

Schemi di **DIRITTO TRIBUTARIO**

XIII edizione **2026**


Neldiritto
Editore

contributiva sono individuati:

→ **nella concezione oggettiva:** qualsiasi fatto economico anche indirettamente rivelatore della ricchezza del contribuente (es. IRAP e valore della produzione netta).

➤ 1.2. Funzione e ambito di applicazione della capacità contributiva.

La capacità contributiva:

- rappresenta un **limite** di tipo sostanziale (di contenuto, diverso da quello formale/tecnica legislativa incluso nell'art. 23 Cost) per il legislatore nella creazione di nuovi tributi;
- rappresenta una **garanzia** del contribuente contro l'arbitrio del legislatore;
- trova diretta applicazione nelle **imposte** e può essere considerato come parametro di riferimento nella creazione di altri modelli tributari;
- realizza una selezione delle fattispecie che obbliga il legislatore ad ancorare l'imposizione ad un **criterio economico di ricchezza** e non a condizioni o status personali (ad esempio oggi sarebbero incostituzionali tributi in passato vigenti quali l'imposta sulla barba in Russia o l'imposta sui celibi in Italia).



FOCUS

I nuovi tributi: dalla *sugar tax* alla *plastic tax*.

In tema di capacità contributiva e nuova selezione delle fattispecie sono da segnalare **due nuovi tributi introdotti nel nostro ordinamento e finora mai entrati in vigore** con finalità extrafiscali a tutela della salute e dell'ambiente: la *sugar tax* e la *plastic tax*.

Per scoraggiare il consumo di bevande ricche di zuccheri, l'art. 1, comma 661, legge n. 160/2019, ha introdotto un'imposta sul consumo di bevande analcoliche edulcorate (c.d. *sugar tax*) nella misura di euro 10 per ettolitro per i prodotti finiti e di euro 0,25 per kg per quelli destinati a successiva diluizione. La nascita e l'esigibilità dell'obbligazione tributaria avviene all'atto: a) della cessione, anche a titolo gratuito, di tali bevande, da parte del fabbricante nazionale o, se diverso da quest'ultimo, del soggetto nazionale che provvede al condizionamento, a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita; b) del ricevimento di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente, che riceve prodotti provenienti da Paesi UE; c) dell'importazione definitiva, da parte dell'importatore per le bevande importate da Paesi extra UE. L'imposta non si applica né alle bevande destinate all'esportazione né tantomeno a quelle il cui contenuto di zuccheri risulti inferiore – o uguale – a 25 g per litro, nel caso di prodotti finiti, e 125 g per kg per quelli utilizzabili previa diluizione. Eccezion fatta per l'importatore, per gli altri soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, è prevista la registrazione presso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con attribuzione di un codice identificativo, oltre agli obblighi dichiarativi e di versamento indicati dal comma 66950.

L'art. 1, comma 634, della legge n. 160/2019, ha istituito un'imposta sul consumo di manufatti monouso (MACSI) – cd. *plastic tax* – realizzati con l'impiego totale o parziale da polimeri organici sintetici e destinati, anche solo potenzialmente, ad essere utilizzati – e non riutilizzati – per il contenimento, la protezione, la manipolazione o la consegna di merci o di prodotti alimentari. Per espressa previsione normativa, restano esclusi, invece, i dispositivi medici (e non le siringhe, come previsto nella formulazione originaria), i MACSI compostabili e quelli «adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali». Il soggetto passivo dell'imposta è individuato, a seconda che i MACSI: a) siano realizzati nel territorio nazionale (fabbricante); b) provengano da altri Paesi dell'UE (acquirente esercente attività economica o cedente per i MACSI acquistati da un consumatore privato nazionale); c) siano importati da Paesi terzi (importatore).

