



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
SUOR ORSOLA
BENINCASA

DOTTORATO DI RICERCA IN

Sugli ambiti di interazione e integrazione
tra le scienze umane e le tecnologie avanzate.
Humanities and Technologies: an integrated research path

XXXVI CICLO

*L'amministrazione digitalizzata e la tutela del contribuente nel procedimento
tributario*

Settore Scientifico Disciplinare IUS/12

Dottorando

Dott. Sergio Federico

Tutor

Prof. Nastri Maria Pia

Co-tutor

Prof. Acocella Carla

Il Coordinatore

Prof. Lucio d'Alessandro

Anno Accademico

2022/2023

A Roberta

INDICE

NOTE METODOLOGICHE.....	7
INTRODUZIONE.....	9

CAPITOLO I

L'IMPATTO DELLA DIGITALIZZAZIONE SUL BUON ANDAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL RISPETTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: L'INQUADRAMENTO DELLE TECNOLOGIE INFORMATICHE NEL SISTEMA GIUSAMMINISTRATIVISTICO E LE RICADUTE IN MATERIA TRIBUTARIA

1. La “nuova era” dell’agire pubblico con particolare riferimento al settore tributario. L’amministrazione finanziaria digitale: considerazioni introduttive..... 13

2. Dalla *Rule of (tax) law* alla *Rule of technology*: il diritto tributario digitale..... 23

- 2.1. segue: l’amministrazione finanziaria algoritmica. Profili di (in)costituzionalità e di tutela per il contribuente..... 35

3. La strategia di <i>open government</i> in ambito tributario e i rischi per la <i>privacy</i> del contribuente.....	46
3.1. Tecnologie informatiche e diritto di accesso in materia tributaria: la nuova dimensione “ostensiva”.....	59

CAPITOLO II

TECNOLOGIE DIGITALI, INTELLIGENZA ARTIFICIALE E DIRITTO TRIBUTARIO FRA PERSEGUIMENTO DELL’INTERESSE FISCALE E OSSERVANZA DEL “GIUSTO PROCEDIMENTO” IN UN’OTTICA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: L’IMPORTANZA DEL FATTORE UMANO

1. Brevi note introduttive sull’utilizzo dell’intelligenza artificiale ad opera dell’Amministrazione finanziaria e del contribuente.....	95
2. Il valore della partecipazione del contribuente nella fase procedimentale.....	98
3. Il “giusto” procedimento tributario: l’importanza del contraddittorio	106
3.1. segue: il diritto ad una buona amministrazione in ambito tributario.....	122
4. L’uomo e la “macchina”: la partecipazione ed il contraddittorio come possibili strumenti per comporre il conflitto di interesse	

derivante dall'impatto delle tecnologie nell'attività accertativa. La valorizzazione del fattore umano in una prospettiva <i>de iure condendo</i>	138
4.1. Un utilizzo “ragionevole” dell'intelligenza artificiale per l'amministrazione finanziaria.....	142
5. Il supporto delle tecnologie digitali ai fini dello svolgimento della potestà impositiva.....	159
5.1. segue: le nuove tecnologie nel settore dei controlli.....	162
5.2. ... e nell'attività d'indirizzo.....	177
5.3. ... e nella fase di accertamento.....	199

CAPITOLO III

FISCO E *PRIVACY*. IL DIRITTO DI ACCESSO AGLI ATTI TRIBUTARI E LA COMPOSIZIONE DEGLI INTERESSI CONTRASTANTI: IN PARTICOLARE, LA RISERVATEZZA DEI DATI PERSONALI DEL CONTRIBUENTE E L'INTERESSE FISCALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. I doveri di informazione dell'Amministrazione finanziaria e la “nuova” trasparenza.....	222
1.1. In particolare: l'accesso agli atti tributari.....	233
1.2. ancora: accesso e contraddittorio.....	245

2. L’innesto delle tecnologie digitali in ambito tributario fra innegabili benefici per il perseguimento dell’interesse fiscale, e l’esigenza di tutela della riservatezza dei dati personali del contribuente. Limiti all’accesso.....	253
2.1. segue: il legittimo uso delle banche dati ai fini di contrasto all’evasione fiscale.....	265
3. I benefici dell’utilizzo dei <i>big data</i> per il Fisco.....	292
4. L’assolvimento dei fini istituzionali dell’Amministrazione finanziaria tramite gli strumenti digitali nel rispetto della riservatezza del contribuente, intesa come diritto costituzionale di nuovo conio.....	299
5. Le recentissime modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente con l’introduzione dell’art. 6-bis ad opera del d.lgs. 219 del 30 dicembre 2023 (pubblicato in g. u. il 3 gennaio 2024): la tanto auspicata “rivoluzione copernicana” in tema di diritto di accesso agli atti tributari diventa realtà.....	332
CONCLUSIONI	340
BIBLIOGRAFIA	
DOTTRINA	348
GIURISPRUDENZA	377
PRASSI	382

NOTE METODOLOGICHE

La metodologia utilizzata nel presente lavoro di tesi ha sicuramente beneficiato delle caratteristiche del percorso dottorale. Dall'analisi della legislazione sovranazionale è emerso un approccio strategico - nei confronti dei diritti del contribuente, con particolare riferimento al valore del "giusto procedimento", dinanzi all'impatto delle nuove tecnologie in ambito tributario - che nel nostro ordinamento ancora sembra mancare. Tale ha consentito di confrontare gli ordinamenti giuridici e di mutuarne, all'occorrenza, buone pratiche e trarne spunti per nuove iniziative legislative¹, come si desume d'altronde dalla riforma fiscale in atto.

Tale opportunità risulta particolarmente feconda nelle ipotesi in cui gli ordinamenti osservati, su tutti quello italiano e quello eurounitario, condividono i medesimi principi costituzionali e, in particolare, presentano similarità nell'ordinamento tributario.

Il percorso dottorale ha consentito di indagare aspetti tecnici propedeutici all'approfondimento dei temi fiscali trattati, sulla base di evidenze scientifiche. La materia affrontata ha, infatti, richiesto l'ibridazione di saperi diversi. La tutela del contribuente nell'amministrazione fiscale digitalizzata, quale aspetto settoriale e specifico della materia tributaria, è caratterizzata da una pluralità di fonti e da una disciplina multilivello in costante evoluzione.

La materia dei diritti afferenti alla sfera individuale è notoriamente tecnica, trasversale, sensibile alle dinamiche politiche e capace di incidere su una molteplicità di interessi.

Le evidenze scientifiche rappresentano una premessa imprescindibile, al fine di valutare effettivamente gli obiettivi che lo strumento fiscale intendere perseguire. A tal riguardo è di fondamentale rilevanza poter disporre di informazioni corrette, complete ed aggiornate circa tutte le possibili interazioni

¹ Cfr. P. SELICATO, *La comparazione nel diritto tributario: riflessioni sul metodo*, in A. Amatucci (a cura di), *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in Onore di Andrea Amatucci*, Bogotà, 2011.

fra le tecnologie e le scienze umane, attesa la reciprocità esistente fra i due ambiti considerati, per assumere decisioni consapevoli a livello globale. Pur non pretendendo di raggiungere conoscenze specialistiche tipiche di altre discipline giuridiche, si è tentato costantemente di rivolgere l'attenzione ad aspetti tecnici del fenomeno della digitalizzazione nel settore tributario, analizzato sotto la lente dei valori posti a presidio del contribuente, al fine di valutare l'impatto pratico e concreto dell'eventuale utilizzo dello strumento tecnologico a sostegno dell'evoluzione, in termini anche di efficienza e celerità dell'agire pubblico.

Le evidenze scientifiche devono supportare l'efficacia dei modelli impositivi, al fine di valutare al meglio il raggiungimento delle finalità fiscali e, soprattutto, extrafiscali.

Per tale motivo appare doveroso precisare che nel presente contributo si è prestata particolare attenzione nella selezione e nella interpretazione di dati tecnico-scientifici, provenienti dalle discipline testè menzionate.

INTRODUZIONE

Il presente lavoro intende indagare l'interazione fra le nuove tecnologie e il diritto tributario; in particolare, si vuole analizzare come l'intelligenza artificiale e l'utilizzo degli algoritmi impattano sulla fase accertativa e procedimentale, verificando, altresì, in che modo il perseguimento dell'interesse fiscale - inteso come valore appartenente alla collettività che si sostanzia nella celere ed efficiente acquisizione dei tributi per soddisfare servizi pubblici - possa correttamente coniugarsi con il rispetto dei diritti del contribuente, la cui tutela è al centro di una sempre maggiore e sensibile attenzione tanto in ambito sovranazionale, quanto in sede interna.

Difatti, questi settori sono caratterizzati da una visione del diritto di tipo antropocentrico, come si evince non solo dalla nostra Costituzione, bensì anche dalle principali Carte sovranazionali: si pensi, su tutte, alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nonché alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Inizialmente, in questo elaborato di tesi si effettua una ricognizione dell'evoluzione storica avutasi sul tema, andando a scrutinare il graduale sviluppo delle tecnologie e l'altrettanto progressivo impatto delle stesse nel settore giuspubblicistico a cominciare, inevitabilmente, da quello amministrativo. E ciò in ragione anche della presenza di un co-tutor docente di diritto amministrativo, che mi ha fornito numerose indicazioni sistematiche e di contenuto soprattutto con riferimento al primo capitolo del mio elaborato di tesi, in cui frequenti sono i richiami alla materia poc'anzi menzionata.

La tematica si innesta all'interno dell'atavico problema inerente alla dialettica fra buon andamento della pubblica amministrazione e rispetto dei diritti del cittadino, sui quali si fonda lo Stato di diritto.

Ai fini dell'ampia tutela riconosciuta all'individuo, è fondamentale evidenziare come questa sia stata mantenuta nel passaggio dalla *Rule of Law* alla

Rule of technology, in cui l'intervento umano, in termini di tutela per il cittadino, costituisce ancora ineludibile presidio di garanzia nei confronti di quest'ultimo.

Il lavoro si soffermerà, poi, sul concetto dell'amministrare per algoritmi, precisando come l'utilizzo di siffatti strumenti digitali sia oramai indispensabile per l'agire dell'amministrazione pubblica ed anche, per ciò che ci occupa specificamente in questa sede, di quella finanziaria.

Sul punto, si effettuerà un *focus* sulla strategia di *open government* che permea ormai il sistema giuspubblistico, in cui l'amministrazione riesce ad ottenere in tempi velocissimi una quantità di dati massiva, la quale di conseguenza, spesso, pone problemi significativi in termini di rispetto della *privacy*.

Effettuate queste premesse essenziali, il presente lavoro indagherà, poi, sullo specifico impatto delle nuove tecnologie nel sistema tributario, con particolare riguardo alla fase del procedimento in cui, indubbiamente, siffatti strumenti digitali esplicano maggiormente il loro valore.

Si prenderanno in considerazione i mezzi dei quali si avvale l'Amministrazione finanziaria per perseguire efficacemente i fini istituzionali che le sono attribuiti: in tal senso, significativa pregnanza, su tutti, assumono i controlli automatizzati, nonché la raccolta dei dati del contribuente ai fini di un migliore contrasto all'evasione fiscale in un'ottica, anche, di giustizia predittiva. Poi ancora ci si soffermerà sugli strumenti utili ad ambo le parti del rapporto tributario: a titolo esemplificativo, si pensi alla fatturazione elettronica.

Tutto ciò sarà scrutinato attraverso il prisma della tutela del contribuente, la quale - si precisa - deve risultare effettiva già nella fase del procedimento, ancora prima, quindi, dell'eventuale sede processuale.

D'altronde, se si può sostenere che non esiste un giusto processo senza un giusto procedimento, è bene tenere presente che l'implementazione della tutela individuale nella fase procedimentale gioverebbe ad entrambe le parti, poiché determinerebbe una consistente deflazione del contenzioso tributario.

Al riguardo, si analizzeranno i principi capitali promananti dal diritto eurounitario, su tutti quello del giusto procedimento, che costituisce a sua volta corollario applicativo del diritto ad una buona amministrazione di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Si cercherà di comprendere in che modo la partecipazione e il contraddittorio preventivo endoprocedimentale, particolarmente valorizzati di recente nella delega fiscale (legge n. 111 del 2023), potrebbero comporre la problematica attinente ai rischi derivanti da un uso massivo delle tecnologie da parte dell'Amministrazione finanziaria nello svolgimento delle attività cui essa è preposta.

In una dimensione comparatistica, si evidenzierà che l'elaborazione di un "antropocentrismo garantista" è presente sia nell'ordinamento sovranazionale che in quello italiano, sebbene quest'ultimo risulti ancora restio ad accogliere le istanze europeiste.

Proprio a questo proposito, si scrutinerà il superamento della "diffidenza" del sistema giuridico italiano attuale a riconoscere pieno accoglimento al diritto di accesso agli atti tributari. Tale aspetto dapprima valorizzato dalla suddetta delega fiscale è stato poi recepito dal legislatore delegato con il d.lgs. 219/2023.

Se, da un lato, la lotta all'evasione fiscale è uno dei principali obiettivi che lo Stato persegue, dall'altro lato occorre non accantonare mai la piena dignità umana, che si attua in maniera multiforme, stante l'emersione dei diritti di nuovo conio, fra i quali spicca - soprattutto per ciò che è di specifico interesse in questa sede - il diritto alla *privacy*, il quale ha ispirato significativi e calibrati interventi giurisprudenziali e legislativi (si pensi anche al delicato tema dell'oblio) finanche in materia tributaria.

Il presente elaborato di tesi vuole, dunque, riconoscere il più ampio accoglimento alle tecnologie digitali, senza mai svilirle e senza mai esautorare l'Amministrazione finanziaria nella possibilità di avvalersene in maniera sempre più massiva. Ma, tale lavoro di ricerca desidera anche ricordare come le capacità

umane e l'intelligenza dell'uomo siano valori insostituibili, se intesi nella loro più intima accezione di razionalità, sensibilità, comprensione delle vicende della realtà.

Ancora, il *fil rouge* che permette alle scienze tecnologiche e a quelle umane di interagire al fine di implementare costantemente il benessere sociale è pur sempre informato al rispetto della dignità umana, alla partecipazione dell'uomo nelle attività che lo riguardano, all'ascolto, alla sua realizzazione personale.

CAPITOLO I

L'IMPATTO DELLA DIGITALIZZAZIONE SUL BUON ANDAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL RISPETTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: L'INQUADRAMENTO DELLE TECNOLOGIE INFORMATICHE NEL SISTEMA GIUSAMMINISTRATIVISTICO E LE RICADUTE IN MATERIA TRIBUTARIA

1. La “nuova era” dell’agire pubblico, con particolare riferimento al settore tributario. L’amministrazione finanziaria digitale: considerazioni introduttive

Le tecnologie informatiche hanno avuto il pregio di affrancare l’uomo da non pochi e gravosi lavori manuali². Attualmente esse permettono di automatizzare, per merito della macchina-*computer*, anche il lavoro intellettuale: in questo senso si assiste ad una progressiva “macchinalizzazione” del pensiero³. Questo processo ha riguardato i settori più disparati dell’attività umana e fra questi anche quelli del diritto e, per ciò che è di specifico interesse in questa sede, anche il diritto tributario, attinto dalle nuove tecnologie in maniera massiva.

Il controverso rapporto fra diritto e tecnologie, che è stato sempre caratterizzato da logiche profondamente diverse e distanti fra le due realtà, si

² Cfr. C. ACOCELLA, *Innovazione tecnologica e innovazione amministrativa. L’automazione delle decisioni nel quadro della riforma della P.A.*, in *Il problema amministrativo. Aspetti di una trasformazione tentata*, F. LIGUORI (a cura di), Napoli, 2021.

³ Cfr. C. GIURDANELLA, E. GUARNACCIA, *Elementi di diritto amministrativo elettronico*, Halley Editrice, Matelica, 2005, 99 ss.; D. - U. GALETTA, J. G. CORVALAN, *Intelligenza Artificiale per una Pubblica Amministrazione 4.0. Potenzialità, rischi e sfide della rivoluzione tecnologica in atto*, in *federalismi.it*, 2019, p. 3.; L. CASINI, *Lo stato nell’era di Google*, Mondadori, Milano, 2020; J.P. BAQUIAST, *Internet et les administrations. La grande mutation*, Paris, 2003, 99 ss. ; M. DE BENEDETTO, *Istruttoria amministrativa e ordine del mercato*, Torino, 2008, 55; A. NATALINI, *Le semplificazioni amministrative*, Bologna, 2002, 177 ss.

avvia verso una convergenza⁴. La rapida evoluzione delle tecnologie informatiche e telematiche e della scienza della intelligenza artificiale⁵ hanno comportato un profondo ripensamento dei rapporti fra le due realtà, determinando rilevanti ricadute nel mondo giuridico⁶. Gli atti giuridici - costruiti legislativamente come esclusiva attività dell'uomo - si aprono oggi sempre più all'intervento della digitalizzazione⁷. Con la dematerializzazione dei documenti giuridici il procedimento decisionale e la stessa manifestazione di volontà dei diversi soggetti giuridici può venire in essere mediante *computer*⁸. Dunque, la decisione giuridica si rivela sempre più un'attività fra la macchina e l'uomo⁹. Si consideri che nel settore giusamministrativistico non solo il complesso e faticoso *iter* procedimentale può essere "macchinalizzato", ma la stessa decisione amministrativa può essere adottata grazie agli strumenti delle nuove tecnologie¹⁰. Il vecchio binomio funzionario-carta, che ha accompagnato per secoli l'incedere della pubblica amministrazione viene sostituito da macchine dotate di

⁴ Cfr. A. LEVI, *Teoria generale del diritto*, Cedam, Padova, 1950; C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo I, Cedam, Padova, 1967; F. BENVENUTI, *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996, 275; A. PILATI - A. PERRUCCI, *L'economia della conoscenza*, Bologna, 2005, 26 ss.

