

Parte Prima
ALGORITMI,
INTELLIGENZA ARTIFICIALE
E PROCEDIMENTI

1.

PROCEDIMENTO TRIBUTARIO,
ALGORITMI E INTELLIGENZA ARTIFICIALE:
POTENZIALITÀ E RISCHI
DELLA RIVOLUZIONE DIGITALE

di *Franco Paparella*

SOMMARIO: 1. Quarta rivoluzione industriale e diritto tributario: un quadro generale. — 2. I confini dell'indagine: algoritmi e intelligenza artificiale nella fase di attuazione del tributo. — 3. Il contributo della giurisprudenza amministrativa e le peculiarità della nostra materia, con relativi vincoli ed effetti. — 4. (*Segue*). Osservazioni ulteriori e spunti in tema di natura dei poteri dell'Amministrazione finanziaria e durata dei procedimenti. — 5. (*Segue*). Sui possibili modelli utilizzabili dal legislatore per disciplinare l'utilizzo delle tecnologie nella fase di attuazione dei tributi. — 6. L'utilizzo delle tecnologie digitali a legislazione vigente e le esigenze di tutela del contribuente. — 7. Sull'impiego di algoritmi e intelligenza artificiale nel procedimento tributario in un contesto di equilibrato rapporto tra esercizio autoritativo dei poteri impositivi e tutela dei diritti dei contribuenti.

1. *Quarta rivoluzione industriale e diritto tributario: un quadro generale.*

Come non hanno mancato di evidenziare i colleghi che mi hanno preceduto, la c.d. “Quarta rivoluzione industriale” (1) — oltre a incidere, in via generale, sul progresso scientifico, economico e sociale — sta manifestando i suoi riverberi anche

(1) Come definita da K. SCHWAB, *The Fourth Industrial Revolution*, Franco Angeli, 2016, il quale distingue la terza rivoluzione industriale (individuata nella rivoluzione digitale) dalla quarta, che sarebbe intervenuta quando i sistemi digitali hanno avuto il sopravvento rispetto agli altri.

nel mondo del diritto, e conseguentemente anche nel comparto tributario: è, infatti, aperto ormai da più di un lustro il dibattito sulla possibilità di individuare nuovi centri di imputazione di diritti e obblighi giuridici più funzionali e sulla necessità di rimeditare i modelli impositivi sin qui utilizzati, soprattutto sul piano della individuazione della ricchezza nello spazio (2), in risposta alla delocalizzazione dei fattori produttivi, alla mobilità dei capitali ed alla maggiore propensione delle imprese multinazionali ad adottare assetti organizzativi che danno luogo alla concorrenza fiscale dannosa o a modelli di pianificazione fiscale aggressiva (3).

In questo nuovo contesto si colloca, ad esempio, l'esteso filone di studi sulla dimensione attuale della sovranità impositiva degli Stati (4), sulle nuove modalità di creazione del

(2) Tra le monografie più complete, cui si rinvia anche per gli articoli sul tema, cfr. L. DEL FEDERICO – C. RICCI, a cura di, *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Padova, 2015; L. DEL FEDERICO, a cura di, *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, Aracne, 2017; L. CARPENTIERI, a cura di, *Profili fiscali dell'economia digitale*, Giappichelli, 2020; R. CORDEIRO GUERRA – S. DORIGO, a cura di, *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini, 2022; F. GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo Stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Sellerio editore, 2019; A. DI PIETRO – P. SANTIN, a cura di, *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, Cedam, 2021; F. FARRI, *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*, Giappichelli, 2021; DORIGO, a cura di, *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pacini, 2020; A. PERSIANI (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Atti del convegno del 29 novembre 2018 (numero speciale di *Diritto, mercato, tecnologia*), NEU, 2019.

(3) Sull'incapacità dei singoli Stati di tassare le ricchezze in un contesto di economia globalizzata ove sono le imprese a decidere il luogo dove subire l'imposizione si veda quanto era stato già preconizzato da G. TREMONTI, *La fiera delle tasse*, Il Mulino, 1991, e da A. FANTOZZI, *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 99.

(4) Cfr. V. MASTROIACOVO, a cura di, *Le sovranità nell'era della post globalizzazione*, Pacini, 2019; F. FARRI, *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*, cit., 115; F. PEPE, *Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale. Prospettive di regolazione giuridica*, Cedam, 2020, ma in precedenza una menzione particolare merita il saggio di L. HINNEKENS, *New Age Taxation in the Digital Economy of Global Society*, in *Intertax*, 1997, 116, il quale ha evidenziato che “the

“valore” e sui relativi criteri di determinazione (5), sulla considerazione in chiave moderna dei “luoghi” in cui la ricchezza può considerarsi prodotta e sui criteri di collegamento tra fonte e territori (o “*nexus*”), nonché sull’evoluzione del tessuto normativo per apprezzare l’organizzazione in senso lato a prescindere dalla soggettività formale (6), sulla possibilità di individuare nuovi tributi sui servizi digitali (ovvero le cosiddette “*Web Tax*” (7), le “*Bit Tax*” (8) ma soprattutto le “*Digital Tax*” (9)) oppure connessi all’utilizzo dei robot nei processi produttivi (10).

traditional concept of individual States tax sovereignty has become an ineffective exercise in the new context, the time has come for a less imperious and more internationality responsible and accommodating concept of tax sovereignty”.

(5) Sulle nuove modalità di produzione della ricchezza si consultino, fra gli altri, G. TREMONTI, *La fiscalità nel terzo millennio*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 79 e S. CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, 21; nella letteratura straniera, o AA.VV., *Taxation and Value Creation*, IBFD, EATPL International tax series, Amsterdam, 2021; J. LI-BAO-C. LI, *Value creation. A Constant Principle in a changing world of international taxation*, in *Canadian Tax Journal*, 2019, 67, 4.

(6) Tra i tanti, cfr. L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 351, che sottolinea come anche il diritto europeo tende a sostituire il concetto di “territorio” con quello di “spazio senza frontiere”; IDEM, *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 7; S. FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale “versus” presenza digitale significativa*, in *Diritto e processo tributario*, 2019, 129.

(7) Per una sintesi efficace e ulteriori riferimenti dottrinali cfr. A. PERRONE, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della digital economy*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 30 agosto 2019.

(8) In proposito si vedano, fra gli altri, A. URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta Bit Tax. Prospettive di riforma della fiscalità di internet*, in *Dir. Inf.*, 2005, 753 e A. PURPURA, *Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla Bit Tax all’“utentecentrismo”?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, I, 476.

(9) Per tutti cfr. E. DELLA VALLE – G. FRANSONI, a cura di, *L’imposta sui servizi digitali*, Padova, 2021.

(10) Nel solco di una celebre intervista di Bill Gates del 2017 (“*The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates*”, in *Quartz.com*, ove l’intervistato ha ipotizzato una *robot tax* per garantire agli Stati un gettito almeno equivalente a quello perso a causa dell’automazione del lavoro). Sui profili di ordine costituzio-

Nel tentativo di individuare percorsi di ricerca meno praticati e più congegnali ai miei interessi scientifici, ho convenuto con gli organizzatori di occuparmi delle modalità, dei limiti e dei vincoli all'utilizzo delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo al fine di migliorare l'esercizio dell'azione impositiva.

Si tratta, quindi, di una indagine da affrontare principalmente dal punto di vista della disciplina, dei principi e dei modelli teorici "interni".

Infatti, la mancanza di riferimenti normativi compiuti, riferibili alla fase di attuazione del tributo, non consente di sviluppare una prospettiva esaustiva al fine di delineare tutti i possibili ambiti di applicazione delle tecnologie digitali — se non a rischio di un'eccessiva arbitrarietà o, addirittura, di un esercizio di fantasia — né sollecita, allo stato, la possibilità di rimeditare i modelli teorici più condivisi (11).

È necessario, invece, richiamare l'attenzione sui pochi parametri normativi disponibili e in questo senso, a mio avviso, i riferimenti più significativi sono essenzialmente due: (a) le indicazioni derivanti dal diritto europeo, e in questo ambito spunti proficui si desumono principalmente dal sistema dello

nale derivanti dall'art. 53 della Cost. cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 774; A. URICCHIO, *Intelligenza artificiale e diritto - robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. It.*, 2019, 1657; A. PERRONE, *Tax competition e giustizia sociale nell'unione europea*, Cedam, 2019; F. FARRI, *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*, cit., 78; A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2022; A. PURPURA, *Note minime sulla configurabilità di un indice di capacità contributiva "digitale"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 929, ove ampi riferimenti dottrinali. Sulle questioni che originano dalle robot tax si vedano G. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. telematica di dir. trib.*, 10 marzo 2017; R. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, I, 921; A. URICCHIO, *Intelligenza artificiale e diritto - robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1657; S. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, in *Corr. trib.*, 2018, 2364.

