

Prefazione

Il nostro attuale sistema tributario è basato essenzialmente su un ruolo attivo del contribuente, il quale è chiamato ad autoliquidare le imposte alle quali è sottoposto, presentando una dichiarazione contenente una serie di dati legati al c.d. presupposto impositivo¹.

Attraverso questi dati, è possibile determinare la base imponibile sulla quale applicare la tassazione prevista dalla legge e quindi, la somma da versare per assolvere l'obbligazione tributaria.

Tra le incombenze fiscali del contribuente peraltro non figura soltanto l'adempimento della dichiarazione e il versamento della somma dovuta ma anche una serie di obblighi strumentali.

In questo rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, quest'ultima, assume un ruolo che potremo definire per certi versi svantaggiato, perché sotto il profilo della conoscenza della sfera giuridica del soggetto passivo², rispetto a tutti gli aspetti che possono determinare l'imposizione fiscale, conosce soltanto ciò che lo stesso intende riportare in dichiarazione fiscale.

Proprio in virtù di questo deficit conoscitivo, ai fini del controllo dei corretti adempimenti, occorre che gli organi di controllo degli enti impositori, per acquisire l'esatta situazione economica del contribuente, siano dotati di poteri istruttori e di controllo particolarmente penetranti.

L'esercizio di questi poteri, sia nella fase istruttoria di verifica della dichiarazione fiscale che in quella di accertamento del contribuente, comprime alcuni dei diritti fondamentali della persona.

¹ Cfr. Paragrafo 1.1, pagina 7, il presupposto.

² Cfr. Paragrafo 1.1. pagina 8, il soggetto passivo.

L'inviolabilità della libertà personale, del domicilio o della corrispondenza, sono diritti intaccati dal procedimento tributario, si tratta di deroghe a interessi costituzionalmente protetti previste tassativamente dalla legge, che in ogni caso si sviluppano nel pieno rispetto dei principi d'imparzialità e trasparenza.

L'esercizio autoritativo del Fisco, è stato nel tempo temperato da una serie d'istituti a garanzia del contribuente che, gli consentono di esercitare la propria difesa, fin dalla fase di verifica e fino al contenzioso di fronte alle Commissioni Tributarie.

Tra questi obblighi prima d'ogni altra cosa l'Amministrazione finanziaria deve mettere a conoscenza il contribuente di tutti i diritti a lui garantiti nel rapporto tributario e le norme che regolano l'operato degli accertatori stessi.

A maggior tutela dei soggetti passivi è stato introdotto con Legge 27 luglio 2000, n.212, lo Statuto dei diritti del contribuente e la figura del Garante, un soggetto al quale è possibile rivolgersi nei casi d'inadempienza.

La genesi del rapporto tra Fisco e contribuente ha visto il percorrere due diverse direzioni.

Da un lato si è cercata di migliorare l'efficienza dell'azione amministrativa, riorganizzando le strutture ministeriali, facendo nascere le Agenzie Fiscali (Entrate, Dogane e dei Monopoli)³ e sviluppando applicazioni informatiche e telematiche, anche aperte al contribuente.

Da un altro punto di vista, grazie allo stimolo d'indicazioni che giungevano dalla fiscalità dell'UE, per incrementare l'adempimento spontaneo del contribuente, favorendo così anche una maggiore lealtà fiscale, sono stati introdotti nuovi istituti come il contraddittorio, l'autotutela e l'interpello.

³ Dal 1° dicembre 2012, l'Agenzia del Territorio è stata incorporata nell'Agenzia delle Entrate così come l'Agenzia delle Dogane con i Monopoli di Stato, per effetto del D.L. n. 95/2012, convertito con legge 7 agosto 2012, n. 135.

L'esigenza è stata quella di venire incontro a un equo contemperamento tra interessi costituzionalmente rilevanti, quelli del cittadino-contribuente alla libertà d'impresa, d'iniziativa economica e diritto di difesa e l'interesse fiscale dello Stato ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria e il funzionamento dei servizi per la comunità.

