

SUPERCOMPENDIO
DIRITTO
TRIBUTARIO

Edizione
2026



Neldiritto
Editore

4

Il principio della riserva di legge relativa in materia tributaria e le prestazioni patrimoniali imposte: i tributi e i suoi principali modelli

1. Il principio della riserva di legge relativa in materia tributaria e le prestazioni personali e patrimoniali imposte

L'art. 23 Cost. prevede che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge: si riserva al Parlamento la **tutela della libertà individuale** e la tutela della **integrità patrimoniale**, cioè la tutela di valori fondamentali per la persona.

Le **prestazioni imposte** sono enunciate nell'art. 23 Cost. e sono coperte dalla riserva di legge relativa. Tali prestazioni si caratterizzano per la sussistenza di due elementi:

- **coattività**, cioè dell'esercizio della potestà di impero (*ius imperii*) da parte dello Stato per ottenere la prestazione, che rende quest'ultima obbligatoria;
- **decurtazione patrimoniale**, cioè l'attitudine dell'obbligazione tributaria a determinare un impoverimento del patrimonio del privato, comportando un sacrificio patrimoniale definitivo (come nel caso dei tributi), o anche solo temporaneo o parziale.

Le prestazioni imposte enunciate nell'art. 23 Cost. possono essere:

- **personali**, che sono tipiche di diritto amministrativo;
- **patrimoniali**, che sono tipiche di diritto tributario e hanno un contenuto essenzialmente economico e in taluni casi parametrato sulla base del reddito e/o patrimonio del soggetto che le deve espletare.

La riserva di legge in materia tributaria ha **carattere relativo** ("in base" alla legge) e non assoluto, quindi entro determinati limiti la materia tributaria può essere disciplinata anche da **fonti normative secondarie**: in particolare il contenuto minimo della norma tributaria deve essere necessariamente stabilito dalla legge, mentre i regolamenti possono solo determinare il *quantum* del prelievo (base imponibile ed aliquote) entro criteri e limiti fissati dalla legge e la disciplina procedimentale.

Manuali a confronto

La dottrina tradizionale considera l'imposizione tributaria uno strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito (TESAURO) e, pertanto, attribuisce alla riserva di legge la funzione principale di salvaguardare l'interesse generale e, solo in via consequenziale e subordinata, gli interessi individuali.



2. I tributi e i principali modelli di prestazioni patrimoniali imposte

I principali modelli di tributo sono:

- **imposta** (§ 2.1);
- **tassa** (§ 2.2);
- **contributo fiscale** (§ 3).

Tutti questi tributi si articolano:

- I. di una **fattispecie sostanziale (statica)**, individuata dalla legge in base all'art. 23 Cost.,

che individua gli **elementi costitutivi** del tributo. In specie, si parla di:

i. *presupposto del tributo*, come quella situazione di fatto o di diritto al verificarsi della quale si rende dovuto il tributo e che esprime la forza economica del singolo posta a base del prelievo.

Il presupposto di imposta può essere ampliato o ristretto e si parla di:

▪ ampliamento del presupposto in caso di:

- **equiparazione**, cioè di varianti della fattispecie tipica di imposizione che ampliano il presupposto di imposta, e in caso di
- **fattispecie surrogatorie o supplementari**, cioè di fattispecie individuate dal legislatore in ragione di un diverso regolamento negoziale o per la loro attitudine a integrare, tramite un procedimento indiretto, risultati vietati;

▪ restringimento del presupposto in caso di:

- **agevolazioni**: ogni tipo di norma che, in deroga a quanto previsto in via ordinaria, riduce il carico dell'imposta (prevedendo aliquote ridotte o riduzioni della base imponibile) senza annullare l'obbligo impositivo;
- **esenzioni**: norma che sottrae all'imposizione situazioni (**esenzione oggettiva**) o soggetti (**esenzione soggettiva**) che, altrimenti, in assenza di una specifica deroga, ricadrebbero nell'ambito di applicazione della norma generale;
- **esclusione d'imposta**: a differenza dell'esenzione, le norme hanno la funzione di delimitare i confini del presupposto tipico d'imposta chiarendo i limiti di applicabilità del tributo **senza derogare agli enunciati di carattere generale**;
- **regimi fiscali sostitutivi (o imposte sostitutive)**: si configurano quali meccanismi che sottraggono talune fattispecie all'ordinario regime impositivo per assoggettarle ad altro regime impositivo.

