Il fisco dell'emergenza: i conti si fanno a dicembre

di *Marcello M. Fracanzani*

Ho pensato di proporre questa riflessione articolata sotto il profilo sostanziale e sotto quello processuale. Ed un tanto, o non solo, perché i lettori di questa testata possono essere studenti, professionisti, imprenditori, avvocati, magistrati ed accademici, ma perché sono convinto che il diritto tributario – come il diritto amministrativo, di cui è una costola che ha preso autonomia scientifica poco più di un secolo fa – si capisca essenzialmente nel suo processo, proprio calcandone le aule di giustizia, per cui solo guardando alla «patologia», il processo, si può ricostruire e cogliere la «fisiologia», cioè l'ordinato svolgersi delle prestazioni.
Ho ben presente come autorevole orientamento proponga la visione processualistica del diritto, di ogni branca del diritto, con argomenti sicuramente convincenti.
Mi preme qui rimarcare tuttavia la peculiarità del diritto amministrativo e di quello tributario, che si dipanano attraverso un procedimento tipico e su paradigma legale, laddove il diritto privato in genere è plasmato sulla libertà della forma e la atipicità del contratto; mentre nel penale, alla tipicità legale della fattispecie non segue – ovviamente – quella di un procedimento. È un paradigma, un modello o più semplicemente un percorso che approda ad un provvedimento unilaterale, autoritativo, esecutorio, capace di produrre effetti in capo ai destinatari senza bisogno della loro collaborazione, il quale a sua volta diviene oggetto di un giudizio, che è e resta giudizio sull'atto, poi sul rapporto sotteso e che infine approda ad una sentenza – parimenti atto unilaterale esecutorio – capace di sostituire l'atto (provvedimentale o impositivo) e rideterminare il rapporto, con una formula di annullamento/sostituzione che si trova bene ritmata nell'art. 34 c.p.a., ma egualmente diffusa nel d.lgs. n. 546/1992. È un profilo che il tributarista non dovrebbe mai dimenticare e, personalmente, ritengo equivoca e fuorviante l'espressione «obbligazione tributaria»
Su questi assi cartesiani, procedo per punti, per agevolare l'attenzione, ricordando che tutto il diritto dell'emergenza – anche quando disciplinato da fonte primaria – è comunque diritto amministrativo: fattispecie, procedimento, provvedimento, processo, sentenza.
1) Anche da un esame rapsodico, emerge come le fonti normative succedutesi nel periodo emergenziale da febbraio ad ora trattino il profilo fiscale usando le espressioni: *rinvio*, *sospensione*, *differimento*, *proroga* … ed altre consimili, mai termini del tipo: *abbuono*, *sconto*, *remissione del debito*, *condono*. E di qui il quesito di cui il titolo di questo intervento vuol essere risposta: quando sapremo quante e quali tasse saranno da pagare? Domanda che assieme alle altre due, quanti e quali aiuti arriveranno dall'Europa, quanti e quali clienti troverò ancora alla riapertura, costituiscono le basi per elevare una proiezione trigonometrica su cui tarare – non del tutto irrazionalmente – una strategia di impresa o, molto più modestamente, un programma aziendale.
2) Di primo acchito si può affermare essere questa incertezza conforme al ruolo delle disposizioni emergenziali, la cui *ratio* (cioè la ragion d'essere della norma) è l'intervenuta alterazione delle condizioni sulle quali era stata emanata la disciplina generale ed il cui *tèlos* (cioè lo scopo della norma) è la preservazione delle situazioni giuridiche soggettive in vista del – e per il favorire il – ritorno alla normalità. Sicché le disposizioni emergenziali si misurano sull'assenza di effetti irreversibili, esattamente come il cautelare nel processo. Non possiamo cioè chiamare «cautelare», provvisorio, ciò che produce effetti definitivi. E quando si dice che non c'è nulla di più definitivo del provvisorio il salace riferimento è al richiamare un pretesto per un atto non giustificabile, cioè un sostanziale colpo di mano, la tecnica del fatto compiuto. In estrema sintesi, è proprio delle disposizioni normativa (così come di quelle giurisdizionali) cautelari ed emergenziali evitare gli effetti irreversibili, il conservare e proteggere per

