



## LA FALCIDIA DEL CREDITO IVA TRA CONCORDATO PREVENTIVO E TRANSAZIONE FISCALE: COSA CAMBIA DOPO LA SENTENZA DELLA CGCE (7 APRILE 2016 CAUSA C-546/14)

*Paola Rossi*

## ABSTRACT

*Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha ritenuto compatibile con la normativa comunitaria in materia di IVA una proposta di concordato preventivo che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento peggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare.*

*L'autorevole affermazione circa la mancanza di qualsiasi vincolo di matrice comunitaria al divieto di falcidia dell'IVA, oltre a sollecitare la modifica da parte del legislatore nazionale del testo dell'art. 182-ter l.f. attualmente in vigore, impone un'immediata attuazione di quanto statuito dalla CGCE nelle ipotesi di concordato preventivo in cui non sia stato attivato il procedimento di transazione fiscale.*

**Sommario:** 1. Premessa – 2. La falcidia dei crediti privilegiati nel concordato preventivo – 3. Il credito IVA nel concordato preventivo – 4. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA.

### 1. Premessa

Il tema del trattamento (falcidiabilità o meno) del credito IVA nel concordato preventivo costituisce una delle questioni più dibattute tra quelle che la riforma della legge fallimentare ha aperto intorno a tale procedura.

L'art. 160, comma 2 l.f., così come modificato dal D.Lgs. n. 169/2007, consente, infatti, il pagamento parziale dei creditori privilegiati nel caso in cui i beni o i diritti su cui grava la prelazione non risultino, sulla base di una perizia estimativa, capienti per coprire l'intero importo del debito.

Tale disciplina, a seguito della recente pronuncia della CGCE<sup>1</sup> dovrebbe trovare applicazione anche nel caso del credito IVA, credito di cui - secondo l'insegnamento della Suprema Corte - l'art. 182-ter l.f. imporrebbe, invece, il pagamento integrale in quanto disciplinato “*da una norma sostanziale attinente il trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*”<sup>2</sup>.

Anticipando quanto sarà esposto più ampiamente nel proseguo, l'indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze “gemelle” del 2011, oltre ad esser stato confermato da diverse pronunzie successive, è stato fatto proprio anche dalla Corte costituzionale, secondo la quale la regola della intangibilità del credito IVA nel concordato deriverebbe dalla natura stessa

<sup>1</sup> Corte di giustizia UE, 7 aprile 2016, causa C-546/14, in Corr. trib., 2016, 1555 e ss. con nota di V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante transazione fiscale*.

<sup>2</sup> Così le due sentenze “gemelle” del 4 novembre 2011, nn. 22931 e 22932, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 260 e ss. con nota di P. Mastellone, *La non falcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*.

dell'imposta, risorsa propria dell'Unione Europea, da cui discendono precisi vincoli per gli Stati membri nella gestione e nella riscossione di tale tributo<sup>3</sup>.

Tanto premesso, e prima di verificare se la pronuncia della CGCE possa avere effetti immediati nell'ambito dei concordati (liquidatori e in continuità) in corso non assistiti da transazione fiscale, e, dunque, ritenersi superato il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito all'infalciabilità del credito IVA, sembra utile preliminarmente fornire un breve quadro della questione oggetto del rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE alla CGCE (ord. Tribunale di Udine del 28 novembre 2014).

## 2. La falciatura dei crediti privilegiati nel concordato preventivo

Come è noto, prima della riforma della legge fallimentare era pressochè pacifico che l'ammissibilità della proposta concordataria fosse subordinata al pagamento integrale dei crediti assistiti da cause di prelazione. L'art. 160 l.f., infatti, prevedeva che potesse essere ammesso alla procedura di concordato preventivo il debitore che si impegnasse a pagare almeno il 40 per cento dei crediti chirografari, con ciò sottintendendo, secondo la dottrina e la giurisprudenza consolidate, che i crediti privilegiati dovessero necessariamente essere pagati per intero, anche quando il valore del bene su cui insisteva la prelazione fosse incapiente<sup>4</sup>.

Il divieto di falciabilità dei crediti privilegiati nelle procedure concorsuali diverse dal fallimento è venuto meno con la riforma del 2006 (D.Lgs. n. 5/2006), che ha previsto il pagamento parziale di tale crediti nel concordato fallimentare (art. 124, comma 3 l.f.) e nel neointrodotta istituto della transazione fiscale (art. 182-ter l.f.), e con il c.d. decreto correttivo del 2007 (D.Lgs. n. 169/2007), che, con la modifica del secondo comma dell'art. 160 l.f., ha introdotto anche nell'ambito del concordato preventivo<sup>5</sup> la possibilità di soddisfare parzialmente i creditori privilegiati.