ii. *soggetti attivo e passivo*, il primo rappresentato dallo Stato o dall'ente pubblico dotato di potestà impositiva, mentre il secondo dal contribuente ovvero dal soggetto che deve pagare l'imposta (i soggetti verranno compiutamente analizzati *infra*, al Capitolo 6);

iii. *base imponibile*, cioè la ricchezza, espressa in termini monetari, sulla quale viene applicata l'aliquota e che costituisce l'espressione quantitativa del presupposto,

iv. *aliquota*, ovvero la percentuale che, applicata alla base imponibile, permette di determinare il *quantum* del tributo. L'aliquota può essere proporzionale, progressiva, regressiva.

II. e di una **fattispecie procedimentale (dinamica)**, che attiene alle modalità di attuazione del prelievo, attraverso l'esercizio dei poteri attribuiti all'amministrazione finanziaria.

Benché, in generale, il diritto tributario abbia ad oggetto il solo momento acquisitivo delle risorse pubbliche – essendo irrilevante la destinazione finanziaria dell'entrata tributaria –, a volte la destinazione finanziaria assume rilievo quale parte integrante del tributo, come nei **tributi di scopo**, cioè tributi specificamente finalizzati dalla legge al sostenimento di spese appositamente individuate (si pensi all'imposta di soggiorno). Il tributo di scopo può essere una imposta o una tassa, di cui assume la struttura normativa tipica di questi.

2.1. L'imposta: definizione, funzione e fondamento, elementi costitutivi e classificazione

L'**imposta** è la prestazione patrimoniale dovuta allo Stato in ragione esclusiva del suo esercizio del potere di imposizione, senza alcuna relazione specifica con un determinato servizio o una determinata attività dell'ente pubblico a favore del consociato – a differenza che nelle tasse, come si vedrà *infra* –.

Il prelevamento coattivo di ricchezza effettuato persegue unicamente lo scopo di procurare i mezzi necessari alla produzione di servizi pubblici indivisibili, che avvantaggiano la collettività nel suo insieme. Sono imposte ad esempio l'IRPEF, l'IRES, l'IVA.

Ne deriva che la **funzione** dell'imposta è quella di fare concorrere alle spese pubbliche tutti coloro che sono interessati all'esistenza e al funzionamento dello Stato e degli altri enti pubblici.

Alle imposte si applica il principio del **sacrificio** e il limite costituzionalmente previsto dall'art. 53 della capacità contributiva: la forza economica del singolo, rilevante ai fini della tassazione, è espressa dai c.d. "fatti-indice" (quali, tra gli altri, il reddito, il patrimonio e il consumo) che le singole leggi d'imposta assumono quali presupposti dei diversi tributi.

Nell'ambito delle imposte, si usa distinguere tra:

- **imposte dirette e imposte indirette**, a seconda che la forza economica sia manifestata rispettivamente da reddito e patrimonio, oppure da fatti-indice quali il consumo, il compimento di atti giuridici, etc., che disvelano indirettamente una capacità economica sottostante;
- **imposte personali e imposte reali**, a seconda che la capacità contributiva sia valutata rispettivamente in senso soggettivo, in quanto si tiene conto della complessiva situazione personale e familiare del soggetto (ad es. nell'IRPEF); o in senso oggettivo, senza prendere in esame la situazione personale del soggetto passivo (ad es. nelle imposte ipotecarie e catastali);
- **imposte fisse e imposte variabili**, a seconda che il calcolo delle imposte avvenga rispettivamente con una predeterminazione nell'ammontare che non viene modificata in base alla ricchezza, alla produzione o al prezzo; o con una modifica dell'ammontare al variare della base imponibile. Le imposte variabili, poi, possono essere a loro volta classificate in imposte **proporzionali**, **progressive** e **regressive** a seconda che l'aliquota rispettivamente, cresca in maniera proporzionale, cresca in maniera più che proporzionale o decresca al crescere della base imponibile;
- **imposte a struttura aperta e imposte a struttura chiusa**, a seconda che il fattore temporale incida o meno nella loro formazione. Nelle prime vengono prese in considerazione le fluttuazioni economiche in aumento e in diminuzione che si realizzano in un arco temporale definito periodo d'imposta (si parla di **tributi periodici**), mentre nelle seconde viene presa in considerazione la situazione economica del contribuente in un determinato momento temporale, senza che eventi passati e futuri possano determinare modifiche (si parla di **tributi istantanei**, come ad es. l'imposta di bollo).

