



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Padova**

Crisi pandemica, omessi versamenti di ritenute ed IVA, conseguenti reati penal-tributari: una bussola nella giurisprudenza?

*Riflessioni a margine della Circolare n. 4/2020,
Fondazione Centro Studi UNGDCEC*

**Sintetici spunti di riflessione dalla Circolare n. 4/2020:
la crisi di liquidità tra casistica della giurisprudenza di
merito e procedure concorsuali**

11 febbraio 2021

Emanuele Artuso – Renato Bogoni



STUDIO BOGONI
consulenza fiscale e societaria



- **Premessa**

- La pandemia Covid-19 non solo ha comportato una emergenza sanitaria su scala globale, ma anche ha causato una **crisi economica** sul piano della liquidità disponibile.
- Tema di stretta e concreta attualità professionale: assistere operatori economici in difficoltà nell'onorare vari pagamenti, tra cui anche quelli erariali.
- Nella Circolare UNGDC “***Crisi pandemica, omessi versamenti di ritenute ed IVA, conseguenti reati penal-tributari: una bussola nella giurisprudenza?***”, n. 4/2020, vengono sviluppate – aggiornandole – alcune considerazioni sul tema degli omessi versamenti di partite erariali, muovendo anche dall’esperienza conseguita “sul campo” e dagli approdi giurisprudenziali.
- Oggi illustreremo alcuni dei principali contenuti della Circolare: (i) rassegna giurisprudenziale di merito e (ii) focus sul concordato preventivo.



- **Pillole rapsodiche sugli artt. 10 bis e 10 ter**
- In specie, i delitti di cui agli **artt. 10 bis e 10 ter**, d.lgs. n. 74/2000, risultano di difficile giustificazione sistematica: sono connotati da dolo generico, non essendo necessario che l'agente sia animato da un dolo specifico di evasione → meno insidiosi di altre fattispecie punite dal d.lgs. n. 74/2000.
- Per la loro sussistenza è sufficiente che la condotta sia posta in essere con la consapevolezza dell'esistenza del debito tributario e con la volontà di *aliud facere* rispetto ad esso (peraltro, soglie basse...)
- Domanda sottesa alla Circolare: quali rimedi intrinseci possono essere ricavati dall'ordinamento giuridico, rispetto agli effetti penali ed amministrativi che derivano dall'omesso pagamento di tributi? Cerchiamo spunti utili, non soluzioni preconfezionate: attenzione al caso concreto.
- La giurisprudenza ha cercato di mitigare il rigido contenuto di queste disposizioni, contemperando l'omissione del versamento con i concetti di “**forza maggiore**”, di “**assenza di colpa**” o di “**impossibilità ad adempiere**”, idonei ad escludere la sussistenza, in concreto, della condizione di punibilità penale. Così, facendo leva su disposizioni ed interpretazioni radicate nel diritto penale, amministrativo e tributario.



- **La giurisprudenza di merito**
- Vale rassegnare solo alcune delle numerose pronunce di merito che hanno interpretato in una prospettiva ordinamentale le omissioni *de quibus* (anche «sensibilizzate» da Corte Giust., ad es. c- 314/06, in tema di «forza maggiore» → 1. condizione oggettiva: circostanze anormali ed estranee all'operatore; 2. condizione soggettiva: l'interessato si è premunito contro l'evento anormale, adottando misure appropriate senza sacrifici eccessivi).
- **Trib. Padova, 23 giugno 2015**, secondo cui l'omesso versamento IVA non costituisce reato, in considerazione di quanto segue: (i) il settore in cui operava la società, ossia quello edilizio/ingegneristico, era stato colpito da una crisi strutturale; (ii) l'imprenditore aveva apportato significativi capitali propri; (iii) gli istituti di credito, pur sollecitati dall'imprenditore, non avevano offerto sostegno finanziario sufficiente; (iv) alcune iniziative imprenditoriali avviate in Libia erano «sfumate» a causa dei fatti bellici del 2011; (v) infine, la società era stata ammessa al concordato preventivo.
- In termini interpretativi del tutto coincidenti, cfr. inoltre Trib. Padova, sent. 11 febbraio 2016; Trib. Padova, sent. 21 marzo 2016; Trib. Padova, sent. 11 luglio 2016.