(11) Sul tema sia consentito di rinviare a F. PAPARELLA, *Lazioni di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, 2021, 188.

scambio di informazioni, delle Direttive cosiddette DAC e, in particolare, dalla DAC 7 (12) in ragione dell'ampio coinvolgimento dei gestori delle piattaforme telematiche; (b) il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021 — ovvero l'atto di indirizzo per il triennio 2021-2023 (13) — che è la fonte più ricca di richiami sugli strumenti in discussione al fine di perseguire un profondo ammodernamento dell'Amministrazione Finanziaria in coerenza con la transizione all'“*e-government*” che investe l'intera Pubblica Amministrazione.

2. *I confini dell'indagine: algoritmi e intelligenza artificiale nella fase di attuazione del tributo.*

Tanto brevemente chiarito è possibile definire i confini dell'indagine, precisando le categorie giuridiche comprese nel titolo del mio intervento.

In relazione al profilo delle tecnologie digitali, che è categoria ampia ed articolata (14), limiterò le mie considerazioni — come precisato nel titolo — agli “algoritmi” e alla “intelligenza artificiale”, essendo le tecnologie più indagate nella nostra materia.

In proposito, un riferimento ricorrente è la definizione del

(12) Trattasi della Direttiva del Consiglio n. 2021/514 del 22 marzo 2021 che ha modificato la disciplina in materia di cooperazione amministrativa fiscale. In materia, C. CINOTTI – G. GRIMALDI, *Le multinazionali digitali nel contesto della fiscalità UE*, in E. CORDEIRO GUERRA – S. DORIGO, a cura di, *Fiscalità dell'economia digitale*, cit., 105 spec. 142.

(13) Com'è noto, si tratta di un provvedimento che ha dettato numerose linee guida ripartite in quattro settori cruciali della nostra materia: l'ammodernamento dell'Amm. Fin., il miglioramento dei servizi, la *compliance* volontaria ma, soprattutto, la lotta all'elusione e all'evasione.

(14) Per conferma si veda il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021, ove sono richiamati, oltre agli algoritmi ed all'intelligenza artificiale, altre tecnologie come gli “strumenti tecnologici di controllo predittivo” oppure “*internet of things* e altre tecnologie innovative”.

Consiglio d'Europa nell'ambito della Carta Etica Europea sull'uso dell'intelligenza artificiale nei sistemi giuridici del 2018, ove è richiamata la raccolta e l'elaborazione di dati e di informazioni attraverso sistemi automatizzati in grado di riprodurre l'attività umana fino a sostituirsi. Detti strumenti possono essere dunque di ausilio alle decisioni assunte secondo i modelli e i procedimenti tradizionali, ma possono anche sostituirsi all'uomo grazie agli algoritmi ed alle funzioni di *machine learning* con ambiti che possono spingersi fino alle cosiddette funzioni predittive ovvero l'elaborazione dei dati in funzione dell'individuazione del possibile esito di una data fattispecie. In ambito interno, un riferimento non trascurabile è la recente sentenza del Consiglio di Stato n. 7891 del 4-25 novembre 2021, che ha provato a distinguere la nozione di algoritmo da quella di intelligenza artificiale, evidenziando che: “non v'è dubbio che la nozione comune e generale di algoritmo riporti alla mente <semplicemente una sequenza finita di istruzioni, ben definite e non ambigue, così da poter essere eseguite meccanicamente e tali da produrre un determinato risultato> ... Nondimeno ... quando è applicata a sistemi tecnologici è ineludibilmente collegata al concetto di automazione ossia a sistemi di azione e controllo idonei a ridurre l'intervento umano. Il grado e la frequenza dell'intervento umano dipendono dalla complessità e dall'accuratezza dell'algoritmo che la macchina è chiamata a processare” (15), mentre “cosa diversa è l'intelligenza artificiale. In questo caso l'algoritmo contempla

(15) In senso più restrittivo si è espresso il TAR Lazio, con la sentenza n. 9224 del 10 settembre 2018, in quanto ha definito l'algoritmo un “meccanismo informatico o matematico del tutto impersonale e orfano della capacità valutazionale delle singole fattispecie concrete, tipiche invece della tradizionale e garantista istruttoria procedimentale, che deve informare l'attività amministrativa, specie ove sfociante in atti provvedimenti incisivi di posizione giuridiche soggettive dei privati e di consequenziali ovvie ricadute anche sugli apparati e gli assetti della pubblica amministrazione”. Pertanto, a parere dell'organo di giustizia amministrativa, non è possibile alterare l'esercizio della potestà amministrativa ed i relativi effetti “soppiantando l'attività umana con quella impersonale, che poi non è attività,

meccanismi di machine learning e crea un sistema che non si limita solo ad applicare le regole software e i parametri preimpostati (come fa invece l'algoritmo <tradizionale>) ma, al contrario, elabora costantemente nuovi criteri di inferenza tra dati e assume decisioni efficienti sulla base di tali elaborazioni, secondo un processo di apprendimento automatico”.

Da tale distinzione la giurisprudenza trae conseguenze non trascurabili in tema di diritti spettanti a coloro che subiscono l'applicazione di detti strumenti, e in questo senso è emblematico l'esito sfavorevole delle controversie nei confronti dell'autorità amministrativa che li ha utilizzati. In ogni caso, essa consente di affermare che l'intelligenza artificiale è un modalità decisionale più complessa del mero algoritmo perché la modifica e il reiterato adattamento della regola favoriscono (o dovrebbero favorire) soluzioni più razionali e più adeguate al caso concreto con l'inevitabile esigenza che è necessario elaborare e rendere conoscibile l'ambiente giuridico di riferimento ma, soprattutto, la regola di base, i suoi elementi qualificanti e i relativi criteri (di integrazione e/o di sostituzione) funzionali agli adattamenti successivi affinché possano essere utilizzati in funzione ausiliaria o, addirittura, sostitutiva della decisione umana. Per quel che è dato comprendere dalle esperienze disponibili, il principale criterio di valutazione è sul piano degli effetti e, pertanto, potrebbe risolversi in un giudizio di razionalità della decisione algoritmica di natura funzionale con inevitabili implicazioni rispetto ai principi generali che governano l'azione amministrativa.

In relazione al profilo del procedimento tributario, il riferimento è alla “fase di attuazione del tributo”, ossia quella preposta all'applicazione del tributo, disciplinato dalla legge in termini generali e astratti, in ragione della capacità contributiva manifestata da ciascun consociato secondo la nozione più

ossia prodotto delle azioni dell'uomo, che può essere svolta in applicazione di regole o procedure informatiche o matematiche”.

ricorrente anche nella manualistica (16): essa denota l'attitudine a definire i rapporti tra Fisco e contribuente e la multiforme combinazione di atti e attività a carico di entrambe le parti del rapporto tributario inducono generalmente a sottolineare il suo carattere funzionale e la sua spiccata connotazione procedimentale.

Si tratta, com'è noto, di settore dalla dimensione ugualmente molto ampia perché spazia dall'istruttoria, agli obblighi contabili, dichiarativi e di altra natura a carico del contribuente, all'attività di indirizzo, ai metodi di accertamento, alla fase della riscossione fino al processo tributario ed ai modelli di giustizia predittiva ovvero basati sull'elaborazione dei dati ai fini dell'individuazione dell'esito possibile della controversia.

Ad esempio, si pensi alla possibilità di utilizzare gli strumenti tecnologici moderni con riferimento agli atti esterni di indirizzo per assicurare una maggiore completezza dei dati di riferimento, una velocità più elevata di estrazione e di elaborazione e un margine di errore minore ai fini della individuazione della norma oggetto di interpretazione (nell'interpello interpretativo), delle fattispecie assimilabili (nell'interpello qualificatorio), delle “*condizioni di obiettiva incertezza*”, della soluzione più corretta rispetto a quella indicata dal contribuente o, nelle ipotesi più raffinate, tra quelle astrattamente ammissibili. Oppure, più semplicemente, all'utilizzo dei *big data* per organizzare sistematicamente gli interpelli in maniera più efficiente a beneficio della consultazione dei contribuenti (17). In questi termini, un esempio virtuoso proviene dall'OCSE. E infatti, per modificare le Convenzioni contro la

(16) In materia, per ulteriori approfondimenti, sia consentito di rinviare a F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 188, 199 e 218).

(17) In proposito si veda R. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 930, che richiama la ricerca dello IAB di Norimberga dalla quale risulta che una delle professioni più a rischio a seguito dell'avvento delle tecnologie digitali è quella dei consulenti fiscali, mentre S. DORIGO, *Intelligenza artificiale e norme antiabuso: il ruolo dei sistemi “intelligenti” tra funzione amministrativa e funzione giurisdizionale*, in *Rass. Trib.*, 2019, 723, segnala

doppia imposizione e per ovviare ai tempi necessari per aggiornare i numerosi Trattati bilaterali a taluni obiettivi compresi nel progetto BEPS, è stata adottata una convenzione multilaterale (la cosiddetta *Multilateral Instrument* del 26 novembre 2016 o MLI) e, in base a questa scelta, le modifiche del testo vigente, l'aggiornamento delle convenzioni e la soluzione delle relative difficoltà interpretative sono stati affidati al *Multilateral Instrument Matching Database* ovvero una sorta di algoritmo che coordina le disposizioni dei singoli Trattati bilaterali con quelle della Convenzione multilaterale.