Così come peraltro rilevato dalla legge 11 marzo 2014, n.23, che delegava il Governo a disporre un sistema fiscale maggiormente equo, trasparente e orientato alla crescita, occorreva adottare nell'ordinamento tributario nazionale, i principi europei in materia tributaria, in particolare quelli del contraddittorio e della proporzionalità.⁴

Con questo mio lavoro, intendo proprio proporre un confronto tra poteri e funzioni del Fisco e diritti e tutele del contribuente, offrendo un'istantanea d'interessi diametralmente opposti, ma che devono tendere a un nuovo modello di tax compliance che possa favorire un'effettiva collaborazione del soggetto passivo, nella procedimentalizzazione dell'atto impositivo.

⁴ La Commissione Europea con Raccomandazione 2012/772/UE, ha sancito questi due principi per i propri Stati membri, in un'ottica di buona governance in materia fiscale. I principi del contraddittorio e della proporzionalità sono stati poi ulteriormente enfatizzati dal legislatore nazionale in uno dei provvedimenti delegati, il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 e fatti oggetto, per quanto riguarda il sistema sanzionatorio tributario, dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2016, n. 4/E.

1. Obbligazioni del contribuente

1.1. *L'obbligazione tributaria*

Le caratteristiche peculiari dell'obbligazione tributaria la rendono simile a un'obbligazione civilistica, anche se la figura del creditore assume aspetti sostanzialmente diversi.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria a differenza dell'ordinario creditore è dotata di poteri autoritativi, poiché si trova in una posizione svantaggiata rispetto al profilo conoscitivo del debitore-contribuente, chiamato ad autoliquidare⁵.

L'Amministrazione finanziaria inoltre gode di una limitata discrezionalità nelle scelte procedurali e di transazione con il debitore, perché l'azione amministrativa è vincolata dalla legge e l'obbligazione tributaria stessa è indisponibile.

L'obbligazione tributaria di un soggetto è regolata da un fondamentale istituto, il principio di legalità, definito anche riserva di legge, indicato espressamente all'articolo 23 della Costituzione.

La norma recita: “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”, intendendo disporre come, soltanto attraverso una legge o atti aventi forza di legge⁶, è possibile introdurre nuovi tributi o modificare quelli esistenti.

⁵ Vedi Paragrafo 1.2 *La dichiarazione fiscale*.

⁶ Sono così definiti i *decreti-legge*, i *decreti legislativi* e le *leggi regionali*; atti normativi, dotati della forza della legge, che si manifesta nella capacità di innovare l'ordine normativo vigente (*forza attiva*) o resistere all'abrogazione (*forza passiva*).

In particolare, sono atti non frutto della volontà popolare, mediata dalla rappresentanza politica in Parlamento (organo legislativo), ma da un'attività di convalida del potere legislativo, quando devono essere disciplinate materie particolarmente tecniche o complesse, quindi viene attribuito al Governo (organo esecutivo) e ai suoi apparati, il compito di regolazione della materia sotto il controllo del Parlamento. Infatti, i *decreti-legge*, utilizzati in situazioni di necessità ed urgenza, necessitano della conversione in legge da parte del Parlamento, mentre i *decreti legislativi* devono sottostare ai limiti imposti dalla legge-delega del Parlamento stesso.

Per ultime, le *leggi regionali* nei casi di legislazione concorrente indicata dall'articolo 117 della Costituzione, devono rispettare i limiti posti dalle leggi statali che regolano la medesima materia e accertarsi dell'assenza di una doppia imposizione rispetto al medesimo presupposto (divieto disciplinato dall'articolo 163, Dpr. n.917/1986 - Testo Unico Imposte sui Redditi).

Si tratta in realtà di una riserva di legge relativa, che si distingue da quella assoluta, che non impone deroghe, come ad esempio avviene nella disciplina penalistica, regolata prevalentemente dal Codice penale, che esordisce con una diversa formula⁷.

Nel diritto tributario quindi, alcuni contenuti essenziali devono essere regolati appunto dalla legge o da un atto posto sullo stesso piano gerarchico, mentre le materie complementari, come l'accertamento, il contenzioso o la riscossione, possono essere disciplinate anche da una normativa di grado secondario.