- Trib. Padova, sent. 2 luglio 2012, n. 1173: la situazione di oggettiva difficoltà economica dell'impresa vale ad escludere la sussistenza dell'elemento psicologico consistente nella volontarietà dell'omissione del versamento delle imposte.
- Trib. Padova, sent. 29 ottobre 2012, n. 2305: la situazione di difficoltà economica che ha determinato l'omissione è da considerarsi quale condizione idonea a configurare l'impossibilità oggettiva ad adempiere e ad escludere la volontarietà dell'omissione.
- **Trib. Catania, sent. 3 giugno 2013**: non si configura il reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, quando non vi sono elementi per ritenere che il contribuente dolosamente abbia voluto sottrarsi al versamento dell'imposta e vi sono, invece, chiari elementi che dimostrano la sua obiettiva impossibilità a fronteggiare i debiti anche con l'Erario, quali una situazione di crisi economica originata, come nel caso di specie, dalla revoca delle commesse e dall'aggressione subita ad opera dell'Ente di riscossione.



- **Trib. Novara, sent. 26 marzo 2013, n. 91000**: non si configura il reato di omesso versamento in questione quando vi sono elementi che evidenziano l'assenza di una "mala gestio" da parte del contribuente, vale a dire: un eccesso di costi riconducibile a tempi di lavorazione eccessivi; l'immissione di finanza propria al fine di pagare i dipendenti; l'aggressione dell'Ente di riscossione.
- **Trib. Milano, sent. 23 ottobre 2013**: ove il contribuente sia anteriamente ammesso alla procedura di concordato preventivo, l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale e per importi superiori alla soglia di punibilità, non è rilevante per l'integrazione del delitto di cui all'art. 10 ter del d.lgs. 74/2000.



- **Trib. Monza, sent. 13 gennaio 2016**: settore costruzioni/edile, l'impossibilità di adempiere il debito da ritenute – e quindi la non punibilità del contribuente – è evincibile dai bilanci relativi agli anni precedenti alla messa in liquidazione della società, dai quali è emerso un repentino crollo tanto della redditività quanto della patrimonializzazione.
- Inoltre, lo stesso assoggettamento alla procedura di concordato preventivo è di per sé dirimente, essendo volto al superamento della crisi.
- Di analogo tenore, Trib. Monza, sent. 29 giugno 2018, e Trib. Monza, sent. 27 dicembre 2018.



- **Trib. Padova, sent. 10 aprile 2017**, si è occupato del peculiarissimo caso nel quale i termini “canonici” di versamento delle ritenute non erano stati osservati da parte di un imprenditore vittima di usura (finanziamenti con applicazione di interessi abnormi da una controparte negoziale → tentativo per superare crisi, attività scavi ed estrattiva, in più passaggio generazionale). La sussistenza della condizione di vittima di usura, come pure di quella concernente l’accesso alla misura del mutuo senza interessi ex l. n. 108/1996, era nel caso di specie certificata **più volte, ed in via continuativa**, dal Prefetto di Padova e dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Padova.
- Il fatto non sussiste.
- Su queste premesse, vanno considerate anche le seguenti circostanze:



- da un lato, che l'omesso versamento delle imposte *de quibus* costituiva comportamento perfettamente lecito e non censurabile, essendo consentito dalle disposizioni a favore delle vittime di usura recate dall'art. 20, l. n. 44/1999 («ombrello protettivo»), il cui secondo comma dispone: “A favore dei soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione prevista dagli articoli 3, 5, 6 e 8, i termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti fiscali sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di tre anni”.
- dall'altro, che l'usura subita aveva causato un grave stato di dissesto economico e finanziario. Conseguentemente all'usura subita, si era ingenerata una drammatica “spirale negativa”: infatti, non vi era solo l'applicazione di interessi abnormi, ma anche – a tutela delle somme asseritamente spettantigli ed in forza dei contratti usurari – l'estorsore dava avvio ad un'enorme quantità di azioni giudiziarie contro l'imprenditore, sottoforma di decreti ingiuntivi, pignoramenti, iscrizioni ipotecarie, azioni esecutive, ecc.. Azioni, tutte, poi rivelatesi illegittime a seguito degli opportuni accertamenti peritali in sede civile ed in sede penale.

