



ANCORA SULL'INTANGIBILITÀ DEL CREDITO IVA NELLE PROCEDURE ALTERNATIVE AL FALLIMENTO: L'EFFICACIA VINCOLANTE DELLA SENTENZA *DEGANO TRASPORTI* E IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA ATTESTATORE

Paola Rossi

ABSTRACT

Come è noto, 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 che prevede il pagamento parziale dell'imposta a condizione che un esperto indipendente attesti il trattamento deteriore di tale credito nell'alternativa fallimentare.

Data l'efficacia vincolante delle sentenze interpretative della CGCE rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali, la ricostruzione formulata in relazione ai principi dell'ordinamento dell'UE impone a questi ultimi di dare immediata attuazione a quanto statuito dalla Corte, senza dimenticare, tuttavia, sia che nel caso di specie il rinvio pregiudiziale è dato disposto con specifico riferimento alla normativa applicabile in ipotesi di concordato preventivo senza transazione fiscale, sia che l'intangibilità dei crediti IVA rinviene il proprio fondamento nella connotazione "sinallagmatica" caratteristica di questo istituto.

Sommario: 1. Premessa – 2. 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 – 3. L'applicabilità delle conclusioni della CGCE alle altre procedure alternative al fallimento – 4. Relazione di attestazione e modalità di espressione del voto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1. Premessa

Come anticipato nel precedente contributo sul tema¹, la disciplina dell'art. 160, comma 2 l.f., così come modificato dal D.Lgs. n. 169/2007, che consente a determinate condizioni il pagamento parziale dei creditori privilegiati, a seguito della recente pronuncia della CGCE² dovrebbe trovare applicazione anche nel caso del credito IVA, credito di cui - secondo l'insegnamento consolidato 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"³.

Come è noto, tale indirizzo interpretativo inaugurato dalle sentenze "gemelle" del 2011, pur avendo incontrato resistenze da parte della giurisprudenza di merito⁴, oltre ad essere stato confermato da diverse pronunzie successive⁵, è stato fatto proprio anche dalla Corte

¹ "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)" contributo pubblicato nella newsletter del 15 giugno 2016.

² 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*.

³ 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*.

⁴ 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.

⁵ Cass., n. 7667/2012; sez. pen., n. 44283/2013; n. 9541/2014; n. 14447/2014; ord. n. 2560/2016; sez. pen., n. 12912/2016.

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 armonizzati⁶.

In presenza di voci critiche sia in dottrina⁷, sia in giurisprudenza⁸, 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. 160 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 peggiore di tale credito nell’alternativa fallimentare*”.

E a quanto affermato dalla CGCE, in ossequio al principio della *primauté* del diritto comunitario sul diritto interno⁹, deve esser riconosciuto “*effetto diretto*” nel nostro ordinamento, senza la necessità di un intervento del legislatore nazionale per attuarne il relativo contenuto.

E’ infatti appena il caso di ricordare che le sentenze interpretative della CGCE assumono carattere vincolante rispetto alle giurisdizioni ed alle amministrazioni pubbliche nazionali (sentenze che, quindi, possono essere considerate come atti con efficacia *erga omnes*)¹⁰.

L’effetto vincolante della sentenza *Degano Trasporti* impone, quindi, ai giudici nazionali (in specie al giudice di legittimità) ed alla amministrazione finanziaria di trattare il credito IVA

⁶ Corte cost., sent. 25 luglio 2014, n. 225, in *Corr. trib.*, 2014, 2795 con commento di G. Andreani, *L’infalciabilità 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 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.

⁷ M. Fabiani, *La falciabilità di tutti i crediti tributari e l’equivoco della lettura della Cassazione*, in *Il fallimento*, 2014, 262.

⁸ Trib. Benevento, 25 settembre 2014.

⁹ 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.

¹⁰ Sul tema cfr. G. Melis e R. Miceli, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull’imposta sui conferimenti e sull’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 111 e ss.; V. Nucera, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010, *passim*; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 124.

nell'ambito del concordato **come qualsiasi altro credito privilegiato**, con la conseguente possibilità non solo di prevederne lo stralcio¹¹ nel rispetto della procedura prevista dall'art. 160, comma 2 l.f.¹², ma anche che tale stralcio sia accordato in presenza del voto contrario da parte dell'amministrazione finanziaria.