Nondimeno, questo tipo di indagine potrebbe essere sviluppata anche dal punto di vista soggettivo distinguendo gli effetti a carico delle parti del rapporto tributario, in quanto l'utilizzo delle tecnologie digitali riguarda indifferentemente sia il contribuente, sia l'esercizio della potestà amministrativa d'imposizione, senza trascurare il possibile coinvolgimento dei terzi (ad esempio, il giudice tributario oppure i gestori delle piattaforme digitali).

Il settore degli adempimenti a carico del contribuente da tempo ha mostrato un'attenzione particolare ai vantaggi della tecnologia, al punto che è ricorrente il riferimento alla "informatizzazione del sistema fiscale".

Nella nostra materia il passaggio dall'atto in forma cartacea a quello in forma digitale è una realtà riconosciuta dalla legge, così come la modalità principale di scambio e di trasmissione di atti e documenti è quella telematica (18), anche se tale evoluzione è stata perseguita per rendere più agevoli e tempe-

il progetto denominato "Taxman", sviluppato negli Stati Uniti dagli anni Sessanta del secolo scorso, che fornisce indicazioni sul regime fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria.

(18) In proposito, si consulti V. FROSINI, *Telematica e informatica giuridica*, in *Enc. del dir.*, XLIV, Milano, 1992, 60, perché distingue la telematica, essendo un "metodo tecnologico di trasmissione del pensiero a distanza mediante l'impiego di un linguaggio computerizzato, che veicola informazioni automatizzate", dall'informatica, che si risolverebbe nella "contrazione in uno solo dei due vocaboli <informazione> e <automatica>".

stivi i controlli. In questo senso, è agevole richiamare l'esperienza delle dichiarazioni telematiche, della fattura elettronica, dei ricevitori di cassa e dell'invio automatico dei corrispettivi quotidiani all'Amministrazione Finanziaria, degli scontrini cosiddetti "parlanti", delle comunicazioni telematiche, della registrazione telematica degli atti ai fini delle imposte sui trasferimenti e via dicendo. Altre ipotesi, invece, sembrano ispirate ad una logica di semplificazione: in questa prospettiva si orientano, ad esempio, la cosiddetta dichiarazione precompilata, il canale di assistenza telematico CIVIS (19) per le istanze di riesame in autotutela avverso gli avvisi e le comunicazioni di irregolarità conseguenti al controllo automatizzato delle dichiarazioni oppure la possibilità di beneficiare di particolari misure di favore tramite istanze presentate in via telematica (i cosiddetti "*click day*").

Più complesso è, invece, il settore che riguarda l'esercizio della potestà impositiva al punto che, per comprensibili esigenze di tempo, è necessario limitare le considerazioni agli aspetti di carattere generale per verificare in che termini i tributi tradizionali possono essere applicati in modo più corretto grazie all'ausilio delle tecnologie digitali nella fase istruttoria e nella fase di accertamento. In questo contesto si colloca un tema di grande impatto scientifico, ma poco indagato in dottrina, che mi limito a richiamare sempre per esigenze di tempo, e cioè la prova digitale e i relativi effetti sul sistema delle presunzioni nella nostra materia, con particolare riferimento al passaggio dalle presunzioni semplici a quelle quali-

(19) Si tratta di una iniziativa apprezzabile, disponibile dal 2009, che consente al contribuente di chiedere agevolmente chiarimenti e il riesame della posizione segnalando le ragioni che inducono a ritenere il pagamento non dovuto. Sulle questioni recenti sul termine di 30 giorni per fornire i chiarimenti necessari ai fini della riduzione delle sanzioni si veda la Ris. Ag. Entrate n. 72/E del 16 dicembre 2021, in *Boll. trib.*, 2022, 70.

ficato (20). In proposito, si evoca la possibilità di individuare una nuova scienza giuridica (21), che, a mio avviso, è destinata a produrre notevoli effetti nella nostra materia se solo si sofferma l'attenzione sulla rilevanza, indiziaria o presuntiva, desumibile dall'esperienza degli studi di settore.

3. *Il contributo della giurisprudenza amministrativa e le peculiarità della nostra materia, con relativi vincoli ed effetti.*

In linea di principio, la giurisprudenza amministrativa ha manifestato un indirizzo promozionale nei confronti dell'utilizzo delle tecnologie digitali nell'esercizio dell'attività amministrativa.

In merito agli algoritmi è riferimento fondamentale la sentenza n. 2270 del 8 aprile 2019 (22), che, nel delineare per la prima volta un contesto poi arricchito con le pronunce successive, ha riconosciuto la possibilità di utilizzare gli algoritmi non solo in una logica di ausilio ai modelli decisionali

(20) Sull'argomento si veda l'interessante contributo di S. GIORGI, *Prove digitali e processo tributario: orientamenti giurisprudenziali sull'utilizzabilità di messaggi istantanei e foto di schermate*, in *Riv. tel. di dir. trib.*, 14 giugno 2022.

(21) L'utilizzo delle tecniche digitali nell'acquisizione delle fonti di prova sono oggetto di una nuova scienza giuridica, nota come *Digital Forensics*, che si è sviluppata particolarmente in ambito penalistico ma che ha implicazioni anche sul terreno dei tributi. Si tratta, in particolare, di comprendere se, ed entro quali limiti, in sede di controllo fiscale anche tramite l'utilizzo della *Digital Forensics* sia possibile per i verificatori ispezionare le tracce digitali che i contribuenti lasciano sul web, anche inconsapevolmente. Il concetto di *Digital Forensics* è molto ampio ed è stato variamente definito in letteratura, ma, per quanto di interesse in questa sede, è essere sufficiente osservare che il compito della *Digital Forensics* è sostanzialmente quello di adottare metodologie riconosciute dalla comunità scientifica e attendibili, allo scopo di generare risultati che possano assumere rilievo giuridico nel processo di identificazione, acquisizione, conservazione, validazione, analisi e interpretazione delle evidenze digitali.

(22) La controversia ha riguardato una procedura esperita dal Ministero della Pubblica Istruzione per assegnare le sedi ai docenti della scuola secondaria di secondo grado in base ad un algoritmo che, oltre ad assumere criteri ignoti ai partecipanti, ha dato luogo a risultati irrazionali sul piano meritocratico.

tradizionali ma anche in via sostitutiva, e cioè ipotizzando la sostituzione delle valutazioni umane nel presupposto che siffatta evoluzione potrebbe assicurare “*maggior garanzia di imparzialità*”, con la conseguenza che l'intervento dell'uomo potrebbe essere limitato alla elaborazione della regola algoritmica (23). Sul piano del fondamento costituzionale, essa ha inoltre chiarito che la scelta di ricorrere alle tecnologie in esame migliora i procedimenti amministrativi, rende l'azione amministrativa più efficiente e contribuisce a dotare le decisioni di maggiore imparzialità, trovando piena copertura costituzionale nell'art. 97 Cost.. Non per questo è, tuttavia, esente da vincoli e da limiti.

Infatti, con la sentenza n. 2270 del 8 aprile 2019, il Consiglio di Stato ha sottolineato che “l'utilizzo di procedure «robotizzate» non può essere motivo di elusione dei principi che conformano il nostro ordinamento e che regolano lo svolgersi dell'attività amministrativa”, in quanto “la regola tecnica che governa ciascun algoritmo resta pur sempre una regola amministrativa generale, costruita dall'uomo e non dalla

(23) In particolare, nella citata sentenza è stato evidenziato che “non può essere messo in discussione che un più elevato livello di digitalizzazione dell'amministrazione pubblica sia fondamentale per migliorare la qualità dei servizi resi ai cittadini e agli utenti”, sono stati sottolineati “gli indiscutibili vantaggi derivanti dalla automazione del processo decisionale dell'amministrazione mediante l'utilizzo di una procedura digitale ed attraverso un <algoritmo> — ovvero di una sequenza ordinata di operazioni di calcolo — che in via informatica sia in grado di valutare e graduare una moltitudine di domande” e “l'utilità di tale modalità operativa di gestione dell'interesse pubblico ... con riferimento a procedure seriali o standardizzate, implicanti l'elaborazione di ingenti quantità di istanze e caratterizzate dall'acquisizione di dati certi ed oggettivamente comprovabili e dall'assenza di ogni apprezzamento discrezionale”; infine, è stato precisato che “l'utilizzo di una procedura informatica che conduca direttamente alla decisione finale non deve essere stigmatizzata, ma anzi, in linea di massima, incoraggiata: essa comporta infatti numerosi vantaggi quali, ad esempio, la notevole riduzione della tempistica procedimentale per operazioni meramente ripetitive e prive di discrezionalità, l'esclusione di interferenze dovute a negligenza (o peggio dolo) del funzionario (essere umano) e la conseguente maggior garanzia di imparzialità della decisione automatizzata”.

macchina, per essere poi (solo) applicata da quest'ultima". In particolare, è stato precisato che la regola algoritmica "possiede una piena valenza giuridica e amministrativa, anche se viene declinata in forma matematica, e come tale ... deve soggiacere ai principi generali dell'attività amministrativa, quali quelli di pubblicità e trasparenza (art. 1 l. 241/90), di ragionevolezza, di proporzionalità, etc.", che essa "non può lasciare spazi applicativi discrezionali ... ma deve prevedere con ragionevolezza una soluzione definita per tutti i casi possibili, anche i più improbabili" (24), sicché è "l'amministrazione a compiere un ruolo ex ante di mediazione e composizione di interessi" e, da ultimo, che "deve contemplare la possibilità che ... sia il giudice a <dover svolgere, per la prima volta sul piano umano, valutazioni e accertamenti fatti direttamente in via automatica>" (25). In sostanza, "l'algoritmo, ossia il software, deve essere considerato a tutti gli effetti come un «atto amministrativo informatico»" e, in quanto tale, è soggetto ai principi di imparzialità, pubblicità e trasparenza, ma anche ai principi della ragionevolezza e della proporzionalità (26).