Cfr. ancora Trib. Padova, sent. 6 novembre 2019, relativo alla stessa fattispecie (ma riguardante un differente periodo d'imposta).



- La stessa Corte di Cassazione, sez. penale, ha avuto modo di chiarire, *ex multis*:
- *“nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10bis), il dolo può essere escluso qualora l'imputato dimostri, **osservando oneri di allegazione e di prova rigorosi**, che le difficoltà finanziarie **non siano a lui imputabili** e che le stesse non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale”* (Cass. pen., sez. III, 22 maggio 2014, n. 20777).
- con riferimento all'art. 10 bis *“occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili)”* (Cass. pen., sez. III, 22 luglio 2015, n. 31930). A favore del legale rappresentante sono stati valorizzati elementi quali la riduzione dei propri compensi per l'attività di amministratore, la richiesta di rateizzazioni, l'aver impegnato parte del patrimonio personale.
- Cass. pen., sez. III, 28 marzo 2017, n. 15235, ha valorizzato il fatto che l'imputato avesse proposto istanza di concordato preventivo, per escludere l'elemento soggettivo del dolo.



- Vale quindi notare come la giurisprudenza penale (non solo di merito) abbia valorizzato, in favore dell'imputato, **situazioni specifiche** che consentissero di ritenere sussistenti **cause estranee alla volontà dello stesso**, tali da rendergli impossibile l'assolvimento dell'obbligazione tributaria 10 bis e/o 10 ter (come, lo si ripete: immissione di finanzia propria; la mancanza di liquidità; il tentativo di rateizzare i debiti; il venir meno degli affidamenti bancari; la registrazione di perdite su crediti; il venir meno di commesse; l'acuirsi di una grave crisi che determini l'impresa ad accedere a procedure di natura concorsuale, quali il concordato preventivo, ecc.).
- → **E' FONDAMENTALE L'ANALISI CASO PER CASO!** → importanza delle risultanze delle ctp e degli elementi «tecnici» (cfr. anche Cass. 35696/2020, sul ruolo del consulente fiscale) → analisi accurata dei dati di bilancio, rielaborazione degli stessi, enucleazione degli eventi rilevante, ecc.



- **La sanzionabilità sul piano amministrativo-tributario**
- Rispetto all'ambito squisitamente penale, ulteriori dati sistematici possono cogliersi nell'interpretazione elaborata dalla più evoluta giurisprudenza, pronunciata con riferimento alla (non) sanzionabilità sul piano amministrativo-tributario.
- I principi così espressi possono ben adattarsi anche al caso delle sanzioni penali di cui agli artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. n. 74/2000, stante il fatto che il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario trova il proprio modello paradigmatico nel sistema penale, adottando i medesimi presupposti di punibilità, "in primis" quello della colpevolezza (cfr. art. 5, d.lgs. n. 472/1997).



- La rilevanza del principio di colpevolezza nel procedimento amministrativo (così come in quello penale) è espressa in termini chiari nella sentenza Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4234, secondo la quale *“4.3. Alla natura di sanzione della soprattassa, di cui all’art. 44 della Legge Iva, consegue l’applicazione della disciplina stabilita nel D.Lgs. n. 472 del 1997, anche per i rapporti sorti anteriormente alla sua entrata in vigore (Cassazione, sentt. nn. 3539 e 17500 del 2002). Secondo tali arresti, per l’applicazione di detta sanzione non è più sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, ma è richiesta - ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, retroattivamente applicabile in forza del combinato disposto dell’art. 3, comma 3, art. 25, comma 2, e art. 29, comma 1, lettera a), del medesimo decreto - anche la colpevolezza del contribuente (...)”*.