In base a questa distinzione è possibile, altresì, identificare: a) il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria (produzione dei MACSI; introduzione nel territorio da altri Paesi dell'UE; importazione definitiva nel territorio nazionale); b) l'atto di immissione al consumo che rende l'imposta esigibile (cessione ad altri soggetti nazionali; acquisto o cessione nel territorio nazionale; importazione definitiva).

Il comma 640 ha fissato a euro 0,45 l'ammontare dell'imposta per kg di materia plastica contenuta per MACSI. L'imposta non è dovuta dal fabbricante qualora ceda direttamente i MACSI per il consumo in altri Paesi UE ovvero li esporti; qualora sugli stessi, sia stata già versata da un soggetto diverso da quello formalmente obbligato, l'imposta è rimborsata al cedente o all'esportatore, a patto che fornisca prova dell'avvenuto pagamento. Non è previsto il versamento – e la presentazione della relativa dichiarazione – nel caso in cui l'imposta risulti pari – o inferiore – a euro 10. Le dichiarazioni dovranno essere presentate, entro la fine del mese successivo al trimestre solare, all'Agenzia delle dogane e dei monopoli; per evitare di computare all'interno della base imponibile quantitativi di materie plastiche per i quali l'imposta risulti già versata, è previsto che in dichiarazione debbano essere indicate anche le quantità di materie plastiche contenute in MACSI utilizzati per la realizzazione di altri MACSI.

Sugar tax e plastic tax, tuttavia, non sono mai entrate in vigore. Il legislatore ha modificato parzialmente la disciplina dei due tributi e ha rinviato a più riprese l'entrata in vigore degli stessi. Da ultimo – salvo ulteriori modifiche o rinvii – l'art. 1 comma 125 della Legge 30 dicembre 2025, n. 199 "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028" ha rinviato l'entrata in vigore della plastic tax e della sugar tax al 1° gennaio 2027.



FOCUS

Le cripto-attività e il modello impositivo adottato dalla normativa italiana dalla Legge di bilancio 2023 alla Legge di bilancio 2026.

Il legislatore italiano, al termine di un lungo percorso di analisi e valutazione delle fattispecie e degli effetti finanziari, ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina delle cripto-attività, delineandone il relativo regime di tassazione. Con il Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, approvato con la legge 29 dicembre 2022 n. 197 (c.d. Legge di Bilancio 2023), è stato per la prima volta in Italia normato l'istituto, attraverso un inquadramento degli assetti definitori economico-giuridici, unitamente alla previsione degli istituti fiscali a cui sono state assoggettate le operazioni interessate.

L'art. 1 comma 126 della legge n. 197/2022 modifica gli art. 67 e 68 del Testo unico delle imposte sui redditi (in acronimo TUIR, approvato con il D.P.R. n. 917/1986), recanti la disciplina dei redditi diversi. In particolare, nell'art. 67, comma 1, TUIR, è stata introdotta la lettera c-sexies) a norma della quale sono da qualificare come redditi diversi le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. La stessa norma fornisce la definizione giuridica della nozione di "cripto-attività", costituita da una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga. All'art. 68 TUIR, invece, è stato aggiunto il comma 9, il quale prevede che le plusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'art. 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate e il costo o il valore di acquisto. Queste plusvalenze sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Particolari regole sono dettate a seconda della tipologia di acquisizione del valore, il quale deve essere documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente (in assenza il costo è pari a zero): nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione; nel caso di acquisto per donazione si assume come costo quello del donante. I proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione e non costituiscono fattispecie fiscalmente rilevanti le permutate tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni.

