



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

**CONVEGNO ANNUALE**  
*L'attuazione della riforma tributaria*

**10 e 11 MAGGIO 2024**  
**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI PARTHENOPE**  
**Villa Doria d'Angri - via Petrarca, 80**

**Relazione introduttiva**

**Prof. Maurizio Logozzo - Presidente AIPSDT**

***1. Saluto istituzionale e benvenuto***

Magnifico Rettore,  
Gent.ma Direttrice di Dipartimento,  
Care Colleghe e Cari Colleghi,

porgo a tutti gli intervenuti il benvenuto e il saluto mio e dell'intero Consiglio Direttivo della Associazione dei Professori e degli Studiosi di Diritto tributario al convegno annuale dell'Associazione. Il mio ringraziamento, per la squisita ospitalità, va anzitutto al Magnifico Rettore, prof. Garofalo, e alla Direttrice di Dipartimento, prof.ssa Fernandez Del Moral.

Sia consentito però un ringraziamento particolare alla nostra vicepresidente, la prof.ssa Loredana Carpentieri, e alla prof.ssa Daniela Conte – le nostre “padrone di casa” - per aver reso possibile



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

questa iniziativa che ha richiesto – oggettivamente - uno sforzo organizzativo non indifferente.

Anche per questo motivo, i nostri lavori - che si svolgeranno, oggi e domani, in questa splendida cornice, la sede di rappresentanza della Università Parthenope, Villa Doria D'Angri – dovranno essere ancor più fruttuosi sul piano della riflessione scientifica e di un costruttivo confronto dialettico.

Il convegno di quest'anno si celebra in un momento del tutto eccezionale in ragione della legge delega di riforma tributaria n. 111/2023 e dei numerosi decreti delegati, molti dei quali già entrati in vigore.

E' per tale ragione che il Consiglio Direttivo ha ritenuto di dedicare il convegno all'attuazione della riforma fiscale, tema che dunque sarà al centro delle nostre riflessioni.

## **2. Le riforme fiscali in Italia.**

Nel corso dell'ultimo cinquantennio, il nostro ordinamento è stato interessato da plurimi interventi di riforma, di maggiore o minore respiro, occasioni nelle quali si sono concentrate, di volta in volta, le aspettative degli studiosi e dei contribuenti, di pervenire alla semplificazione dell'obbligo tributario, ad un rapporto fisco-contribuente più trasparente e partecipato.

In ragione del susseguirsi di dette riforme, possono individuarsi vere e proprie fasi della formazione dell'ordinamento tributario.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

**2.1** La prima si apre con la riforma fiscale avviata con la legge delega 9 ottobre 1971 n. 825.

I difetti principali che la riforma del 1971 si era prefissa di correggere erano la complessità del sistema, sia dal punto di vista del numero dei tributi che della qualità delle leggi; l'impossibilità di valutare in termini di costi il carico tributario; l'insopportabilità delle aliquote tale da scoraggiare la produzione di un maggior reddito; la sperequazione dei redditi dovuta sia alla diversità delle aliquote, sia all'evasione. La riforma del 1971 aveva puntato sulla semplificazione legislativa, sulla tassazione personale e progressiva come pietra angolare. Premessa di tutto questo doveva essere la riforma dell'Amministrazione, da realizzare prima della stesura di nuove leggi. Tale riforma rispondeva dunque ad un progetto che era senza dubbio un progetto teorico prima che politico.

**2.2** Salva l'approvazione dei Testi Unici del 1986 in materia di imposte sui redditi e registro, nonché salvi gli interventi di cui alla legge delega n. 408/1990 (che porterà, tra l'altro, ad un certo riordino delle agevolazioni fiscali), la fase aperta dalla riforma del 1971 si è protratta fino all'approvazione della legge 23 dicembre 1996, n. 662, cui sono seguiti i decreti legislativi del 1997-98. In particolare quelli relativi alle sanzioni amministrative tributarie, al riordino della tassazione delle rendite finanziarie, dell'accertamento con adesione, delle dichiarazioni, Imposta sul valore aggiunto, etc.. Una riforma ad ampio spettro, la cui ossatura ha retto e sta



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

reggendo tuttora, fermi restando, nel tempo, i necessari aggiornamenti.