- La Suprema Corte ha escluso l'irrogabilità di sanzioni amministrative tributarie (ma, come notato, il principio dovrà estendersi anche alla sanzione penale) a carico del contribuente che non aveva pagato le imposte dopo l'ammissione alla procedura di amministrazione controllata, la quale rinviava alla disciplina del concordato preventivo.
- In tal senso, cfr. *ex multis* il principio giuridico fissato dalla nota Cass. civ., sez. V, 10 novembre 2006, n. 24071, secondo cui, alla luce dell'art. 168 l.f., *"il debitore non può eseguire, per i debiti pregressi, alcun pagamento fino al termine della procedura, tenuto conto del fatto che il pagamento eseguito nei confronti di uno (o di alcuni) soltanto dei creditori determinerebbe ... un vantaggio per l'uno (o per alcuni) con danno per gli altri. E ciò vale anche se creditore è l'Amministrazione dello Stato, sicché **l'adempimento del dovere di non eseguire pagamenti al di fuori del concorso di tutti i creditori rende non illegittimo il comportamento tenuto dal debitore, il quale resta indenne, qualora il rapporto obbligatorio riguardi l'Amministrazione finanziaria, dalle soprattasse-sanzioni inflittele in via amministrativa**".*
- Ancora, cfr. Cassazione nn. 18078/2008, 9016/2000, 8118/2001, 4234/2006.



- **Brevi cenni sulla giurisprudenza tributaria di merito (sanzioni tributarie)**

- Si registrano significative aperture, radicate o sull'esclusione della colpevolezza o sulla sussistenza della causa di forza maggiore.
- CTP Lecce, 23 luglio 2010, n. 352, ha valorizzato l'art. 6, co. 5 e la forza maggiore quale forza esterna, che determina l'agente, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto. In specie, veniva dimostrato che la crisi era dovuta alla perdita dell'unico cliente; da ciò, la società infatti: (i) doveva attivare una procedura di mobilità di 82 dipendenti; (ii) assisteva ad un periodo di breve ripresa del mercato; (iii) aveva infine dovuto riaprire una procedura di mobilità per un totale di 25 dipendenti.
- E' valorizzata la causa di forza maggiore anche da CTP Perugia n. 36/2009, CTP Firenze n. 13/2011 e CTR Roma n. 540/14/11.
- Sulla non configurabilità della colpevolezza in caso di illiquidità CTR Roma, 20 giugno 2012, n. 158, secondo cui l'impossibilità economica della società – risultante documentalmente attraverso diversi procedimenti amministrativi e contenziosi incardinati dalla società per ottenere la soddisfazione del credito vantato nei confronti della committente Regione Campania – costituisce esimente dall'applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative; ciò, appunto, in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5, d. lgs. n. 472/1997.



• L'intreccio con il concordato preventivo

L'ammissione alla procedura di concordato preventivo assurge a scriminante dai reati *de quibus*?

- Considerate le chiare indicazioni della giurisprudenza nell'interpretare il divieto di pagamento delle passività pregresse, la Circolare n. 4/2020 si domanda: i limiti imposti dalla disciplina concorsuale giustificano *ex se* una lecita omissione del versamento dei tributi in esame entro i termini ordinari, per l'effetto configurandosi la procedura di concordato preventivo quale esimente rispetto alla configurabilità dei reati?
- Un primo filone giurisprudenziale configurava una piena responsabilità penale del debitore, negando in radice ogni rilevanza alla presentazione della domanda di concordato preventivo (*ex multis*, cfr. Cass. pen., sez. III, 4 febbraio 2016, n. 12912; Cass. pen., sez. III, 24 aprile 2013, n. 39101). Questo orientamento valorizzava la natura contrattuale del concordato, ma soprattutto si collocava in un quadro normativo dominato da altri principi e disposizioni, tra i quali la non falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute nel concordato preventivo.



Tale approccio:

- Dapprima si è incrinato (**Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853**), considerando che con la transazione fiscale (come allora interpretata) il debitore comunque riconosceva l'intera debenza del credito, proponendo il mero spostamento temporale dell'adempimento.
- Poi è stato definitivamente superato, con l'intervento della Corte di Giustizia, c-546/14, che ha fatto cadere il tabù dell'infalciabilità dei tributi comunitari (IVA) per procedimenti «qualificati» come il concordato preventivo. Arresto di grande importanza che ha portato lo stesso Legislatore a recepirne i principi, modificando l'art. 182 ter l.f.