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

lasciare a successiva più pacata e meditata scelta la linea da intraprendere ed il bilanciamento – questa volta tendenzialmente definito – dei diversi assetti ed interessi.
3) Per altro verso, le fonti «assai» secondarie con cui è disciplinato il diritto emergenziale non potrebbero incidere – definitivamente – su profili sensibili e protetti dalla Costituzione con riserva di legge, sicché per fare i conti, appunto, accorrerà attendere la legge di bilancio ed i suoi collegati, ove vengono definite la pretesa (non il diritto) fiscale e la soggezione (non il dovere) dei contribuenti. Detto in altri termini, non possiamo aspettarci da fonti subordinate un assetto definitivo di interessi attratti alla riserva di legge: non hanno la forza per intervenire direttamente in materia.
4) Per un terzo profilo – ed è quello che qui interessa di più – remissioni, sgravi, condoni non possono essere previsti nemmeno per legge ordinaria, almeno non così alla leggera. Si tentò, infatti, in occasione del «Terremoto di Santa Lucia», il cataclisma che interessò la Sicilia Orientale il 13 dicembre 1990. Vi furono forme di sgravio sia per le imposte dirette che per le indirette, persone fisiche ed imprese. Le disposizioni furono ritenute in contrasto con la disciplina del mercato comune e si dovette por mano con diverse riprese fino alla legge n. 289/2002, che non fu però risolutiva aprendosi un forte contenzioso sul potere dello Stato di rimettere il debito, nonché per la concessione del credito di imposta. Basti dire che la questione occupa ancora la Cassazione circa il diritto al rimborso di chi aveva versato nel periodo di sospensione, di chi era lavoratore dipendente. Lo stesso copione si è ripetuto per altre calamità, fino al terremoto dell'Emilia Romagna del 2012. Per le successive calamità il legislatore nazionale ha rinunciato, prendendo atto di quello che è l'orientamento comunitario.
5) Sul punto, in estrema sintesi, la posizione in Lussemburgo è in questi termini:
a) la pressione fiscale in un determinato Stato è elemento fondamentale per il costo d'impresa, per cui anche in base a questo fattore viene esercitato il diritto di libera circolazione o stabilimento;
b) una modifica soggettiva, oggettiva o temporanea (determinate categorie di contribuenti o di una determinata area, determinati tributi, determinato periodo) costituisce alterazione repentina dei costi di produzione che si traduce in alterazione della concorrenza. Preme rilevare che un tanto si ritiene verificato solo se vi sono sgravi, denunciati come aiuti di Stato, non se vi sono aggravi, da qualificarsi quindi al pari degli eventi atmosferici che debbono essere sopportati dall'imprenditore;
c) l'alterazione della concorrenza comporta procedura di infrazione e necessità di recupero con gli interessi, per ripristinare lo *status quo ante*;
d) conseguentemente gli Stati membri non possono assolutamente intervenire sui tributi c.d. armonizzati con rilevanza transfrontaliera (esempio, per tutti, l'IVA), mentre non devono usare la propria competenza (non è più una potestà) legislativa tributaria interna alterando la concorrenza.
6) Si è fatto osservare che la U.E. non ha competenza in materia fiscale e che la stessa C.G.C.E. ritiene il diritto tributario il c.d. nocciolo duro della sovranità statale. Si è peraltro risposto che la Commissione e la Corte sono intervenute a tutela della concorrenza e del mercato libero, materia certamente comunitaria. Si è ribattuto che per questa via tutto è concorrenza, perché così intesa cessa di essere materia trasversale, ma diviene criterio che innerva ogni materia, sia devoluta che non devoluta dai Trattati comunitari. Insomma, si tratta della questione che in Italia abbiamo sperimentato nel 2006 con il decreto legge n. 223 e seguenti, motivati in epigrafe per garantire la concorrenza ed il rispetto degli obblighi comunitari, ma entrando in tutte le materie attribuite alla legislazione regionale: le vaste liberalizzazioni dell'economia, con «lenzuolate» di provvedimenti, si diceva. Sappiamo come si è conclusa la vicenda: la Consulta ha appurato che la tutela della concorrenza non può essere il grimaldello con cui di volta in volta superare il riparto voluto dall'art. 117 della Carta fra Stato e Regioni. Questo passaggio, in vero, non è stato ancora acquisito in Benelux nel rapporto fra Unione e Stati membri. Ad oggi, pertanto, vi è una sorta di «tregua armata» per cui non sono considerati aiuti di Stato i provvedimenti che incidono fino a € 100.000,00 annui, a prescindere dal volume di affari o dalla capacità contributiva del destinatario. Si tratta di una somma, cioè di un criterio quantitativo secco, chiamato soglia *de minimis*. Su questa si muove il credito € 25.000,00 a fondo perduto che si può cominciare a chiedere da oggi, oppure il credito di imposta che il Governo si appresta a ridisegnare. In una battuta, non si possono dare certezze fiscali: non le fonti emergenziali, perché hanno carattere «provvisorio e conservativo»; non le molte disposizioni governative,