2. 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

Come anticipato, sino ad oggi i rapporti tra l'art. 160 comma 2 l.f. che prevede nell'ambito del concordato preventivo la possibilità di soddisfare parzialmente i creditori privilegiati e 182-ter l.f. che, invece, impone il pagamento integrale del credito IVA, sono stati regolati secondo tre diverse modalità¹³, 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 poziore 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 prelazione¹⁴;
- 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

¹¹ E conseguente degradazione a rango di chirografo della parte di credito non soddisfatta.

¹² Secondo quanto previsto dall'art. 160, comma 2 l.f., lo stralcio è subordinato al deposito, unitamente alla proposta e al piano di concordato, di una relazione estimativa 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. Tale stima è funzionale all'attestazione generale, di cui all'art. 161, comma 3 l.f., in cui sarà operato il confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato e della liquidazione fallimentare.

¹³ 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.

¹⁴ 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 finanza esterna in grado di coprire il fabbisogno finanziario minimo necessario a rispettare la concorrente applicazione degli artt. 160 e 182-ter l.f.

conseguenza dell'obbligo di pagare integralmente l'IVA previsto anche nell'ambito del concordato preventivo.

Il sopra descritto effetto vincolante delle sentenze interpretative della CGCE - che rende la ricostruzione interpretativa formulata dalla Corte in relazione ai principi dell'ordinamento UE direttamente efficace nel nostro ordinamento al fine di assicurarne l'uniformità interpretativa e di applicazione in ciascuno degli Stati membri¹⁵ - porta a concludere (diversamente rispetto a quanto sinora affermato e mai smentito dalla Suprema Corte) 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 disciplinati 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) con l'unico limite del rispetto del grado di privilegio di competenza.

Il principio di non falcidiabilità dell'IVA e delle ritenute¹⁶, pertanto, deve oramai esser confinato al solo caso in cui sia attivato il sub-procedimento di transazione fiscale, procedimento regolato da una "*norma eccezionale e come tale insuscettibile di applicazione analogica e di interpretazione estensiva per difetto di eadem ratio*"¹⁷, 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 istituto¹⁸.

Ma vi è poi un'ulteriore ragione che porta a non individuare nelle conclusioni della Corte il fondamento di una generalizzata disapplicazione del principio di infalcidiabilità contenuto nell'art. 182-ter.

L'intangibilità dei crediti IVA nel caso di attivazione del procedimento di transazione, infatti, trova la sua giustificazione nell'affinità di quest'ultimo istituto con le disposizioni condonistiche censurate nelle sentenze *Commissione c. Italia* (C-132-06 e C-174/2007)¹⁹, in

¹⁵ In tal modo la CGCE assolve alla funzione nomofilattica assegnata dall'ordinamento comunitario, sul punto L. Carpentieri, *Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto comunitario*, in L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 52 e ss.

¹⁶ Secondo l'Agenzia (Circ. n. 19/E del 2015) l'equiparazione nel trattamento tra il credito erariale per IVA e quello per ritenute alla fonte trattenute dall'impresa e non versate risiede nel fatto che queste ultime, al pari dell'IVA, non costituiscono un tributo a carico dell'impresa debitrice, la quale è tenuta al versamento delle stesse all'Erario non in qualità di soggetto passivo d'imposta, ma come "sostituto d'imposta" che interviene per legge nella riscossione del tributo. L'affinità di trattamento tra IVA e ritenute è un tratto ricorrente nella normativa fiscale proprio in ragione della logica di funzionamento del meccanismo della rivalsa: si veda ad es. la disciplina penale del mancato pagamento di IVA e ritenute ai sensi degli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000.

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

¹⁸ In assenza di modifiche normative, infatti, resta 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 sola possibilità di 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.