⁵ D. U. GALETTA, J. G. CORVALAN, *Intelligenza Artificiale per una Pubblica Amministrazione 4.0? Potenzialità, rischi e sfide della rivoluzione tecnologica in atto*, in *Federalismi.it*, 2019, 3, 6 febbraio 2019, p. 1 ss.; J. B. AUBY, *Il diritto amministrativo di fronte alle sfide digitali*, in *Istituzioni del Federalismo*, 2019, 3, pp. 619-641; V. BUSCEMA, *Discrezionalità amministrativa e reti neurali artificiali*, in *Foro amm.*, 1993, p. 620 ss.

⁶ Sul tema sono fondamentali i contributi di F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1946; Per ulteriori indicazioni sul tema si veda anche M. E. LA TORRE, *Contributo alla teoria giuridica del documento*, Milano, 2004, 113 ss.

⁷ Sul punto, vedi, V. CERULLI IRELLI, *Il documento amministrativo elettronico: luci ed ombre*, in P. COSTANZO - G. DE MINICO - A. ZACCARIA, (a cura di), *I tre codici della Società dell'informazione*, Torino, 2006, 54 ss.

⁸ Sul tema vedi, A. MASUCCI, *Il documento informatico*, cit., 752 ss.; J.M. PONTIER, *La mar che vers la dematerialisation*, AIDA, 5, 2004. Secondo l'autore la dematerializzazione può essere definita «*de manière minimale (voire minimaliste), comme la suppression du support papier, de manière un peu plus large, comme un processus d'échange non matérialisés se traduisant en particulier par le développement des téléprocédures*».

⁹ Sul tema v. S. CIVITARESE MATTEUCCI, *"Umano troppo umano". Decisioni amministrative automatizzate e principio di legalità*, in *Diritto pubblico*, 2019, p. 1; v. anche F. MARTINES, *La digitalizzazione della pubblica amministrazione*, in *Rivista di diritto dei media*, 2018, p. 2.

¹⁰ Cfr. L. TRUCCO, *Cards elettroniche tra testo unico sulla documentazione amministrativa e CAD: tecnologie e politiche a confronto*, in P. COSTANZO - G. DE MINICO - R. ZACCARIA (a cura di), *I tre codici della Società dell'informazione*, Torino, 2006, 16 ss.

intelligenza artificiale¹¹. A questo pregnante evento che ha segnato l'esperienza amministrativa si è aggiunto un altro evento di significativa rilevanza: l'*e-Government*¹². Durante gli anni novanta dinanzi all'urgenza per la pubblica amministrazione di adeguare il proprio *instrumentarium* alle esigenze e alla logica della *information society*, si è proceduto ad avviare il complesso disegno politico-giuridico della costruzione di un'amministrazione elettronica le cui strutture di comunicazione fossero basate su *Internet*¹³. Il punto di partenza di questo processo è stato il tormentato riconoscimento giuridico del documento informatico tramite il quale si è data la stura ad un'attività giuridica dematerializzata delle PPAA basata su *bits*, su enti immateriali¹⁴. Di fronte a queste rilevanti trasformazioni anche il Legislatore italiano si è impegnato in uno sforzo legislativo ed organizzativo per definire l'assetto normativo relativo alla costruzione di un'amministrazione elettronica¹⁵. Seguendo la tecnica dei codici di settore¹⁶ è stato adottato con il d.lgs. 82 del 2005 il Codice

¹¹ Cfr. M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Il Mulino, Bologna, 2019; G. BERTI, *La Pubblica Amministrazione come organizzazione*, Cedam, Padova, 1968; F. COSTANTINO, *Autonomia dell'Amministrazione e innovazione digitale*, Jovene, Napoli, 2012; O. RANELLETTI, *Principi di diritto amministrativo*, Luigi Pierro Editore, Napoli, 1902.

¹² Cfr. D. DONATI, *Digital divide e promozione della diffusione delle ICT*, in F. MERLONI (a cura di), *Introduzione all'e-Government: pubbliche amministrazioni e società dell'informazione*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 209 ss.

¹³ Cfr. M. S. GIANNINI, *L'interpretazione dell'atto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1939.

¹⁴ Sulla immaterialità dei documenti informatici e sulla peculiarità che il computer crea un nuovo modo di rappresentare i fatti, sia consentito rinviare ad A. MASUCCI, *Il documento informatico - Profili ricostruttivi della nozione e della disciplina*, in Riv. dir. civ., 2004. Vedi anche M.E. LA TORRE, *Contributo alla teoria giuridica del documento*, Milano, 2004, 249 ss.

¹⁵ Cfr. F. MARTINES, *La digitalizzazione della pubblica amministrazione*, in Medialaws, 2018, s2, pp. 146-157; A. MASUCCI, *Digitalizzazione dell'amministrazione e servizi pubblici on line. Lineamenti del disegno normativo*, in Dir. pubb., 2019, 1, pp. 117-151; A. MASUCCI, *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza di parte*, Giappichelli, Torino, 2011; A. MASUCCI, *L'atto amministrativo informatico: primi lineamenti di una ricostruzione*, Jovene, Napoli, 1993; P. MORO, *Algoritmo e pensiero giuridico. Antinomie e interazioni*, in Medialaws, 2019, 3, pp. 11-22.

¹⁶ Sulla problematica dei "codici di settore" vedi N. IRTI, *Codice di settore: compimento della codificazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codificazione, semplificazione e qualità delle regole*, Milano, 2005, 19 s. Secondo l'autore non si tratterebbe di leggi speciali, perché non presuppongono altre norme, bensì di "leggi specializzate" dettate dall'esigenza dell'attuale assetto socio-economico. Il tema è richiamato da ultimo da M. PIETRANGELO, *La società dell'informazione tra realtà e norma*, Milano, 2007, 86.

dell'amministrazione digitale (c.d. CAD)¹⁷. Per ciò che è di specifico interesse in questa sede, attraverso tale testo normativo viene prevista una specifica disciplina relativa ai dati territoriali, alla base di dati di interesse nazionale e all'indice nazionale delle Anagrafi¹⁸. In questo modo si mira a costruire un Sistema informativo unitario e allo stesso tempo a garantire l'accesso al medesimo da parte delle amministrazioni pubbliche interessate.¹⁹ Dunque, si crea un sistema connettivo fra i diversi organismi della pubblica amministrazione capace di generare una struttura che assicuri la condivisione della documentazione amministrativa e lo scambio dei documenti fra le diverse amministrazioni²⁰. In particolare, si prevede una c.d. "rete federale" realizzata alla stregua dei canoni del protocollo *Internet* e caratterizzata da standard di sicurezza che collegherà, oltre che le amministrazioni nazionali e gli enti pubblici nazionali, anche tutte le reti delle amministrazioni regionali già operative in molte Regioni italiane. Al fine di superare le difficoltà di coordinamento in sede legislativa fra i diversi soggetti istituzionali competenti a legiferare in materia di *e-Government*, il legislatore nell'art. 14 CAD ha previsto che *in attuazione del disposto dell'articolo 117, II comma, lettera r), della Costituzione, lo Stato disciplina il coordinamento informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale, dettando anche le regole tecniche necessarie per garantire la sicurezza e l'interoperabilità dei sistemi informatici e dei flussi informativi per la*

¹⁷ Cfr. I. MACRI, U. MACRI, G. PONTEVOLPE, *Il nuovo Codice della amministrazione digitale*, Ipsoa, Milano, 2011.

¹⁸ Sulla gestione dell'*iter* formativo del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 e sui limiti di questa codificazione, vedi, M. PIETRANGELO, op. cit., 86 ss. L'a. (op. cit., 88) rileva che il nuovo codice nel suo complesso ha innovato significativamente la disciplina precedente, pur non avendo perseguito completamente il fine del coordinamento e del riordino di tutta la normativa del settore che pure la delega imponeva. La presenza di un significativo numero di enunciazioni programmatiche e di principio non corredate di altrettante norme precettive o direttamente esecutive, eccesso di assenza di misure concrete contro il digital divide, insufficienti raccordi con gli enti regionali e locali.

¹⁹ Cfr. F. COSTANTINO, *L'uso della telematica nella pubblica amministrazione*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa. Saggi sul procedimento amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 246 ss.; v. anche G. DUNI, *L'amministrazione digitale. Il diritto amministrativo nell'evoluzione telematica*, Giuffrè, Milano, 2008.

²⁰ Cfr. D. U. GALETTA, *Public Administration in the Era of Database and Information Exchange Networks: Empowering Administrative Power or Just Better Serving the Citizens?*, in *European Public Law*, 2019, 25 (2), p. 171 ss.

circolazione e lo scambio dei dati e per l'accesso ai servizi erogati in rete dalle amministrazioni medesime. Al fine di favorire una leale collaborazione fra potere centrale e poteri locali nella elaborazione delle scelte legislative concernenti l'e-Government l'art. 14 CAD III co. precisa che presso la c.d. "Conferenza unificata" è prevista una Commissione permanente per l'innovazione tecnologica nelle regioni e negli enti locali con funzioni istruttorie e consultive cosicché *distantia loci* e *distantia temporis* si annullino²¹. Allo stesso tempo emerge un nuovo concetto di cittadinanza amministrativa digitale che si fonda sull'interazione per via telematica fra la pubblica amministrazione e il privato che introduce la cultura della comunicazione fra PA e privato *any time, any place*²². In quest'ottica il cittadino diventa titolare di un "diritto di comprendere". La collaborazione per una corretta predisposizione in rete dell'istanza riflette un preciso dovere a carico della pubblica amministrazione e più precisamente rispecchia un onere di collaborazione per il buon esito di ogni vicenda. Il principio di buona fede - ormai annoverato fra i principi generali dell'azione amministrativa tramite il DL "Semplificazioni" n. 76 del 2020 - esige che la stessa pubblica amministrazione si attivi per garantire il soddisfacimento delle aspettative che nascono nel corso del procedimento. Dunque, ricorrono per l'amministrazione veri e propri doveri di soccorso consistenti nell'assistere il privato durante la procedura per l'adeguato sviluppo dei suoi diritti²³. Per l'assolvimento di tali compiti è designato un responsabile del procedimento digitale; figura che nasce per gemmazione dall'art. 4 I co. l. 241/90 ed in armonia con l'art. 3-bis della l. 241/90 secondo cui per conseguire maggiore efficacia le amministrazioni incentivano l'uso della telematica nei rapporti interni, fra le

²¹ Cfr. M. TRESKA, *I primi passi verso l'Intelligenza Artificiale al servizio del cittadino: brevi note sul Libro Bianco dell'Agenzia per l'Italia digitale*, in *Medialaws*, 2018, 3, pp. 240-252; G. RESTA, *Governare l'innovazione tecnologica: decisioni algoritmiche, diritti digitali e principio di uguaglianza*, in *Politica del Diritto*, 2019, 2, pp. 199-236.

²² Cfr. N. ACOCELLA, *La privatizzazione in Italia*, in *Econ. pub.*, XIX, 19 1989, n. 12.

²³ Cfr. V. ZENO-ZENCOVICH, *Dati, grandi dati, dati granulari e la nuova epistemologia del giurista*, in *MediaLaws*, 2018, 2, pp. 32-38; v. anche M. MACHLUAN, *Understanding Media: The Extensions of Man*, Mentor, New York, 1964.

diverse amministrazioni e fra queste e i privati. L'amministrazione è tenuta a far sì che la gestione elettronica del procedimento venga strutturata in modo tale da consentire al responsabile del procedimento di assolvere attraverso le tecnologie informatiche e telematiche ai compiti cui esso è chiamato²⁴. Il ricorso da parte del responsabile del procedimento alle nuove tecnologie offre la possibilità di una tempestiva correzione degli errori e del completamento di lacune della documentazione²⁵. Su tali premesse, allora, occorre rilevare che tutti coloro che non hanno dubbi nel ritenere che la pubblica amministrazione sia un elemento costitutivo della Repubblica italiana, debbono riconoscere nell'Intelligenza artificiale uno strumento capace di disvelare le oggettive potenzialità dell'amministrare pubblico, le capacità delle organizzazioni pubbliche che a ciò sono preposte, l'innovazione possibile per entrambi. Se non è pensabile una buona amministrazione senza la Costituzione è vero altresì che non c'è Costituzione senza una buona amministrazione, poiché trattasi della funzione che più di altre è chiamata a soddisfare i diritti degli individui, con pieno sviluppo della personalità umana in ossequio all'art. 2 della Costituzione. La buona amministrazione suppone un livello di conoscenza di maggiore potenza rispetto all'attuale, di grande precisione e intima attenzione ai fatti, al modo di percepirli e di viverli da parte degli individui e delle formazioni sociali in cui si svolge la loro personalità²⁶. Gli strumenti che forniscono le tecnologie dell'informazione e della comunicazione, l'intelligenza artificiale in particolare, consentono all'amministrazione non solo di percepire esattamente i dati in sé e per sé, che sono nella disponibilità di una pubblica amministrazione, ma permettono altresì

²⁴ Cfr. U. ALLEGRETTI, *Imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, 103 ss. L'autore sottolinea che l'amministrazione è chiamata ad adempiere funzioni che hanno per scopo di favorire o di procurare il soddisfacimento dei bisogni della totalità dei cittadini; S. TARULLO, *Sportello Unico*, in Enc. dir. Annali I, Milano, 2007, 1083 ss.; F. MERUSI, *Sentieri interrotti della legalità*, Bologna, 2007, 50.

²⁵ Cfr. A. MASUCCI, *L'atto amministrativo informatico*, Jovene, Napoli, 1993; M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in Dir. proc. amm., 1989, 1, p. 5 ss.

²⁶ Cfr. P. BILANCIA, F. G. PIZZETTI, *Aspetti e problemi del costituzionalismo multilivello*, Giuffrè, Milano, 2004; A. MASUCCI, *Atto amministrativo informatico, ad vocem*, in Enciclopedia del diritto, Giuffrè, Milano, 1997.

di cogliere il dato istituzionale dell'amministrazione così come rilevato dalle sue decisioni. Il *data analysis* può infatti mostrare quest'ultimo dato, facendo emergere le tradizioni e i caratteri d'organizzazione che appartengono ai diversi tipi d'amministrazione, infine la disciplina e l'onore di coloro che le impersonano. Se il tipo d'amministrazione pubblica è rilevato dall'insieme delle sue decisioni, dai suoi comportamenti nel tempo, in altre parole dal suo andamento (art. 97 II co. Cost.), appare in sé non più eludibile lo studio sistematico dell'amministrare pubblico e delle sue istituzioni per il tramite dell'intelligenza artificiale; intese queste pubbliche amministrazioni non solo più come parti ineludibili del nostro sistema costituzionale, ma anche come capacità che le stesse hanno di definirsi nel tempo come istituzioni²⁷. L'intelligenza artificiale, le reti neurali e i vari altri strumenti che sono oggi disponibili nel contesto della c.d. amministrazione digitale consentono non solo di conoscere ciò che un'amministrazione pubblica è, ma soprattutto come la stessa può ed è capace di divenire con le sue decisioni, i suoi servizi pubblici, la fruizione delle sue banche dati: cioè, con la messa a sistema del suo andamento come istituzione, che è elemento costitutivo, essenza, del riconoscimento costituzionale dei pubblici uffici²⁸. Tuttavia, come spesso accade, fra ciò che in teoria è auspicabile e ciò che in concreto si verifica c'è uno scarto talvolta considerevole. L'Italia è arretrata nell'uso degli strumenti informatici. Prima della crisi provocata nel 2020 dalla pandemia, l'Unione europea aveva analizzato l'informatizzazione degli Stati membri dal 2014 al 2019 e l'Italia si era collocata al quintultimo posto per la digitalizzazione di famiglie, imprese e Stato. Il problema era - ed è - la sottoutilizzazione dell'infrastruttura informatica: anche quando l'amministrazione pubblica sarebbe in grado di fornire una buona

²⁷ Cfr. C. COGLIANESE, D. LEHR, *Regulating by Robot: Administrative Decision Making in the Machine-Learning Era*, in *The Georgetown Law Review*, vol. 105, 2017, pp. 1147-1223; F. COSTANTINO, *Rischi e opportunità del ricorso delle amministrazioni alle predizioni dei big data*, in *Dir. pubb.*, 2019, 1, pp. 43-70.

²⁸ Cfr. F. PASQUALE, *The Black Box Society: The Secret Algorithms That Control Money and Information*, Harvard University Press, Cambridge, 2015; S. DOMINELLI, G. GRECO, *I mercati dei servizi tra regolazione e governance*, Giappichelli, Tonio, 2019.

prestazione informatica, quest'ultima viene attardata da complicazioni burocratiche o giuridiche. Il "Sole 24 Ore" del 25 luglio 2019 commentava così quella quintultima posizione: "la stima econometrica indica come dalla crescita della dotazione digitale non stia comunque corrispondendo alcun significativo impulso della produttività"²⁹.