- A seguito di tali interventi si è consolidata nella giurisprudenza la presa d'atto che sarebbe irrazionale ed asistemico che il medesimo ordinamento pubblicistico, inteso quale insieme di norme e strumenti a tutela di interessi economici collettivi (nella fattispecie, il concordato preventivo e gli obblighi fiscali), consentisse:
 - da un lato, al Giudice fallimentare di ammettere al concordato preventivo l'imprenditore che nel suo piano "progettasse" di commettere un reato, omettendo il versamento delle imposte nei termini di legge, e poi di omologare la deliberazione con cui i creditori avrebbero approvato tale "progetto criminoso", la cui relativa domanda viene *ab origine* trasmessa al pubblico ministero;
 - dall'altro lato, al Giudice penale di sanzionare quel soggetto che avrebbe eseguito l'accordo omologato.



- In concreto: la Cassazione (ormai univoca) riconosce la specialità della normativa concorsuale e la sua idoneità ad imporre (a certe condizioni) il divieto del pagamento dei debiti pregressi, tra i quali quelli tributari.
- In tale ipotesi è individuabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità ex art. 51 c.p., derivante da norme poste a tutela di interessi economici collettivi, equivalenti a quelli di carattere tributario. Il conflitto di doveri che si instaura tra (i) divieto di inficiare la regola del pari trattamento dei creditori concorsuali e (ii) divieto di violare le norme penalistico-tributarie, si supera impiegando il principio generale e sistematico di non contraddizione dell'ordinamento, recato dall'art. 51 c.p., conferendo prevalenza all'esigenza di risoluzione della crisi dell'impresa.

Ma in quale momento della procedura scatta il divieto di pagamento con efficacia scriminante?



Su tale aspetto si sono susseguite pronunce contrastanti, di difficile lettura e classificazione. Con una certa approssimazione si può affermare che:

- Secondo alcune sentenze il concordato avrebbe efficacia scriminante in quanto, pur ritenendosi necessario un provvedimento del giudice che vieti il pagamento pregresso, si dovrebbe riconoscere che tale effetto proibitivo conseguirebbe allo stesso decreto di ammissione del concordato ex art. 163 l.f., purché pronunciato prima della scadenza del debito fiscale.
- Tale orientamento, che per un certo periodo è parso essere quello maggioritario, comportava un'efficacia **automatica** alla scriminante, seppur collegata ad una fase non immediata del concordato (soprattutto per le procedure avviate ex art. 161 sesto comma).



- Secondo altro orientamento affermatosi di recente (sentenze emesse tra il 2018 ed il 2020) la procedura di concordato preventivo non sarebbe idonea, *ex se*, a scriminare gli omessi versamenti (non basterebbe l'ammissione), perché:
 - il deposito del concordato non vieterebbe di pagare le imposte anteriori, in quanto tali pagamenti sarebbero da qualificare come atti straordinari necessari ed urgenti e quindi, *ex se*, leciti, che potrebbero essere fatti in assenza di un provvedimento autorizzativo (ciò sarebbe dimostrato, ad esempio da quanto affermato dalla giurisprudenza con riguardo alla non revocabilità del concordato in presenza di pagamenti dei debiti pregressi, ove l'imprenditore dimostri l'utilità degli stessi).
 - Pertanto, solo un espresso divieto al pagamento pronunciato dal giudice (opportunamente riferito proprio ai tributi), impedirebbe al debitore di effettuare il pagamento e rientrerebbe nell'alveo dell'art. 51 c.p.!