¹⁹ Nelle due sentenze Commissione/Italia, la CGCE ha affermato che una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta violava gli articoli 2 e 22 della sesta direttiva e quello che è ora l'art. 4, par. 3, TUE. Ad avviso della Corte, in tali casi,

quanto, al pari di queste ultime, nella relativa disciplina oltre alla “riduzione” quantitativa del tributo è, altresì, prevista l’esclusione dell’ulteriore attività accertativa dell’amministrazione finanziaria rispetto ai tributi e alle annualità oggetto di definizione.

Se, dunque, il pagamento parziale accordato in sede di transazione fiscale risulta inquadrabile nell’alveo dei c.d. *condoni impuri*²⁰, risultando ad essa associati sia l’esclusione dell’ulteriore azione accertatrice, che la chiusura delle liti pendenti, per contro, nel caso in cui non si dia corso al sub-procedimento transattivo, l’omologazione del concordato preventivo non produce alcun effetto sul versante dell’accertamento e del contenzioso *in itinere*, rimanendo i relativi effetti rigorosamente circoscritti al piano del recupero.

Ragioni di coerenza sistematica sembrano, in definitiva, escludere l’opportunità di una generalizzata disapplicazione del principio di intangibilità, non essendo gli assunti alla base della pronuncia *Degano Trasporti* pacificamente riferibili alla diversa ipotesi del concordato associato alla transazione fiscale, in ragione della natura sinallagmatica e para-condonistica di tale istituto.

3. L’applicabilità delle conclusioni della CGCE alla altre procedure alternative al fallimento

La pronuncia della CGCE sull’ammissibilità (condizionata) della falcidia IVA è destinata ad assumere un effetto che va oltre il caso specifico analizzato dalla Corte (e cioè quello del *concordato liquidatorio*).

I principi di diritto desunti dalle direttive IVA appaiono, infatti, applicabili anche ad altre fattispecie pre-concorsuali, ed in particolare:

- a) al concordato preventivo c.d. “*in continuità*”, laddove il pagamento parziale (e cioè falcidiato) dell’IVA a seguito del piano concordatario comporti comunque un risultato più conveniente di quello ottenibile nel caso di liquidazione fallimentare; ma anche

inoltre, lo squilibrio significativo esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendevano beneficiare del condono in parola (L. n. 289/2002) conduceva ad una quasi esenzione fiscale, e tali rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano alteravano il principio di neutralità fiscale (Commissione/Italia C-132/06, punti 43 e 44). La Corte ha, al contrario, concluso nel senso della compatibilità della normativa (L. n. 73/2010) con il diritto dell’Unione nella sentenza *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, punto 28) fondando il suo ragionamento sulla natura eccezionale e limitata della norma, sull’assenza nel complesso di qualsiasi effetto discriminatorio e sulla necessità del rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio.

²⁰ La dottrina è solita operare una distinzione tra *condoni fiscali puri*, improntati ad una logica clemenziale e *condoni fiscali impuri*, improntati ad una logica premiale; mentre il condono puro determina l’eliminazione le sanzioni amministrative tributarie, presupponendo, tuttavia, l’integrale adempimento del debito tributario dal parte del soggetto aderente, il condono impuro si caratterizza “*per l’effetto sostitutivo dei normali parametri di determinazione della prestazione tributaria*”, (così INGRAO, voce *Condono tributario*, in www.treccani.it).

- b) al piano di ristrutturazione attestato ai sensi dell'art. 182-*bis* l.f., qualora l'importo riconosciuto all'ente impositore a titolo di IVA, pur falcidiato, risulti comunque superiore a quello ritraibile in caso di fallimento²¹.

Evidenti esigenze di coerenza sistematica portano, infatti, a riconoscere un'efficacia espansiva dei principi affermati dalla Corte europea a tutto il complesso delle procedure concorsuali in cui è prospettabile la falcidia di un credito tributario privilegiato²² senza alcuna distinzione tra le varie fattispecie di ristrutturazione del debito disciplinate dalla legge fallimentare²³.

4. Relazione di attestazione e modalità di espressione del voto contrario da parte dell'Amministrazione finanziaria

La sentenza *Degano Trasporti* esplica altresì degli effetti immediati anche per ciò che attiene l'espressione del voto (al piano concordatario e/o all'accordo di ristrutturazione) da parte dell'amministrazione finanziaria.