L'articolo 1, commi da 144 a 147, della legge n. 197/2022 assoggetta ad imposta di bollo i rapporti aventi ad oggetto le cripto-attività nella misura del 2 per mille annui del relativo valore, secondo le ordinarie modalità e termini di versamento del tributo. È stato infatti modificato l'art. 13 dell'Allegato A - Tariffa, parte prima, comma 2-ter del D.P.R. n. 642 del 1972 che prevede l'applicazione dell'imposta del 2 per mille alle comunicazioni periodiche alla clientela relative a prodotti finanziari, anche non soggetti ad obbligo di deposito, compresi i depositi bancari e

postali, anche se rappresentati da certificati; all'elenco ivi incluso sono state aggiunte le comunicazioni relative a crypto-attività di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-sexies), TUIR. E' stata altresì modificata la disciplina dell'articolo 13 dell'Allegato A - Tariffa, parte prima, nota 3-ter, del D.P.R. n. 642 del 1972 nella parte in cui specifica che la comunicazione relativa ai prodotti finanziari, ivi compresi i buoni postali fruttiferi, anche non soggetti all'obbligo di deposito, si considera in ogni caso inviata almeno una volta nel corso dell'anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione e che l'imposta è comunque dovuta una volta l'anno o alla chiusura del rapporto, per includere le crypto-attività fra i prodotti finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione.

La legge di Bilancio 2025 (L. 30 dicembre 2024 n. 207) ha ulteriormente inasprito il regime di tassazione delle plusvalenze da cryptoattività, prevedendo a decorrere dal 1° gennaio 2026 un aumento dell'aliquota al 33% rispetto all'attuale 26%.

La legge di Bilancio 2026 (art. 1 comma 28 della Legge 30 dicembre 2025, n. 199 "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028") è intervenuta ulteriormente sul tema, prevedendo un regime agevolato rispetto all'ordinario del 33%. Nello specifico trova applicazione l'aliquota del 26% sui redditi diversi e sugli altri proventi di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, derivanti da operazioni di detenzione, cessione o impiego di token di moneta elettronica denominati in euro, di cui all'articolo 3, paragrafo 1, numero 7), del regolamento (UE) 2023/ 1114 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 maggio 2023. Ai fini della presente disposizione, per token di moneta elettronica denominati in euro si intendono i token il cui valore è stabilmente ancorato all'euro e i cui fondi di riserva sono detenuti integralmente in attività denominate in euro presso soggetti autorizzati nell'Unione europea. Non costituisce realizzo di plusvalenza o minusvalenza la mera conversione tra euro e token di moneta elettronica denominati in euro, né il rimborso in euro del relativo valore nominale.

2. Il principio di progressività del sistema tributario italiano (art. 53 Cost., II comma)

Art. 53 Cost., II comma >> Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

I principali sistemi tributari di tassazione possono utilizzare:

- **progressività**: all'aumentare della base imponibile il debito d'imposta aumenta nella stessa proporzione; in questo caso aliquota media e marginale coincidono, avendosi un unico tasso costante che non varia in funzione della base imponibile. Incidono in misura superiore sui soggetti che mostrano una maggiore attitudine alla contribuzione. Può realizzarsi attraverso vari metodi: continua, per classi, per scaglioni, per deduzioni e detrazioni (esempio di un tributo progressivo: IRPEF);
- **proporzionalità**: all'aumentare della base imponibile il debito d'imposta aumenta nella stessa proporzione; in questo caso aliquota media e marginale coincidono, avendosi un unico tasso costante che non varia in funzione della base imponibile (esempio di un tributo proporzionale: IRES);
- **regressività**: all'aumentare della base imponibile il debito d'imposta aumenta meno che proporzionalmente, avendosi una aliquota media sempre superiore a quella marginale.
- **funzione redistributiva della ricchezza**: comporta una redistribuzione della ricchezza stessa, con riduzione del divario tra le situazioni economiche dei consociati;
- **funzione di equità fiscale**: la progressività realizza al meglio gli obiettivi di giustizia ed equità fiscale a cui gli ordinamenti democratici devono ispirarsi;
- **principio programmatico**: il principio della progressività non è una norma cogente che si applica indistintamente a tutti i tributi ma una norma di natura programmatica che si riferisce al sistema tributario nel suo complesso. Non è quindi incostituzionale la previsione di singoli tributi ispirati a principi

Il principio costituzionale di progressività si caratterizza per: