

■ CAPITOLO IX

LA RISCOSSIONE

- **SOMMARIO:** **1.** La tipicità delle forme di riscossione. - **2.** La riscossione c.d. spontanea o fisiologica. - **2.1.** Le ritenute dirette. - **2.2.** I versamenti diretti e le riscossioni anticipate. - **2.3.** La riscossione spontanea a mezzo ruolo. - **3.** La riscossione in base agli avvisi di accertamento esecutivi. - **4.** La riscossione tramite ruolo: procedimento di formazione, natura giuridica, effetti. - **4.1.** La notifica del ruolo attraverso la cartella di pagamento. - **4.2.** I titoli che legittimano l'iscrizione a ruolo. - **4.2.1.** La riscossione a ruolo in base alla dichiarazione. - **4.2.2.** Iscrizione a ruolo in base all'avviso di accertamento. - **4.3.** Gli effetti del ruolo nei confronti dei terzi. - **5.** La compensazione. - **6.** La riscossione coattiva. - **6.1.** Le opposizioni all'esecuzione esattoriale e i confini della cognizione del giudice (ordinario e tributario). - **7.** Le misure cautelari a tutela del credito erariale. - **8.** Le garanzie del credito tributario: i privilegi. - **9.** La transazione fiscale. - **10.** La rottamazione dei ruoli. - **11.** Le misure di sostegno fiscale nell'emergenza da COVID-19.

■ ■ ■ FOCUS GIURISPRUDENZIALE:

I. La notifica mediante raccomandata con avviso di ricevimento

II. La transazione fiscale è disciplina eccezionale

III. La "falcidiabilità" del credito IVA nella procedura di concordato preventivo dell'imprenditore

1. La tipicità delle forme di riscossione.

La riscossione dei tributi avviene secondo modalità tipiche, rigidamente disciplinate: l'Ente impositore non può riscuotere se non nei modi previsti dalla legge, né il contribuente può adempiere in forme diverse da quelle stabilite dalla legge.

È il caso di ricordare che la Corte costituzionale ha in più occasioni ritenuto il regime differenziato della riscossione coattiva delle imposte perfettamente compatibile coi principi costituzionali, essendo rispondente all'esigenza, costituzionalmente garantita, di assicurare con regolarità le risorse necessarie alla finanza pubblica e, di conseguenza, a quella di pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento dell'attività finanziaria dello Stato (v. C. cost., sentenza n. 281 del 2011, e C. cost., sentenza n. 90 del 2018).

La fonte normativa delle forme di riscossione è il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dettato per le imposte sui redditi, ma poi esteso alla riscossione delle altre imposte (Iva e altre imposte indirette).

In esso fondamentalmente si distingue tra:

- riscossione c.d. spontanea (o fisiologica), ovvero i pagamenti eseguiti dai contribuenti di propria iniziativa in adempimento degli obblighi previsti dalla legge (c.d. versamenti diretti);
- riscossione in base ad atti emessi dall'amministrazione finanziaria (avvisi di accertamento esecutivi; riscossione tramite ruolo);
- riscossione coattiva.

Ove l'adempimento del credito tributario non avvenga in modo spontaneo (c.d. autoliquidazione), infatti, l'Amministrazione finanziaria può portare in esecuzione il credito tributario tramite:

- le forme della esecuzione forzata nei casi in cui l'avviso di accertamento costituisce direttamente titolo esecutivo (*cf. infra*);
- tramite l'iscrizione al ruolo del credito tributario (derivante da dichiarazione o da avviso d'accertamento non esecutivo) e successiva notifica della cartella esattoriale (che costituisce titolo esecutivo per poi procedere all'esecuzione forzata)

Le funzioni di agente della riscossione sono attribuite all'Agenzia delle Entrate, che non le esercita direttamente ma mediante l'agente della riscossione (Agenzia delle entrate - Riscossione, che a partire dal 1° luglio 2017 è subentrata ai sensi dell'art. 1, d.l. 193/2016 nei rapporti dell'ex Equitalia s.p.a., *cf. cap. IV*)

2. La riscossione c.d. spontanea o fisiologica.

Ai sensi dell'art. art. 1, D.P.R. n. 602 del 1973, le forme di riscossione spontanea delle imposte sono le seguenti:

- ritenuta diretta;
- versamento diretto;
- riscossione a mezzo di ruolo.

Occorre ricordare, inoltre, che il d.l. n. 78\2010 (convertito dalla L. n. 122\2010) ha realizzato la *concentrazione della riscossione nell'accertamento* con la conseguenza che l'avviso di accertamento in materia di imposte dirette, IVA e IRAP e connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni costituiscono i nuovi titoli per l'esecuzione forzata della pretesa erariale in luogo del ruolo e della cartella di pagamento.

È stata attuata con tale riforma una soppressione "parziale" de ruolo (in quanto limitate ad imposte sui redditi, IRAP, IVA ed alle relative sanzioni), concentrando in tali casi la funzione propria del ruolo esattoriale (ovvero la natura di titolo esecutivo della cartella di pagamento emessa a seguito della iscrizione al ruolo) nell'avviso di accertamento e nel connesso provvedimento irrogativo della sanzione.