Se, come appena visto, l'introduzione delle nuove tecnologie ha spostato gli equilibri nel diritto pubblico, ciò risulta ancora più vero in ambito tributario. D'altronde si consideri che l'utilizzo dell'intelligenza artificiale in tale peculiare branca dell'ordinamento giuridico, a cavallo fra la scienza delle finanze e il diritto amministrativo, non è così recente, se si guarda in particolare all'automatizzazione di taluni controlli espletabili dall'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria. È noto, infatti, che la liquidazione automatizzata costituisce la forma meno invasiva nella sfera personale del contribuente ed è

²⁹ Così effettuate alcune brevi premesse sistematiche, volendo ora risalire alle origini dell'informatica, per comprenderne al meglio l'attuale importanza, si può partire addirittura dalla seconda guerra mondiale, durante la quale il calcolo elettronico aveva ricevuto un forte impulso a fini militari, soprattutto per aiutare i fisici che lavoravano alla bomba atomica negli Stati Uniti d'America o i matematici che infrangevano la crittografia dei militari tedeschi in Gran Bretagna. Con la fine del conflitto questa tecnologia poté essere usata a fini civili e si diffuse perciò dapprima nell'economia privata, poi negli apparati statali. I politici e gli imprenditori europei si rendevano conto del potenziale ancora incommensurato della tecnologia informatica ed erano sottoposti alle pressioni delle grandi case costruttrici americane (ad es. IBM o Honeywell), che attraverso il gigantesco mercato interno statunitense finanziavano la propria ricerca e sviluppo. Il *computer* e la cibernetica - questa la terminologia originaria - avevano ormai una rilevanza strategica negli anni della guerra fredda e gli Stati europei, per evitare una totale sudditanza tecnologica rispetto agli Stati Uniti, crearono delle società nazionali per la costruzione degli elaboratori elettronici, riservando loro più o meno tacitamente il mercato della pubblica amministrazione. Così fra la fine degli anni '60 e gli anni '70 nacquero i settori informatici della nota società Siemens (la divisione "Siemens Data") e dell'Olivetti, la cui "divisione elettronica" costruì dal 1957 l'Elea, il primo elaboratore elettronico italiano. Sebbene fosse sporadico, e alquanto rudimentale, l'utilizzo dell'informatica, si può già da queste brevi considerazioni apprezzare la progressiva rilevanza che la stessa ha assunto nel corso del tempo a vari fini, tant'è che ad oggi è impensabile concepire un diritto che non sia compatibile con la digitalizzazione. A tal proposito si consideri che uno dei compiti fondamentali dell'attuale governo italiano, anche per gli impegni presi con l'Unione europea, è la c.d. transizione digitale, in particolare nell'amministrazione pubblica. Per questa via si può perseguire anche un'altra finalità dichiarata prioritaria: la semplificazione e la sburocratizzazione dell'intero apparato statale. Tutto ciò serve solo a rafforzare un'indiscutibile verità: oggi viviamo in una società informatizzata, nella quale la tecnologia permette di integrare segmenti di vita sociale finora separati. Attualmente, la Pubblica Amministrazione dei vari Stati è informatizzata e l'informatizzazione statale è solo un aspetto dell'informatizzazione globale: infatti non c'è settore della vita umana che si sia sottratto a questo processo: dalle assicurazioni alle biblioteche, dai giornali alla criminalità. Oggi tutto ciò che è informatizzato è "smart": è *smart la city*, la *house* o *home* (grazie alla "domotica"), il *working*, la *school*, il *teaching*, il *learning*, il *phone*, persino il *wardrobe*, e così via. Però giova riflettere sul fatto che una realtà è tanto più fragile quanto più è *smart*: la società informatizzata è così vulnerabile, che oggi le nuove attività ostili o addirittura belliche hanno per obiettivo le infrastrutture informatiche di una società. Si pensi alle *fake news* accusate di aver alterato le elezioni negli Stati Uniti o all'attacco informatico contro la rete distributiva dell'elettricità o contro quella dei trasporti ferroviari o aerei (attacchi che possono provocare il blocco, o *black-out*, di uno Stato): ormai gli stati maggiori pianificano il *cyberwarfare*, la guerra elettronica, che presenta notevoli vantaggi rispetto al *warfare* classico.

volta a rilevare meri errori di calcolo rettificabili immediatamente. Più in generale, si può evidenziare che la *ratio* dell'uso della telematica nel diritto tributario, in un periodo in cui il regime della stessa era ancora agli albori, è da rinvenire, innanzitutto, nell'alto tecnicismo che connota la materia, ove non di rado ci si imbatte in nozioni afferenti alla contabilità, alla finanza e ad altri aspetti economici, ancor prima che giuridici. Viene da sé allora che la redazione delle norme in modalità particolarmente analitiche ne determina un'applicazione in via automatica, ove la telematica (volendo utilizzare un lemma più confacente al modello embrionale che si aveva di tecnologia all'epoca) costituisce il più efficiente strumento a disposizione dell'AF nell'ottemperare a tali attività. Tuttavia, è bene tenere presente che un'apodittica valutazione positiva sull'utilizzo di siffatti strumenti automatici risulterebbe controproducente sia per il Fisco che per il contribuente.

D'altronde, se da un lato occorre sorvegliare costantemente che l'IA (o la telematica) non generi refusi - e ciò potrà farlo solo l'uomo con la sua ragione - dall'altro lato è necessario che il cittadino non si senta vulnerato da un utilizzo massivo ed incontrollato di tali tecnologie, che spesso assumono proprio tali requisiti, ossia quelli della ampiezza del loro raggio applicativo e della incontrollabilità nel loro concreto manifestarsi. Dunque, da ciò si ricava che la legittimità dell'uso delle automatizzazioni tecnologiche deve essere verificata con cura certosina, attesa sia la pregnanza circa la regolare attuazione della normativa tributaria, sia le esigenze di tutela del contribuente, le quali devono essere tutelate già nella fase procedimentale in cui non vigono, ancora, solide garanzie nei suoi confronti, in un settore in cui queste risulterebbero particolarmente avvertite, stante l'incisione frequente sulla sfera del privato di atti impositivi (*rectius*: impositivi). In ogni caso, è da constatare oramai la presa di coscienza circa il fatto che la qualità dell'agire pubblico-tributario passa dagli investimenti che saranno fatti per acquisire sempre più efficaci strumenti operativi di intelligenza artificiale, idonei a immagazzinare ed elaborare un

cospicuo numero di dati. Dunque, occorre ricercare un equilibrio, finora troppo spesso precario, fra Fisco e contribuente che, com'è noto, non è fondato sul consenso, se non in ipotesi marginali.

Allora, sarebbe ragionevole arginare di spazi di azione degli strumenti automatizzati i quali, per agire correttamente, avrebbero bisogno di un contesto di comune creazione e condivisione delle regole da parte di tutti i soggetti chiamati in causa, come accade - *mutatis mutandis* - nel diritto privato, ove l'utilizzo dell'automatizzazione, specialmente avvalendosi delle nuove tecnologie, sta diventando sempre più frequente: si pensi, a mero titolo esemplificativo, agli *smart contracts*. Si tenga conto, inoltre, che l'innesto di un fenomeno così dirompente, costituito giustappunto dalle tecnologie digitali, non permette solo di determinare novelli centri di imputazione di diritti ed obblighi o di modelli impositivi differenti, ma impone inoltre di vagliare con quali modalità i tributi tradizionali possono essere applicati grazie all'ausilio delle nuove tecnologie ed in che termini la digitalizzazione - sia nelle sue manifestazioni più semplici che in quelle più complesse - hanno già ricevuto applicazione nella realtà. La concretizzazione di una completa digitalizzazione dei rapporti con i contribuenti e gli *stakeholders* dovrebbe mirare alla finalità di agevolare gli adempimenti fiscali e di minimizzare i costi. La digitalizzazione, così, fornendo strumenti che offrano ai contribuenti una chiara definizione dei propri obblighi fiscali implementerebbe anche la trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Allora l'avanzamento digitale potrebbe derivare da un'implementazione dell'interoperabilità delle banche dati - la quale d'altro canto già avviene - che a sua volta garantirebbe l'evoluzione nell'attività di gestione delle informazioni ed il miglioramento del sistema informativo della fiscalità. L'obiettivo di migliorare e semplificare il rapporto fra Fisco e contribuenti si potrebbe attuare proprio tramite il potenziamento dei servizi telematici, l'introduzione di un sistema a distanza di relazione con l'utenza, gli strumenti di messa a disposizione dei dati

finalizzati alla facilitazione e razionalizzazione degli adempimenti, compresa la progressiva dematerializzazione dei modelli di dichiarazione, anche con riferimento agli atti di aggiornamento immobiliare e la pubblicazione di un calendario ristrutturato delle scadenze fiscali, nonché ancora tramite la necessità di incentivare i pagamenti elettronici nell'ottica della digitalizzazione dei processi fiscali ed infine implementando lo sfruttamento delle potenzialità che derivano dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica e della memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi.

2. Dalla *Rule of (tax) law* alla *Rule of technology*: il diritto tributario digitale

La natura del diritto costituzionale in senso moderno consiste nel limitare l'uso del potere, sia esso pubblico o privato, quando questo incide sulle libertà individuali e collettive. La sua peculiarità, rispetto a molte altre aree del pensiero pratico che studiano lo stesso problema (la filosofia, la morale etc.) è che esso persegue questo scopo attraverso il diritto³⁰. Il fine delle costituzioni è sempre stato quello di porre un fondamento giuridico e, dunque un limite giustiziabile, all'esercizio dei poteri ed in particolare di quelli sovrani capaci, in quanto tali, di conformare e restringere più o meno unilateralmente la sfera di libertà delle persone. In prospettiva storica, dopo l'epoca medievale due sono le stagioni fondamentali del costituzionalismo moderno³¹. Una prima, dalla fine del XVIII agli inizi del XX secolo, in cui il potere emergente da limitare era essenzialmente il potere militare personale e privato del sovrano; lo strumento attraverso cui ciò

³⁰ Cfr. T. E. FROSINI, *Il diritto costituzionale di accesso a internet*, in M. PIETRANGELO (a cura di). *Il diritto di accesso ad Internet*, Collana ITTIG-CNR, Serie "Studi e documenti", n. 9, ESI, Napoli, 2011.

³¹ Cfr. P. GROSSI, *L'ordine giuridico medievale*, Laterza, Roma-Bari, 1995, 74 ss.; R. BODEI, *Dominio e sottomissione. Schiavi, animali, macchine, intelligenza artificiale*, Il Mulino, Bologna, 2019.

è avvenuto è stata l'invenzione della legge parlamentare (generale ed astratta) e la sua istituzione espressiva: lo Stato. Il risultato di questa grande prima rivoluzione costituzionale è stato il trasferimento del potere giuridico ordinario dal Sovrano allo Stato e al suo diritto legislativo. Nella seconda stagione, il trauma della degenerazione totalitaria del primo Novecento sul continente europeo, ha mostrato che il nuovo potere sovrano da delimitare era proprio quello dello Stato e, conseguentemente, il suo strumento chiave: la legge. Nascono, così, da un lato, le costituzioni rigide del secondo dopoguerra e, dall'altro, gli strumenti internazionali per la difesa dei diritti fondamentali. In questa seconda stagione, il principio di legalità (c.d. *rule of law*) classico del primo costituzionalismo, diviene principio di costituzionalità, in grado di vincolare la stessa legge³².

L'impatto della digitalizzazione sull'amministrazione pubblica segna il passaggio, dunque, dalla *rule of law* alla *rule of technology*³³. In linea generale si può sostenere - senza il timore di essere smentiti - che l'impiego di procedure informatiche nell'azione amministrativa è una scelta che deve essere incoraggiata, in quanto rispondente ai principi generali di efficienza ed economicità (art. 1 l. 241/90) nonché ai precetti costituzionali contenuti nell'art. 97 Cost. L'algoritmo che si inserisca in procedure seriali o standardizzate, implicanti l'elaborazione di ingenti quantità di istanze e caratterizzate dall'acquisizione di dati certi ed oggettivamente comprovabili, e in cui sia assente ogni apprezzamento discrezionale, consente di accelerare i procedimenti amministrativi, garantendo al contempo una maggiore imparzialità³⁴. Lì dove, quindi, ci si trovi dinanzi ad un'amministrazione vincolata, del tutto priva di

³² Cfr. A. SANTOSUOSSO, *Intelligenza Artificiale e Diritto, Perché le tecnologie di IA sono una grande opportunità per il diritto*, Milano, Mondadori, 2020; Cfr. L. VIOLA, *Attività amministrativa e intelligenza artificiale*, in *Cyberspazio e diritto*, 2019, pp. 1-2.

³³ Cfr. A. SIMONCINI, S. SUWEIS, *Il cambio di paradigma nell'intelligenza artificiale*, in *Rivista di Filosofia del Diritto*, 2019, p. 1.

³⁴ Cfr. M. L. RICH, *Machine Learning, Automated Suspicion Algorithms, and the Fourth Amendment*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 2016, 164(4), pp. 871-929

scelte discrezionali, l'impiego dell'automazione è assolutamente auspicabile³⁵. Avendo a modello il principio della legalità amministrativa, si elabora dunque una dottrina che si può definire di "legalità algoritmica" in cui il concreto provvedimento automatizzato deve essere conforme all'astratta disposizione algoritmica³⁶.

Prima di approfondire le problematiche connesse all'utilizzo dell'algoritmo nel procedimento amministrativo, e soprattutto poi in quello tributario, giova ora chiarire, in conformità alle premesse poc'anzi effettuate, che ci troviamo di fronte ad una vera e propria trasfigurazione del noto principio della *rule of law* in quello che si può chiamare *rule of technology*³⁷. Tramite la prima di tali locuzioni si esprime quel valore tipico delle costituzioni democratiche, per il quale i pubblici poteri sono soggetti ai principi di legalità e di trasparenza, al fine di garantire la corrispondenza dell'azione pubblica alle finalità poste dalla legge e la piena sindacabilità giudiziaria di ogni atto pubblico³⁸. Con la seconda si esprime una

³⁵ Cfr. K.D. ASHLEY, D. KEVIN, *Artificial Intelligence and Legal Analytics: New Tools for Law Practice in The Digital Age*, Cambridge University Press, 2017; J. LARSON, S. MATTU, L. KIRCHNER, J. ANGWIN, *May How We Analyzed the COMPAS Recidivism Algorithm*, Pro Publica 23, 2016.

³⁶ Sulla nozione di algoritmo, vedi R. BORRUSO, *Computer e diritto*, Milano, 1988, 183 ss.

³⁷ *Ex multis* C. BIAGIOLI, *Automatic Semantics Extraction in Law Documents*, in *Proceedings of the 10th International Conference on Artificial Intelligence and Law - ICAIL'05*, 133. Bologna, Italy, ACM Press, 2005, pp. 253-266.; G. BOELLA, L. DI CARO, V. LEONE, *Semi-automatic knowledge population in a legal document management system*, in *Artificial Intelligence and Law*, 2019, 27(2), p. 228; D. K. CITRON, *Technological Due Process*, in *Washington University Law Review*, 2008, 85(6), pp. 1249-1314; C. COGLIANESE, *Transparency and Algorithmic Governance. Public Law and Legal Theory*. University of Pennsylvania Research Paper Series No. #18-38. April 18 2019; F. DI PORTO, *From BADs to BEDs. Algorithmic Disclosure regulation. Theoretical Arpsets for Empirical Application*, in *The Hebrew University Legal Studies Research Paper Series*, 2020; F. EPSTEIN, A. MARTIN, *Quantitative approaches to empirical legal research*, in *The Oxford handbook of empirical legal research*, Oxford University Press, Oxford, 2010; C. GOANTA, J. SPANAKIS, *Influencers and Social Media Recommender Systems: Unfair Commercial Practices in EU and US Law*, in *ITLF Working Papers* No. 54, 2020.

³⁸ Cfr. P. HACKER, *Personalizing EU Private Law: From Disclosures to Nudges and Mandates*, in *European Review of Private Law*, 2017, p. 651; M. A. LIVERMORE E D.N. ROCKMORE (a cura di), *Law as Data*. SFI, 201; R. LOWDEN, *Risk Assessment Algorithms: The Answer to an Inequitable Bail System?* In *North Carolina Journal of Law & Technology*, 2018, 19(4), p. 221; M. MEDVEDEVA, M. VOLS, M. WIELING, *Using machine learning to predict decisions of the European Court of Human Rights*, in *Artif. Intell. Law* (published online), 2019, <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10506-019-09255-y>; M. F. MOENS, *Automatic detection of arguments in legal texts*, in *Proceedings of the 11th international conference on Artificial intelligence and law*. Association for Computing Machinery, 2007, pp. 225-230; F. MORETTI, *Conjectures on World Literature*, in *New Left Review*, 2000, 1, p. 54; H. P. OLSEN e A. KOCUSKU, *Finding hidden patterns in ECtHR's case law: On how citation network analysis can improve our knowledge of ECHR's Article 14 practice*, in *International Journal of Discrimination and the Law*, 2017, 17(1), p. 4-22; P. G. PICHT, G. T. LODERER, *Framing Algorithms - Competition Law and (Other) Regulatory Tools*, in *MPI Research Paper*, No. 18-24, 2018; A. PORAT, L. STRAHILEVITZ, *Personalizing Default Rules and Disclosure with Big Data*, in *Michigan Law Review*, 2013, 122, p. 1417;

serie di tutele rafforzate e specifiche al fine di garantire gli stessi obiettivi (legalità, trasparenza, non discriminazione), ma dinanzi ad atti amministrativi digitali algoritmici, ovverosia, il cui contenuto sia stabilito da processi di decisione automatizzata³⁹. In questo modo l'area di applicazione del principio della *rule of technology* si restringe solo ad alcune categorie di procedure automatizzate, quelle in cui tutti gli elementi decisionali sono fissati *ex ante* dalla legge o dall'amministrazione e l'automazione riguarda solo la fase deduttiva o applicativa⁴⁰. I problemi nascono quando ci si trova dinanzi a nuovi tipi di algoritmi, elaborati soprattutto seguendo i paradigmi dell'intelligenza artificiale che non solo consentono di applicare principi o criteri predeterminati, ma, tramite sistemi di apprendimento e di *training* - come ad esempio quelli di *deep learning* - consentono di effettuare vere e proprie valutazioni, scelte, decisioni, cioè attività tipiche dell'amministrazione discrezionale e non solo di quella vincolata⁴¹. Posto che sia difficile immaginare un divieto assoluto di atti di amministrazione algoritmica, occorre individuare i pilastri su cui si fonda il relativo regime giuridico⁴². Il primo principio della *constitutional rule of technology* è quello del divieto di atti di amministrazione digitale esclusivamente

³⁹ Cfr. F.J. SANZ LARRUGA, *Documentos y archivos electronicas*, in E. GAMBERO CASADO - J. VALERIO-TORRIDOSI (a cura di) *Ley de Administración Electronica*, Thomson, 2008, 458 s.; W. HOFFMANN-RIEM, *Verwaltungsrecht in der Informationsgesellschaft. Einleitende Problemeskizze*, in W. HOFFMANN-RIEM, E. SCHMIDT - ABMANN (a cura di), *Verwaltungsrecht in der Informationsgesellschaft*, Baden-Baden, 2000, 22.