In realtà, nel tempo si è proceduto a una progressiva delegificazione, andando a normazione attraverso una delega all'adozione di regolamenti governativi⁸, che hanno provveduto al completamento di norme che introducevano o modificavano l'imposizione tributaria, anche rispetto a contenuti essenziali.

In epoca recente, sono pochissimi infatti, i nuovi tributi che sono stati introdotti attraverso un normale iter legislativo, questo perché, trascorrendo molti mesi prima della loro effettiva approvazione ed entrata in vigore⁹, si teme possa verificarsi il c.d. *fenomeno dell'accaparramento*.¹⁰

I contenuti essenziali che devono essere indicati nel provvedimento di legge che disciplina un'entrata tributaria, sono di seguito descritti.

1. *Presupposto d'imposta o di fatto*, quale evento della natura umana a contenuto economico, il cui verificarsi fa sorgere l'obbligo della prestazione patrimoniale, cioè privarsi di qualcosa economicamente valutabile.

⁷ L'articolo 1 del Codice penale (R.D. 19 ottobre 1930, n.1398), prevede infatti che: "*nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge*".

⁸ Atti proposti e accettati interamente all'interno dell'organo esecutivo (Governo), disciplinati dall'articolo 17, Legge 23 agosto 1988, n.400. Secondo la dottrina i regolamenti governativi sono atti formalmente amministrativi e sostanzialmente normativi.

⁹ Cfr. *vacatio legis*, pagina 57.

¹⁰ Se si dovesse ad esempio introdurre una nuova imposta sull'acquisto di auto elettriche, potrebbe succedere che prima dell'entrata in vigore della legge istitutiva, si verifici una corsa, appunto all'accaparramento di questa tipologia di veicolo, proprio per evitare di essere sottoposti al pagamento della nuova entrata.

Il presupposto può essere un atto (contratto, stipendio, successione, etc.) o un fatto (possesso di beni, morte, etc.), pertanto l'imposizione tributaria non può basarsi su diversi presupposti che non abbiano un contenuto economico.¹¹

Il legislatore per introdurre il presupposto deve tenere conto del principio costituzionale della *capacità contributiva*.¹²

2. *Soggetto attivo*, chi ha diritto a riscuotere il tributo, lo Stato o gli organi da questo delegati (es. agenzie fiscali), ovvero altri enti pubblici titolari di un'autonomia impositiva fissata dalla legge e destinatari dei proventi dell'entrata.
3. *Soggetto passivo*, chi è sottoposto all'obbligazione tributaria, comunemente individuato nel *contribuente*, che può essere una persona fisica, giuridica oppure un ente senza i requisiti e le caratteristiche della persona giuridica.
4. *Base imponibile*, corrisponde al parametro di misurazione del tributo, all'entità quantitativa sulla quale si applica l'aliquota calcolando l'imposta da corrispondere, quindi la traduzione numerica del presupposto, c.d. *monetizzazione*.
5. *Aliquota*, è la percentuale che, applicata alla base imponibile, determina la somma riguardante il tributo da corrispondere: la legge fissa il minimo e massimo.

¹¹ Durante il regime fascista, il 13 febbraio 1927, venne introdotta, con il proposito di favorire i matrimoni e incrementare il numero delle nascite, una forma di tassazione che colpiva i celibi di età compresa fra i 25 ed i 65 anni, la c.d. *tassa sul celibato*, una categoria di imposizione tributaria che oggi non avrebbe più un supporto giuridico.

¹² Principio fondamentale che guida l'ordinamento tributario, indicato dall'articolo 53, comma 1 della Costituzione: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*". La capacità contributiva, corrisponde alla manifestazione di ricchezza, diretta ed indiretta di un soggetto, alla sua forza economica, valutata in base alle manifestazioni mediate o immediate di ricchezza che possono essere evidenziate attraverso:

- indici diretti (reddito e patrimonio), manifestazione diretta della forza economica;
- indici indiretti (consumo o trasferimento di ricchezza), manifestazione indiretta della forza economica.