(24) Al riguardo, non è secondario il passo della sentenza ove si precisa che la discrezionalità amministrativa non può essere demandata al software ma "è quindi da rintracciarsi al momento dell'elaborazione dello strumento digitale".

(25) Infatti, "la decisione amministrativa automatizzata impone al giudice di valutare in primo luogo la correttezza del processo informatico in tutte le sue componenti: dalla sua costruzione, all'inserimento dei dati, alla loro validità, alla loro gestione. Da qui ... la necessità di assicurare che quel processo, a livello amministrativo, avvenga in maniera trasparente, attraverso la conoscibilità dei dati immessi e dell'algoritmo medesimo".

(26) Posto che — si chiarisce nella sentenza — "la decisione robotizzata (ovvero l'algoritmo) deve essere <conoscibile>, secondo una declinazione rafforzata del principio di trasparenza, che implica anche quello della piena conoscibilità di una regola espressa in un linguaggio differente da quello giuridico". Da ciò la conclusione che "la <caratterizzazione multidisciplinare> dell'algoritmo ... non esime dalla necessità che la <formula tecnica>, che di fatto rappresenta l'algoritmo, sia corredata da spiegazioni che la traducano nella <regola giuridica> ad essa sottesa e che la rendano leggibile e comprensibile, sia per i cittadini che per il giudice".

In questi termini è riassumibile il contributo della giurisprudenza amministrativa, il quale impone di verificare in che termini possa essere adattato alla nostra materia muovendo dal nucleo essenziale del concetto di algoritmo: dal mio punto di vista, esso si risolve in una regola giuridica — elaborata dall'uomo ed espressa in linguaggio diverso da quello tipico del diritto (in genere, con formula matematica) — che esprime la ponderazione degli interessi nonché il principio (o il complesso dei principi) che consente di pervenire ad una decisione affrancata da valutazioni discrezionali.

In primo luogo, affinché gli algoritmi possano essere applicati nella fase di attuazione del tributo occorre che siano trasparenti in senso ampio ovvero che siano accompagnati da atti idonei a rendere conoscibile e comprensibile la regola giuridica sottostante. Tuttavia, a differenza di quanto indicato con riferimento a procedimenti di altra natura, ove si reputano sufficienti mere “*spiegazioni*”, la regola giuridica non può essere demandata alla stessa Amministrazione Finanziaria — tramite note tecniche o atti amministrativi generali — perché è necessario che discenda dalla norma primaria nel rispetto del principio di legalità. In questi termini, quindi, il principio di trasparenza non assolve solo alle funzioni proprie dei procedimenti amministrativi in senso stretto ma consente altresì di valutare la coerenza e la conformità della regola espressa dall'algoritmo con le previsioni legislative di riferimento.

Sicché, a differenza di quanto è ipotizzabile nel diritto amministrativo, l'utilizzo degli algoritmi nella nostra materia soggiace a un duplice ordine di vincoli e, cioè, la conoscibilità e la comprensibilità della regola nel rispetto del principio della trasparenza rafforzata ma, soprattutto, l'adozione di regole conformi alle norme primarie, sostanziali e procedurali, per evitare che la ponderazione degli interessi sia sottratta al legislatore per essere rimessa all'ente impositore.

In questo senso una conferma si coglie dalla sentenza del Consiglio di Stato n. 8472 del 13 dicembre 2019, ove è stato

sottolineato che “il ricorso all’algoritmo va correttamente inquadrato in termini di modulo organizzativo, di strumento procedimentale ed istruttorio, soggetto alle verifiche tipiche di ogni procedimento amministrativo, il quale resta il *modus operandi* della scelta autoritativa, da svolgersi sulla scorta della legislazione attributiva del potere e delle finalità dalla stessa attribuite all’organo pubblico, titolare del potere”. Inoltre, la stessa pronuncia ha precisato che il loro utilizzo non è subordinato solo ai principi generali “interni” che regolano l’attività amministrativa, ma anche a quelli derivanti “*dal diritto sovranazionale*”: si tratta, in particolare, del principio di conoscibilità, del principio di fonte europea “*definibile come il principio di non esclusività della decisione algoritmica*” e del principio, sempre di fonte europea, di non discriminazione algoritmica, i quali contribuiscono a connotare il principio di trasparenza in chiave non discriminatoria.

Tutti questi principi non attengono solo alla fase procedimentale ma producono effetti anche sugli atti impositivi e sui relativi requisiti essenziali.

In questo senso depone anzitutto l’inquadramento della decisione algoritmica tra gli “*atti amministrativi informatici*”, ma ulteriori implicazioni si estendono all’obbligo di motivazione per soddisfare l’esigenza di precisare la regola giuridica alla base della tecnologia digitale sulla quale si fonda l’atto impositivo. D’altro canto, questa prospettiva consente di far fronte all’ulteriore profilo sottolineato dalla giurisprudenza amministrativa di garantire un controllo giudiziale agevole e compiuto, il quale deve comprendere indistintamente la razionalità della regola, la sua conformità all’assetto legislativo primario, la selezione e la completezza dei dati che concorrono alla decisione finale nonché la rilevanza ed il valore loro assegnato in termini assoluti e comparativi.

Rispetto a questo primo inquadramento di carattere generale è possibile effettuare un passo in avanti.

4. (Segue). *Osservazioni ulteriori e spunti in tema di natura dei poteri dell'Amministrazione finanziaria e durata dei procedimenti.*

Un aspetto ricorrente nelle prime pronunce sopra riportate attiene allo svolgimento di attività “*prive di discrezionalità*”, con la conseguenza che gli algoritmi troverebbero il loro ambito naturale di applicazione nell'esercizio dei poteri vincolati.

A prescindere dal contesto promozionale evidenziato in precedenza, se si consolidasse questa prospettiva sarebbe agevole cogliere uno scetticismo nei confronti di dette tecnologie perché, se si accede all'idea che essi precludono la disparità di trattamento e garantiscono l'imparzialità, per coerenza bisognerebbe ammetterli anche nelle ipotesi nelle quali sussiste un problema di “scelta” (o di “non scelta”) per ridurre il rischio dell'errore umano. Per questa ragione è da accogliere con favore l'ampliamento operato dalla sentenza del Consiglio di Stato n. 8472 del 2019 là dove ha precisato che l'utilizzo degli algoritmi può riguardare indifferentemente sia l'attività amministrativa vincolata, che quella discrezionale, purché sia garantita la piena conoscibilità del modulo decisionale utilizzato a monte e dei relativi criteri applicativi.

In ogni caso l'eventuale applicazione di detto limite alla fase di attuazione del tributo non avrebbe conseguenze applicative ampie perché gran parte dei poteri riconosciuti agli enti impositori hanno natura vincolata all'osservanza della legge e ai principi che ispirano le scelte legislative: in questo senso è ricorrente in dottrina l'affermazione che all'ente impositore non è concesso l'esercizio di poteri discrezionali per valutare o ponderare altri interessi, pubblici o privati, in quanto tale delicato bilanciamento è rimesso al legislatore per evitare che il tributo sia applicato in misura diversificata piuttosto che nell'ammontare corrispondente alla capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 della Cost. In sostanza, l'azione impositiva è in larga misura vincolata e i relativi poteri si estrinsecano in atti

e decisioni doverosi che attuano l'interesse primario impresso nella norma tributaria, precludono valutazioni di altra natura — nel significato prima indicato di ponderazione di interessi non tutelati dalla legge tributaria — e impongono di apprezzare le situazioni di fatto e di diritto sulle quali si fonda la pretesa tributaria nei limiti che le sono demandati dalla legge tributaria. A questo vincolo è riconducibile la preclusione ad adottare atti e decisioni dagli effetti diversi con riferimento alla base imponibile e alla misura del tributo ovvero se incidono sul concorso alle spese pubbliche di ciascun contribuente.