⁴⁰ Cfr. A. SIMONCINI, *Sovranità e potere nell'era digitale*, in T. E. FROSINI, O. POLLICINI, E. APA, M. BASSINI (a cura di) *Diritti e libertà in internet*, Le Monnier, Firenze, 2017.

⁴¹ *Ex multis* E. CARLONI, *Algoritmi e pubblica amministrazione in Italia*, in *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política*, 2020, 30, pp. 1-12; E. CARLONI, *Algoritmi su carta. Politiche di digitalizzazione e trasformazione digitale delle amministrazioni*, in *Dir. pubb.*, 2019, 2, pp. 363-391; G. CARULLO, *Gestione, fruizione e diffusione dei dati dell'amministrazione digitale e funzione amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2018; C. CASONATO, *Intelligenza artificiale e diritto costituzionale: prime considerazioni*, in *Dir. pubb. comp. eu.*, 2019, n. speciale, pp. 101-130; M. C. CAVALLARO, G. SMORTO, *Decisione pubblica e responsabilità dell'amministrazione nella società dell'algoritmo*, in *Federalismi.it*, 2019, 16, pp. 1-22; R. CAVALLO PERIN, *Ragionando come se la digitalizzazione fosse data*, in *Diritto amministrativo*, 2020, 2, pp. 305-328; S. CIVITARESE MATTEUCCI, *Umano troppo umano. Decisioni amministrative automatizzate e principio di legalità*, in *Dir. pubb.*, 2019, 1, pp. 5-42.

⁴² Cfr. E. D'ORLANDO, *Algoritmi e organizzazione dell'amministrazione locale: come declinare il principio di adeguatezza affrontando la complessità*, in G.F. FERRARI (a cura di), *Smart city. L'evoluzione di un'idea*, Mimesis, Milano-Udine, 2020, pp. 529-552; G. DE MINICO, *Big Data e la debole resistenza delle categorie giuridiche*, in *Dir. pubb.* 2019; M. FALCONE, *Big data e pubbliche amministrazioni: nuove prospettive per la funzione conoscitiva pubblica*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 2017, 3, pp. 601-640.

algoritmica⁴³. In base a questo principio la tecnologia può affiancare, supportare, ma mai sostituire l'intero procedimento decisionale, ovvero intere fasi endoprocedimentali, quando questi procedimenti incidono su diritti o interessi rilevanti. Dunque, quando la PA decide di avvalersi di strumenti di valutazione o di decisione automatica dovrà essere sempre prevista la possibilità di un intervento umano nel procedimento decisionale. A sostegno di questa prospettiva, è intervenuto il Regolamento GDPR 679/2016 che all'art. 22 afferma che l'interessato ha il diritto di non essere sottoposto a una decisione basata unicamente sul trattamento automatizzato, compresa la profilazione, che produca effetti giuridici che lo riguardano o che incida in modo analogo significativamente sulla sua persona. Esiste infatti una differenza cospicua fra la normativa europea ed i principi desumibili dalla nostra costituzione nazionale che fa ritenere la prospettiva costituzionale italiana ben più garantista di quella comunitaria⁴⁴. Il divieto di decisioni esclusivamente algoritmiche infatti è soggetto, nel suddetto art. 22, ad un'ampissima serie di eccezioni. In base al vigente diritto europeo, infatti, una decisione algoritmica può legittimamente incidere sui diritti della persona anche senza alcun intervento umano⁴⁵. È più che evidente che la portata di queste eccezioni, nei fatti, è vastissima. L'inserimento di clausole volte ad autorizzare l'uso automatizzato dei dati nelle condizioni generali di contratto che si sottoscrivono (normalmente senza leggere) nell'attivazione di una qualsiasi *app* sul *web* è frequentissimo e di fatto riduce di molto l'area di applicazione del principio. D'altronde, è lampante quanto oggi la possibilità di negare il consenso rappresenti una forma debolissima di garanzia di tutela dei diritti. Il nostro grado di dipendenza pratica dalle tecnologie e

⁴³ Cfr. A. SIMONCINI, *Profili costituzionali della amministrazione algoritmica*, in Rivista trimestrale di diritto pubblico, 2019, p. 4.

⁴⁴ Cfr. J. C. HEUDIN, *Intelligence Artificielle. Manuel de survie*, Science-eBook, 2017.

⁴⁵ Cfr. M. D'ANGELOSANTE, *La consistenza del modello dell'amministrazione "invisibile" nell'età della tecnificazione: dalla formazione delle decisioni alla responsabilità per le decisioni*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. TORCHIA (a cura di), *La tecnificazione*, vol. IV, in L. FERRARA E D. SORACE (a cura di), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana*. Studi, Firenze University Press, Firenze, 2016, pp. 155-180.

l'asimmetria fra i contraenti quando ad essere coinvolta nell'accordo è una delle c.d. *Big Tech*, fanno sì che la libertà o il consenso informato siano spesso mere *fictiones*, necessarie solo per sollevare dalla responsabilità civile i venditori di servizi tecnologici⁴⁶. Dunque, se il primo pilastro della *Constitutional Rule of Technology* afferma che tutte le decisioni algoritmiche debbono prevedere la possibilità di un intervento umano, il secondo pilastro asserisce che ogni decisione algoritmica deve essere basata su una motivazione umanamente comprensibile⁴⁷.

Calando tali premesse in ambito tributario, occorre rilevare, innanzitutto, che il rapporto fra Stato di diritto e diritto tributario è stato poco esplorato in modo sistematico dagli studiosi del diritto⁴⁸; la sua rilevanza nel rapporto fra ordinamenti giuridici internazionali, comunitari e nazionali lo è ancora meno. Da qui la necessità di un'analisi più approfondita di un tema difficilmente sistematizzabile dal punto di vista teorico, ma che ha importanti, concrete ed evidenti implicazioni pratiche sulla vita quotidiana dei cittadini. L'analisi del rapporto fra Stato di diritto e diritto tributario deve necessariamente essere anticipata da un'indagine preliminare sul significato di Stato di diritto. È indiscutibile che l'importanza di questo concetto giuridico sia riconosciuta a livello mondiale. La civiltà giuridica occidentale - e non solo - ha sempre considerato lo Stato di diritto come un pilastro della propria architettura istituzionale e la sua osservanza è unanimemente considerata un indice di legittimità del potere governativo. Tuttavia, anche se può sembrare paradossale, all'unanime consenso sul ruolo che esso svolge nella tutela dei diritti e delle libertà dei cittadini non corrisponde una definizione giuridica condivisa a livello

⁴⁶ Cfr. M.C. CAVALLARO, G. SMORTO, *Decisione pubblica e responsabilità dell'amministrazione nella società dell'algoritmo*, in *federalismi.it*, 2019, p. 16; F. GALGANO, *Diritto privato*, Cedam, Padova, 1985.

⁴⁷ Cfr. U. FANTIGROSSI, *Automazione e pubblica amministrazione. Profili giuridici*, Il Mulino, Bologna, 1993; G. FASANO, *Le decisioni automatizzate nella pubblica amministrazione: tra esigenze di semplificazione e trasparenza algoritmica*, in *MediaLaws*, 2019, 3, pp. 234-241; R. FERRARA, *Il giudice amministrativo e gli algoritmi. Note estemporanee a margine di un recente dibattito giurisprudenziale*, in *Diritto amministrativo*, 2019, p. 4.

⁴⁸ Cfr. M. A. ICOLARI, *Crisi dell'uguaglianza e utopia dell'etica fiscale*, in *Formamente*, n. 3/4 dicembre 2016

globale. Ancora oggi è difficile attribuire alla formula un significato che non sia ambiguo o controverso.

Dal punto di vista del diritto tributario, lo Stato di diritto è un punto di riferimento della legalità e dovrebbe ispirare l'intero corpo del diritto tributario, in relazione sia al processo che al procedimento. Lo Stato di diritto incarna i valori fondamentali del giusto processo, dell'uguaglianza, della certezza del diritto, della prevedibilità, del legittimo affidamento, del divieto di arbitrarietà del potere esecutivo, del *ne bis in idem*, del principio del rispetto dei diritti della difesa, del diritto al contraddittorio, del diritto alla buona amministrazione, dell'accesso agli atti. Sul punto, è bene rilevare, com'è già noto, che la fiscalità è caratterizzata dall'assenza di una politica fiscale comune a livello europeo⁴⁹. L'UE non ha un ruolo diretto nella riscossione delle imposte o nella definizione delle aliquote fiscali. La sovranità fiscale, sebbene mantenuta principalmente a livello nazionale, deve essere esercitata nel rispetto del primato del diritto europeo, che ha un profondo impatto sulle scelte del legislatore in materia fiscale.

Sebbene la fiscalità non rientri di per sé nella sfera di competenza dell'Unione, i poteri mantenuti dagli Stati membri devono comunque essere esercitati in modo coerente con il diritto dell'Unione. Il diritto primario e il diritto secondario dell'UE esercitano una notevole influenza sui sistemi fiscali nazionali degli Stati membri. Questi ultimi, pur mantenendo la propria sovranità a livello di diritto nazionale e di convenzioni internazionali, devono esercitarla nel rispetto del primato del diritto dell'UE. La Commissione europea, infatti, cerca di stabilire un sistema di tassazione equo; tuttavia, è altrettanto evidente che un sistema fiscale equo e sostenibile non può essere realizzato se non vengono rispettati i principi fondamentali dello Stato di diritto. Il sistema di tassazione equa è messo a dura prova dalla complessità delle legislazioni nazionali, dalle

⁴⁹ Cfr. M. A. ICOLARI, *Il rispetto delle libertà fondamentali nell'Ordinamento Comunitario e nell'Ordinamento nazionale: due modelli a confronto*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* n° 1/2007

frequenti modifiche, dalle diverse interpretazioni e dalla mancanza di armonizzazione. Il legislatore fiscale nazionale, nel tutelare i diritti fondamentali, deve verificare la compatibilità della legislazione a tre livelli, con i principi costituzionali, con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo e con il diritto dell'UE.

La tutela dei diritti dei contribuenti, secondo i principi dello Stato di diritto, è un aspetto ancora poco indagato. I contribuenti sono spesso ancora trattati come semplici oggetti nell'esercizio della sovranità statale. È necessario raggiungere un equilibrio fra l'interesse dello Stato alla riscossione delle imposte e la tutela dei diritti fondamentali degli individui, fra la sovranità fiscale e l'effettiva protezione dei contribuenti, che finora è rimasta a livello dei singoli Stati. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) è ultimamente sempre più attiva nell'affermare alcuni principi generali del diritto dell'UE in materia di tutela dei diritti dei contribuenti, affrontando i problemi derivanti dall'impatto dei diritti e dei principi contenuti nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) sulla materia fiscale, con particolare riferimento al procedimento e al processo tributario.

Lo Stato di diritto potrebbe rispondere adeguatamente a queste criticità che coinvolgono i diritti del contribuente, garantendo un equilibrio fra le esigenze in gioco. In questo modo, si potrebbe instaurare una dinamica virtuosa, capace di dare nuovo impulso al processo di integrazione europea. C'è ancora spazio per futuri sviluppi nella tutela dei diritti dei contribuenti, in linea con lo Stato di diritto e il suo ruolo nella protezione dei diritti e delle libertà dei cittadini, come parte dell'acquisizione del principio europeo nella legislazione fiscale. Un'analisi approfondita di questi temi contribuirà a stimolare il dibattito verso un'ulteriore armonizzazione dei sistemi fiscali, generando conoscenze e approfondimenti che possono sostenere il processo decisionale dell'UE e rafforzare il ruolo dell'Unione in un mondo globalizzato. Occorre diffondere l'idea che l'Unione europea sta contribuendo a fornire una maggiore protezione ai contribuenti. In

questo modo, risulteranno rafforzati i valori fondamentali dell'Unione Europea che contengono il nucleo della protezione dei diritti dei contribuenti, implementando di conseguenza anche la fiducia del pubblico nel fisco e il rispetto spontaneo degli obblighi fiscali. Si consideri, inoltre, che l'integrazione in materia fiscale a livello europeo avviene nel perseguimento dell'interesse primario della salvaguardia della libera concorrenza, in cui si sviluppa la disciplina del divieto di aiuti di Stato, e della lotta all'evasione fiscale. Questi interessi devono essere perseguiti anche nel rispetto dei diritti dei contribuenti, spesso trascurati per raggiungere i suddetti obiettivi. L'adesione ai principi fondamentali dello Stato di diritto garantisce una maggiore tutela dei diritti dei contribuenti, assicurando un equilibrio fra la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti (da considerare come diritti umani) e l'interesse della comunità alla riscossione delle imposte.

Il campo di indagine è molto più ampio e si interseca con quello della politica e della filosofia. Fin dalla sua nascita, il concetto di Stato di diritto è stato caratterizzato da una tensione fra "ciò che è" e "ciò che dovrebbe essere", e la dimostrazione più evidente di ciò è il fatto che la dottrina giuridica non è mai stata in grado di fornire una risposta inequivocabile alla prima domanda. La sistematizzazione nel campo della dogmatica giuridica mira a evidenziare che lo Stato di diritto è un valore il cui contenuto è legato alla concezione che ogni sistema giuridico gli attribuisce. La descrizione dello Stato di diritto passa quindi attraverso una vasta gamma di principi che sono stati associati ad esso: il principio di legalità, la separazione dei poteri, l'uguaglianza formale e sostanziale, la soggezione del potere esecutivo alla legge, che non può essere arbitraria, la trasparenza, la democraticità e la pluralità del processo legislativo, la garanzia, il rispetto e la valorizzazione dei diritti fondamentali, la conoscibilità, la chiarezza e la certezza del diritto e il principio del legittimo affidamento, l'indipendenza, la neutralità e l'imparzialità della magistratura, garantite in modo sostanziale attraverso il riconoscimento di risorse adeguate,

l'efficacia del controllo giudiziario, il giusto processo, la riserva di legge penale e la natura perentoria e non retroattiva delle disposizioni penali. La giurisprudenza della Corte EDU influenza le questioni fiscali che coinvolgono i diritti dei contribuenti, che vengono esaminate anche dalla Corte di giustizia e dagli Stati membri. Resta, pertanto, essenziale il dialogo fra le Corti, ai tre livelli internazionale, europeo e nazionale.

In particolare, per quanto riguarda il diritto tributario, la tutela del contribuente è certamente garantita in maniera espressa nello Stato di diritto, attraverso il principio del giusto processo, sancito dall'art. 6 CEDU. Da tale norma, così come recepita dall'art. 111 Cost., derivano i corollari: della tutela del legittimo affidamento derivante dal giudizio definitivo, della terzietà e imparzialità del giudice, dell'uguaglianza delle parti, della pienezza del diritto di difesa, del diritto di essere ascoltato, della ragionevole durata del processo e dell'effettività della tutela giurisdizionale. A rigor di completezza, occorre rilevare che altro tema fondamentale riguarda il *ne bis in idem*, che costituisce una garanzia per i cittadini contro possibili abusi da parte delle istituzioni in materia di sanzioni tributarie. Se tali principi vengono rispettati, il processo può senza dubbio ritenersi “equo” e coerente con l'esigenza di tutela del contribuente che caratterizza lo stato di diritto nel diritto tributario.

D'altro canto, nella fase antecedente al dibattimento non viene esplicitato il riconoscimento di un principio di “giusto procedimento” che, dal punto di vista sostanziale, presenta obiettivi e caratteristiche speculari a quelli del giusto processo e, nel complesso, può essere ugualmente idoneo a soddisfare i valori dello Stato di diritto in materia fiscale. L'esercizio del potere discrezionale da parte delle autorità fiscali dovrebbe essere esaminato anche in relazione allo “stato di diritto”. Il principio del “giusto procedimento” si ricava dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dall'art. 41 CDFUE. Tale disposizione normativa, sancendo il “diritto ad una buona amministrazione”, prevede al comma 1 che “ogni persona ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano

trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, dagli organi e dagli organismi dell'Unione"; al paragrafo 2 che "tale diritto comprende, in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che venga adottata qualsiasi misura individuale che la riguardi; b) il diritto di ogni persona di avere accesso al fascicolo che la riguarda ; c) l'obbligo dell'amministrazione di motivare le proprie decisioni". Un ulteriore strumento attribuito al contribuente è il diritto di non autoincriminarsi secondo il noto principio del *nemo tenetur se ipsum accusare*. Infine, lo Stato di diritto dovrebbe trovare concreta attuazione anche attraverso la disciplina della collaborazione in materia fiscale (Direttiva 2018/822/UE sullo scambio di informazioni e 2010/24/UE sull'assistenza nel recupero dei crediti fiscali), che obbliga gli Stati membri a prestarsi assistenza reciproca, avvalendosi delle norme nazionali per difendere il principale interesse fiscale sancito a livello unionale (consistente, come già accennato, nella tutela della libera concorrenza e nella lotta all'evasione fiscale).