La capacità contributiva, così come da giurisdizione della Corte Costituzionale, deve possedere due requisiti l'*attualità* (sussistendo un divieto di irretroattività delle norme fiscali) e *effettività*, occorrendo tassare soltanto la capacità effettiva di un certo soggetto, meglio descritta con la rappresentazione formulata dall'economista e Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, la *giusta imposta*.

L'aliquota può essere progressiva¹³, quando la percentuale aumenta con il crescere della base imponibile, oppure proporzionale, quando la percentuale è fissa, indipendente dall'entità della base imponibile.

Quando nasce l'obbligazione tributaria, il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione fiscale e versare quanto dovuto, se non ottempera a questi obblighi, è passibile di sanzioni amministrative tributarie, regolate dal principio personalistico.

Si tenga presente che si tratta di autonomi adempimenti previsti per una specifica obbligazione, che prevedono distinti trattamenti sanzionatori, in quanto è possibile omettere la presentazione della dichiarazione ma versare l'imposta o viceversa, presentare dichiarazione e non versare il tributo previsto.

¹³ L'articolo 53, comma 2 della Costituzione recita: "*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*", fissando uno dei principi cardine dell'imposizione tributaria nazionale, il principio di progressività dell'imposta, che rappresenta la massima rappresentazione della capacità contributiva. In realtà la maggior parte delle entrate tributarie adottano un diverso criterio di determinazione dell'imposta, quello di proporzionalità, nel quale l'aliquota rimane la medesima al crescere del reddito imponibile. La legittimazione nel nostro ordinamento tributario di quest'entrate è legata al concetto di un principio di progressività che riguarda il sistema tributario nel suo complesso e non i singoli tributi. Un sistema corrisponde ad un insieme e quindi, verificato che nel nostro ordinamento, la maggior quota d'entrata complessiva da tributo è quella derivante dall' Imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), che è imposta progressiva a scaglioni, ciò permette il rispetto del dettato costituzionale.

1.2. La dichiarazione fiscale

Uno stesso soggetto può nella vita, essere titolare di più presupposti impositivi, perché svolge un'attività professionale, acquista o aliena un immobile o gestisce un'attività d'impresa: il primo obbligo del contribuente è di presentare all'ente impositore la dichiarazione.

Il tributo quindi trova la sua compiuta attuazione senza l'intervento dell'ente impositore, infatti con riferimento alle dichiarazioni che riguardano le principali entrate erariali, con la finalità di comprimere i costi connessi alla gestione amministrativa del procedimento tributario e ottenere un effetto d'anticipazione finanziaria del gettito, è compito del contribuente compilare la dichiarazione.

Infatti, si tratta di fatto di auto-dichiarazione, con la quale il contribuente porta a conoscenza dell'ente impositore, gli elementi che determinano la base imponibile¹⁴ e di conseguenza, applicata la relativa aliquota la somma da liquidare.

La dichiarazione quindi, ha la funzione di ricostruire il giusto tributo da corrispondere e questa funzione è compiuta da parte del soggetto passivo.

La gran parte dei tributi *istantanei e periodici*¹⁵, richiedono la presentazione della dichiarazione, pertanto il presupposto d'imposta viene auto-dichiarato dallo stesso contribuente all'ente impositore, che fino a quel momento non ne ha cognizione.

La dichiarazione va presentata in un certo momento dell'anno, così come stabilito dalle norme che disciplinano l'entrata, in particolare quando si è manifestato il presupposto impositivo.

¹⁴ Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, Dpr. 29 settembre 1973, n.600, la dichiarazione deve contenere "l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili".

¹⁵ Si tratta di una distinzione temporale che individua il momento nel quale si verifica la fattispecie d'imposta, che può essere costituita da un fatto istantaneo o di durata prolungata, da qui la distinzione. I tributi istantanei hanno per presupposto fatti istantanei che fanno sorgere un'unica e distinta obbligazione (es. Imposta di Registro), mentre i tributi periodici hanno come presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo (es. Irpef o Iva).

Mentre per le persone fisiche il periodo d'imposta è individuato nell'anno solare, per quanto riguarda le imprese, occorre fare riferimento agli statuti e alla legge, in ogni caso per convenzione si utilizza la suddivisione in esercizi solari.