Il piano concordatario può, quindi, prevedere la possibilità di stralcio del credito privilegiato<sup>6</sup> con soddisfazione parziale dei creditori titolari di privilegio speciale purchè sia rispettata la duplice condizione che a questi ultimi non sia offerto il pagamento di una somma inferiore a quella che avrebbero ottenuto in caso di liquidazione fallimentare del bene sul quale insiste la prelazione e che, in ogni caso, non sia alterato l'ordine di graduazione delle cause legittime di prelazione<sup>7</sup>.

Come previsto sempre dal comma 2 dell'art. 160 l.f., lo stralcio è, altresì, subordinato al deposito, unitamente alla proposta e al piano di concordato, di una relazione estimativa

<sup>3</sup> Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795.

<sup>4</sup> Oer tutti, G.B. Nardecchia, *Commento all'art. 160 l.fall.*, in *Commentario alla legge fallimentare* diretto da C. Cavallini, III, Milano, 2010, 400 e ss.; M. Fabiani, *Fallimento e concordato preventivo*, vol. II, *Il concordato preventivo*, in *Commentario Scialoja Branca Galgano*, Bologna, 2014, 249 e ss.

<sup>5</sup> Riprendendo testualmente quanto previsto dall'art. 124, comma 3 l.f.

<sup>6</sup> E degradazione al rango di chirografi della parte di credito non soddisfatta.

<sup>7</sup> Tale condizione sarebbe rispettata anche nel caso in cui ai creditori di rango superiore sia offerto un trattamento migliore (quanto a misura e tempistica) rispetto a quelli di rango inferiore, ferma la possibilità di pagamento non integrale anche dei primi, in tal senso S. Ambrosini, *Il concordato preventivo*, in *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, diretto da F. Vassalli, F.P. Luiso, E. Gabrielli, vol. IV, 170 e ss.; F. Guerrera, *Le soluzioni negoziali*, in AA.VV., *Il diritto fallimentare, Manuale breve*, Milano, 2013, 154 e ss.

predisposta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.f. Tale relazione giurata serve a stimare il valore di realizzo, nell'ipotesi di liquidazione fallimentare, dei beni e dei diritti su cui insiste la prelazione dei creditori privilegiati (speciali e generali), valore riferito all'epoca del presunto realizzo secondo le modalità e i tempi prospettati dal piano concordatario<sup>8</sup>.

Tale stima è funzionale all'attestazione generale, di cui all'art. 161, comma 3 l.f.<sup>9</sup>, in cui sarà operato<sup>10</sup> il confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato e della liquidazione fallimentare.

La relazione giurata deve essere presentata unitamente alla proposta concordataria accompagnando la relazione dell'attestatore e costituendo, ex art. 162 l.f., un presupposto di ammissibilità del concordato.

### **3. Il credito IVA nel concordato preventivo**

Il credito dello Stato per l'imposta sul valore aggiunto è assistito da privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'art. 2752, comma 3, c.c., ed il successivo art. 2778 c.c. colloca detto credito al diciannovesimo grado nell'ordine dei privilegi su tali beni.

Nell'ambito del concordato preventivo, tuttavia, il trattamento di tale credito deve essere coordinato con un'altra norma, ovvero con il già citato art. 182-ter l.f., il quale, a seguito delle modifiche apportate con la novella del 2008 (D.L. n. 185/2008), prescrive che la proposta di transazione possa prevedere unicamente la dilazione del pagamento, ma non la falcidia del credito IVA.

Ma essendo tale divieto contenuto solo nella norma sulla transazione fiscale e non anche nell'art. 160 l.f., che – come anticipato – nell'ambito del concordato consente il pagamento parziale dei crediti privilegiati (tra cui è da ricomprendere anche quello per IVA), ci si chiesti se l'obbligo di integrale pagamento dell'IVA sussistesse solo nei casi di attivazione della procedura di transazione fiscale, ovvero in tutte le ipotesi di concordato a prescindere o meno dal ricorso a tale istituto.

La soluzione della problematica esposta richiedeva, tuttavia, la soluzione di una questione preliminare, ossia quella relativa alla facoltatività o meno del ricorso alla transazione fiscale da parte del debitore che, nell'ambito della procedura di concordato preventivo, intendesse pagare parzialmente i propri debiti tributari.

