falsità non è fine a sé stessa, bensì strumentale all'inadempimento dell'obbligazione fiscale, solo quell'artificiosa e ingannevole rappresentazione idonea allo scopo può costituire reato. I dati che formano oggetto della comunicazione non veritiera, in ragione della loro strumentalità, devono essere funzionali allo scopo; dunque, devono essere incidenti e idonei. Incidenti, in quanto non marginali, ossia afferenti al quadro degli elementi che motivano la decisione di accettazione della proposta; idonei, in quanto significativi e rilevanti, capaci di determinare la decisione¹⁹.

Il secondo aspetto della delimitazione riguarda la parte valutativa della relazione. Il professionista, allo scopo di supportare con argomenti tecnico-scientifici la proposta transattiva del debitore, tende a dimostrare che sia preferibile per i creditori l'accettazione della proposta piuttosto che il procedimento di liquidazione. Ciò implica l'inserimento nella relazione di una dose più o meno rilevante di valutazioni prognostiche, le quali dovrebbero essere escluse, a nostro avviso, dall'ambito di previsione della norma incriminatrice,

¹⁹ Dello stesso avviso A. MANGIONE, *op. cit.*. L'autore osserva che l'omissione di informazioni “rilevanti” integra gli estremi di reato, per espressa previsione normativa, mentre la rilevanza non è richiesta per le informazioni date; conclude tuttavia che anche la forma commissiva della condotta illecita deve riguardare informazioni del pari “rilevanti”. L'asimmetria del testo normativo è criticata da A. ROSSI, *I profili penalistici del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Luci e ombre dei dati normativi, in un contesto programmatico. I 'riflessi' su alcune problematiche in campo societario*, in RIDPP, 2019, 1153 ss.; F. MUCCIARELLI, *Il ruolo dell'attestatore e la nuova fattispecie di 'falso in attestazioni e relazioni'*, in www.ilfallimentarista.it, 3 agosto 2012, 15. L'autore fa riferimento all'art. 236 bis della legge fallimentare introdotto con D.L. n. 83 del 22 giugno 2012.

perché non qualificabili come false, ma solo erronee²⁰. La componente valutativa della relazione del professionista, diretta a convincere i creditori della preferibilità della proposta transattiva, pare caratterizzata, per sua natura, da un margine, più o meno ampio, di incertezza e opinabilità. Non si asseriscono dati certi, dedotti dal passato-presente, ma si fanno proiezioni sul futuro, più o meno ragionevoli, più o meno probabilisticamente fondate.

In quest'ambito il professionista esprime un'opinione, forse anche suggestiva, ma pur sempre un'opinione²¹. Sotto questo profilo, asserirne la falsità si presta a tre osservazioni critiche. La prima fa riferimento alla logica elementare del linguaggio umano, secondo cui all'opinione non si addice l'attributo vera/falsa, semmai corretta/errata. E si deve aggiungere che, in molti casi, l'errore si rivela tale *ex post*, sicché qualificare come "falsa" la valutazione prognostica del professionista equivarrebbe a incriminare una condotta inesigibile *ex ante*. La seconda osservazione critica fa riferimento ai principi generali del diritto che preservano la libertà di opinione, riconoscendo in ultima analisi la possibilità di sbagliare. La terza fa riferimento al ruolo dell'autorità che esprime la volontà di accettare la proposta di transazione fiscale. Si tratta di un'autorità amministrativa (Agenzia delle Entrate) o giudiziale (Giudice fallimentare in caso di *cram down*). L'una e l'altra sono dotate di autonomia decisionale e capacità di discernimento; per entrambe varrebbe la dizione di *peritus peritorum*. La valutazione del professionista può influenzare la decisione dell'autorità, ma giammai determinarla o sostituirla. E poiché non la determina, né la surroga, la valutazione del professionista si deve ritenere sempre causalmente non efficiente. Inoltre, il provvedimento amministrativo o giudiziale deve ritenersi, per definizione, giusto, cosicché la presunta falsità della componente valutativa della relazione avrebbe avuto, in ogni caso, un risultato di danno assolutamente nullo. Si incriminerebbe dunque un pericolo, ma tale pericolo risiederebbe in una