Per quanto riguarda le persone giuridiche sussistono alcune situazioni particolari, quando l'impresa ha sede in particolari aree geografiche, come ad esempio le imprese giapponesi, il bilancio è chiuso il 31 marzo di ogni anno oppure quando l'impresa ha una particolare forma giuridica, infatti, le *holding di partecipazione*¹⁶ chiudono il bilancio il 30 giugno di ogni anno.

Per quanto riguarda invece alcuni tributi locali¹⁷, la cui base imponibile può rimanere invariata nel tempo, non occorre rinnovare annualmente la dichiarazione, perché questa continua ad avere efficacia, fino a quando non intervengono variazioni rispetto al presupposto impositivo.

Esistono anche alcune categorie di tributi definiti *senza imposizione*¹⁸, per i quali la nascita dell'obbligazione comporta direttamente l'adempimento del versamento, senza che occorra presentare alcuna dichiarazione.

Il contribuente quindi, con la dichiarazione fiscale autocertifica la ricchezza percepita, ed è quindi obbligatorio che questa dichiarazione sia veritiera, l'ordinamento prevede specifiche sanzioni amministrative, tributarie e penali, nei casi di omessa o infedele dichiarazione.

Importante nella dichiarazione fiscale anche la forma che è quella scritta, infatti, occorre che questa sia presentata su idonea modulistica predisposta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

¹⁶ La *holding* è una tipologia particolare di società che possiede partecipazioni o quote di altre società controllate.

¹⁷ Imposte sugli immobili (ICI, IMU, IUC, etc.), sull'occupazione del suolo pubblico (TOSAP, COSAP) o sulle iniziative pubblicitarie (ICP o CIMP).

¹⁸ Rientrano in questa categoria l'*Imposta di bollo* regolata dal Dpr 26 ottobre 1972, n.642, relativa a documenti e registri, fatture, conti correnti, conti di deposito e altri strumenti finanziari e la *Tassa automobilistica regionale*, disciplinata dal Dpr. 5 febbraio 1953, n. 39, che grava sui possessori di autoveicoli e motoveicoli immatricolati nella Repubblica Italiana.

La dichiarazione fiscale può essere presentata secondo le modalità prestabilite, presso:

- gli uffici postali e le banche convenzionate;
- gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, abilitati a fornire assistenza ai contribuenti, che direttamente poi curano la presentazione telematicamente;
- gli intermediari autorizzati (professionisti, associazioni di categoria e CAF o altri soggetti abilitati);
- direttamente per via telematica all'Agenzia delle Entrate, attraverso Entratel.

La compilazione e l'invio della dichiarazione rappresentano, come il pagamento delle imposte, obblighi specifici per il contribuente, quindi di obbligazioni tra loro distinte.

Infatti, è possibile che avvenga il caso in cui il contribuente esegua nei termini la dichiarazione fiscale, ma ometta di compiere il versamento o viceversa.

La dichiarazione fiscale è giuridicamente considerata:

- *omessa*, se non è presentata nei termini ovvero con un ritardo superiore ai 90 giorni;
- *infedele*, se presentata nei termini ma contenente componenti positive e negative, difformi dalla contabilizzazione o da quelli realmente conseguiti per ottenere un risparmio;
- *tardiva*, se presentata con un ritardo inferiore ai 90 giorni;
- *nulla*, se presentata su stampati non conformi a quelli ministeriali, una tipologia giuridicamente equiparata alla dichiarazione omessa.

Possibile successivamente alla presentazione della dichiarazione, giungere al c.d. *ravvedimento operoso*, presentando un documento integrativo che sani la commissione di errori formali che hanno determinato un aumento dell'imponibile o una diminuzione degli elementi passivi.

In questo caso, è prevista una riduzione della sanzione se la violazione non è già stata contestata o comunque non siano iniziate le procedure di accertamento amministrativo o gli accessi, ispezioni e verifiche.

E' anche consentito presentare una dichiarazione integrativa in diminuzione, cioè che porti a una riduzione dell'onere fiscale, che può essere presentata prima e dopo la scadenza del termine per la presentazione della domanda, anche quando si è già ricevuta la notifica dell'avviso di accertamento¹⁹.