In base al disposto dell'art. 182-ter l.f., infatti, i crediti per IVA e ritenute devono essere soddisfatti per intero ogniqualvolta il debitore voglia definire i suoi rapporti con l'amministrazione finanziaria tramite transazione fiscale, ma ad una diversa soluzione poteva giungersi nel caso del concordato preventivo, in cui la definizione dei rapporti con

---

<sup>8</sup> In particolare sull'oggetto della relazione estimativa e sui criteri utilizzabili dal professionista incaricato, cfr. "La relazione giurata estimativa del professionista nel concordato preventivo e nel concordato fallimentare", documento della Commissione nazionale di studio "Il diritto fallimentare dopo la riforma" del CNDCEC del 23 febbraio 2009.

<sup>9</sup> Ossia quella il cui il professionista designato dal debitore (attestatore) esprime il proprio giudizio in merito alla veridicità dei dati aziendali e alla fattibilità (sostenibilità prospettica) del piano.

<sup>10</sup> Dallo stesso o da altro professionista purchè sia sempre chiaro il diverso oggetto delle due attestazioni.

l'amministrazione può aver luogo anche in assenza del ricorso ad uno strumento specifico, posto che in questo caso una procedura per consentire al debitore di definire i suoi rapporti con i creditori (ed anche senza l'adesione diretta di questi ultimi) è prevista dalla legge, grazie all'applicazione del principio maggioritario (art. 177 l.f.).

Con le due sentenze "gemelle" del 2011, la Suprema Corte ha affermato il *carattere facoltativo* della transazione fiscale, in quanto ex art. 184 l.f. il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al decreto di apertura senza distinzioni per i crediti erariali che non godono di un trattamento preferenziale nell'ambito delle procedure concorsuali, né sono esenti dalla *par condicio*, con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

Indipendentemente dall'opzione del debitore per la transazione fiscale – prosegue la Corte – la regola contenuta nell'art. 182-ter l.f. con riguardo al trattamento dell'IVA e delle ritenute (intangibilità) troverebbe, tuttavia, sempre applicazione<sup>11</sup>, perché trattasi non di norma processuale (come tale connessa allo specifico procedimento di transazione), ma di norma sostanziale "*in quanto attinente il trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale e dettata da motivazioni che attengono alla peculiarità del credito e che prescindono dalle particolari modalità con cui si svolge la procedura di crisi*".

Quanto, poi, alla problematica convivenza tra l'art. 182-ter e l'art. 160, comma 2 l.f., la Cassazione afferma che, nell'ambito del concordato, la prima disposizione costituisce una generale deroga alla seconda, ed in quanto norma eccezionale, che attribuisce al credito IVA un trattamento del tutto peculiare, "la relativa disciplina non può essere estesa, per effetto dell'art. 160, comma 2, a tutti gli altri crediti muniti di una legittima causa di prelazione di grado poziore"<sup>12</sup>.

Pur avendo incontrato resistenze da parte della giurisprudenza di merito<sup>13</sup>, l'indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze del 2011 oltre ad essere stato confermato da diverse pronunzie successive<sup>14</sup>, è stato fatto proprio anche dalla Corte costituzionale, secondo la quale la regola della intangibilità del credito IVA nel concordato costituirebbe "*un'opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell'IVA derivante dalle regole comunitarie*" fermamente contrarie alla rinuncia incondizionata da parte degli Stati membri all'accertamento ed alla riscossione dei tributi armonizzati<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Quindi anche nel caso in cui la proposta di transazione fiscale non sia attivata e la proposta concordataria tratti il fisco come qualsiasi altro creditore.

<sup>12</sup> Secondo G. Andreani, *L'obbligo di pagamento dell'IVA e delle ritenute nel concordato preventivo con e senza transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 1011, il tal modo il credito IVA sarebbe da considerare "quasi prededucibile"; nello stesso senso anche G. Bozza, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *il fallimento*, 2012, 380.

<sup>13</sup> Per la falcidiabilità del credito IVA al di fuori della procedura di transazione fiscale si sono espressi Trib. Perugia, 16 luglio 2012; Trib. Varese, 30 giugno 2012; Trib. Como, 29 gennaio 2013; Trib. Cosenza, 29 maggio 2013; Trib. Campobasso, 31 luglio 2013; Trib., Sondrio, 12 ottobre 2013; Trib. La Spezia, 24 ottobre 2013; Corte di Appello di Venezia, 23 dicembre 2013; Trib. Ascoli Piceno, 14 marzo 2014; Trib. Benevento 23 aprile 2014.

<sup>14</sup> Cass., n. 7667/2012; sez. pen., n. 44283/2013; n. 9541/2014; n. 14447/2014; ord. n. 2560/2016; n. sez. pen., n. 12912/2016.