In questo ampio contesto di vincolatezza e di stretta osservanza della legge, è possibile tuttavia individuare un numero esiguo di fattispecie — relative in larga parte alla riscossione del tributo — che sembrano effettivamente ricalcare lo schema della discrezionalità amministrativa, in quanto le relative norme riservano agli Uffici valutazioni prive di una predeterminazione legislativa: il riferimento è, ad esempio, alla scelta del contribuente da sottoporre ai controlli, alla facoltà di concedere la dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 602 del 1973, di sospendere la riscossione delle somme iscritte a ruolo fino alla decisione di primo grado ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973 oppure all'adozione di misure cautelari a tutela del credito erariale (ad esempio, l'iscrizione dell'ipoteca ai sensi dell'art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973). Ma anche in queste ipotesi l'ausilio delle tecnologie digitali può essere prezioso, quantomeno per evitare disparità di trattamento: basti pensare, ad esempio, alla facoltà di concedere dilazioni nel pagamento del debito d'imposta che, nonostante la più rigida cornice legislativa ed amministrativa rispetto al passato, permane una decisione amministrativa che può variare da Ufficio ad Ufficio.

Un secondo profilo di ampio spessore teorico è l'ambito di utilizzo degli algoritmi sul piano procedimentale. Anche su questo fronte indicazioni proficue si colgono dalla sentenza del Consiglio di Stato n. 8472 del 2019 nel punto in cui ha

precisato che “il ricorso all’algoritmo va correttamente inquadrato in termini di modulo organizzativo, di strumento procedimentale ed istruttorio, soggetto alle verifiche tipiche di ogni procedimento amministrativo, il quale resta il *modus operandi* della scelta autoritativa”. Secondo questa indicazione, quindi, l’ambito naturale degli algoritmi sarebbe la fase istruttoria e in tale senso si orienta il Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021 perché i riferimenti ai *big data*, all’intelligenza artificiale e alle *machine learning* sono limitati all’utilizzo delle banche dati (27) nel solco di una tendenza legislativa orientata a potenziare tale strumento di indagine (28).

Un altro aspetto meritevole di un breve cenno riguarda la durata dei procedimenti perché spesso si evidenzia che gli algoritmi sono estremamente utili quando occorre esaminare notevoli quantità di dati in modo rapido (29). In questa prospettiva, la durata dei moduli procedurali nella nostra materia, i termini di decadenza dell’azione impositiva e quelli di notifica dei relativi atti potrebbero essere rimeditati in quanto potrebbero esaurirsi in tempi più brevi senza compromettere i controlli. A questo fine è proficua l’acquisizione

(27) Invece, con riferimento alla Guardia di Finanza, oltre “*all’uso di sistemi di intelligenza artificiale*”, si specifica “*anche in un’ottica predittiva*”, in materia di dogane e monopoli è previsto un rafforzamento “*dell’attività di intelligence, anche attraverso lo sviluppo di strumenti tecnologici di controllo predittivo*” mentre nel settore delle accise è previsto il riferimento più ampio perché si richiama “*l’utilizzo di tecnologie innovative quali intelligenza artificiale, internet of things e altre tecnologie innovative*”.

(28) Per conferma, si veda il d.lgs. n. 186 del 8 novembre 2021 che ha agevolato l’utilizzo delle informazioni di natura finanziaria (ma non solo) in una logica di prevenzione di determinati reati.

(29) Per la giurisprudenza, v. Cons. di Stato, 8 aprile 2019, n. 2270, ove è stato sottolineato che “l’utilizzo di una procedura informatica ... comporta infatti numerosi vantaggi quali, ad esempio, la notevole riduzione della tempistica procedimentale per operazioni meramente ripetitive e prive di discrezionalità, l’esclusione di interferenze dovute a negligenza (o peggio dolo) del funzionario (essere umano) e la conseguente maggior garanzia di imparzialità della decisione automatizzata”.

documentale più celere dovuta, ad esempio, alla fattura elettronica, alle dichiarazioni precompilate oppure alla trasmissione telematica dei corrispettivi e negli stessi termini già si è orientata la tendenza legislativa dell'ultimo periodo vista la riduzione dei termini di decadenza relativi al controllo formale della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (30) (a seguito della nota sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 17 luglio 2005).

5. (Segue). *Sui possibili modelli utilizzabili dal legislatore per disciplinare l'utilizzo delle tecnologie nella fase di attuazione dei tributi.*

Un cenno meritano, infine, i possibili approcci utilizzabili dal legislatore per disciplinare l'utilizzo delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo, i quali, con formula semplificata, possono essere ordinati in due categorie.

Il primo modello tende ad assicurare maggiore efficacia alle attività di controllo e in questo ambito si ritiene che possano conseguirsi i risultati più interessanti anche perché da tempo l'Amministrazione Finanziaria si avvale di strumenti informatici. D'altro canto, la straordinaria disponibilità di informazioni provenienti da fonti sempre più numerose (31), da un lato, e i numerosi obblighi a carico del contribuente,

(30) Oltre alla liquidazione automatica, disciplinata dall'art. 36-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, ai fini delle imposte sui redditi, e dall'art. 54-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972 ai fini IVA, che soggiace al termine decadenziale triennale previsto dall'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, occorre richiamare il controllo formale ai fini delle imposte sui redditi disciplinato dall'art. 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973 che soggiace al termine decadenziale di quattro anni previsto sempre dall'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973.

(31) Ad esempio, l'anagrafe tributaria, le indagini bancarie, le informazioni finanziarie ed assicurative, il catasto, gli atti soggetti a registrazione, il Pubblico Registro Automobilistico, il Registro Navale, l'ISEE, ma anche informazioni desumibili dai *social* e da molte altre fonti.

dall'altro, rendono quasi inspiegabile il perdurare e la dimensione di un fenomeno patologico come l'evasione fiscale (32).

Secondo un pensiero diffuso questa situazione sarebbe dovuta all'assenza di indirizzi politici e/o legislativi univoci, ma, a mio avviso, essa è dovuta principalmente a una ragione più banale: l'incapacità di incrociare, elaborare e coordinare velocemente una mole considerevole di dati estrapolabili dalle banche dati. Con la conseguenza che fino a quando detta attività di *intelligence* è rimessa alla capacità del singolo funzionario incaricato dei controlli inevitabilmente si paleseranno i limiti dell'attività umana; all'opposto, l'ausilio di sistemi intelligenti potrebbe rendere l'attività più rapida ed efficace, come pure è stato ipotizzato in occasione della presentazione di nuovi sistemi ritenuti ottimisticamente infallibili (33). Se tale è l'essenza del problema e, in definitiva, se i miglioramenti auspicabili sono relativamente agevoli a fronte di una patologia dalle notevoli ricadute economiche, è da condividere il pensiero di chi evidenzia che “*le nuove tecnologie, se utilizzate consapevolmente e coerentemente, potrebbero in pochi anni più che dimezzare l'evasione fiscale italiana*” (34).

(32) A partire dal d.lgs. n. 160 del 24 settembre 2015, contestualmente alla nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (DEF), il Governo deve presentare un rapporto annuale sui risultati in materia di contrasto all'evasione fiscale e contributiva che si fonda su un ampio utilizzo di formule statistiche e di modelli matematici. In base all'ultimo rapporto — che assume i dati relativi al 2018 — l'evasione fiscale si attesta a 102,8 miliardi di euro ma manifesta una tendenza in discesa grazie a talune novità legislative (ad esempio, la fattura elettronica, la trasmissione telematica dei corrispettivi, lo *split payment*, e, più in generale, l'utilizzo della tecnologia per la creazione di data base) sebbene la situazione sia ancora distante dalla media europea.

(33) Per talune interessanti esperienze riferite all'ordinamento fiscale brasiliano si vedano i contributi di R. KÖCHE, *L'intelligenza artificiale a servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM)*, e di U. MACHADO – L. N. HERNANDEZ RIVERA, *Artificial intelligence and tax administration: uses and challenges in Brasil*, raccolti nel volume curato da S. DORIGO, *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, cit., 333 e 349.

(34) Così V. VISCO, *Cosa insegna la e-fattura: la tecnologia dimezza l'evasione*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, 1671.

Più delicato è, invece, il ricorso alle norme antielusive perché spesso sono state collocate in secondo piano le garanzie del contribuente. Un esempio sono i commi 681-686 dell'art. 1 della legge n. 160 del 27 dicembre 2019, che, “*in considerazione dei rilevanti obiettivi di interesse pubblico di prevenzione e contrasto all'evasione*”, hanno introdotto significativi limiti ai diritti dei contribuenti a fronte dell'attività di “analisi del rischio” dell'Agenzia delle Entrate in base ai “*dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari*” e “*delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo*”.