- A ben vedere, avallando un siffatto approccio, si confondono i principi cristallizzati in decenni di pronunce della Sezione Civile della Suprema Corte (e della giurisprudenza di merito):
 - il pagamento non autorizzato di un debito scaduto eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato, è **radicalmente vietato** (non, quindi, “ammesso” in mancanza di un “divieto espresso” del Tribunale).
 - Anche se, qualora tale pagamento vietato avvenga, ferma restano ogni possibile contestazione in merito alla sua efficacia, l'imprenditore potrà evitare la sanzione della revoca ove dimostri che tali atti non erano pregiudizievoli per gli interessi dei creditori, in quanto ispirati al criterio della migliore soddisfazione dei creditori (tra le altre Cass. civ., sez. I, 21 Giugno 2019, n. 16808).
- In definitiva tale orientamento della Sezione Penale della Cassazione, oggi abbastanza diffuso (si noti che gran parte delle sentenze sono riferibili ad un'unica relatrice), trova ispirazione in un'errata interpretazione della normativa concorsuale!



- Malgrado questo quadro sconcertante, vale la pena di precisare che una corretta interpretazione dei principi concorsuali non è assente nella recente giurisprudenza della Cassazione penale:
 - **Cass. pen, sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696**, ha riconosciuto che il divieto per il debitore concordatario di pagare i debiti scaduti deriva *ex lege* sin dalla domanda di concordato.
 - Tale interpretazione è avallata da **Cass. pen., sez. III, 22 agosto 2019, n. 36320**, secondo la quale con la presentazione della domanda di concordato viene meno qualunque comportamento illecito connesso all'omissione, senza necessità che vi sia la formale ammissione al concordato dell'impresa.
- *In altri termini la Suprema Corte, anche in sede penale, non è insensibile ai principi del diritto concorsuale: **tutte le sentenze affermano di applicare i principi del diritto concorsuale!***
- Un'efficace difesa in sede penale dovrà basarsi su un'approfondita ed attenta disamina delle indicazioni date dalle decine di sentenze che hanno definito i contorni del divieto di pagamento dei debiti ante concordato!



L'effetto del Covid

- Considerati gli orientamenti giurisprudenziali (nelle situazioni di crisi o concorsuali), come impatta la situazione straordinaria e contingente imposta dal **Covid**?
 - Il legislatore è intervenuto nel diritto civile (non imputabilità dell'impossibilità della prestazione), tributario (sospensione cartelle, azioni cautelari), concorsuale e societario con una serie di moratorie.
 - Emblematico, poi, **rinvio dell'efficacia del Codice della Crisi** (dal 15 agosto 2020 al 1° settembre 2021), giustificato nella relazione illustrativa per la possibile generalizzazione delle comunicazioni delle situazioni di allerta: in un quadro economico che vede significative alterazioni causate dall'emergenza sanitaria, verrebbe distorta la finalità di prevenire le situazioni di crisi attraverso adeguati sistemi di allerta. Gli organi di controllo societari ed i creditori istituzionali, tra cui l'Amministrazione Finanziaria, sarebbero costretti a "segnalare" una società che, pur virtuosa in una situazione economica stabile, palesa indicatori anomali cagionati dal contesto economico attuale.



- Ma è plausibile che nel nostro ordinamento sia giudicato necessario il rinvio del meccanismo delle segnalazioni dei creditori pubblici per ritardati pagamenti e contestualmente si sanziona penalmente il contribuente per gli stessi ritardi?
- Secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia «*la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, indipendenti dall'operatore, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso ... adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi*» (Corte di Giustizia CE C-314/06).
- Pare di poter trarre le seguenti conclusioni:
 - fermo restando l'obbligo di un'analisi caso per caso, un'interpretazione coerente e sistematicamente orientata può militare verso la straordinarietà della congiuntura oggi vissuta...
 - ... così, da poter ipotizzare che, pur in presenza della violazione degli obblighi di versamento, il contribuente possa godere di una sorta di *favor* nell'evidenziare la presenza di quelle scriminanti che parte della giurisprudenza configura per ritenere inapplicabili gli artt. 10 bis e 10 ter d. lgs. n. 74/2000.



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Padova**

Grazie per l'attenzione!

- Renato Bogoni bogoni@studiobogoni.it
- Emanuele Artuso artuso@studiobogoni.it



Emanuele Artuso – Renato Bogoni