²⁰ La questione riguarda soprattutto il giudizio di fattibilità del piano di salvataggio aziendale. Sul punto è opportuno precisare che una cosa è il giudizio prognostico del professionista, opinabile di per sé, altra cosa è la base materiale sulla quale si fonda il giudizio. F. VIRDIS, *Il reato di falso in attestazioni e relazioni nel passaggio al codice della crisi: la posizione della Suprema Corte*, in *Tax news*, 1/2025, 376 ss. L'Autore commenta la sentenza della Corte di cassazione n. 13016 del 13 febbraio 2024, evidenziando che la sentenza di condanna riguarda non il giudizio prognostico di fattibilità, bensì i dati assunti come base di riferimento ai fini dell'attestazione del piano.

²¹ Sul punto cfr. A. ALESSANDRI, *Novità penalistiche nel codice della crisi d'impresa*, in *Riv. Ita. Dir. Proc. Pen.*, 2019, 1855 ss.

valutazione prognostica che in nessun caso potrebbe determinare un danno. Diversa è ovviamente la falsità di dati certi, poiché essi costituiscono la base del discernimento dell'autorità (amministrativa o giudiziale) e la loro falsificazione costituisce pericolo, mentre la valutazione del professionista non fonda la valutazione autonoma dell'autorità e dunque non costituisce pericolo.

6. La questione del concorso apparente di norme

Il reato tributario di cui all'art. 11 comma 2 D. Lgs. 74/2000 fa riferimento a una procedura giudiziale (fallimentare) in corso, l'art. 342 CCII ha uno spettro previsionale più ampio, che include anche procedure extragiudiziali²². Nei limiti in cui i due ambiti di riferimento coincidono in concreto, essendo in corso una transazione fiscale nel seno di una procedura fallimentare, i fatti previsti dalle due norme sono legati da un evidente nesso teleologico. Al di fuori dei casi assolutamente eccezionali, che pure non si possono escludere, nei quali il professionista falsifica i dati della relazione all'insaputa del cliente e nel suo esclusivo interesse, la prestazione tecnico scientifica è offerta nell'interesse del debitore. Ne consegue che la falsa attestazione del professionista, non essendo fine a sé stessa (tranne che in casi eccezionali, come detto), si configura come strumento dell'altrui finalità illecita; ma ovviamente la strumentalità oggettiva non coincide con la consapevolezza soggettiva del nesso. Il professionista, pur essendo consapevole di agire nell'interesse altrui, potrebbe non essere consapevole che la sua relazione diventa strumento del fine illecito altrui. Non è infrequente il caso che la falsificazione dei dati sia opera del cliente e il professionista non ne abbia consapevolezza. In questo caso, vige il principio dell'autore mediato e la falsa attestazione si imputa solo all'imprenditore interessato alla transazione. Sulla questione interpretativa che ne deriva, attinente al profilo soggettivo, si è già detto qualcosa. Qui giova ribadire il richiamo alla prevalente dottrina, che asserisce l'incompatibilità strutturale del

²² La transazione fiscale è regolata dagli artt. 63, 88 e 23 comma 2-bis del CCII; è un *procedimento giudiziale* interno alla crisi d'impresa, volto specificamente a falcidiare o rateizzare il debito verso il fisco. Il reato ex art. 11, comma 2, D. Lgs. 74/2000 punisce la specifica frode commessa ai danni dell'Erario. La falsa attestazione ex art. 342 CCII può concernere anche procedimenti extragiudiziali di moratoria dei debiti. L'omologazione forzata (*cram-down*) è il punto di contatto in cui la falsità produce il doppio effetto: superare l'opposizione del fisco e ingannare il Tribunale sulla fattibilità del piano complessivo. Sul punto cfr. C. BAUCO - R.E.SISTO, *op. cit.*.

dolo eventuale con i reati “decettivi”, ossia col paradigma generale della “falsità ideologica”²³.