Per la dichiarazione integrativa in diminuzione è onere del contribuente dimostrare la correttezza della modifica.

Nel tempo proprio sulla questione dell'emendabilità della dichiarazione, si è espressa più volte la dottrina, qualificando rispettivamente la sua natura in maniera diversa, come:

- confessione stragiudiziale²⁰,
- negozio giuridico²¹,
- dichiarazione di volontà²², orientamento particolarmente seguito dai professionisti del diritto tributario.

¹⁹ Cfr. Paragrafo 2.5 *L'avviso di accertamento*

²⁰ Dichiarazione resa con la coscienza e la volontà di riconoscere un fatto a sé obiettivamente sfavorevole e favorevole all'altra parte: la confessione stragiudiziale è disciplinata dall'art. 2735 del codice civile.

²¹ Atto di autonomia privata, il principale è il contratto, i cui elementi essenziali sono indicati all'articolo 1325 del codice civile.

²² Per essere idonea a produrre effetti, è necessario che sia *manifesta* per essere resa conoscibile ai terzi e quindi l'elemento essenziale è la *forma* con cui si manifesta.

Sulla natura giuridica della dichiarazione numerosi gli interventi giurisprudenziali, in particolare se ne rilevano due.

1. *Sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 25 ottobre 2002, n.15063*, che ha stabilito come la dichiarazione fiscale è in linea di principio sempre emendabile e ritrattabile, se affetta nella sua redazione da errore del dichiarante di fatto o di diritto.

La sentenza in particolare, escludeva la natura di atto negoziale e dispositivo, inquadrando la dichiarazione come una mera esternazione di scienza e di giudizio, quindi modificabile senza limiti temporali.

La presentazione della dichiarazione, costituisce quindi un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria.

2. *Sentenza della Corte di Cassazione, 19 ottobre 2007, n. 21944*, che con maggiore precisione affermava i medesimi contenuti della precedente sentenza del 2002, riproponendo una natura della dichiarazione fiscale non corrispondente a un atto negoziale e dispositivo, bensì a una semplice esternazione di scienza e di giudizio.

Entrambe le sentenze osservano come un sistema legislativo che intendesse negare la possibilità di rettificare la dichiarazione: *“determinerebbe un prelievo fiscale indebito e, pertanto, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa sanciti agli artt. 53 primo comma e 97 primo comma della nostra Costituzione”*.

Quindi per giurisprudenza consolidata, la dichiarazione fiscale, in quanto dichiarazione di scienza, non ha efficacia vincolante, pertanto viene affermato il principio della sua piena ritrattabilità quando, rispetto al dichiarato, dalla modifica consegue un minor tributo o un maggior credito.

Ulteriori e successive pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione Civile – Sezione Tributaria, hanno precisato alcuni contenuti circa l'emendabilità della dichiarazione.²³

In particolare le pronunce disponevano che, il contribuente, può accedere all'istituto della modifica dichiarativa per correggere gli errori commessi nell'indicazione dei dati reddituali, nel calcolo delle imposte o nel modello dichiarativo, escludendo tale possibilità quando invece l'errore deriva da una manifestazione d'autonomia negoziale del soggetto passivo.

²³ Sentenza del 11 maggio 2012, n.7294 – Sentenza del 31 gennaio 2011, n.2226, Sentenza del 30 maggio 2014, n.12149 – Sentenza del 5 settembre 2014, n.18757 – Sentenza del 26 settembre 2014, n.20415 – Sentenza del 16 settembre 2015, n.18180.

1.3. Il versamento del tributo

L'ordinamento nazionale prevede, oltre all'obbligo tributario di autodichiarare i dati fiscalmente rilevanti, quello di versare i tributi di propria iniziativa cioè nella forma dell'autoliquidazione.

L'adempimento di quest'obbligazione avviene nelle forme disciplinate dalla legge e, in particolare per l'imposizione sui redditi, l'articolo 1, Dpr. 29 settembre 1973, n.602, stabilisce che sono riscosse mediante:

- ritenuta diretta,
- versamenti diretti,
- iscrizione a ruolo.