Uno dei punti cruciali dello Stato di diritto in materia tributaria riguarda il rapporto fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente nell'accertamento tributario, caratterizzato dall'effettuazione di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria, che possono essere seguiti, ove vengano riscontrate irregolarità fiscali, mediante l'emanazione di un provvedimento autoritativo. In questa fase investigativa vi è da un lato l'esigenza di garantire l'efficienza dell'azione pubblica e dall'altro l'esigenza di tutelare i diritti del contribuente. Tutto questo cercando costantemente un "equilibrio" fra due obiettivi: la riscossione delle imposte e i diritti del contribuente. I seguenti argomenti sono questioni delicate e attualmente fortemente dibattute e meritano ulteriori approfondimenti.

Il diritto a un giusto procedimento comprende il diritto di essere ascoltato (*audi alteram partem*) nei procedimenti amministrativi e dinanzi a un tribunale. Dovrebbe obbligare le autorità fiscali a garantire che i contribuenti siano sempre

ascoltati, dando loro l'opportunità di esprimere le proprie opinioni durante il procedimento. Pertanto, l'importanza della valorizzazione del diritto di difesa, e quindi del diritto di essere ascoltato, dovrebbe essere anticipata nella fase procedimentale, rispetto a quella fisiologica (del processo) in cui esso generalmente esprime tutta la sua valenza. Con riferimento al principio del rispetto dei diritti di difesa all'articolo 47 CDFUE si prevede che la legislazione degli Stati membri dovrebbe garantire che, in sede di accertamento, il contribuente possa far valere le proprie ragioni in anticipo, senza attendere l'instaurazione del processo. Inoltre, anche l'accesso a tutti i documenti e le informazioni che possono essere rilevanti per le parti coinvolte è parte integrante del diritto a un giusto procedimento: esso è condizione essenziale per l'effettivo esercizio dei diritti di difesa nei procedimenti tributari. Pertanto, i contribuenti dovrebbero avere accesso ai documenti rilevanti detenuti dall'amministrazione fiscale, se necessario, attraverso un'apposita procedura per la divulgazione di tali documenti. Il diritto di accesso al fascicolo (*habeas data*) in sede di accertamento tributario, secondo la giurisprudenza oggi prevalente dell'Unione Europea, rientra in un sistema che tende ormai ad una pressoché totale accessibilità delle informazione. Strettamente connesso al tema dell'accesso è il diritto alla *privacy* del contribuente, che ha recentemente trovato un significativo riconoscimento giurisprudenziale. Il tema della tutela dei dati personali e, in generale, della riservatezza del contribuente, sta suscitando notevole e crescente interesse anche di fronte all'interesse pubblico alla tempestiva riscossione dei tributi e al contrasto all'evasione fiscale, soprattutto se si considera la progressiva implementazione e il massiccio utilizzo di strumenti tecnologici ed informatici da parte delle Autorità fiscali nazionali.

Lo Stato di diritto, quindi, potrebbe rispondere adeguatamente a queste questioni cruciali, garantendo un equilibrio fra le questioni in gioco: ciò potrebbe essere realizzato rafforzando i principi della CDFUE previsti dagli articoli 48 e 52 (in tema di diritto di difesa e di principio di proporzionalità) al fine di tutelare

i diritti del contribuente sia nella fase processuale che in quella procedimentale, nelle quali va ribadito che si possono riscontrare gli stessi obiettivi e le stesse caratteristiche. A questo proposito si può affermare che non può esserci un giusto processo senza un giusto procedimento. Lo Stato di diritto deve garantire il rispetto di principi uguali per tutti in ambito europeo. Il contribuente deve avere fiducia in un sistema fiscale i cui principi possano tutelarlo e indurlo ad un adempimento fiscale spontaneo. Da ciò deriverebbe un maggiore rispetto per gli altri pilastri dello Stato di diritto: l'uguaglianza e la solidarietà fra istituzioni e cittadini, funzionali a garantire la pace sociale all'interno dell'UE.

2.1. segue: l'amministrazione finanziaria algoritmica. Profili di (in)costituzionalità e di tutela per il contribuente.

Il fenomeno è ormai travolgente. In principio fu *Internet of things*, ovvero il fatto che un numero crescente di “cose” di uso comune — dal telefono alla lavatrice, dall'auto alla carta di credito, dalla videocamera installata per motivi di sicurezza al *Gps* dell'auto (o dell'orologio), dalla *fidelity card del supermarket* alla bicicletta noleggiata via *app* — sono diventate oggi dispositivi capaci di produrre dati riguardanti le nostre azioni, i nostri spostamenti e, soprattutto, le nostre preferenze. La mole di questi dati, ovviamente, eccede qualsiasi capacità umana di elaborazione intelligente, ragion per cui si sono sviluppati sistemi di intelligenza artificiale capaci di apprendere da questi dati (il c.d. *machine learning*) e, dunque, scoprire correlazioni, ricorrenze — *patterns* come dicono i *data scientists* — e, infine, effettuare predizioni⁵⁰. Ma se i dati in questione sono personali e le predizioni vengono utilizzate per classificare, valutare e prevedere il comportamento di uomini, donne e bambini — è quello

⁵⁰ Cfr. M. LOLLER, K. ANDERSEN, E. FOLKESTAD, M. GOPINATHAN, O. NYGARD, Current Trends in Deep Learning in Medium, 28 dicembre 2018.

che oggi va sotto il nome di “profilazione” — allora lo scenario cambia drammaticamente. Su queste tematiche, la novità normativa più rilevante è indubbiamente rappresentata dall'approvazione del reg. n. 679/2016 dell'Unione Europea (c.d. GDPR) e, per quanto riguarda l'Italia, i conseguenti decreti attuativi di revisione del Codice della *privacy* (d.lgs. n. 101/2018, che ha modificato il d.lgs. n. 196/2003)⁵¹.

Il tema, infatti, non è tanto il *quomodo* (a quali condizioni e con quali limitazioni si possano utilizzare algoritmi predittivi nelle decisioni amministrative) ma l'*an* (se, in linea di principio, sia possibile immaginare una decisione amministrativa totalmente automatizzata). La giurisprudenza amministrativa si è trovata negli ultimi anni a decidere una serie di questioni che hanno un elemento in comune: provvedimenti della pubblica amministrazione determinati da sistemi di decisione automatica guidati da algoritmi⁵². I ricorrenti vengono a subire provvedimenti (espliciti o impliciti) di esclusione dalla procedura, non adottati da funzionari, ma da automatismi decisionali (da *robots* amministrativi) e per di più, malfunzionanti. Sul punto, una problematica attiene al se si applicheranno i principi generali della l. n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, in particolare quelli sulla partecipazione e sul dovere di soccorso procedimentale di cui agli artt. 6 e ss. della stessa legge, ovvero la giurisprudenza sul codice della amministrazione digitale, che normalmente attribuisce alla pubblica amministrazione la responsabilità per le sue scelte organizzative: se l'amministrazione decide di avvalersi di un sistema telematico di accettazione delle domande, il privato non potrà subire conseguenze negative da malfunzionamenti che non dipendano da una sua negligenza⁵³. Le procedure informatiche applicate ai procedimenti amministrativi devono collocarsi in una

⁵¹ Cfr. P. OLIVER, *The protection of privacy in the economic sphere before the European Court of Justice*, in *Common Market Law Review*, 2009, p. 113.

⁵² Su tutti v. Cons. St., Sez. V, 20 marzo 2007, n. 1346, in www.giustizia-amministrativa.it

⁵³ Cfr. G. CHATILLON, *Responsabilité et administration électronique: une notion revisitée*, in G. CHATILLON-BERTRAND DU MARAIS (a cura di), *L'administration électronique au service des citoyens*, Bruxelles, 2003, 139.

posizione necessariamente servente rispetto agli stessi, non essendo concepibile che, per problematiche di tipo tecnico, sia ostacolato l'ordinato svolgimento dei rapporti fra privato e Pubblica Amministrazione e fra Pubbliche Amministrazioni nei reciproci rapporti. Ogniquale volta vi è procedura automatizzata, ve ne deve essere una tradizionale “parallela” di emergenza⁵⁴. Ed in questo orientamento giurisprudenziale, anche il ben noto principio del soccorso procedimentale della pubblica amministrazione sancito dall'art. 6 della l. n. 241/1990, prende nuova luce. Da esso, infatti, si desumerebbe l'impossibilità in via generale di affidare un procedimento amministrativo esclusivamente ad un algoritmo decisionale, giacché questo, nella sua rigidità impersonale, non potrebbe — per sua stessa struttura — esercitare l'azione di soccorso.

L'algoritmo, determinando di fatto il contenuto dell'atto sostanzia il procedimento che dà vita all'atto amministrativo e, conseguentemente, dà diritto all'interessato «di prenderne visione ed estrarne copia», come stabilito dalla l. n. 241/1990. L'algoritmo decisionale, quindi, sostanzia il documento amministrativo, anche se non è scritto in lingua italiana, bensì in linguaggio informatico compilato secondo un determinato codice di programmazione, denominato codice «sorgente». Al riguardo, quindi, la sezione III-bis del TAR Lazio⁵⁵ ritiene ammissibile l'uso di un algoritmo decisionale solo in quanto nel caso di specie era coinvolto un potere amministrativo vincolato. Ben diversa sarebbe stata la conclusione nel caso in cui la decisione algoritmica avesse costituito l'esercizio di un potere amministrativo discrezionale, dal momento che la prevalente dottrina ritiene che l'esercizio del potere discrezionale sia, con qualche riserva, incompatibile con l'elaborazione elettronica dell'atto amministrativo.

⁵⁴ Cfr. D. U. GALETTA, *La pubblica amministrazione nell'era delle ICT: sportello digitale unico e intelligenza artificiale al servizio della trasparenza e dei cittadini?*, in *Cyberspazio e diritto*, 2018, 3, pp. 319-336; F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Giappichelli, Torino, 1967; E. MOROLLO, *Documento elettronico fra e-government e artificial intelligence (AD)*, in *Federalismi.it*, 2015, 2, 1-30; L. MUSELLI, *La decisione amministrativa nell'età degli algoritmi: primi spunti*, in *Medialaws*, 2020, 1, pp. 18-28; C. NOTARMUZI, *Il procedimento amministrativo informatico*, in www.astrid-online.it, 2006.

⁵⁵ Cfr. Tar Lazio, III bis, 22 marzo 2017, n. 3769, su www.giustizia-amministrativa.it

In estrema sintesi, l'idea espressa in queste decisioni è che la struttura complessiva, tanto costituzionale che legale, del nostro procedimento amministrativo fa sì che esso non potrà mai essere sostituito completamente da un meccanismo decisionale tecnico, quand'anche perfetto. Da ciò derivano quattro corollari: I) la decisione algoritmica ha piena valenza giuridica, nel senso della necessaria soggezione ai principi di pubblicità, trasparenza, ragionevolezza, proporzionalità; II) non può lasciare spazi applicativi discrezionali, nel senso che deve prevedere soluzioni definite per tutti i casi possibili, anche i più improbabili; III) deve rispondere agli interessi individuati, mediati e composti *ex ante* dalla legge o dalla stessa amministrazione, durante tutta la durata del suo impiego. Ciò implica che l'amministrazione sia chiamata a monitorare la rispondenza dell'algoritmo ai suddetti interessi mediante test, aggiornamenti, modalità di perfezionamento etc., specie nel caso di apprendimento progressivo e di *deeplearning*; IV) infine, la regola algoritmica deve contemplare la possibilità che il giudice valuti e accerti la correttezza del processo automatizzato⁵⁶. In questi termini si innesca un vero e proprio principio di “legalità algoritmica” (o se si vuole, di *rule of technology*) in cui il concreto provvedimento automatizzato dev'essere conforme all'astratto disporre algoritmico⁵⁷. Dunque se da un lato si consente l'utilizzo degli algoritmi decisionali nei casi di amministrazione vincolata, dall'altro si richiede la piena conformità di tali decisioni algoritmiche non solo ai principi generali dell'azione amministrativa, ma anche ad un ulteriore livello di tutele rafforzate, una vera e propria *rule of technology* oltre la sola *rule*

⁵⁶ Cfr. B. PONTI, *Il patrimonio informativo pubblico come risorsa*, in Dir. publ., 2007, 993 ss.; D. SORACE, *Diritto delle amministrazioni pubbliche. Una introduzione*, Il Mulino, Bologna, 2014.

⁵⁷ *Ex multis* D. U. GALETTA, *Open government, Open Data e azione amministrativa*, in Istituzioni del Federalismo, 2019, 3, pp. 663-683; A. G. OROFINO, *L'esternazione informatica degli atti amministrativi*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. TORCHIA (a cura di), *La tecnificazione*, vol. IV, in L. FERRARA E D. SORACE (a cura di), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana*. Studi, Firenze University Press, Firenze, 2016, pp. 181-200; A. G. OROFINO, *La patologia dell'atto amministrativo elettronico: sindacato giurisdizionale e strumenti di tutela*, in Foro amministrativo CDS, 2002, 9, p. 2256 ss.; A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni giuridiche soggettive*, in Id., *Scritti giuridici*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 1249 ss.; G. ORSONI, E. D'ORLANDO, *Nuove prospettive dell'amministrazione digitale: Open Data e algoritmi*, in Istituzioni del Federalismo, 2019, 3, pp. 593-617.

of law, che garantisca la piena conoscibilità e sindacabilità dell'algoritmo in tutte le sue componenti⁵⁸.

Si consideri che uno dei settori in cui da più tempo vengono impiegati tali sistemi è l'amministrazione fiscale. Sono aumentate le richieste per finanziare strumenti di accertamento automatizzati specificamente per sviluppare metodi migliori di *machine learning*, comprese le reti neurali, per identificare le aree emergenti di evasione. Si pensi, altresì, al vasto campo degli accertamenti presuntivi nel diritto tributario italiano (dal cosiddetto redditometro agli studi di settore o ancora agli automatismi in materia di accertamento fiscale). Un altro caso di *enforcement* automatizzato nella legislazione tributaria è il cosiddetto *Robodebt* australiano. Un sistema di recupero automatico nel caso in cui un soggetto percepisca più prestazioni sociali di quelle a cui abbia effettivamente diritto. L'algoritmo confronta i guadagni effettivi con quelli comunicati dal datore di lavoro e, poi, incrocia questi dati con altri ottenuti dalla rete (impiego carte di credito, spese registrate, etc.); se il cittadino ha ricevuto (in prestazioni sociali) più di quanto abbia effettivamente avuto diritto, vengono inviate automaticamente le ingiunzioni di pagamento⁵⁹.

Dunque, da quanto finora analizzato si ricava chiaramente il principio del divieto di decisioni esclusivamente automatizzate, ovverosia di decisioni effettuate da un algoritmo (sia esso programma informatico o macchina) in maniera autonoma, oltre che automatica e cioè senza l'intervento di un decisore umano⁶⁰. Il principio sancito dal diritto europeo e scolpito nell'art. 22 del GDPR — che a sua volta riprende la precedente direttiva 46/95/CE — in cui si afferma che l'interessato ha il diritto di non essere sottoposto a una decisione basata unicamente sul trattamento automatizzato, compresa la profilazione, che produca

⁵⁸ Cfr. A. SIMONCINI, *L'algoritmo incostituzionale: intelligenza artificiale e il futuro delle libertà*, in *BioLaw Journal - Rivista di Bio Diritto*, 2019, p. 1.

⁵⁹ Cfr. M. LUCIANI, *La decisione robotica*, in *Rivista AIC*, 2018, p. 3.; Cfr. S. ZUBOFF, *The age of surveillance capitalism*, Hacette Book Group, New York, 2019.

⁶⁰ Cfr. L. VIOLA, *L'intelligenza artificiale nel procedimento e nel processo amministrativo: lo stato dell'arte*, in *Foro Amministrativo*, II, 2018, p. 9; Cfr. V. ONIDA, *Pubblica amministrazione e costituzionalità delle leggi*, Giuffrè, Milano, 1967.

effetti giuridici che lo riguardano o che incida in modo analogo significativamente sulla sua persona. Nella normativa euro-nazionale, dunque, esisterebbe già questo divieto di decisioni esclusivamente (*solely* nella versione inglese) automatizzate. Mentre, a livello europeo, il punto di equilibrio è molto più spostato sul versante della libera circolazione ed elaborazione dei dati, a livello interno, prevale decisamente la tutela della libertà della persona dinanzi ai trattamenti automatizzati. Si pone però un ulteriore problema a questo punto: può una decisione totalmente affidata ad automatismo, sia esso un algoritmo ovvero un programma informatico, privare il soggetto interessato della possibilità di conoscere le ragioni di tale decisione? Si afferma chiaramente che ad essere vulnerato non è solo il canone di trasparenza e di partecipazione procedimentale, ma anche l'obbligo di motivazione delle decisioni amministrative, con il risultato di una frustrazione anche delle correlate garanzie processuali che declinano sul versante del diritto di azione e difesa in giudizio di cui all'art. 24 Cost., diritto che risulta compromesso tutte le volte in cui l'assenza della motivazione non permette inizialmente all'interessato e successivamente, su impulso di questi, al Giudice, di percepire l'*iter* logico-giuridico seguito dall'amministrazione per giungere ad un determinato approdo provvedimento⁶¹. Seppure in direzione favorevole all'impiego degli automatismi, comunque richiede per la legittimità di questi la necessità che la regola algoritmica sia non solo conoscibile, ma anche assoggettabile alla piena cognizione, e al pieno sindacato, del giudice amministrativo, chiamato a valutare, da un lato, la correttezza del processo informatico in tutte le sue componenti: dalla sua costruzione, all'inserimento dei dati, alla loro validità, alla loro gestione, dall'altro, la logicità e ragionevolezza della decisione amministrativa robotizzata, ovvero della "regola" che governa l'algoritmo⁶². Nell'atto algoritmico, invece, la motivazione è fornita

⁶¹ Cfr. D. U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritto Amministrativo*, 2010, 3, p. 601 ss.