2.2. La tassa: definizione, funzione ed elementi costitutivi

La **tassa** è la prestazione patrimoniale imposta dovuta allo Stato in ragione della fruizione (o della possibilità di fruire) in modo individuale di un servizio pubblico, di un atto pubblico o di una attività pubblica richiesti dal contribuente: per tale ragione viene individuato un **assetto giuridico di tipo para-commutativo**, in quanto il prelievo si giustifica essenzialmente nel beneficio attribuito al soggetto a favore del quale il servizio è predisposto. Ciò non significa che vi sia un rapporto di sinallagmaticità tra la tassa e il servizio prestato al singolo e non è possibile parlare di controprestazione in senso proprio (a differenza che per i prezzi pubblici).

Alle tasse si applica il principio del beneficio e il loro ammontare non copre necessariamente i

Infine, per gli atti formati mediante sistemi automatizzati, la normativa consente di sostituire la firma autografa con l'**indicazione a stampa del nominativo del responsabile**, senza che ciò comporti invalidità dell'atto.

B

Beneficio di preventiva escussione dei coobbligati in solido

Nel sistema della riscossione tributaria, la posizione del **condebitore in solido**, in particolare quando la sua responsabilità è **sussidiaria**, presenta profili peculiari che incidono sia sulle modalità di esercizio dell'azione esattiva da parte dell'Amministrazione finanziaria sia sulle forme di tutela riconosciute al contribuente.

In linea generale, qualora il **debitore principale non dichiarato o non versato l'imposta dovuta**, l'Amministrazione finanziaria può attivare la riscossione anche nei confronti del **coobbligato**, munendosi di un titolo esecutivo. Tuttavia, essa **non è tenuta a coinvolgere necessariamente tutti i coobbligati** sin dalla fase di accertamento. Infatti, l'atto impositivo può essere notificato anche al solo debitore principale, senza necessità di un **simultaneus processus** con i coobbligati sussidiari. In tale prospettiva, il soggetto passivo del tributo resta il debitore principale, nei cui confronti si forma il **titolo esecutivo (ruolo o atto impositivo)**.

Diversa è l'ipotesi in cui il debitore principale abbia dichiarato l'imposta ma non l'abbia versata. In questo caso, l'ordinamento consente all'Amministrazione di procedere direttamente nei confronti del **condebitore in solido**, utilizzando il titolo già formato nei confronti del debitore principale. L'**art. 25 del d.P.R. n. 602/1973** consente infatti la notifica della **cartella di pagamento** anche al coobbligato, attribuendo a tale atto una funzione assimilabile al **precetto**, in quanto idoneo a preannunciare l'azione esecutiva.

In tali situazioni, il coobbligato dispone di ampi strumenti di tutela: egli può impugnare la cartella non solo per contestare l'eventuale **invalidità del titolo**, ma anche per far valere l'**inesistenza del credito tributario**, ad esempio per assenza dei presupposti impositivi o per la presenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi. Inoltre, può contestare il **fondamento stesso della propria responsabilità**, come nel caso del socio che dimostri di aver cessato la partecipazione sociale prima del sorgere del debito.

Le controversie relative all'impugnazione della cartella di pagamento rientrano nella **giurisdizione tributaria**, poiché attengono a fasi precedenti l'esecuzione forzata. Solo le controversie riguardanti la fase esecutiva in senso stretto sono devolute al giudice dell'esecuzione.

In questo contesto si inserisce anche la recente disciplina introdotta dall'**art. 25-bis del d.P.R. n. 602/1973**, che prevede, in caso di **rateazione concessa al debitore principale**, la **sospensione della prescrizione anche nei confronti dei coobbligati sussidiari**, rafforzando così il collegamento tra le rispettive posizioni.