In questa seconda fase si colloca l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente, il cui obiettivo era quello di rappresentare un punto fermo nella continua evoluzione e complessità delle leggi tributarie, sempre più condizionate dalle esigenze di contingenza economica. Con lo Statuto si volevano dunque affermare principi, posti a tutela del contribuente, che fossero tendenzialmente stabili nell'ordinamento. Sappiamo che l'adozione dello Statuto ha avuto una storia travagliata, che lo ha portato dall'iniziale progetto di legge costituzionale ad essere introdotto mediante legge ordinaria. Va ricordato, a questo riguardo, il contributo decisivo dato dal prof. Gianni Marongiu, ma anche dal prof. Giulio Tremonti e dal prof. Furio Bosello, dell'Alma Mater Università di Bologna e senatore della Repubblica, di cui ricorre quest'anno il novantesimo anniversario dalla nascita e la cui opera è stata decisiva per l'approvazione finale della legge l'11 luglio 2000.

**2.3** Con la legge 7 aprile 2003, n. 80 si è chiusa la seconda fase e se ne è aperta una terza.

Gli obiettivi erano particolarmente ambiziosi: il nuovo sistema avrebbe dovuto basarsi su cinque imposte ordinate in un unico codice: imposta sul reddito, imposta sul reddito delle società, imposta sul valore aggiunto, imposta sui servizi e accisa.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Questo mutamento giustificava un'ampia stagione di condoni sul presupposto del passaggio al supposto nuovo sistema. Sappiamo che, pur a fronte della riforma dell'Irpef e di una rilevante modifica della tassazione delle società, l'ordinamento non ha subito modificazioni di particolare rilevanza.

**2.4** Questa terza fase si è protratta sino all'adozione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, con cui il legislatore è intervenuto sulla disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, introducendo per la prima volta una norma generale sul loro contrasto (l'art. 10-*bis* Statuto); si è attuata una revisione del sistema sanzionatorio, delle diverse forme di interpello, della riscossione degli enti locali e del contenzioso tributario. Il legislatore ha modificato anche l'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo e i redditi soggetti a tassazione separata; è stata rivista la disciplina dei giochi pubblici; sono state introdotte nuove forme di fiscalità energetica e ambientale, la dichiarazione precompilata e la fatturazione elettronica, mentre è mancata una vera revisione del catasto.

Con la riforma del 2014-15 si apre insomma quella quarta fase che giunge sino all'adozione della legge delega n. 111/2023.

### **3. Stato dell'arte della riforma e programma del convegno**



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Con la legge delega n. 111/2023 siamo di fronte, a mio avviso, alla più ampia delle riforme fiscali successive a quella degli anni settanta.

Per quanto, in massima parte, non stia determinando uno stravolgimento delle categorie e dei dogmi esistenti, la riforma tocca infatti tutti gli ambiti della materia tributaria e sta richiedendo l'emanazione di specifici plurimi decreti attuativi.

Fino a questo momento sono stati emanati o esaminati tredici decreti delegati:

Attuazione primo modulo riforma Irpef e altre misure in tema di imposte sui redditi	30.12.2023	D. Lgs. 30.12.2023, n. 216
Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale	27.12.2023	D. Lgs. 27.12.2023, n. 209
Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente	30.12.2023	D. Lgs. 30.12.2023, n. 219
Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari	8.1.2024	D. Lgs. 8.1.2024, n. 1
Disposizioni in materia di	12.2.2024	D. Lgs. 12.2.2024, n. 13



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

accertamento tributario e di concordato preventivo biennale		
Potenziamento del regime di adempimento collaborativo	30.12.2023	D. Lgs. 30.12.2023, n. 221
Revisione disciplina del contenzioso tributario	30.12.2023	D. Lgs. 30.12.2023, n. 220
Disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza	25.3.2024	D. Lgs. 25.3.2024, N. 41
Revisione del sistema sanzionatorio tributario	21.2.2024	Esame preliminare
Revisione della disciplina doganale e del sistema sanzionatorio in materia di accise	26.3.2024	Esame preliminare
Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione	11.3.2024	Esame preliminare
Razionalizzazione dell'imposta di registro, successioni e donazioni, bollo	9.4.2024	Esame preliminare
Revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche e delle società e degli enti	30.4.2024	Esame preliminare



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Trattandosi di interventi ad ampio spettro, quando il Consiglio direttivo ha deciso di dedicare il convegno annuale alla riforma, non è stato semplice selezionare i temi oggetto di approfondimento nel corso delle due giornate, considerando anche che a chiusura della giornata odierna si terrà l'Assemblea associativa.