⁶² Cfr. A. MASUCCI, *L'atto amministrativo informatico: primi lineamenti di una ricostruzione*, Jovene, Napoli, 1993; F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Giappichelli, Torino, 1967.

dall'algoritmo. Esisterebbe quindi una motivazione propria della amministrazione algoritmica, determinabile mediante un meccanismo automatico di reperimento, collegamento e giustapposizione di norme e dati. Non a caso, il tema più scottante nel dibattito scientifico odierno all'interno della comunità scientifica che si occupa di intelligenza artificiale, è proprio quello sulla cosiddetta *XAI* (ovvero *Explainable Artificial Intelligence*) ovvero come riuscire a garantire trasparenza ovvero esplicabilità a tali algoritmi, che per gran parte oggi sono delle "scatole nere". Il diritto europeo, nonché l'attuazione che ne è stata data a livello nazionale, sanciscono solennemente il principio generale per cui ognuno ha diritto a conoscere l'esistenza di processi decisionali automatizzati che lo riguardino ed, in questo caso, a ricevere informazioni significative sulla logica utilizzata. Ma anche in questo caso vale quanto già detto sul principio di esclusività. La normativa del GDPR è intrinsecamente debole, dal momento che la mera conoscenza dell'esistenza di un algoritmo, non produce in sé nessun effetto se non si è in grado di decifrarne la logica, se cioè non potessimo comprendere perché tale procedimento metta assieme i dati in un certo modo e quindi giunga a certe conclusioni⁶³. Infatti, è bene prendersi un attimo per riflettere e capire che la crescente estensione dell'informatica ai diversi processi decisionali dell'attività giuridica non deve far credere che le nuove tecnologie possano trovare applicazione ogniqualvolta che sia in discussione un procedimento decisionale.

Per quanto possa essere condivisibile l'assimilazione fra le capacità dell'uomo e quelle attuali o future degli elaboratori elettronici, questa assimilazione non è mai assoluta⁶⁴. L'adozione della decisione amministrativa mediante *computer* rinvia ai principi e alle regole decisionali propri dell'elaboratore elettronico. Secondo la logica che governa il procedimento

⁶³ Cfr. D. MARONGIU, *L'attività amministrativa automatizzata*, Maggioli, Rimini, 2005; G. PESCE, *Amministrazione digitale: genesi, sviluppi, prospettive*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018.

⁶⁴ Cfr. P. CATALA, *Le droit à l'épreuve du numérique. Jus ex machina*, Paris, 1988, 98 ss.; D. BOURCIER, *La décision artificielle. Le droit, la machine et l'humain*, Paris, 1995, 25 ss.; J. HAUGELAND, *Artificial Intelligence. The Very Idea*, Torino, 1988, 48 ss.

decisionale del computer, questo può risolvere solo problemi che siano riconducibili ad un algoritmo, ossia ad una sequenza di istruzioni che indicano in modo preciso i passi da compiere per risolvere correttamente, a partire da determinate informazioni, un determinato problema. È perciò necessario che la prescrizione delle operazioni che l'elaboratore deve compiere per raggiungere il risultato voluto deve essere compatibile con la logica dei programmi condizionali. Questa logica riflette lo schema del giudizio condizionale: a determinate situazioni sono collegati determinati effetti giuridici.

Più concretamente se viene riscontrata una determinata situazione ad essa seguono determinati effetti giuridici. Ciò premesso ne consegue che per poter applicare il precetto normativo mediante *computer*, questo precetto deve essere ricostruibile secondo lo schema *se (if) - allora (then)*. Tuttavia, il fatto che il precetto normativo da applicare sia ricostruibile secondo lo schema poc'anzi menzionato non significa che sia sempre possibile l'automatizzazione del procedimento decisionale. In sostanza, nei casi nei quali si fa riferimento ad un concetto strutturalmente caratterizzato dalla mutevolezza e dalla relatività delle accezioni secondo le quali può essere inteso, è da escludere che possano essere predeterminati con ragionevole plausibilità, una volta per tutte, i dati fattuali rilevanti per la ricostruzione della fattispecie concreta⁶⁵. Da queste prime considerazioni già si possono trarre delle conclusioni critiche sul punto che lasciano aperte le porte ad auspicabili sviluppi futuri.

In questa dialettica servo-padrone nell'uso degli algoritmi si deve riflettere inevitabilmente sul fatto che la tecnica non potrà, né dovrà, mai sostituirsi del tutto alla decisione umana, ogniquale volta la decisione sia suscettibile di incidere sulle libertà fondamentali o i diritti costituzionali⁶⁶. Questo principio vale non

⁶⁵ Cfr. R.W. PICARD, *Toward Machines With Emotional Intelligence*, G. MATTHEWS, M. ZEIDNER, R.D. ROBERTS (a cura di), *The Science of Emotional Intelligence: Knowns and Unknowns*, Oxford University Press, Oxford, 2007.

⁶⁶ L'uso delle nuove tecnologie più che far emergere nuovi diritti abbia inciso sulle modalità esplicative di diverse libertà tradizionali, A. VALASTRO, *Liberia di comunicazione e nuove tecnologie*, Milano, 2001, 364. Vedi anche quanto rileva puntualmente in riferimento il tema delle telecomunicazioni P. Costanzo, *Internet (Diritto pubblico)*, le Digesto (Disc. publ.), Aggiornamento, 2000, 353.

solo in caso di malfunzionamento degli strumenti tecnici adottati - laddove opera la responsabilità della PA per le scelte organizzative effettuate - ma anche quando la decisione è presa “ordinariamente” dalla macchina; e ciò, sia in caso di atti di natura vincolata, ma ancor più se si tratta di atti di natura discrezionale⁶⁷.

In questa direzione va il sistema costituzionale vivente, composto dai principi della nostra costituzione nazionale e da quelli desumibili dalla normativa europea e che si esprime in alcuni “metaprincipi” - che compongono la c.d. *constitutional rule of technology* - posti a garanzia della amministrazione digitale algoritmica: su tutti, il principio di non esclusività e quello di comprensibilità⁶⁸. Nelle riflessioni sull'impatto della tecnica sulla amministrazione pubblica, ed in particolare di quella digitale, ricorre spesso l'idea di una natura “servente” (questo participio presente ricorre più volte nella giurisprudenza della tecnologia rispetto all'essere umano, che invece dovrebbe comunque rimanere il “padrone” (*dominus*) del procedimento e della decisione. L'idea della tecnologia al servizio dell'amministrazione, sembra - subliminalmente - evocare l'etimologia di *robot*, parola di origine ceca, che sta per “lavoro forzato”, “schiavo”. I summenzionati principi di non esclusività e di comprensibilità sembrano, appunto, essere la traduzione in termini costituzionali di questa destinazione servente della tecnologia. Com'è noto, Hegel, nella “*Fenomenologia dello spirito*”, esamina il rapporto fra “servo e padrone”, considerandolo un rapporto dialettico: l'autocoscienza dell'uno ha bisogno dell'altro per definirsi. L'impressione è che qualcosa di analogo stia accadendo nel rapporto fra decisioni umane (pubbliche o private) e tecnologia. Difatti, anche quando si ribadisce con forza che la tecnologia deve avere esclusivamente un valore “servente”, in realtà non possiamo ignorare la sua travolgente “forza pratica”, che tende a rendere “servo” il padrone. Non si può nascondere, infatti, che gli algoritmi esercitino un fascino

⁶⁷ Per una puntuale indicazione dei presupposti ai quali è subordinata la responsabilità della pubblica amministrazione, vedi Cass., Sez. III, 29 marzo 2006, n. 7228, su www.cortedicassazione.it

⁶⁸ Cfr. A. MASUCCI, *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza di parte*, Giappichelli, Torino, 2011; M. MCTEAR, Z. CALLEJAS, D. GRIOL BARRES, *The conversational interface: Talking to smart devices*, Springer International Publishing, Switzerland, 2016.

discreto ma potentissimo: fanno risparmiare lavoro, tempo e, soprattutto, sembrano sollevare dal peso e dal rischio di dover motivare e rispondere di quelle motivazioni. Proprio per questo c'è bisogno di un livello "costituzionale" di tutela, sovralegislativo e pronto anche ad arginare - utilizzando la propria identità - l'approccio mercantile del diritto europeo. Una *constitutional rule of technology* che ponga al riparo valori e diritti, che altrimenti, molto probabilmente, saremmo del tutto disposti a barattare per un po' di lavoro in meno.

Ancora una volta, quanto detto deve essere ora calato - per ciò che ci occupa in questa sede - nel diritto tributario. Qui, l'espedito dell'amministrare per algoritmo è diffuso: si pensi al redditometro, agli studi di settore, agli ISA (indici sintetici di affidabilità), solo per citare alcuni esempi. Trattasi di situazioni nelle quali l'idoneità dell'operatore di connettere e confrontare molteplici dati, di per sé autonomi, permette di accrescere sia la mole degli elementi analizzati che la celerità dell'elaborazione. È bene rammentare che la sede naturale in cui l'uso degli algoritmi ha trovato significativa applicazione è quella istruttoria e ciò, chiaramente, costituisce un vantaggio, anzitutto, per l'Amministrazione finanziaria, poiché è in grado di scrutinare le posizioni dei contribuenti alla stregua di parametri valutativi oggettivi ed imparziali. Ma ancora più a monte, e cioè ancora prima di applicare in concreto siffatti criteri, tramite l'amministrare per algoritmi l'AF è in grado di selezionare le posizioni dei contribuenti che presentino maggiore rischio; diversamente, vi sarebbe un inutile dispendio di tempo e risorse pubbliche. Al fine di rendere massimamente efficace l'algoritmo, questo viene "addestrato", conoscendo il *background* dei contribuenti già assoggettati a controllo, così realizzando un modello predittivo che chiarisce la probabilità che tali attività istruttorie possa verosimilmente aversi un esito positivo a carico del contribuente controllato.

Un primo problema che involge l'amministrare per algoritmi risiede nella relativa conformità all'obbligo di (esaustiva) motivazione, secondo quanto sancito dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Infatti, stante la

generale segretezza dell'algoritmo utilizzato, spesso l'AF si troverebbe nella posizione di non poter adeguatamente motivare l'atto adottato a valle dell'IA. Viene da sé che ciò determinerebbe un significativo *vulnus* per il contribuente, poiché la motivazione, in tal caso, non riuscirebbe ad assolvere a una delle proprie funzioni cardine, ossia quella di mettere il destinatario del provvedimento nelle condizioni di capire le ragioni per le quali l'Ufficio ha riscontrato un'irregolarità fiscale.

L'oscurità o l'assenza della motivazione genererebbe così una violazione dei diritti del contribuente, negandogli una partecipazione effettiva al procedimento, anche in funzione di eventuale contraddittorio. Da ciò promana che l'atto impositivo non potrà mai fondarsi esclusivamente sulle risultanze dell'algoritmo, dovendo piuttosto permettere quella conoscenza richiesta dal legislatore e sempre più frequentemente valorizzata dalla giurisprudenza, interna e sovranazionale. D'altronde, l'algoritmo può velocizzare procedure il cui esaustivo svolgimento non richiede attività di raziocinio. Difatti, l'intelligenza umana, in uno alla preparazione tecnica del giurista, è certamente prevalente in talune operazioni ed anche in quelle (quasi) totalmente automatizzate assume comunque rilevanza in funzione di supervisione. Ciò non costituisce semplicemente una rivendicazione dell'uomo sulle macchine, bensì rappresenta un pregnante punto di approdo finanche in sede europea: la valutazione critica dell'umano attua il principio sovranazionale della non esclusività della decisione algoritmica, consentendogli di modificare o integrare quelle parti dell'atto algoritmico che violano i diritti del contribuente. Ciò che si vuole evidenziare è che certamente un elevato livello di digitalizzazione, tramite anche l'amministrare per algoritmi, è essenziale per implementare la qualità dei servizi resi ai contribuenti, tenendo presente tuttavia che tale attività non può mai trasmodare in modalità che inficino le tutele che l'ordinamento con forza appresta al cittadino, promananti anzitutto dalla nostra Carta repubblicana. Ma alcune garanzie verso il contribuente sono già previste: si consideri che l'atto

algoritmico deve essere considerato alla stregua di un qualsiasi atto amministrativo e perciò deve soggiacere ai canoni dell'imparzialità, della pubblicità e della trasparenza. In particolare, infatti, è necessario impedire che la ponderazione degli interessi venga sottratta al legislatore per essere rimessa in maniera discrezionale (finanche arbitraria) all'Amministrazione finanziaria.

3. La strategia di *open government* in ambito tributario e i rischi per la *privacy* del contribuente

L'evoluzione della trasparenza in Italia, in particolare negli ultimi anni, è stata condizionata dall'elaborazione della c.d. strategia di *Open Government* a livello internazionale⁶⁹. Tale strategia si focalizza intorno all'obiettivo di realizzare un modello di amministrazione finalizzato a porre in essere una relazione più salda e stretta fra il settore pubblico, Pubblica Amministrazione *in primis*, e gli altri attori privati, in particolare i cittadini⁷⁰. Una relazione non più verticistica - che parte dall'amministrazione per poi discendere verso i cittadini - ma di natura (quasi) paritaria, nella quale il pubblico e il privato si trovino sul medesimo livello⁷¹. “Apertura” e “avvicinamento” sono infatti i due cardini sui quali ruota la strategia di *Open Government*, concretamente perseguita tramite

⁶⁹ Cfr. G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in *Quad. reg.*, VIII, 8, 1989.

⁷⁰ Cfr. R. ACCIAI, *Il diritto alla protezione dei dati personali. La disciplina sulla privacy alla luce del nuovo Codice*, Rimini, Maggioli, 2004.

⁷¹ Cfr. G. SARTOR, *Nozione e settori dell'informatica giuridica*, in G. PERUGINELLI, M. RAGONA (a cura di), *L'informatica giuridica in Italia. Cinquant'anni di studi, ricerche ed esperienze*, Napoli, 2014, p. 59 ss.

l'attuazione dei principi di trasparenza, partecipazione e collaborazione che è resa possibile proprio grazie all'impiego delle ICT⁷²⁷³.

Quanto alle ricadute concrete di questa strategia, in Italia vi sono riferimenti espressi all'*Open Government* in atti giuridici cruciali adottati nel contesto delle politiche di digitalizzazione dell'Amministrazione Pubblica: quale ad es. il Piano Triennale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione 2019-2021⁷⁴. Mentre riferimenti impliciti sono contenuti nello stesso CAD (cfr. art. 17, comma 1, d.lgs. n. 82/2005). Sicché, il nesso fra trasparenza e digitalizzazione appare quanto mai evidente e rilevante, anche in concreto⁷⁵. Dalla fine degli anni '60 fino ad oggi, si è affermato un legame inedito, per ampiezza e significato, fra il processo di innovazione tecnologica e l'organizzazione economica e sociale europea: la c.d. "società dell'informazione". Questo modello di società si regge su una fitta rete di informazioni che il progresso tecnologico mette a disposizione dei cittadini, degli operatori economici e delle autorità pubbliche, sotto forma di

⁷² Cfr. A. SANDULLI, Il procedimento, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, P. gen., Milano, 2003, p. 1083 ss.; F. MERLONI, *Trasparenza delle istituzioni e principio democratico*, in F. MERLONI, (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008, p. 3 ss.

⁷³ Cfr. B. OBAMA, *Transparency and Open Government. Memorandum for the Heads of Executive Departments and Agencies*, Washington DC, 2009, in <https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/transparency-and-open-government>. OECD, *Open Government. The Global Context and the Way Forward*, Parigi, 2016, in https://read.oecd-ilibrary.org/governance/open-government_9789264268104-en#_page1. OGP, *Open Government Partnership*, 2011, in <https://www.opengovpartnership.org>. Infatti, quanto alle origini della strategia di *Open Government*, questa è stata teorizzata per la prima volta sul piano politico-programmatico durante il suo primo mandato da Presidente degli Stati Uniti d'America da Barak Obama che adottò il ben noto *Memorandum Transparency and Open Government*. Da questo documento emergeva l'intento di rendere l'amministrazione statunitense maggiormente aperta nei confronti dei cittadini. A seguito della chiara impostazione politica che Obama voleva imprimere con i propri atti, si verificarono due tipi di reazioni. Da un lato, le organizzazioni internazionali (già esistenti) iniziarono a interessarsi all'*Open Government* pubblicando rapporti specifici in punto di effettiva e realizzabilità: un esempio è costituito dal *OECD*, che nel 2016 pubblicò il report *Open Government*. Dall'altro lato, sorsero iniziative multilaterali di natura sovranazionale finalizzate a perseguire direttamente la strategia di *Open Government*, quali l'*Open Government Partnership*.