In particolare, in base alle indicazioni della relazione ministeriale è prevista una sospensione di un complesso di diritti (35) fino al momento in cui il contribuente riceve l'invito alla regolarizzazione, il processo verbale di constatazione oppure un provvedimento impositivo ancorché vi sia un cenno

(35) Ad esempio, è escluso il diritto degli interessati di ottenere dal titolare dei dati (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) una conferma o meno di un procedimento nei loro confronti nonché il diritto di accesso alle informazioni e di ottenere copia dei documenti aventi ad oggetto dati personali, sono previste “*specifiche limitazioni e le modalità di esercizio dei diritti di cui agli articoli 14, 15, 17, 18 e 21 del regolamento (UE) 2016/679, [in materia di tutela dei dati personali] in modo da assicurare che tale esercizio non possa arrecare un pregiudizio effettivo e concreto all'obiettivo di interesse pubblico*”, la “*valutazione unitaria di impatto sulla protezione dei dati*” è rimessa alla stessa “*Agenzia delle entrate prima di iniziare il trattamento stesso, sentito il Garante per la protezione dei dati personali*”, le uniche forme di tutela non sono esercitabili in proprio bensì tramite il Garante per la protezione dei dati personali ed altro ancora. In materia, segnali restrittivi sulla pubblicazione dei dati del contribuente allorquando sono in gioco finalità di contrasto all'evasione sono stati altresì forniti dalla nota sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo n. 36345/16 del 12 gennaio 2021, in *Riv. dir. trib.*, 2022, IV, 1, con ampio e convincente commento di A. MARINELLO, *Pubblicazione di dati personali del contribuente e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU: la difficile ricerca di un equilibrio tra interesse fiscale e diritto alla riservatezza*. Sul tema, in generale, v. A. CONTRINO, *Protezione dei dati personali e pervasività delle banche dati fiscali: quale temperamento?* in questo Volume.

alla necessità di introdurre “*misure adeguate a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati*” (36). Si tratta di un chiaro esempio recessivo perché la norma esprime un principio secondo il quale l'interesse pubblico alla prevenzione e al contrasto all'evasione sarebbe sufficiente per travolgere, anche solo ai fini della generica attività di analisi del rischio, i diritti fondamentali in materia di *privacy* e le situazioni giuridiche soggettive del contribuente per periodi temporali che possono essere prolungati o indefiniti nel tempo (37).

In linea teorica, l'ausilio delle tecnologie informatiche potrebbe contribuire altresì a ridurre i margini di incertezza —

(36) In merito al diritto di accesso, nonostante qualche isolata esperienza felice, i progressi intervenuti nella nostra materia sono da considerare ancora complessivamente insoddisfacenti. Ad esempio, è apprezzabile la possibilità di accedere alla banca dati catastale e ipotecaria, a titolo gratuito, da parte del cosiddetto “intestatario catastale” ma permangono discutibili limitazioni in merito alla possibilità di correggere gli errori riscontrati nelle informazioni presenti negli archivi catastali. In altre ipotesi, invece, l'accesso del contribuente è sottoposto a limiti incomprensibili; ad esempio, la consultazione delle fatture elettroniche tramite il servizio messo a disposizione dell'Amm. Fin. soggiace a limiti temporali discutibili, stabiliti di volta in volta da provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (si veda il provvedimento del Dir. Ag. Entrate n. 298662 del 3 novembre 2021). Sulla perdurante situazione recessiva sul diritto di accesso nella nostra materia a fronte delle recenti aperture della giurisprudenza amministrativa (si veda la sentenza del Consiglio di Stato n. 3492 del 4 maggio 2021 e la pronuncia dell'Adunanza plenaria n. 4 del 14 marzo 2021), cfr., in particolare e di recente, A. FUNARI, *L'accesso ai documenti tributari: storia di un diritto negato*, in *Rass. trib.*, 1, 2021, M. ANTONINI-P. PIANTAVIGNA, *Accesso agli atti tributari: le nuove tutele previste dal Consiglio di Stato*, in *Corr. trib.*, 2022, 691 e L. LAMBERTI, *L'accesso difensivo alle informazioni tributarie e il difficile equilibrio rispetto alla tutela della privacy*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/ 2022.

(37) In questa prospettiva spesso si richiama il principio di proporzionalità per evidenziare i limiti alla mera raccolta delle informazioni in modo generalizzato e massivo, frutto delle cosiddette *fishing expeditions*. Per conferma, tra i tanti, cfr. A. VIOTTO, *Recenti modifiche normative in tema di accertamenti bancari tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 822; A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e quali tutele per i contribuenti?*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 29 maggio 2019; A. MARINELLO, *Pubblicazione di dati personali dei contribuenti e rispetto della vita privata secondo la Corte EDU*, cit., 26.

sul piano della selezione delle fattispecie assimilabili e dal punto di vista delle valutazioni conseguenti — allorché la legge riconosce all'Amministrazione Finanziaria il potere di riqualificare le fattispecie imponibili: il riferimento più immediato è all'abuso del diritto, posto che l'individuazione della fattispecie ritenuta più adeguata al caso concreto (ovvero la riqualificazione della fattispecie ad opera dell'Amministrazione Finanziaria) potrebbe astrattamente giovare degli algoritmi o di strumenti equivalenti (38).

Per quanto in dottrina siano state ipotizzate applicazioni particolari (39), a me pare che questa prospettiva sconti una difficoltà non agevolmente superabile perché permane la difficoltà di selezionare il complesso di informazioni e, soprattutto, il criterio che esprime i rapporti reciproci e le relative relazioni. In altre parole, occorre comunque stabilire una o più regole che condizionano il risultato conclusivo sul piano assiologico ma tali scelte non possono che essere affidate alle valutazioni e alle decisioni umane con i limiti che ne derivano. Per questa ragione, in ossequio al principio della certezza del diritto, l'intelligenza artificiale può contribuire a rendere più rigorose le applicazioni di un istituto che, di per sé, presenta contorni evanescenti (sul piano della parità di trattamento in presenza di fattispecie equivalenti), ma, perché ciò possa realizzarsi, il *prius* è un impianto normativo che imponga la conoscibilità della base informativa utilizzata ed il processo alla base della “soluzione intelligente”.

Il secondo modello, invece, tende a porre le nuove tecnologie al servizio della determinazione della ricchezza imponi-

(38) Sulla complessa evoluzione che ha contraddistinto l'abuso del diritto, sull'indeterminatezza e sull'ampiezza del fenomeno giuridico e sulla controversa esperienza applicativa, per tutti, cfr. G. ZIZZO, *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pacini, 2022.

(39) Si vedano, ad esempio, le riflessioni di M. VERSIGLIONI, *Diritto matematico. Diritto con verità e diritto senza verità*, Pacini, 2020, 145 e 171, ma per altri spunti interessanti, in una logica più prudente, S. DORIGO, *Intelligenza artificiale e norme antiabuso*, cit., 723.

bile in misura più aderente alla realtà nel solco delle esperienze precedenti fondate su parametri, indici, coefficienti, modelli matematici e/o statistici oppure, più semplicemente, dei controlli automatizzati della dichiarazione (la liquidazione automatica ed il controllo formale), che sono stati recentemente considerati “*una delle più datate forme di impiego dell'intelligenza artificiale*” (40).

In questo contesto, occorrerà verificare se i risultati conseguibili con l'ausilio delle tecnologie digitali siano più puntuali e precisi di quelli utilizzati sinora per ampliare il ricorso ai controlli standardizzati senza sacrificare regole e principi a garanzia del contribuente.

Senza fare grandi sforzi di fantasia, è possibile richiamare almeno due ambiti nei quali potrebbero essere facilmente conseguiti risultati proficui.

Il primo riguarda la determinazione della ricchezza di fonte immobiliare (ovvero derivante da beni considerati intrinsecamente fruttiferi), il sistema catastale con le diverse finalità che soddisfa (41), nonché l'attribuzione, gli aggiornamenti e/o la revisione automatica della rendita catastale.

Nel passato l'attenzione è stata indirizzata prevalentemente in una logica volta a limitare un tasso di evasione intollerabile, ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali, al punto che è stata utilizzata la categoria degli “immobili fantasma” per rappresentare quelli mai dichiarati al catasto, sconosciuti alle banche dati immobiliari, senza essere necessariamente abusivi o non conformi alle norme urbanistiche. Per tale ragione un primo processo di informatizzazione delle Conservatorie risale alla legge n. 52 del 27 febbraio 1985 ma solo in forza della legge n. 286 del 24 novembre 2006 l'Agenzia del Territorio ha avviato una complessa attività di telerileva-

(40) V. A. ZUCCARELLO, *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in *Riv. telematica di dir. trib.*, 2 giugno 2022.

(41) Sulla informatizzazione della pubblicità immobiliare e sul regime della circolazione dei beni cfr. G. PASCUZZI, *Il diritto dell'era digitale*, cit., 143.

mento, fondata sulla sovrapposizione delle mappe catastali con le foto aeree ad alta risoluzione (la cosiddetta “aerofotogrammetria”), grazie all’ausilio dei droni e dei sopralluoghi sul posto (42). Al termine di questa ricognizione gli elenchi delle particelle e degli immobili non accatastati sono stati pubblicati su un sito dell’Agenzia del Territorio e sull’Albo pretorio di ogni Comune, ad essi è stata attribuita d’ufficio una rendita catastale presunta, i proprietari sono stati invitati ad accatastare i beni tramite il software DOCFA (Documenti Catasto Fabbricati) e, da ultimo, è stato notificato un numero cospicuo di avvisi di accertamento in formato digitale (43) assistiti da una particolare procedura di autotutela, promuovibile anche in via telematica.