Un profilo particolarmente rilevante riguarda il **beneficio di preventiva escussione (beneficium excussionis)**, che consente al coobbligato sussidiario di essere chiamato a rispondere solo dopo l'escussione del patrimonio del debitore principale. Su tale aspetto si è sviluppato un acceso dibattito giurisprudenziale, volto a chiarire se tale beneficio potesse essere fatto valere già in sede di **impugnazione della cartella di pagamento** oppure solo nella successiva fase esecutiva. Un primo orientamento, per lungo tempo prevalente, negava tale possibilità, ritenendo che la cartella di pagamento fosse un atto **meramente prodromico** e non esecutivo, con la conseguenza che il beneficio potesse essere fatto valere solo successivamente. Un diverso orientamento, invece, ammetteva la possibilità di far valere il beneficio già in sede di impugnazione della cartella.

Il contrasto è stato definitivamente risolto dalle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**, le quali hanno affermato che il **coobbligato in via sussidiaria può impugnare la cartella di pagamento eccependo la violazione del beneficio di preventiva escussione**. Tale soluzione valorizza il

diritto di difesa del contribuente, consentendogli di reagire immediatamente all'azione dell'Amministrazione. Le Sezioni Unite hanno inoltre chiarito che il coobbligato **non decade dal diritto di far valere il beneficio** se non lo esercita subito: egli potrà infatti farlo valere anche in fasi successive, ad esempio impugnando una **intimazione di pagamento** o opponendosi al **pignoramento** dinanzi al giudice dell'esecuzione. Ciò in quanto la **natura sussidiaria dell'obbligazione permane nel tempo**, indipendentemente dal momento in cui il beneficio viene fatto valere.

C

■ Capacità contributiva (principio della)

Il **principio di capacità contributiva**, sancito dall'art. 53 Cost., non si limita alla sola imposizione tributaria in senso stretto, ma si estende più in generale al finanziamento dei **servizi pubblici essenziali**. In questo ambito, esso opera come criterio di giustizia distributiva, imponendo che il costo dei servizi sia sostenuto in funzione delle condizioni economiche dei consociati.

Ciò significa che il finanziamento di servizi fondamentali – quali, ad esempio, la sanità, la giustizia o i servizi idrici ed energetici – può essere posto a carico dei cittadini non soltanto in quanto fruitori diretti, ma in relazione alla loro **effettiva capacità economica**. In tale prospettiva, il principio impone la previsione di **meccanismi di esenzione o agevolazione** per i soggetti privi di adeguata capacità contributiva, al fine di garantire l'accesso universale a prestazioni ritenute essenziali.

In questa direzione si colloca anche l'orientamento dottrinale, secondo cui il principio di capacità contributiva non è estraneo neppure a forme di prelievo diverse dall'imposta in senso tecnico. Come osservato autorevolmente, *“la tassa non è dunque al di fuori dell'art. 53; e non lo sono neppure i prezzi e le tariffe [...] se relativi alla fruizione di un servizio pubblico essenziale”* (TESAURO). Ne deriva che anche tali strumenti devono essere conformati, almeno in parte, al criterio della capacità contributiva.

Diversamente, per il finanziamento dei **servizi pubblici non essenziali**, il rispetto del principio non si impone con la stessa intensità. In questi casi, il legislatore può legittimamente adottare criteri diversi, anche fondati esclusivamente sulla logica del corrispettivo, senza la necessità di modulare il contributo in base alla capacità economica del soggetto.

Il perimetro applicativo del principio di capacità contributiva si estende oltre il tributo in senso stretto, ricomprendendo tutte le forme di finanziamento dei servizi pubblici essenziali, mentre si attenua, fino a non essere necessario, nell'ambito dei servizi non essenziali.

D

■ Detrazione (diritto alla)

Affinché il soggetto passivo possa esercitare il **diritto alla detrazione**, è necessario che adempia preventivamente agli obblighi formali e, in particolare, alla registrazione nel registro degli acquisti delle fatture e delle bollette doganali relative alle operazioni di acquisto e importazione per le quali si intende operare la detrazione, prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale in cui essa viene esercitata.

In altri termini, il rispetto di tali adempimenti costituisce una **condizione preliminare per l'esercizio del diritto di detrazione**, che deve essere effettuato nei tempi previsti, ossia prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale, in cui la detrazione viene concretamente operata, quale **presupposto formale imprescindibile**.