L'altra questione interpretativa che scaturisce dal nesso di strumentalità, che lega la relazione falsificata del professionista all'interesse dell'imprenditore all'inadempimento dell'obbligazione fiscale, è quella che attiene al concorso di reati. La domanda che si pone è la seguente: posto che il professionista e il cliente siano entrambi consapevoli della falsità dei dati immessi nella relazione e sia commesso contestualmente il reato di sottrazione al pagamento d'imposta, ai sensi del secondo comma dell'art. 11 D. Lgs. 74/2000, si ha un concorso di reati o un concorso apparente di norme?

La giurisprudenza, di merito e di legittimità, propende per la prima risposta, facendo leva sulla diversità dei beni giuridici protetti²⁴. L'art. 342 CCII tutela il bene della pubblica fede, incriminando l'alterazione di dati numerici e fattuali ad opera del professionista, chiamato ad attestarne la veridicità²⁵; l'art. 11 c. 2 tutela l'interesse dell'erario fiscale, incriminando il fatto del contribuente che, in fase di transazione fiscale, dichiara inesistenti partite attive oppure omette di comunicare partite passive realmente gravanti sull'impresa. Invero l'indubbia diversità dei beni giuridici protetti, sulla quale non vale la pena spendere troppe parole, potrebbe non costituire un argomento decisivo.

È noto che la dottrina giuridica si affatica da lunga data sui criteri di discernimento del concorso formale di reati dal concorso apparente di norme e

²³ Si fa rinvio alla nota 13.

²⁴ Cass. Pen., Sez. V, n. 13016/2024; Cass. Pen., Sez. V, n. 43339/2021; Cass. Pen., Sez. V, n. 28211/2019. Una delle pronunce più rilevanti della Corte di Cassazione che asserisce il concorso di reati (tra il professionista attestatore e il contribuente/imprenditore nell'ambito della transazione fiscale) è la sentenza n. 32021 del 4 luglio 2019, Sezione III. Sebbene la sentenza faccia riferimento all'art. 236-bis della Legge Fallimentare, si tratta della norma speculare all'art. 342 del Codice della Crisi (CCII), tra le quali la stessa Cassazione ha sancito la perfetta continuità normativa e l'identità del precetto penale. Un altro punto di riferimento importante è la Cassazione Penale, Sez. III, n. 40320 del 21 ottobre 2021, che ha dichiarato la responsabilità concorsuale a carico del consulente e dell'imprenditore per la presentazione di piani di risanamento e transazioni fiscali basati su dati fraudolenti.

²⁵ L'odierna fattispecie si pone in linea di continuità con l'art. 236 *bis* della legge fallimentare, che tutelava in via diretta la pubblica fede e in via mediata l'interesse dei creditori. Il D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (Misure urgenti per la crescita del Paese, cosiddetto decreto sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, introdusse l'art. 236 *bis* della legge fallimentare. Sul punto E. MEZZETTI, *Falso in attestazioni o relazioni*, in *Arch. pen.*, 1/2015, 143 ss.

sarebbe un fuor d'opera ripercorrere le tappe del dibattito dottrinale. Forse è solo il caso di sottolineare quel "minimo comune denominatore", che si può riassumere nel riconoscimento dell'insufficienza del criterio basato sul semplice raffronto delle fattispecie astratte. Se il criterio di "specialità in astratto" si fosse rivelato sufficiente *ex se* per dirimere tutti i possibili "conflitti" di norme, non sarebbe stato necessario pensare alla "specialità in concreto" o al rapporto di consunzione e altri criteri di valore²⁶.