A prescindere dai dubbi in merito ai procedimenti amministrativi adottati, tale esperienza è stata senza dubbio un esempio virtuoso di utilizzo delle tecnologie digitali a tutela del territorio, del recupero delle imposte evase e della semplificazione degli adempimenti (si pensi solo alle trascrizioni telematiche). Essa ha consentito di superare in larga misura le difformità tra la situazione reale e le mappe catastali e ha posto le premesse per preservare una situazione di normalità anche alla luce del “monitoraggio costante” previsto dal comma 12 dell’art. 19 del d.l. n. 78 del 2010.

Tuttavia, permane l’esigenza di pervenire a una situazione che vada oltre il problema degli immobili fantasma per spingersi alla loro classificazione in coerenza con gli sviluppi urbanistici, con i valori correnti e con la revisione delle rendite catastali soprattutto nelle città di maggiore dimensione. Nel

(42) Per quanto inferiore alle altre stime circolate nel passato, il risultato è stato comunque sorprendente perché sono state accertate oltre 2,2 milioni di particelle del Catasto Terreni e circa 1,26 milioni di unità immobiliari urbane non censite: v., in proposito, S. FOSSATI, *Droni a caccia di edifici non registrati: ecco l’Italia delle case fantasma*, in *Il Sole 24 ore*, 19 settembre 2021.

(43) In materia, a conferma di una procedura tutt’altro che lineare, si vedano le recenti indicazioni fornite con la Circ. Ag. Entrate n. 7 del 17 marzo 2022.

passato periodicamente il legislatore ha imposto l'aggiornamento delle rendite, in modo acritico, in base a indici e coefficienti di rivalutazione, perseguendo per tale via l'obiettivo di incrementare le entrate fiscali, ma questa scelta, a tacer d'altro, ha eluso il problema di fondo che impone un censimento analitico e trasparente anche perché le iniziative mirate degli Uffici territoriali hanno favorito un vasto contenzioso.

È dunque agevole prevedere che nel settore immobiliare *medio tempore* potranno intervenire le innovazioni tecnologiche più profonde, trattandosi degli strumenti più adeguati per gestire operazioni massive che richiedono continui aggiornamenti, nuove informazioni e criteri valutativi moderni (44). Infatti, da tempo si è affermata l'idea che reputa inadeguata la rendita catastale (*recte*: i dati catastali) per valutare realisticamente un immobile, essendo necessarie altre informazioni integrate — legate ai temi della sostenibilità ambientale, dell'efficienza energetica e al fenomeno delle cosiddette “Green City” — che sono ignorate dai metodi tradizionali. In questo senso, sulla scorta delle esperienze risalenti alla legge delega n. 662 del 1996, uno spunto si coglie nel recente disegno di legge delega approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre 2021 e nei relativi lavori parlamentari ove è prevista l'integrazione delle informazioni sui fabbricati con “*un'ulteriore rendita suscettibile di periodico aggiornamento*” al posto dell'originario riferimento al valore patrimoniale in base ai valori normali espressi dal mercato, sebbene in

(44) In questo senso la giurisprudenza sembra più al passo dei tempi rispetto alle scelte legislative perché, ai fini della riclassificazione catastale, richiede che gli atti siano assistiti da una motivazione qualificata in quanto, oltre allo scostamento tra valore di mercato e valore catastale, deve precisare anche gli elementi caratteristici del singolo fabbricato: cfr., fra le altre, Cass., Ord. n. 31575 del 4 novembre 2021, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 397, con nota adesiva di G. SALANITRO, *La motivazione del classamento deve essere “rafforzata”*.

entrambi i casi sia stata precisata l'irrilevanza di detti nuovi riferimenti ai fini fiscali (45).

Il secondo ambito attiene, invece, agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) dal momento che, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbero rappresentare strumenti più raffinati rispetto agli studi di settore (nonostante l'aggettivo "sintetici") per "*favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria*", in base al primo comma dell'art. 9-bis del d.l. n. 50 del 24 aprile 2017 (convertito con la legge n. 96 del 21 giugno 2017).

In via di principio, la strada intrapresa è condivisibile perché combina una finalità premiale con l'inasprimento dei controlli nei confronti dei contribuenti meno virtuosi, ma richiede strumenti raffinati e di ampia condivisione funzionali all'ambizioso obiettivo classificatorio di una platea di contribuenti ampia e variegata. Per questa ragione, come evidenziato in altre sedi (46), la riuscita del progetto è strettamente ancorata alla completezza dei dati che contribuiscono alla elaborazione degli indici e alla razionalità dei parametri per giustificare gli eventuali scostamenti, i quali non possono essere limitati alle sole medie del settore ancorché ripartite per aree geografiche.

6. *L'utilizzo delle tecnologie digitali a legislazione vigente e le esigenze di tutela del contribuente.*

Volendo iniziare a tirare le fila del discorso, è agevole evidenziare che l'avvento della tecnologia digitale nella fase di

(45) In materia, soprattutto con riferimento alla rendita aggiuntiva, cfr. G. MELIS, *Riflessioni a margine del testo definitivo della legge delega relativa alla revisione del catasto: modifica solo formale o effettivo cambio di rotta?*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2, 2022, 1.

(46) V. F. PAFARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 268.

attuazione del tributo può essere di grande ausilio ai fini dell'esercizio corretto dell'azione impositiva, in più direzioni e con diversi livelli di intensità, non solo perché in questo ambito da tempo hanno avuto larga applicazione modelli statistico-matematici e strumenti equivalenti ma, soprattutto, perché mai come adesso l'Amministrazione Finanziaria è nella condizione di disporre di un volume considerevoli di dati e di valutarli secondo criteri oggettivi ed imparziali.

Nondimeno, è necessario che il loro utilizzo sia disciplinato nel rispetto di regole e principi che non possono essere limitati a quelli indicati dalla giurisprudenza amministrativa, in quanto la fase di attuazione del tributo è un settore storicamente condizionato dalla tensione tra l'esercizio di poteri autoritativi e le istanze di riequilibrio del rapporto tra le parti in base a modelli più partecipati.

Allo stato, il ricorso agli algoritmi e all'intelligenza artificiale inizia ad affermarsi ma in ambiti, tutto sommato, limitati ai controlli, alla fase istruttoria e in una logica essenzialmente preordinata al reperimento degli elementi di prova anche nei confronti dei terzi estranei al rapporto tributario (principalmente i gestori delle piattaforme digitali). In questo senso si orienta il già richiamato Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021 nonché il sistema delle Direttive DAC (principalmente la DAC 7), i quali sembrano favorire una considerazione di tali strumenti quali meri ausili, ancorché più affidabili, alla fase più strettamente decisionale.

Per quanto limitata, detta prospettiva non è affatto scevra di problemi giuridici se solo si pone l'attenzione alla tutela dei diritti (47), sulla completezza delle informazioni reperibili,

(47) Per una convincente indagine in questa prospettiva, estesa all'atto impositivo nonché ai risvolti procedurali e processuali, v. A. MARCHESELLI – S. M. RONCO, *Dati personali, regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 97.

sulle modalità dell'acquisizione (consensuale o meno (48)), sulla loro rilevanza indiziaria o probatoria, sui problemi che origina il concetto di "domicilio informatico" e sui numerosi aspetti problematici relativi alla prova digitale.

Su tutto, oltre alle esigenze di trasparenza e di conoscibilità richiamate in precedenza, potrebbero riproporsi questioni datate riferibili ai requisiti essenziali dell'atto impositivo e, in particolare, alla necessità di verificare in che termini le prove acquisite tramite sistemi intelligenti, algoritmi e *machine learning* debbano essere riflesse e trovare indicazione nella motivazione.

In proposito, da tempo sono convinto che la motivazione debba comprendere gli elementi probatori minimi e sufficienti per evitare che sia compromessa la sua funzione essenziale a prescindere dai vincoli dovuti al metodo di accertamento utilizzato. Infatti, se gli elementi di prova influiscono sulle garanzie del contribuente, la loro indicazione è intrinsecamente connessa alla motivazione e la distinzione rispetto alla prova in senso stretto assume contorni evanescenti, con la conseguenza che è necessario valutare di volta in volta se il suo contenuto minimo è idoneo a descrivere compiutamente il fondamento della pretesa impositiva (49). In ogni caso, salvo che non sia precisata in altre fonti qualificate, mi sembrerebbe ugualmente necessario che la motivazione enunci e descriva la "regola giuridica" alla base dell'algoritmo o di altra tecnologia digitale per consentire di valutarne la razionalità e per evitare un pregiudizio al diritto di difesa e al controllo giudiziale.