Immaginare di toccare in un giorno e mezzo tutti i punti della riforma sarebbe stato impossibile, anche perché alcuni temi si prestano ad approfondimenti specialistici (penso soprattutto ai profili internazionali della riforma, all'istituzione di un'imposta tecnicamente complessa quale la Global Minimum Tax ed anche al tema estremamente attuale della fiscalità regionale alla luce dell'autonomia differenziata). Il programma propone dunque una rassegna dei temi principali che hanno destato non solo maggiore interesse ma che hanno stimolato il dibattito e il confronto dottrinale.

Ciò spiega la suddivisione del programma in 4 sessioni dedicate allo Statuto dei diritti del contribuente quale legge generale del nostro ordinamento, che ricomprende anche il tema della codificazione; l'accertamento e la riscossione, le sanzioni e il processo tributario.

#### **4. L'attuazione della riforma ed il ruolo della dottrina**



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Per parte mia ritengo meritevoli di segnalazione gli interventi sullo Statuto dei diritti del contribuente, quali l'introduzione di un principio generale di proporzionalità, il divieto di *bis in idem*, il contraddittorio, etc.

Il sistema si muove verso una differente valorizzazione della dialettica fisco-contribuente, che diviene rilevante, a differenza del passato, non solo a fronte della formalizzazione della pretesa impositiva e di verifiche e controlli, ma al fine di prevenire gli eventi patologici del rapporto d'imposta o allo scopo di giungere ad una determinazione "condivisa" della pretesa impositiva.

Mi riferisco, in proposito, sia al potenziamento dell'adempimento collaborativo, sia all'introduzione del concordato preventivo biennale, che è oggetto di un vivace dibattito in dottrina.

La nostra Associazione, attraverso molti dei suoi componenti, ha partecipato alle varie commissioni ministeriali insediate per le proposte di redazione dei decreti delegati e si è certamente distinta nel sollecitare interventi caratterizzati dall'intento di razionalizzazione e coerenza del sistema alla luce anche dei più recenti approdi dottrinali.

Ritengo che l'*iter* della riforma abbia dimostrato la piena disponibilità della dottrina a non arroccarsi su posizioni preconcepite fondate sulla intangibilità del sistema tributario preesistente ed in più parti anacronistico.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Tutt'altro. Si è data ampia prova, nelle competenti sedi, di un approccio di apertura, volto per un verso alla semplificazione legislativa, per l'altro ad evidenziare la necessità di interventi talora più puntuali, diretti a risolvere problemi riscontrati nell'applicazione delle norme.

Si è dato senza dubbio un contributo significativo per raggiungere quegli obiettivi, che alla luce delle riforme fiscali pregresse, sono ricorrenti: rendere il sistema sopportabile ed assicurare il confronto tra Amministrazione e contribuente nello svolgimento dell'attività impositiva.

Sappiamo che il successo di una riforma non dipende dal numero di decreti delegati: è necessario un lento e faticoso processo di trasformazione anche di carattere sociale. La riforma delle leggi è solo la premessa necessaria, ma non sufficiente, per realizzare la riforma in concreto.

La situazione che si sta creando è quella di un'espansione abnorme del nostro ordinamento tributario, con il rischio di un disorientamento dei contribuenti e degli operatori. Infatti, l'unica certezza, in questo momento, è quella di un ampliamento a dismisura della normazione tributaria. Ci vorranno anni per un "assestamento" della legislazione e per la redazione di un Codice Tributario unitario, che assolva le finalità di chiarezza e di certezza del diritto.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Occorre anche un mutamento di mentalità: per superare la diffidenza reciproca tra contribuente ed Amministrazione è necessario rafforzare la preparazione e l'imparzialità dell'Amministrazione, lavorando anche, come è stato fatto, sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi.