<sup>15</sup> Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795 con commento di G. Andreani, *L'infalcidiabilità del credito IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*. La Corte ha ribadito la sua posizione nella successiva ord. n. 232 dell'11 novembre 2015, nella quale ha nuovamente dichiarato

In presenza di voci critiche sia in dottrina<sup>16</sup>, che in giurisprudenza<sup>17</sup>, il Tribunale di Udine (in data 28 novembre 2014) ha emesso ordinanza di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE con la quale ha chiesto alla CGCE di accertare se i principi e le norme contenuti nell'art. 4, par. 3 TUE e nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio debbano essere interpretati nel senso di rendere incompatibile una norma interna (artt. 162 e 182-ter l.f.) tale per cui sia ammissibile una proposta di concordato preventivo che preveda, con la liquidazione del patrimonio del debitore, il pagamento soltanto parziale del credito IVA, qualora non venga utilizzato lo strumento della transazione fiscale.

Con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia, dopo aver ritenuto manifestamente ricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale, ed aver ricordato che l'obbligo di riscossione effettiva dell'IVA "non può essere assoluto" ed ammette deroghe specifiche e limitate, ha concluso ritenendo compatibile con il sistema comune dell'IVA una proposta di concordato liquidatorio che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento deteriore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

A quanto affermato dalla CGCE, in ossequio al principio della *primauté* del diritto comunitario sul diritto interno<sup>18</sup>, deve esser riconosciuto "effetto diretto" nel nostro ordinamento, senza la necessità di un intervento del legislatore nazionale per attuarne il relativo contenuto.

Tale effetto diretto è possibile in quanto i principi affermati nelle sentenze interpretative della CGCE, al pari delle direttive (di tipo *self executing*), nel caso in cui abbiano un contenuto chiaro, preciso ed incondizionato ed esprimano precetti definiti ed univoci nel significato e nei contenuti<sup>19</sup>, si impongono sulla disciplina nazionale contrastante (e a chi deve dargli attuazione), attraverso il c.d. *effetto opposizione* che consente di privare di efficacia le norme interne incompatibili e di creare in capo ai singoli diritti ed obblighi di origine europea<sup>20</sup>.

---

l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 160 e 182-ter l.f. lamentando, altresì, l'assenza di profili o argomentazioni diverse rispetto a quelle già esaminate in relazione al ricorso del 2014.

<sup>16</sup> M. Fabiani, *La falciabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Il fallimento*, 2014, 262.

<sup>17</sup> Trib. Benevento, 25 settembre 2014.

<sup>18</sup> Sul principio della *primauté* nella sua evoluzione storica fino alla sua generalizzata affermazione, L. Albino, *Il sistema delle fonti fra ordinamento interno e ordinamento comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 923 e ss.; M. Cartabia, J.H.H. Weiler, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna, 2000, *passim*; M. Orlandi, *L'evoluzione del primato del diritto dell'Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5 e ss.

<sup>19</sup> Sulle modalità operative della *primauté*, A Celotto, *Coerenza dell'ordinamento e soluzione delle antinomie nell'applicazione giurisprudenziale*, in F. Modugno, *Appunti per una teoria generale del diritto*, Torino, 2000, 131 e ss.; A Ruggieri, *Fonti, norme, criteri ordinatori. Lezioni*, Torino, 2001, 162 e ss.

<sup>20</sup> L'espressione *effetto diretto* indica, in via generale, l'idoneità della disposizione comunitaria a creare diritti e obblighi in capo ai singoli, a prescindere dalla circostanza che la norma medesima sia o meno rivolta ad essi. Le disposizioni dotate di effetto diretto, infatti, non disciplinano analiticamente una materia (pur essendo chiare ed incondizionate) ma esprimono un effetto di opposizione rispetto alla norma nazionale contrastante, disapplicando quest'ultima e consentendo al proprio contenuto di essere direttamente efficace nell'ordinamento nazionale. Cfr. L. Daniele, *Diritto dell'Unione europea*, op. cit., 221 e ss.

#### 4. Il coordinamento tra le regole generali in materia di trattamento dei crediti privilegiati e il venir meno dell'obbligo dell'integrale pagamento del debito IVA

Una volta chiarito che, in base a quanto affermato (e sino ad oggi mai smentito) dalla Suprema Corte, nel concordato preventivo il credito IVA vada in ogni caso assolto integralmente, occorre a questo punto verificare in che modo tale regola si coordina con quelle stabilite in generale con riguardo al trattamento dei crediti privilegiati.