(48) Cfr. F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290.

(49) In materia, è doveroso segnalare la sentenza delle Sezioni Unite n. 3182 del 2 febbraio 2022, che ha ritenute legittime le acquisizioni probatorie "spontanee" anche in assenza delle formalità necessarie, sollevando non poche perplessità rispetto alle indicazioni della CEDU. Per un commento si veda G. CHIARIZIA – A. D'ADDARIO, *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di (il)legittimità domestica e CEDU*, in *Corr. trib.*, 2022, 545, ma sullo stesso tema cfr. T. C. MANIGRASSO, *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrualmente esercitate*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, II, 2108.

Alla luce dell'esperienza pregressa in materia di accertamenti di massa, di accertamento sintetico e di abuso del diritto, una possibile prospettiva futura — riguardante sia la fase procedimentale sia l'atto impositivo ed estensibile all'utilizzo delle tecnologie digitali in una logica legata alla determinazione della ricchezza imponibile — potrebbe indirizzarsi verso il contraddittorio obbligatorio e l'obbligo della motivazione rafforzata. Com'è noto, si tratta di due forme di tutela complementari che hanno favorito un vasto dibattito negli ultimi anni e, poiché le opinioni favorevoli all'estensione generalizzata del contraddittorio obbligatorio sono divenute sempre più numerose e sono state accolte nella recente Legge delega 9 agosto 2023, n. 111 (50), mi sembrerebbe razionale adottare la stessa soluzione allorché occorra rendere accessibile e valutabile la regola “digitale” in quanto le scelte sul piano della equivalenza, dell'assimilazione e i relativi giudizi in termini di priorità o di subordinazione nel passaggio dal complesso di dati e di informazioni alla “soluzione ideale” non sono affatto indifferenti rispetto al risultato conclusivo.

7. *Sull'impiego di algoritmi e intelligenza artificiale nel procedimento tributario nel contesto un equilibrato rapporto tra esercizio autoritativo dei poteri impositivi e tutela dei diritti dei contribuenti.*

In definitiva, a me pare che l'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo richieda una cornice legislativa adeguata nel rispetto di un complesso di principi, nazionali ed europei: la condizione essenziale affinché tali innovazioni possano essere considerate un fattore di progresso impone, infatti, che siano evitate posizioni vantaggiose per

(50) Su cui v., specificamente, A. VIOTTO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib., Suppl. Online*, 9 settembre 2023.

l'Amministrazione Finanziaria (51) e che sia disciplinato con equilibrio il delicato rapporto tra esercizio autoritativo dei poteri impositivi e diritti dei contribuenti.

Come evidenzia la giurisprudenza amministrativa richiamata in apertura, si tratta di un'evoluzione senza dubbio da incoraggiare e da valutare senza pregiudizi ma non bisogna incorrere in eccessi di entusiasmo da innovazione e tecnologia, perché, come è stato da tempo lucidamente osservato, l'ammodernamento dell'ordinamento giuridico richiede che il legislatore presti la massima attenzione alle garanzie, alle libertà fondamentali e alla trasparenza per evitare un pericolosissimo arretramento in termini di tutela dei diritti (52).

In altre parole, occorre che il rapporto tra uomo e macchina, tra evoluzione e modelli democratici (53), tra innovazione e diritti, tra capacità di soddisfare i bisogni dei cittadini e maggiore razionalità delle decisioni amministrative (54) si

(51) Per ulteriori considerazioni nella prospettiva indicata nel testo cfr. L. DEL FEDERICO – F. MONTANARI – S. GIORGI, *OECD Approach on Digital Transformation of Tax Administrations and New Taxpayers' Rights*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2, 2021, 7.

(52) Cfr. S. RODOTÀ, *Il diritto di avere diritti*, Roma-Bari, 2012, 375, che rileva “*Il convergere delle tecnologie pone dinanzi a noi non solo ipotesi apocalittiche, ma una serie di sviluppi la cui compatibilità dipende proprio dalla loro compatibilità con i diritti fondamentali e con i principi della democrazia*”, ma dello stesso Autore si consultino anche i volumi *Tecnologie e diritti*, Il Mulino, 1995; *Tecnopolitica. La democrazia e le nuove tecnologie della comunicazione*, Laterza, 1997, nonché *Il mondo della rete. Quali i diritti, quali i vincoli*, Laterza, 2014.

(53) In proposito, cfr. S. CASSESE, *Stato in trasformazione*, in *Riv. trim. dir. pubblico*, 2016, 331; G. AZZARITI, *Internet e Costituzione*, in *Costituzionalismo.it*, 2, 2011, 1; M. NISTICÒ - P. PASSAGLIA, a cura di, *Internet e Costituzione*, Giappichelli, 2014; A. SIMONCINI – S. SUWEIS, *Il cambio di paradigma nell'intelligenza artificiale e il suo impatto sul diritto costituzionale*, in *Riv. filosofia del diritto*, 2019, 87; A. SIMONCINI, *L'algoritmo incostituzionale: intelligenza artificiale e il futuro delle libertà*, in *Riv. di Biodiritto*, 2019, I, 63; A. MASERA – G. SCORZA, *Internet, i nostri diritti*, Roma-Bari, Laterza, 2016. In materia, tuttavia, un riferimento fondamentale è il saggio di T. E. FROSINI, *Costituzionalismo 2.0*, in *Rassegna parlamentare*, n. 4, 2016, 678.

(54) Tra i tanti si veda A. SIMONCINI, *Amministrazione digitale algoritmica. Il quadro costituzionale*, in R. CAVALLO PERIN – D. U. GALETTA, a cura di, *Diritto*

evolva in modo sinergico e non conflittuale per scongiurare l'affermazione di un nuovo liberismo tecnologico opaco e privo di una base regolamentare adeguata (55).

D'altro canto, nell'ambito di una riflessione più ampia volta a ridurre i dubbi causati dalla formulazione delle norme grazie all'ausilio degli algoritmi (56), sullo sfondo aleggia il problema atavico della nostra materia collegato alla qualità della produzione legislativa, posto che il lessico e le definizioni propri dell'economia digitale iniziano ad essere utilizzati con una certa disinvoltura senza colmare il vuoto di disciplina ovvero in assenza dell'unica soluzione deputata a garantire una equilibrata ponderazione di interessi nell'esercizio dell'azione impositiva.

Per questa ragione, come tutte le innovazioni dal potenziale espansivo dirompente, è condivisibile la scelta di intro-

dell'amministrazione pubblica digitale, cit., 1; L. BUCCOLIERO, *Il governo elettronico. Modelli, strategie di innovazione ed elementi di valore per una pubblica amministrazione digitale*, Milano, Tecniche Nuove, 2009.

(55) Al riguardo è doveroso richiamare la nota e risalente tesi di N. BOBBIO che, muovendo dalle prime innovazioni informatiche, ammoniva sul "regno del potere invisibile". Essa è stata prospettata in più articoli apparsi tra il 1980 e il 1981 ma è stata compiutamente riproposta nel volume *Democrazia e segreto*, Einaudi, 2011, ove si legge "Non si capisce nulla del nostro sistema di potere se non si è disposti ad ammettere che al di sotto del governo visibile c'è un governo che agisce nella penombra ... e ancor più in fondo un governo che agisce nella più assoluta oscurità... un potere invisibile che agisce accanto a quello dello Stato, insieme dentro e contro, sotto certi aspetti concorrente, sotto altri connivente, che si vale del segreto non proprio per abbatterlo ma neppure per servirlo. Se ne vale principalmente per aggirare o addirittura violare impunemente le leggi... Del resto chi promuove forme di potere occulto e chi vi aderisce vuole proprio questo: sottrarre le proprie azioni al controllo democratico, non sottostare ai vincoli che una qualsiasi costituzione democratica impone a chi detiene il potere di prendere decisioni vincolanti per tutti i cittadini, se mai, al contrario controllare lo Stato senza essere a sua volta controllato".

(56) Ad esempio, si veda R. BORRUSO, *L'informatica del diritto*, Milano, 2004, 316. Tale prospettiva ha trovato nell'ultimo periodo ulteriori consensi a fronte della richiesta di maggiore chiarezza dei testi legislativi da parte della Corte di Giustizia (in proposito cfr. A. DI PORTO, *Calcolo giuridico secondo la legge nell'età della giurisprudenza. Il ritorno del testo normativo*, in A. CARLEO, a cura di, *Calcolabilità giuridica*, Bologna, 2017, 130).

durle in modo graduale e in ambiti circoscritti alla fase istruttoria e alla acquisizione dei mezzi di prova.

Il tempo dirà se sarà possibile pervenire a un'applicazione più estesa, fino alla determinazione della materia imponible in misura più precisa rispetto alle decisioni umane, ma quest'ultima prospettiva richiede inevitabilmente modelli teorici e risultati tutti da verificare a prescindere dai dubbi avanzati a fronte del dilagare della dimensione digitale.