Sotto questo profilo, se è vero che la dottrina rimane depositaria dei principi dell'ordinamento tributario in un mondo che cambia, è proprio tali principi che occorre non perdere mai di vista in un contesto nel quale la digitalizzazione spingerà verso atti impositivi "automatizzati o quasi automatizzati", frutto di elaborazioni delle macchine, che possono solo fino a un certo punto formulare valutazioni sulla realtà numerica che sono in grado di registrare.

Occorre dunque che gli studiosi prendano sì atto che gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione sono ben differenti da quelli della riforma fiscale degli anni settanta, ma devono continuare a battersi affinché la relazione fisco-contribuente, per quanto spedita e semplificata, non veda per ciò stesso azzerato il dialogo effettivo (specie quando vi è il rischio di motivazioni *standard*, come nel caso degli accertamenti algoritmici).

Detto questo, però, e fermo restando che la riforma non ci restituisce un ordinamento perfetto – e mi chiedo se mai sarà perfetto, anche con l'avvento della tanto discussa intelligenza artificiale – non sono d'accordo con certe posizioni "demolitorie",



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

che a volte leggono gli interventi del legislatore addirittura in ottica peggiorativa rispetto alla legislazione preesistente.

Non condivido queste chiavi di lettura, in particolare, quando stigmatizzano l'introduzione di norme positive a fronte di asseriti "orientamenti consolidati" della giurisprudenza di legittimità (che peraltro nelle note a sentenza è invece oggetto di critica).

Il nostro non è un ordinamento di *common law*, e dunque preferire di assicurare la certezza del diritto attraverso le norme è una scelta legittima; positivizzare non mi sembra una scelta eccentrica.

Del resto, come la dottrina rileva sovente, la giurisprudenza è volubile anche quando la normazione è stabile: la dottrina è stata espunta dalla giurisprudenza.

Di conseguenza, ove la nomofilachia si manifesta, essa è talvolta solo contingente (e dunque l'approccio "positivista" è anche una reazione. Rimango d'accordo sul fatto che quando si decide di normare occorre farlo secondo i criteri individuati dallo Statuto, chiarezza e trasparenza).

Il privilegio di aver seguito dall'interno il cammino di questa riforma ci ha consentito di rilevare che quella partecipazione più incisiva del contribuente al procedimento – su cui la dottrina non può che essere concorde – ha fatto emergere una certa ritrosia dell'Amministrazione, secondo la quale occorrerebbe evitare che il procedimento divenga più macchinoso e richieda l'impiego di significative risorse umane a fronte di esiti (gettito e numero di



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

definizioni in adesione, ravvedimento o acquiescenza) non dissimili da quelli attuali.

L'assunzione di nuovi funzionari dovrebbe - per la verità - consentire agli Uffici di aumentare la qualità dell'azione accertativa e delle stesse pretese impositive che, se robuste sotto il profilo dell'allegazione e della prova (considerato il nuovo art. 7 dello Statuto) dovrebbero essere in grado, più che in passato, di sollecitare i destinatari ad una definizione quanto più anticipata della pretesa.

Ritengo, in proposito, che uno degli aspetti meritevoli della riforma - mi riferisco al ravvedimento nella versione dell'art. 13 D. Lgs. n. 472/97 approvato in sede di esame preliminare -sia quello di valorizzare e graduare i benefici del ravvedimento stesso raccordandoli con il processo verbale di constatazione, lo schema d'atto e l'avviso di accertamento.

Dal punto di vista del diritto sostanziale, invece, si è ormai consolidata una disparità di trattamento tra i contribuenti "ordinari" (in particolare, i lavoratori dipendenti) e i contribuenti che aderiscono al "regime forfettario" delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni, per i quali, come è noto, è prevista una imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali con aliquota del 15% per i redditi fino a 85.000 euro.

Si parla sempre più di "crisi dell'IRPEF" a causa della previsione di numerose imposte sostitutive, quali, oltre il suddetto "regime



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

forfettario”, le imposte sostitutive sui redditi dei neo-residenti e sui redditi dei pensionati esteri che trasferiscono la residenza in Italia, il regime della base imponibile ridotta al 50% per i cosiddetti “impatriati”, oltre alle numerose “cedolari secche” in materia di locazioni anche brevi. Ci si chiede se questa diffusione delle imposte sostitutive dell’IRPEF violi, in qualche modo, il principio di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione di cui all’art. 53 della Costituzione.