Orbene nel caso *de quo*, potrebbe rivelarsi congruo ricorrere a un criterio di valore, secondo cui l'offesa meno grave sarebbe assorbita dalla più grave e lo strumento nel fine. Non pare azzardato far riferimento al paradigma della progressione criminosa, seppure con qualche particolarità. Non si verifica un fatto successivo che approfondisce il danno recato dal fatto antecedente; non si ravvisano due fatti temporalmente staccati, che corrono lungo la stessa linea offensiva. È innegabile, tuttavia, che la falsa attestazione costituisca il mezzo necessario per raggiungere il fine della sottrazione al pagamento d'imposta, cosicché una "progressione" ideale (da un fatto-mezzo a un fatto-fine), ancorché non cronologica, è pur sempre rinvenibile. A ciò si aggiunga che il fatto-mezzo e il fatto-fine, non temporalmente, ma solo idealmente staccati, nella concreta dinamica storica vengono a coincidere. In che cosa si estrinseca la falsa attestazione, se non nell'alterazione di dati numerici e fattuali immessi nella relazione? E tale alterazione in che cosa consiste, se non nell'indicazione di partite non corrispondenti alla realtà? Ma questa indicazione falsa non coincide anche con la sottrazione al pagamento d'imposta, descritta in fattispecie come

²⁶ Nella *Relazione preliminare al Progetto di riforma del codice penale*, 2001, della Commissione Grosso si legge: "l'esperienza giurisprudenziale e dottrinale ha rivelato come il principio di specialità in astratto sia tuttavia inadeguato a rappresentare tutte le ipotesi in cui deve riconoscersi concorso apparente di norme coesistenti". La Commissione citava espressamente, per legittimarle normativamente, le elaborazioni della *specialità in concreto* e della *consunzione*. Nella manualistica cfr. G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2024, 715 ss.; T. PADOVANI, *Diritto penale*, Milano, 2023, 487 ss.; D. PULITANO', *Diritto penale*, Torino, 2025, 322 ss. Per le opere monografiche cfr. *ex multis* F. BRICOLA, *Il concorso apparente di norme penali*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. III, Torino, 1959; F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966; A. MORO, *Unità e pluralità di reati*, Padova, 1954, 92 ss.; A. PAGLIARO, *Il concorso di reati*, Milano, 1960; M. ROMANO, *Il concorso apparente di norme penali: fra logica e politica criminale*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 1978, p. 1195 ss.; G. VASSALLI, voce *Antefatto non punibile, postfatto non punibile*, in *Enc. dir.*, II, 1958, 505 ss..

indicazione di “elementi attivi inferiore a quelli effettivi” oppure “elementi passivi fittizi”?

Insomma, lo stesso fatto concreto è visto sotto una luce diversa in due fattispecie astratte, che tutelano beni giuridici differenti. Ma la plurioffensività appartiene a uno stesso fatto concreto posto in essere da due soggetti, l'imprenditore direttamente coinvolto nella transazione fiscale e il professionista che attesta la veridicità dei dati immessi nella relazione. L'uno offende per via diretta l'interesse erariale, l'altro offende per via diretta la pubblica fede; ma per via mediata sia l'uno che l'altro offendono entrambi i beni giuridici. I due agiscono in concorso e il vincolo concorsuale fa sì che lo stesso fatto sia imputato a entrambi col medesimo titolo di responsabilità. Se sono corresponsabili dello stesso fatto concreto, pare giusto ritenere che siano meritevoli di una sola pena concreta. La “sostanza” offensiva risiede nel medesimo fatto, che è mezzo e fine al contempo, consistente nella indicazione di “elementi attivi” maggiorati ed “elementi passivi” fittizi, di cui sono corresponsabili alla stessa maniera. In omaggio al principio del *ne bis in idem* sostanziale, pare congruo applicare per un solo fatto concreto (mezzo/fine allo stesso tempo), la pena del reato più grave che assorbe il disvalore di quello meno grave.

In conclusione, sia il nesso teleologico tra la falsa attestazione e la sottrazione al pagamento d'imposta, sia la coincidenza in concreto dei due fatti, descritti in fattispecie astratte diverse, commessi nella vigenza del vincolo concorsuale, che avvince le condotte dei due soggetti agenti, unificandone le responsabilità, convergono nel farci ritenere preferibile l'opzione del concorso apparente di norme rispetto a quella del concorso formale di reati.