Sino ad oggi i rapporti tra le due disposizioni (artt. 160, comma 2 e 182-ter l.f.) sono stati regolati secondo tre diverse modalità<sup>21</sup>, ossia

- quella del rapporto di “**concorrenza pieno**” delle due disposizioni, in ossequio al quale l'obbligo di integrale pagamento del debito IVA dovrebbe convivere con il rispetto di entrambe le condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., con conseguente obbligo di integrale pagamento di tutti i crediti privilegiati di grado posteriore all'IVA (tale tesi è stata, però, sin dalle sentenze “gemelle” respinta dalla Cassazione);
- quella della “**concorrenza parziale**” delle due disposizioni, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga solo ad una delle condizioni stabilite dall'art. 160, comma 2, l.f., ovvero quella che vieta di alterare l'ordine delle prelazioni, ma non a quella che impone di garantire ai creditori privilegiati una soddisfazione almeno pari a quella ritraibile dalla liquidazione del bene su cui insiste la prelazione<sup>22</sup>;
- quella della “**specialità piena**”, secondo la quale l'art. 182-ter avrebbe introdotto una deroga ad entrambe le condizioni previste dall'art. 160, comma 2, l.f., con la conseguenza che il creditore privilegiato anteriore all'IVA riceverebbe un pagamento inferiore rispetto a quanto ritraibile dalla liquidazione fallimentare del bene in conseguenza dell'obbligo di pagare integralmente l'IVA previsto anche nell'ambito del concordato preventivo.

Il descritto effetto diretto di quanto affermato dalla CGCE, che rende i principi espressi dalla Corte direttamente efficaci nel nostro ordinamento (esplicando un effetto di opposizione immediato rispetto a quanto sinora affermato dalla Suprema Corte), porta a concludere che tra le due norme (artt. 160 e 182-ter) non esista più alcuna forma di concorrenza, trovando applicazione - nel caso in cui non si sia attivata la procedura di transazione fiscale - unicamente le norme generali disciplinate il concordato preventivo, e, in particolare, il più volte citato art. 160, comma 2, che prevede la possibilità di stralcio dei crediti privilegiati (speciali e generali), tra cui rientrano anche quelli per IVA e ritenute, con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

---

<sup>21</sup> Lo schema seguito è ripreso da S. Marzo, *La problematica convivenza tra l'obbligo di pagamento integrale del credito IVA e le regole generali sul trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *il fallimentarista* del 16 novembre 2015.

<sup>22</sup> Seguendo tale impostazione, nell'ipotesi di insufficienza dell'attivo concordatario a garantire il pagamento del credito IVA in misura integrale e dei crediti privilegiati anteriori in misura pari a quanto stabilito dall'art. 160, comma 2, l.f., l'ammissibilità della proposta concordataria sarebbe subordinata all'apporto di finanzia esterna in grado di coprire il fabbisogno finanziario minimo necessario a rispettare la concorrente applicazione degli artt. 160 e 182-ter l.f.

Il principio di non falciabilità dell'IVA e delle ritenute, pertanto, deve oramai esser confinato alla sola transazione fiscale, “*norma eccezionale e come tale insuscettibile di applicazione analogica e interpretazione estensiva per difetto di eadem ratio*”<sup>23</sup>, e nei cui confronti non si esplica l'effetto diretto di quanto affermato dalla CGCE in quanto il trattamento differenziato riservato ai crediti per IVA e ritenute trova giustificazione nel “sinallagma” tra Erario e debitore proponente caratteristico di questo istituto<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Fanno diretta applicazione delle conclusioni dell'Avvocato generale (Eleanor Sharpston del 14 gennaio 2016) e della CGCE del 7 aprile, causa C-546/14, Trib. Santa Maria Capua Vetere , 17 febbraio 2016; Trib. Livorno 13 aprile 2016 e Trib. Rovigo, 26 maggio 2016.

<sup>24</sup> In assenza di modifiche normative, resta infatti fermo che, in caso di attivazione dell'istituto della transazione fiscale, la relativa proposta deve necessariamente attenersi (per essere accolta dall'amministrazione finanziaria) alle tassative prescrizioni contenute nel comma 1 dell'art. 182-ter l.f. (dunque, alla mera dilazione dell'IVA e delle ritenute) in quanto, dal rispetto di tali condizioni, la norma fa discendere il consolidamento del debito tributario e la definizione delle liti fiscali pendenti, in tal senso G. Andreani, A. Tubelli, *Come rendere più efficace la transazione fiscale*, in *il fisco*, 2016, 1256 e ss.