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

perché non hanno forza di legge, come richiede la materia; non la legge stessa, perché se alza la testa oltre la soglia del *de minimis* incontra la robusta pialla comunitaria che la riporta nei limiti e richiede ai percettori di restituire il vantaggio competitivo indebito.
7) *De minimis non curat pretor*. Ma ben si capisce che si tratta di una riserva indiana ove è confinato il legislatore nazionale. Se è e resta così il quadro normativo, l'aiuto alle imprese non starà negli sgravi fiscali, ma in un ulteriore rinvio delle scadenze contributive, circostanza già all'attenzione delle C.G.C.E., ma ancora affetta da strabismo comunitario. I rinvii tributari, peraltro, saranno regolati dalle condizioni poste in sede comunitaria alle erogazioni, per cui l'aiuto è dato dal prestito o dazione a fondo perduto nella misura stabilita, fermi restando gli adempimenti fiscali. In altre parole, ricevi questi soldi per ripartire, ma riparti alle stesse condizioni (anche tributarie) che avevi prima. Al più, ti consento di rientrare dei debiti fiscali accumulati entro un certo termine, pagando eventualmente un interesse di favore.
8) Fin qui il diritto positivo. Rispetto ai casi precedenti da cui abbiamo ricavato la proiezione e che riguardavano solo una parte – comunque minima – dell'Italia e dell'economia italiana, qui è rimasto fermo tutto il Paese. È anche vero che – in misura diversa – è stata colpita tutta l'Europa: non si tratta di un evento tellurico ben circoscritto e dagli effetti economici limitati, ma di un «terremoto» sanitario, morale e sociale devastante. Questo potrebbe/dovrebbe portare ad un modello di sgravio fiscale generale, pur assicurando liquidità per il movimento dello Stato. Ma in ogni caso, ed è quanto qui interessa, preme rilevare che la concorrenza è parità di parti e se, per evento fortuito ed imprevedibile, piccolo o grande, la mano pubblica interviene a rettificare le disuguaglianze verificatesi, non sta alterando la concorrenza: la sta garantendo, nel favorire uguale ripartenza a tutti i partecipanti. Proprio per tutelare la concorrenza, a volte, occorre intervenire sulla «mano invisibile», anche perché altrimenti diventa una «mano armata». È la tesi che si va proponendo alla C.G.C.E. in questi ultimi tempi, sviluppando la tesi da essa stessa sostenuta e rispondendole con lo stesso argomento della tutela della concorrenza: è vera concorrenza quando a fronte di incidente generalizzato ed incolpevole si ferma la gara e si riparte tutti da capo. La posizione raggiunta a scapito di altri in difficoltà generalizzata non può essere tutela come vantaggio competitivo, ma tutt'al più considerato sciacallaggio e come tale trattato.
9) Sotto il profilo processuale, il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria con sua lettera del 20 marzo 2020 indirizzata ai Presidenti delle Commissioni tributarie regionali ai Presidenti delle Commissioni tributarie provinciali ai Presidenti delle Commissioni di I e II grado di Trento e Bolzano, in riferimento «alle disposizioni contenute nel decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, ed in particolare a quelle relative all'articolo 83, nelle quali è prevista, dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 [ora 11 maggio], la sospensione del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto del processo tributario, compresi quelli stabiliti per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione», ha ritenuto «opportuno invitare i giudici componenti della propria Commissione tributaria a sospendere l'attività di deposito dei provvedimenti in corso, per riavviarla a decorrere dal 16 aprile p.v. ovvero ad altra data eventualmente stabilita da una eventuale proroga di legge»; l'invito è accolto nel decreto 9 aprile 2020 n. 13 del Presidente della C.T.R. della Lombardia che si è orientato in questo senso, mentre più deciso è stato il Presidente del Tribunale di Torino che con provvedimento 18 marzo 2020, risulta aver disposto che a fronte delle presumibili ulteriori resistenze interpretative è bene chiarire: la sospensione deve essere intesa non come facoltà ma come obbligo sia per parti, difensori, professionisti di ogni tipologia, sia da parte dei magistrati. Ipotizzare che la sospensione sia prevista quale mero strumento di «protezione» rispetto a pregiudizi processuali è un'interpretazione insensata sia rispetto alla *ratio* epidemiologica sia, nonostante le apparenze, rispetto all'efficienza del servizio Giustizia. Per cui non possono depositarsi memorie o altri atti, che non potrebbero essere raccolti ordinatamente dal personale tenuto al lavoro da remoto.
Per contro, non si rinviene fra le pratiche di diritto civile dichiarate espressamente urgenti dalla legge questioni che rientrino nelle competenze dei giudici tributari, se non forse per i «procedimenti di cui agli articoli 283, 351 e 373 del codice di procedura civile»; cioè le procedure che possono condurre alla sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze di primo e secondo grado. Per il vero, il problema

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

dovrebbe ritenersi superato, perché sono sospesi anche i termini dei riti esecutivi e le stesse procedure di riscossione coattive od esecuzione forzata.
E quindi, per sapere quando e quanto si dovrà pagare, dobbiamo aspettare gli esiti della partita sugli Eurobond e le disposizioni collegate alla legge di bilancio. Non chiediamo quindi alla normativa emergenziale quello che non può dare.

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it