⁷⁴ Cfr. P. OTRANTO, *Decisione amministrativa e digitalizzazione della p.a.*, in *Federalismi*, 2018, 2, pp. 1-27; F. PATRONI GRIFFI, *La decisione robotica e il giudice amministrativo*, in A. CARLEO (a cura di), *Calcolabilità giuridica*, Il Mulino, Bologna, 2017; G. PESCE, *Il Consiglio di Stato ed il vizio della opacità dell'algoritmo tra diritto interno e diritto sovranazionale*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2020; G. PESCE, *Digital first. Amministrazione digitale: genesi, sviluppi, prospettive*, ESI, Napoli, 2018.

⁷⁵ Cfr. E. CARLONI, *L'amministrazione aperta. Regole e limiti dell'open government*, Rimini, 2014; P. COSTANZO, *Aspetti e problemi dell'informatica pubblica*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997, p. 291 ss.

dati⁷⁶. Chiaramente, questa ampia disponibilità dei dati si presta a molteplici forme di sfruttamento. Ad esempio, le pubbliche amministrazioni raccolgono i dati relativi ai propri cittadini per offrire servizi innovativi e più efficienti in diversi ambiti: trasporto pubblico, sanità, pianificazione del territorio, documentazione digitale, procedimento giudiziario telematico e pagamento di imposte e sanzioni⁷⁷. Inoltre, i dati, quando elaborati o utilizzati in associazione a servizi e prodotti, possono generare un ingente valore economico. In particolare, la profanazione delle preferenze e delle abitudini di spesa dei consumatori, inferite sulla base dei dati dagli stessi dispersi nell'ambiente online, ha dato avvio a modelli economici innovativi improntati sull'offerta di beni e servizi personalizzati. E non solo, perché anche a livello macroscopico le tecnologie basate sui dati, quali i metadati (*Big Data*)⁷⁸, il *Cloud computing* e l'Intelligenza artificiale, sono considerate essenziali per la competitività, l'innovazione e la digitalizzazione di tutti i settori, al punto che l'attuale stadio economico globale viene definito *data driven*⁷⁹.

Dunque, se - in linea generale - è vero che l'odierna rivoluzione digitale ha quale substrato principale il progresso tecnologico-informatico - ispirato alla logica dell'*open-government* - , è altresì vero che, a ben vedere, quest'ultimo è a sua volta fondato sui dati e sulle relative modalità d'impiego⁸⁰. I dati rappresentano, quindi, una realtà rilevante e complessa con la quale anche il

⁷⁶ Cfr. D. U. GALETTA, *La trasparenza per un nuovo rapporto fra cittadino e Pubblica amministrazione: un'analisi storico-evolutiva in una prospettiva di diritto comparato ed europeo*, in Riv. it. dir pubbl. comunit., 2016, 5, p. 1019 ss.

⁷⁷ Cfr. D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M.C. PIERRO (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 1 ss.

⁷⁸ Cfr. F. FAGAN, *Big Data Legal Scholarship: Toward a Research Program and Practitioner's Guide*, in Virginia Journal of Law & Technology, 2016, 20 (1), pp. 1-81.

⁷⁹ Cfr. M. FALCONE, *Dati aperti e diritto al riutilizzo delle informazioni: la declinazione italiana del paradigma degli open data*, in B. PONTI (a cura di), *Nuova trasparenza amministrativa e libertà di accesso alle informazioni*, Rimini, 2016, p. 601 ss.

⁸⁰ Cfr. R. KITCHIN, *Big Data, new epistemologies and paradigm shifts*, in Big Data & Society, 2014, 1(1), April-June, pp. 4-5. R. LEPINA, G. CONTISSA, K. DRAZEWSKI, F. LAGIOIA, M. LIPPI, H. MICKLITZ, P. PATKA, G. SARTOR, P. TORRONI *GDPR Privacy Policies*, in Proceedings of the Third Workshop on Automated Semantic Analysis of Information in Legal Text (ASAIL 2019), 2019, pp. 1-7.

diritto si è dovuto misurare, certamente con non poca fatica, considerando l'incessante ritmo di sviluppo che ha dovuto sostenere. Un ritmo che, nello specifico, ha imposto all'ordinamento giuridico dell'Unione europea un'opera di costante aggiornamento di alcuni suoi concetti giuridici fondamentali fra cui spicca la *privacy*, intesa nella sua moderna concezione di *information privacy*, ossia di protezione dei dati personali, che è emersa nell'ordinamento giuridico internazionale, ma ha trovato una più compiuta determinazione grazie all'azione combinata delle istituzioni dell'Unione europea⁸¹. L'odierno utilizzo, nel diritto dell'Unione Europea, del termine *privacy*, nella sua duplice accezione di diritto al rispetto della vita privata e di diritto alla protezione dei dati personali, è il risultato di un lungo processo di evoluzione concettuale⁸², che è dipeso in massima parte dall'emersione della società dell'informazione, e che ha avuto origine nell'ordinamento giuridico internazionale⁸³.

⁸¹ Cfr. C. COGLIANESE, D. LEHR, *Transparency and Algorithmic Governance*, in *Adm. Law Rev.*, 2019, 1, p. 1 ss.; D. U. GALETTA, *Transparency and Access to Public Sector Information In Italy: a Proper Revolution?*, in *Italian Journal of Public Law*, 2014, 2, p. 212 ss.; J. H. BLAKE, R. PERLINGIERO (a cura di), *The Right to Access to Public Information An International Comparative Legal Survey*, Heidelberg-Dordrecht-London-NewYork, 2018.

⁸² Nello specifico, il termine *privacy* è stato coniato nel 1890 da due giuristi americani, Warren e Brandeis, che gli hanno dedicato un saggio, intitolato «*Right to privacy*», traducibile con la formula «diritto al rispetto della vita privata». Tale diritto è stato inizialmente inteso solo in chiave negativa, cioè come obbligo rivolto alle autorità pubbliche di non interferire nella sfera privata dei propri cittadini («*right to be let alone*», dalla celebre definizione della Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, caso *Public Utilities Commission c. Pollak*, 343 U.S. 451, 467 del 1952). In tal senso, la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo (*UDHR*), adottata nel 1948 dall'Organizzazione delle Nazioni Unite, prevede, all'art. 12, che nessun individuo potrà essere sottoposto ad interferenze arbitrarie nella sua vita privata, nella sua famiglia, nella sua casa, nella sua corrispondenza, né a lesioni del suo onore e della sua reputazione. Ogni individuo ha diritto ad essere tutelato dalla legge contro tali interferenze o lesioni. L'*UDHR* (*Universal declaration of human rights*), seppur priva di natura giuridicamente vincolante, ha svolto un'influenza determinante nei confronti della successiva Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), il cui art. 8, par. 2, riprende dalla prima il divieto di ingerenza dell'autorità pubblica nella sfera privata del singolo. Detta disposizione precisa, inoltre, le condizioni di giustificazione di siffatta ingerenza, stabilendo che essa deve essere prevista dalla legge e costituire una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, o la protezioni dei diritti e delle libertà altrui. La suddetta Convenzione, innanzitutto, all'art. 1 garantisce sul territorio di ciascuno Stato il rispetto del diritto alla vita privata di ciascuna persona fisica, con specifico riferimento al trattamento automatizzato dei suoi dati di carattere personale. Con tale disposizione si attribuisce una prima collocazione normativa alla protezione dei dati personali quale corollario del diritto al rispetto della vita privata.

⁸³ Cfr. M. PUGLIA, *La protezione dei dati personali nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE*, in AA.VV. (a cura di), Antonio Tizzano: *de la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 788.

Il processo di affermazione della protezione dei dati personali nel contesto del diritto dell'Unione europea si caratterizza per uno sviluppo peculiare che qui di seguito si riporterà in sintesi. La prima fase coincide col periodo intercorrente fra la firma dei trattati di Roma e l'entrata in vigore del trattato di Lisbona in cui si registra un'evoluzione dell'approccio della Comunità europea in materia di tutela dei diritti fondamentali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Nello specifico, con la Direttiva 96/45/CE la concezione della protezione dei dati è vista come corollario del diritto al rispetto della vita privata e ha individuato nel trattamento dei dati il fulcro della normativa. Tuttavia, un significativo limite a tale prima fase risiede nel fatto che essa aveva un campo di applicazione limitato alle sole materie incluse nel primo pilastro, restando quindi esclusi i trattamenti effettuati per l'esercizio di attività che non rientrano nel campo di applicazione del diritto comunitario, quali la pubblica sicurezza, la difesa e la sicurezza dello Stato⁸⁴. Stante questi limiti alla suddetta Direttiva, la Comunità europea ha sottoposto la disciplina sulla *privacy* ad un processo di evoluzione, di cui la proclamazione della Carta dei diritti fondamentali dell'UE costituisce un elemento imprescindibile. La CDFUE, al fine di rafforzare la tutela dei diritti fondamentali, alla luce dell'evoluzione della società, del progresso sociale e degli sviluppi scientifici e tecnologici, ha espressamente

⁸⁴ Senza richiamare i ben noti programmi governativi degli Stati Uniti di America in tema di *government* che sono stati progetti di riferimento a livello mondiale, possiamo affermare che nell'ambito della realtà europea, sia a livello della Comunità europea, sia a livello dei singoli stati membri, vi è stato un grande impegno in tal senso. A livello di comunità europea a partire soprattutto dal Consiglio di Lisbona del 2000 è stato prospettato un forte impulso dell'azione della Comunità nella realizzazione della società dell'informazione. È stato più volte ribadito che l'Europa deve rinnovare le basi della sua competitività, aumentare il suo potenziale di crescita e la sua produttività e rafforzare la sua coesione sociale, puntando principalmente sulla conoscenza, l'innovazione e la valorizzazione del capitale umano. In coerenza con questa premessa la Comunità europea ha più volte sottolineato l'importanza della erogazione on line dei servizi pubblici, precisando che tale erogazione contribuisce allo sviluppo della società europea e all'innalzamento della qualità della vita (sul punto, vedi F. JUBERT - E. MONTFORT - R. STAKOWSKI, *La e-administration*, Paris, 2005, 182 ss.). Per l'Europa ricordiamo anche il programma *IDA (Interchange of Data between administrations Programm)* che ha la funzione di coordinare l'amministrazione di diversi stati-membri nella costruzione di infrastrutture, lo scambio di dati e la condivisione di garanzie grazie alle nuove tecnologie. Per la Spagna vedi la recente Lev 11/2007 de 22 de junio, *de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos*, pubblicata nel n. 150 del BOE; per la Francia, vedi, F. JUBERT - E. MONTFORT - R. STAKOVSKI, Op. cit., 20 ss. Ivi la ricostruzione cronologica delle *grandes étapes de la administration en France*. Per la Germania, un'attenta ricostruzione della complessa esperienza in Jörn von Lücke, *Regieren und Verwalten im Informationszeitalter*, Berlin, 2003, 119.

riconosciuto insieme al tradizionale diritto alla tutela della vita privata di cui all'art. 7, anche il diritto alla protezione dei dati di carattere personale, così rubricato dall'art. 8. Questa seconda fase si caratterizza per un approccio metodologico, orientato a valorizzare il rispetto dei diritti fondamentali in luogo delle contrastanti libertà economiche così dando l'avvio ad un processo di autonomizzazione del diritto alla protezione dei dati personali rispetto alla tutela della vita privata⁸⁵. Una terza fase trae origine dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il 1° dicembre del 2009 che segna un ulteriore passo fondamentale per lo sviluppo della disciplina sulla protezione dei dati personali. Innanzitutto, l'art. 6 par. 1 TUE disponendo che l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) elevando lo *status* giuridico di tale testo a diritto primario dell'UE. Ne consegue che i diritti contenuti nella CDFUE esplicano i propri effetti tanto nei confronti delle istituzioni, degli organismi e degli organi dell'UE nell'adempimento dei loro doveri, quanto verso gli Stati membri nell'attuazione del diritto dell'UE. Con tale Carta si stabilisce la legittimità delle limitazioni all'esercizio del diritto alla protezione dei dati personali le quali devono essere previste dalla legge e rispettarne il contenuto essenziale, devono poi soggiacere al principio di proporzionalità e risultare necessarie e rispondenti effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'UE o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui. Infine, la quarta fase è caratterizzata dalla riforma "post-Lisbona" in cui si proponeva di istituire un'Europa fondata sui diritti fondamentali così come sanciti dalla CDFUE e dalla CEDU, con precipuo riferimento ai diritti dei cittadini nella società dell'informazione, fra cui spiccava espressamente il diritto alla protezione dei dati personali. In particolare, il programma evidenziava la

⁸⁵ Cfr. F. BESTAGNO, *Validità e interpretazione degli atti dell'UE alla luce della Carta: conferme e sviluppi nella giurisprudenza della Corte in tema di dati personali*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2015, 1, p. 25; M. CARTABIA, *Convergenze e divergenze nell'interpretazione delle clausole finali della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Rivista AIC*, 2018; B. NASCIMBENE, *Tutela dei diritti fondamentali e competenza della Corte di giustizia nel Trattato di Amsterdam*, in *Scritti in onore di Giuseppe Federico Mancini*, Giuffrè, Milano, 1998, p. 683; O. POLLICINO, M. BASSINI, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel reasoning dei giudici di Lussemburgo*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2015, p. 741; G. TESAURO, *I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *RIDU*, 1992, p. 426.

necessità di adottare una strategia globale in materia di protezione dei dati all'interno dell'Unione e nell'ambito delle relazioni coi paesi terzi. A conclusione di questo lungo e complesso *iter* legislativo, sono stati emanati il Regolamento (UE) 2016/679 relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, che ha abrogato la Direttiva 95/46/CE), e la Direttiva (UE) 2016/680 relativa alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali effettuati dalle autorità competenti a fini di prevenzione, indagine, accertamento e perseguimento di reati o esecuzione di sanzioni penali, nonché alla libera circolazione di tali dati, che ha abrogato la decisione quadro 2008/977/GAI⁸⁶. In seguito, il *data protection package* è stato completato con l'adozione di due ulteriori misure. In primo luogo, il Regolamento (UE) 2018/1725, che ha esteso le regole previste dal Regolamento (UE) 2016/679 e dalla Direttiva (UE) 2016/680 ai trattamenti di dati personali effettuati dalle istituzioni, organi, uffici e agenzie dell'UE. Sulla base di tale regolamento, inoltre, con decisione del 15 maggio 2020, il Garante europeo della protezione dei dati ha adottato il proprio regolamento interno. In secondo luogo, posto che la strategia per il mercato unico digitale aveva prefissato il riesame della Direttiva 2002/58/CE relativa alla vita privata nell'ambito delle comunicazioni elettroniche, la Commissione europea ha adottato la proposta di regolamento c.d. *e-privacy*, che garantisce il rispetto della vita privata, la riservatezza delle comunicazioni e la tutela dei dati a carattere personale nel settore delle comunicazioni elettroniche, in coerenza tanto con il già visto nuovo Codice delle comunicazioni elettroniche, quanto con il Regolamento 2016/679/UE⁸⁷. Rispetto alla precedente disciplina quest'ultimo dedica ampio spazio al consenso, declinato tanto in termini generali, quanto in riferimento a fattispecie particolari. Altro aspetto innovativo del Regolamento

⁸⁶ Cfr. E. CARLONI, *Se questo è un FOIA. Il diritto a conoscere tra modelli e tradimenti*, in Astrid Rassegna, 2016, p. 4; R. VILLATA, *La trasparenza dell'azione amministrativa*, in Dir. proc. amm., 1987, p. 528 ss.

⁸⁷ Cfr. E. CARLONI, *I principi del codice della trasparenza*, in B. PONTI (a cura di), *La trasparenza amministrativa dopo il d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33*, Rimini, 2013, p. 29 ss.; M. SAVINO, *La nuova disciplina della trasparenza amministrativa*, in Giorn. dir. amm., 2013, 8-9, p. 795 ss.

concerne l'ambito di applicazione territoriale, in quanto si concretizza quell'indirizzo politico dell'Unione europea di voler garantire una protezione dei dati personali quanto più estesa e adatta a regolare un flusso di dati che è diventato a tutti gli effetti globale. Ulteriori novità attengono alla c.d. portabilità dei dati personali. Tale diritto si caratterizza per una duplice accezione. In prima battuta, l'art. 20, par. 1 delinea il diritto dell'interessato di ricevere in un formato strutturato, di uso comune e leggibile da dispositivo automatico i dati personali che lo riguardano forniti a un titolare del trattamento⁸⁸. In altri termini, come specificato dalle Linee guida del Gruppo (art. 29), la portabilità dei dati si sostanzia nel diritto dell'interessato a ricevere un *dataset* contenente i suoi dati personali trattati da un titolare (quali ad esempio l'elenco dei brani musicali preferiti ascoltati tramite una piattaforma di musica in *streaming*, o la rubrica dei contatti di posta elettronica), al fine di conservarli per scopi ulteriori. In questo senso, il diritto alla portabilità costituisce uno strumento con cui gli interessati possono gestire e riutilizzare, in piena autonomia, i propri dati personali⁸⁹. L'analisi delle suddette novità mette in luce, oltre alla necessaria opera di adeguamento normativo al nuovo contesto digitale, l'elevato grado di dinamicità della tutela apprestata dal Regolamento, che è una caratteristica che le deriva dall'essere strettamente aderente, più che all'interessato, ai suoi dati personali. In altre parole, la tutela prevista dal Regolamento è dinamica in quanto idonea ad adeguarsi alle molteplici e differenti operazioni di trattamento a cui il dato personale stesso è sottoposto⁹⁰. Orbene, siffatta tutela si pone quale strumento principale attraverso cui il Regolamento ha inteso realizzare il suo duplice

⁸⁸ Cfr. G. CARULLO, *La gestione e lo scambio di dati nel settore pubblico nel contesto dell'Unione europea*, in D. U. GALETTA (a cura di), *Diritto amministrativo nell'Unione europea. Argomenti (e materiali)*, Torino, 2020, p. 135 ss.; M. SAVINO, *Le riforme amministrative: la parabola della modernizzazione dello Stato*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2015, 2, p. 641 ss.