Come detto più volte, infatti, l'IVA può essere pagata in misura ridotta solo nei limiti in cui la sua determinazione sia almeno pari (o superiore) a quanto l'Erario otterrebbe nel caso di liquidazione fallimentare dei beni del debitore, e che questo "miglior" trattamento sia attestato da un professionista indipendente.

Rispetto a quanto accaduto sino ad oggi, pertanto, nel caso in cui nel piano concordatario e/o nell'accordo di ristrutturazione sia prevista la falcidia dell'IVA, l'attestatore si dovrà dar carico non solo del giudizio di veridicità dei dati aziendali e di sostenibilità prospettica del piano/accordo, ma anche di quello di valutazione (*i.e.* del confronto tra i prevedibili esiti del grado di soddisfacimento dei creditori falcidiati nelle due ipotesi alternative del concordato/accordo e della liquidazione fallimentare).

Da ciò consegue che la rilevanza penale del falso in attestazioni e relazioni (ex art. 236-*bis* l.f.)²⁴ si estende anche ai valori di liquidazione fallimentare sottostimati o ritenuti ingiustificatamente assenti. Se, dunque, la stima del valore di realizzo, a seguito della sentenza della CGCE, diventa il parametro fondamentale per la falcidia del credito IVA, il "bene giuridico" tutelato dal reato di falso in attestazioni si identifica nell'affidamento che la relazione crea nel creditore circa la convenienza del pagamento in misura ridotta rispetto a

²¹ Anche in questo caso, lo stralcio del credito privilegiato è subordinato al deposito, unitamente alla documentazione di cui all'art. 161 l.f., di una relazione estimativa predisposta da un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.f. Sui criteri utilizzabili dal professionista incaricato, cfr. "La relazione giurata del professionista nel concordato preventivo e nel concordato fallimentare", documento della Commissione nazionale di studio del CNDCEC "Il diritto fallimentare dopo la riforma" del 23 febbraio 2009.

²² In effetti la relazione estimativa è prevista solo dagli artt. 124, comma 3 e 160, comma 2 l.f., ma non dall'art. 182-*bis* l.f., articolo che, invece, contempla la facoltà per il debitore di formulare, anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, una proposta di transazione fiscale.

²³ Nello stesso senso anche la Suprema Corte (citata alla nota n. 5), la quale riconoscendo alla disciplina della falcidia dell'IVA carattere di norma sostanziale riferibile al trattamento dei crediti nell'ambito dell'esecuzione concorsuale, ne ammette l'applicabilità ad ogni procedura concorsuale regolata dalla legge fallimentare.

²⁴ L'art. 236-*bis* l.f. prevede, oltre alla pena detentiva, anche una pena pecuniaria per il professionista che nella relazione o nelle attestazioni (ex artt. 161, comma 3, 182-*bis*, *quinquies*, *septies* e 186-*bis* l.f.) espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti.

quanto ritraibile dalla liquidazione fallimentare.

E tale affidamento dovrebbe portare a concludere²⁵ che la positiva attestazione da parte del professionista crei un automatismo procedimentale tale da prefigurare una doverosità nell'espressione del voto (positivo) da parte degli uffici in tutti i casi in cui la proposta/accordo contempra un soddisfacimento del credito IVA superiore a quello conseguibile nell'ipotesi fallimentare²⁶.

La particolare attenzione che la CGCE ha dedicato al valore di liquidazione e all'apprezzamento che dello stesso deve fare l'attestatore sotto responsabilità penale ex art. 236-bis l.f. conferma, infatti, l'idea che gli spazi per un voto contrario da parte dell'amministrazione finanziaria siano sempre più angusti e gravino i singoli uffici di un difficile onere motivazionale basato oramai unicamente su valutazioni di tipo tecnico-estimativo.

²⁵ In tal senso si è già espresso V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2016, 1549 e ss.

²⁶ Sulla rilevanza pubblicistica dell'attività svolta dall'attestatore indipendente sempre V. Ficari, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA*, op. cit., spec. pag. 1553, il quale sostiene che a tal fine non rileva il fatto che la nomina di quest'ultimo avvenga non da parte dell'ente pubblico-creditore ma del contribuente-debitore.