La ritenuta diretta, è operata appunto direttamente dal creditore in modo similare ai sostituti d'imposta²⁴, cioè operando le ritenute e trasferendo l'importo alla Tesoreria dello Stato.

Sono soggetti a ritenuta diretta, i redditi da lavoro dipendente e assimilati, quelli di lavoro autonomo, i redditi di capitale e contributi.

I versamenti diretti sono operati dal contribuente o direttamente alla Tesoreria provinciale dello Stato o agli uffici dell'agente della riscossione, ovvero mediante delega irrevocabile alle Poste o agli istituti bancari o ancora per via telematica.

²⁴ Figura giuridica indicata all'articolo. 64, comma 1, Dpr. n.600/1973, soggetto che per espressa disposizione di legge è tenuto al pagamento dell'imposta in luogo di altri. Il sostituto d'imposta opera le ritenute previste per legge e le riversa all'ente impositore (es. datore di lavoro, committente di un lavoratore autonomo, condominio, etc).

L'iscrizione a ruolo, è disciplinata dall'articolo 10, Dpr. 29 settembre 1973, n.602 e corrisponde all'atto esecutivo, mediante il quale gli agenti della riscossione nazionale²⁵, garantiscono le entrate accertate dall'ente impositore in maniera coattiva, quando il contribuente non ha provveduto nei termini, a versare la somma dovuta.

L'iscrizione a ruolo è dunque un atto collettivo, contenente un elenco di debitori, residenti in un certo comune, a fianco dei quali sono riportate le somme debitorie, che si trasformano per ogni singolo contribuente in una cartella di pagamento.

La cartella di pagamento, deve essere notificata nei termini di legge, intimando il pagamento del debito maggiorato del previsto *aggio*²⁶ a favore del concessionario incaricato alla riscossione, entro il termine di sessanta giorni.

Trascorsi questi termini senza che il debitore abbia provveduto al pagamento della somma iscritta a ruolo, questa assume titolo esecutivo per procedere alla successiva fase di recupero coattivo delle somme accertate.²⁷

La riscossione coattiva delle entrate pubbliche, a differenza del recupero del credito di un privato cittadino, gode di una disciplina legislativa privilegiata, tutto ciò per garantire una riscossione rapida ed economica delle entrate, perché destinate a finanziare bisogni collettivi.

²⁵ Agenzia delle Entrate – Riscossione, ente pubblico economico istituito con articolo 1, decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge del 1 dicembre 2016 n. 225, che svolge le funzioni relative alla riscossione nazionale, organismo subentrato dal 1 luglio 2017 alle società del Gruppo Equitalia.

²⁶ Maggiorazione operata sulle somme debitorie a copertura dei costi fissi sostenuti dall'agente della riscossione, risultanti dal bilancio certificato.

²⁷ Tale recupero avviene attraverso alcune misure:

- *procedure cautelari*: attività che, in caso di mancato versamento della somma a debito, sono propedeutiche alla successiva fase esecutiva, queste sono l'iscrizione d'ipoteca immobiliare e l'iscrizione di fermo amministrativo di beni mobili registrati.
- *procedure esecutive*: attività di vera e propria espropriazione forzata attuata attraverso il pignoramento dei beni, pignoramento presso terzi (delle entrate finanziarie derivanti da pensione, salari, stipendi, fitti o pigioni), pignoramento di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi o pignoramento d'immobili.

L'obbligazione tributaria del pagamento tributario, può essere estinta anche per compensazione²⁸, questa però non è una possibilità estesa a tutte le entrate, ma deve essere prevista dai regolamenti statali d'attuazione del principio statutario, che sono emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, Legge n.400/1988.

La compensazione fiscale può essere:

- *verticale*, quando interessa sia la parte del debito che il credito, relativamente al medesimo tributo;
- *orizzontale*, quando coinvolge non soltanto entrate diverse, ma anche debiti per contributi previdenziali non versati, cioè appartenenti a enti creditori diversi.

²⁸ Cfr. Paragrafo 3.7 *Statuto dei diritti del contribuente*.