Dal punto di vista procedurale, poi, si riscontra la tendenza ad appaltare ai privati obblighi di controllo che ordinariamente competerebbero all’Amministrazione (si pensi, tra l’altro, alla gestione dell’adempimento collaborativo e alle certificazioni delle compensazioni da parte dei professionisti).

Quanto al processo tributario, esso rappresenta oggi più di prima l’estrema *ratio* di tutela del contribuente, che deve poter trovare in sede amministrativa quella sponda che escluda un inevitabile ricorso al giudice, di fronte al quale dovrebbero approdare solo i casi che richiedono oggettivamente una soluzione da parte di un soggetto terzo e imparziale (e professionale, finalmente!).

Anche il processo tributario infatti non è rimasto indenne negli ultimi anni da modifiche e integrazioni legislative. Con la riforma della giustizia tributaria (Legge n. 130/2022) è stata prevista l’introduzione di giudici tributari professionali assunti tramite concorso pubblico con *status* equiparato ai magistrati ordinari. Ciò



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

dovrebbe assicurare una migliore “qualità” delle sentenze, considerato che le questioni oggetto di decisione sono sempre più complesse.

### **5. Conclusioni.**

C'è da chiedersi, in conclusione, fino a che punto questa incessante e frenetica attività legislativa giovi alla stessa tutela dell'interesse fiscale.

Il problema, non solo di oggi, attiene alla reperibilità e all'individuazione della norma tributaria da applicare al caso concreto, considerata l'imponente e mutevole normativa interna da raccordare con i principi del diritto tributario europeo ed internazionale. Da ciò la necessità di semplificazione dell'ordinamento verso la codificazione di principi generali.

Rimane fermo, infatti, che ultimata l'emanazione dei decreti attuativi si passerà all'adozione dei Testi Unici, che rappresentano l'approdo della riforma.

Essi potranno auspicabilmente soddisfare l'aspirazione vagamente diffusa in Italia ad un Codice Tributario o, quantomeno, ad un complesso di leggi meglio coordinate fra loro. Si tratterà di nove Testi Unici attualmente in fase di elaborazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ricognitivi di gran parte della normativa tributaria presente nel nostro sistema e che andranno aggiornati con i decreti di attuazione della riforma fiscale.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

A tal proposito, l'art. 21 della Legge n. 111/2023 delega il Governo ad attuare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi di attuazione della riforma tributaria, il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario “per la raccolta di esse in un codice articolato in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria”.

Si è quindi imboccata la strada della redazione di un “vero” Codice Tributario, che dovrà recepire, anzitutto, i principi contenuti nel “nuovo” Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000), nonché una disciplina unitaria, per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, della dichiarazione, dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del processo. E' anche previsto un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata.

Per tali testi unici sono aperte le consultazioni pubbliche in relazione ad alcuni dei quali l'Associazione ha partecipato.

Gli spunti che emergeranno dal convegno saranno utili per mettere in evidenza gli aspetti positivi e le criticità della legislazione in itinere.



**Associazione Italiana dei Professori  
e degli Studiosi di Diritto Tributario**

Ringrazio dunque i colleghi che si faranno carico delle relazioni e in particolare – consentitemelo – il prof. Fedele, che ci onora della sua presenza e che ci illuminerà su quella che appunto potremmo considerare la “seconda fase” della riforma, vale a dire i testi unici – appunto - e la codificazione (tema anche a me molto caro).

Le conclusioni del Convegno assumono particolare rilievo dal momento gli atti costituiranno la “voce” dell’Associazione. Nei nostri auspici, questo Convegno dovrebbe porre le premesse di una fase nuova delle riflessioni dottrinali perché la riforma impone una ricostruzione di molti istituti chiave del nostro ordinamento, la cui configurazione non può essere lasciata alla sola giurisprudenza pratica.

L’elaborazione teorica dei nuovi istituti è imprescindibile alla luce del coordinamento dei principi generali oggi ben codificati dallo Statuto dei diritti del contribuente. Questo obbliga la dottrina ad interrogarsi sul proprio ruolo, un ripensamento sia a livello scientifico che didattico, due profili strettamente legati tra loro.

Buon lavoro a tutti.

*Maurizio Logozzo*