⁸⁹ Cfr. C. CUDIA, *Il diritto alla conoscibilità*, in B. PONTI (a cura di), *La trasparenza amministrativa dopo il d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33*, Rimini, 2013, p. 57 ss.; A. PUBUSA, *L'attività amministrativa in trasformazione. Studi sulla l. 7 agosto 1990, n. 241*, Torino, 1993. A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016.

⁹⁰ Cfr. B. PONTI, *Il riutilizzo dei documenti del settore pubblico*, in Giorn. dir. amm., n. 8/2006, p. 817 ss.; G. CARULLO, *Gestione, fruizione e diffusione dei dati dell'amministrazione digitale e funzione amministrativa*, Torino, 2017.

obiettivo di garantire un quanto più elevato e coerente livello di protezione dei dati personali e un'ampia circolazione di tali dati. Sotto il primo aspetto, il carattere dinamico della tutela consente al Regolamento di trovare applicazione con riferimento, per esempio, alle operazioni di re-identificazione, che fanno oscillare il dato fra le categorie dell'anonimato e della riferibilità ad un soggetto determinato; oppure nel caso della portabilità dei dati, che incentiva uno scambio di dati multidirezionale, ossia formato da continui passaggi dei dati personali fra più titolari e responsabili del trattamento; oppure, ancora, nel caso della richiesta di cancellazione dei dati personali, che dispiega i propri effetti non solo nei confronti del titolare destinatario di tale richiesta, ma anche nei confronti di tutti gli altri titolari del trattamento che utilizzino i medesimi dati⁹¹; o, infine, in occasione di trattamenti dei dati svolti al di fuori dei confini dell'UE, ossia in zone geografiche remote rispetto all'ubicazione dell'interessato. Sotto il secondo aspetto, la tutela dinamica, proprio perché aderente ai dati personali, costituisce il giusto compromesso fra i diritti dell'interessato e l'interesse degli operatori economici a sottoporre tali dati a quante più numerose e varie operazioni di trattamento e di scambio. In questo senso, il Regolamento rappresenta il più compiuto *trait d'union* fra la disciplina sulla protezione dei dati personali e il mercato unico digitale⁹². In tale contesto assume significativa rilevanza l'istituto della cooperazione applicativa di cui all'art. 72 CAD, con particolare riferimento al c.d. accesso interamministrativo telematico⁹³. In sostanza, il documento

⁹¹ Cfr. F. DI CIOMMO, *Diritto alla cancellazione, diritto di limitazione del trattamento e diritto all'oblio*, in V. CUFFARO, R. D'ORAZIO, V. RICCIUTO (a cura di), *I dati personali nel diritto europeo*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 353.

⁹² Cfr. A. CAUDURO, *Il diritto di accesso a dati e documenti amministrativi come promozione della partecipazione: un'innovazione limitata*, in *Dir. amm.*, 2017, 3, p. 601 ss.; G. CLEMENTE DI SAN LUCA, *Diritto di accesso e interesse pubblico*, Napoli, 2006.

⁹³ Anche in altre legislazioni tale diritto trova esplicito riconoscimento. Nella legge spagnola relativa all'accesso elettronico dei cittadini ai servizi pubblici è previsto che «La presente *Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos.*» (cfr. art. 1 della legge pubblicata nel n. 150 del BOE del 23 giugno 2007). Nella «*Exposición de motivos*» che precede la citata legge è precisato che: «*Ley consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones*» (cfr. BOE del 23 giugno 2007, 27151). (Sul punto, vedi da ultimo I. MARTIN DELGADO, *Las notificaciones electrónicas en el procedimiento administrativo*, Valencia, 2009, 64).

diviene immediatamente e direttamente fruibile anche da un'amministrazione che non possiede il documento, fatte salve le garanzie a tutela della riservatezza dei dati personali⁹⁴. Si tenga conto che tale argomento sarà approfondito nel corso dell'elaborato - con riferimento ad ambiti applicativi specifici - e finanche in questo stesso capitolo. Chiaramente, questa modalità di acquisizione della documentazione amministrativa consente di ridurre enormemente i tempi necessari per l'istruttoria, dal momento che l'amministrazione può acquisire direttamente e in tempo reale la documentazione necessaria per la sua decisione. Nell'attesa che il c.d. "Sistema Pubblico di Connettività" giunga a compimento è possibile egualmente creare le condizioni per un accesso interamministrativo telematico ricorrendo a forme consensuali di collaborazione. E tutto ciò sul presupposto che il giusto superamento di una concezione proprietaria da parte delle singole amministrazioni della rispettiva documentazione giacente presso il proprio archivio non vuol dire che si pervenga ad una confusa integrazione di diversi sistemi informativi e una violazione della *privacy*⁹⁵. Sebbene come poc'anzi anticipato il tema della tutela della riservatezza verrà approfondito nel corso del presente lavoro - investendo principalmente tematiche di natura tributaria - è opportuno già da ora rilevare che la riservatezza è stata rafforzata dalla previsione normativa di cui all'art. 2 V co. CAD secondo il quale i cittadini e le imprese hanno comunque diritto ad ottenere che il trattamento dei dati effettuato mediante l'uso della tecnologie informatiche sia conformato al rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali nonché della dignità dell'interessato⁹⁶. Il legislatore ha considerato la tutela della *privacy* un limite esterno

⁹⁴ Cfr. P. PATRITO, F. PAVONI, *La disciplina del riutilizzo dei dati pubblici dal punto di vista del diritto amministrativo: prime riflessioni*, in *Dir. inf.*, 2012, 1, p. 87 ss.; S. COGNETTI, *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000.

⁹⁵ Cfr. A. CORRADO, *Conoscere per partecipare. La strada tracciata dalla trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018; S. FOA, *La nuova trasparenza amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2017, 1, p. 65 ss.

⁹⁶ Cfr. D. U. GALETTA, *Trasparenza e contrasto della corruzione nella Pubblica Amministrazione: verso un moderno panottico di Bentham?*, in *Dir. soc.*, 2017, 1, p. 43 ss.; B. PONTI, *Il patrimonio informativo pubblico come risorsa, I limiti del regime italiano i riutilizzo dei dati delle pubbliche amministrazioni*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 3, p. 991 ss.

all'applicazione delle previsioni normative del CAD. Egli è stato consapevole che le possibilità di un rapido ed efficace accesso alle informazioni offerte dalla interconnessione di sistemi informatici pubblici, rendendo possibili l'aggregazione e l'incrocio dei dati più disparati, producono combinazioni di dati conoscitivi su soggetti e fatti tali da costituire un vero e proprio pericolo della *privacy* dei privati⁹⁷. Con l'avvento della telematica il problema vero è quello di scongiurare il pericolo che incombe sul privato derivante dalle enormi possibilità con le quali possono essere trattate ed incrociate informazioni che lo riguardano⁹⁸. In funzione della tutela della *privacy* la normativa diventa più rigorosa quando i documenti oggetto dell'acquisizione contengono dati personali sensibili: il trattamento è consentito solo se autorizzato da un'espressa disposizione di legge nella quale sono specificati i tipi di dati che possono essere trattati, le operazioni eseguibili e le finalità di rilevante interesse pubblico perseguite (art. 20, I co., d.lgs. n. 196/2003). La normativa più che ispirarsi al principio della necessità si richiama al principio della indispensabilità, ossia l'acquisizione è consentita solo se ricorre la indispensabilità di tutelare finalità di rilevante interesse pubblico⁹⁹. I soggetti pubblici possono trattare solo i dati sensibili indispensabili per svolgere attività istituzionali indispensabili. Più specificamente, non è sufficiente che ricorra la mera necessità di dare esecuzione ad un compito pubblico, ma è necessario che sussistano motivi di interesse pubblico rilevante che richiedano l'esecuzione di detto compito. E queste finalità di rilevante interesse pubblico ricorrono ogniqualvolta si possa ritenere, sulla base di inequivoche norme primarie, che una data attività debba essere

⁹⁷ Cfr. G. GARDINI, *Il codice della trasparenza: un primo passo verso il diritto all'informazione amministrativa?*, in *Giorn. dir. amm.*, 2014, 8-9, p. 875 ss.; F. MANGANARO, *Trasparenza e obblighi di pubblicazione*, in *Nuov. aut.*, 2014, 3, p. 553 ss.

⁹⁸ Cfr. G. GARDINI, *Il paradosso della trasparenza in Italia: dell'arte di rendere oscure le cose semplici*, in *Federalismi.it*, 2017, p. 1; A. ROMANO TASSONE, *A chi serve il diritto di accesso? (Riflessioni su legittimazione e modalità d'esercizio del diritto d'accesso nella l. n. 241 del 1990)*, in *Dir. amm.*, 1995, p. 315 ss.

⁹⁹ Cfr. B. PONTI (a cura di), *Nuova trasparenza amministrativa e libertà di accesso alle informazioni*, Rimini, 2016; D. U. GALETTA, *Accesso civico e trasparenza della pubblica amministrazione alla luce delle (previste) modifiche alle disposizioni del Decreto legislativo n. 33/2013*, in *Federalismi.it*, 2016

obbligatoriamente svolta e che tale svolgimento non possa avvenire senza il trattamento di dati sensibili. Ancora più rigida è la disciplina quando, pur ricorrendo una disposizione di legge che specifica le finalità di rilevante interesse pubblico, non vengono specificati i tipi di dati sensibili e le operazioni eseguibili¹⁰⁰.

Alla luce di questa ampia disamina attinente al valore della *privacy* in ambito giuspubblicistico, occorre rilevare che rilevante è anche l'impatto che esso ha avuto in ambito tributario. Da qui, l'oramai atavico problema che richiede di trovare il giusto equilibrio a proposito del binomio Fisco-*privacy*, soprattutto in virtù del massivo utilizzo delle tecnologie digitali. In particolare, occorre rilevare che l'esigenza di riservatezza è tanto più avvertita lì dove il contribuente venga sottoposto a controlli automatizzati e anche lì dove le imperanti esigenze di carattere pubblico, di cui l'Amministrazione finanziaria si fa portatrice, (troppo) spesso rischiano di invadere la sfera privata del contribuente, ancora una volta minando i suoi diritti. Ciò è tanto più vero quando l'AF persegue uno dei principali obiettivi dell'agire tributario, ossia il contrasto all'evasione fiscale. I dati tributari possono spesso contenere dati personali degli interessati-contribuenti. Vero è che tutto questo genera naturalmente un potenziale contrasto fra esigenze di controllo fiscale e contrasto all'evasione, da una parte, e tutela della *privacy* (generalmente intesa), dall'altra. Tuttavia, nel rapporto fra Fisco e *privacy* è essenziale effettuare un bilanciamento di interessi. L'impiego della tecnologia permette l'acquisizione e il mantenimento in specifiche banche dati di cospicue quantità di dati, che possono certamente servire a migliorare le attività di controllo e di accertamento. È bene tenere a mente, però, che non può esservi ingerenza della pubblica autorità nell'esercizio di tale diritto se non in quanto tale ingerenza sia prevista dalla legge e in quanto costituisca una misura necessaria, fra l'altro, per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, la prevenzione di disordini o reati, o la protezione dei diritti e delle

¹⁰⁰ Cfr. C. SILVESTRO, *Trasparenza e Riforma Brunetta*, in Foro amm. - TAR, 2011, 2, p. 706 ss.; V. TORANO, *Il diritto di accesso civico come azione popolare*, in Dir. amm., 2013, 4, p. 789 ss.

libertà altrui. In un siffatto contesto, poiché la conservazione dei dati si è dimostrata uno strumento investigativo necessario ed efficace nel contrasto all'evasione (concetto che rientra senz'altro nel più ampio *genus* dell'ordine pubblico o della prevenzione dei reati, se non anche in quello della protezione dei diritti altrui, quanto meno inteso nel senso di diritti dei contribuenti onesti che le tasse le pagano), risulta tuttavia necessario assicurare che i dati conservati restino a disposizione delle autorità di contrasto per un certo periodo di tempo¹⁰¹.

Tanto premesso, in ordine alla *ratio* e legittimità dell'ingerenza, ciò che occorre verificare è quindi solo la proporzionalità dell'ingerenza stessa¹⁰². E, a questo proposito, si deve ricordare che il principio di proporzionalità esige che gli atti posti in essere siano idonei a realizzare gli obiettivi legittimi perseguiti dall'ordinamento e non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi. Sicché, occorre sempre prevedere regole chiare e precise, che disciplinino la portata e l'applicazione delle misure e impongano requisiti minimi, in modo che le persone i cui dati sono conservati dispongano di garanzie sufficienti che permettano di proteggere efficacemente i loro dati personali contro il rischio di abusi, nonché contro eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati. Dunque, le condizioni che legittimano l'applicazione di queste misure sono: che la normativa nazionale definisca, mediante regole chiare e precise, la portata e l'applicazione delle misure di conservazione, fissandone i requisiti, anche al fine di permettere agli interessati di averne contezza e di poter proteggere i propri dati; che la conservazione risponda a criteri oggettivi, in base a un rapporto fra dati da conservare e obiettivo perseguito¹⁰³. Da ultimo, occorre rilevare che la conservazione richiede l'utilizzo di misure tecniche e organizzative appropriate, che consentano di prevenire abusi e alterazioni

¹⁰¹ Cfr. M. CONIGLIARO, *Big data e fatturazione elettronica: nuovi strumenti di contrasto all'evasione*, in *Il Fisco*, n. 41, 2019, 3907.

¹⁰² In seno alla dottrina tributaria, si veda A. PURPURA, *Legittimità del diritto ad esenzione IVA per prevalenza della sostanza sulla forma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, 5, IV, 121, nonché G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017.

¹⁰³ Cfr. G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 1, 1912.

all'integrità e alla riservatezza dei dati. Anche in quest'ambito, si avrà modo di approfondire nel corso del lavoro, un ruolo fondamentale sarà giocato dalla valorizzazione della partecipazione del contribuente, oltre al criterio della proporzionalità. Tali aspetti saranno oggetto di un successivo capitolo del presente lavoro.

3.1. Tecnologie informatiche e diritto di accesso: la nuova dimensione “ostensiva” tributaria

Legato a doppio nodo con il diritto alla riservatezza è il diritto di accesso e di conseguenza il valore della trasparenza, il quale ora deve essere declinato nell'epoca dell'amministrazione digitale¹⁰⁴. L'aggettivo “trasparente” si riferisce, innanzitutto, alla capacità di un corpo di lasciar passare la luce: tale lemma concerne, dunque, qualità estrinseche e concrete. Il collegamento concettuale di tale aggettivo all'azione amministrativa, in realtà solo apparentemente astratta, si deve a una metafora coniata da Filippo Turati all'inizio del XX secolo. Egli - all'epoca deputato del Regno d'Italia - affermò con eloquenza come la Pubblica Amministrazione dovesse essere intesa quale una casa di vetro. In tal modo, ben quarant'anni prima dell'entrata in vigore della Costituzione, si iniziò a ripensare la Pubblica Amministrazione, immaginandola come una casa per il cittadino, con le pareti di vetro e che permettesse dunque a chi è fuori di vedere cosa accade nell'edificio e a chi è dentro di vedere cose accadute fuori. Quella “turatiana” è una metafora che avrà molta fortuna negli anni a venire, sebbene non sarà esente da critiche¹⁰⁵. Nonostante il dibattito sulla trasparenza fosse sorto, dunque, all'inizio

¹⁰⁴ Cfr. F. PATRONI GRIFFI, *La trasparenza della pubblica amministrazione tra accessibilità totale e riservatezza*, in *Federalismi.it*, 2013, p. 8; A. G. OROFINO, *Profili giuridici della trasparenza amministrativa*, Bari, 2013.

¹⁰⁵ Cfr. M. SAVINO, *Il FOIA italiano e i suoi critici: un dibattito scientifico meno platonico*, in *Dir. amm.*, 2019, 3, p. 645 ss.; G. GARDINI, M. MAGRI (a cura di), *Il FOIA italiano: vincitori e vinti. Un bilancio a tre anni dall'introduzione*, Rimini, 2019.

del secolo scorso, il testo della Costituzione che entrato in vigore nel 1948 non contiene alcuna norma esplicita in riferimento al principio di trasparenza - contrariamente a quelli di imparzialità e buon andamento enunciati all'art. 9 Cost.

La pregnanza di tale valore promana dal fatto che esso ormai rappresenta un modo di essere dell'amministrazione, un obiettivo od un parametro cui commisurare lo svolgimento dell'azione delle figure soggettive pubbliche. La trasparenza costituisce un vero e proprio principio democratico, risultando uno strumento indispensabile a realizzare un effettivo e diretto rapporto fra governanti e governati. Non stupisce allora il fatto per cui, pur in assenza di un'esplicita disposizione costituzionale, siano numerose le forme tramite cui tale principio è stato posto in essere, primo fra tutti il diritto di accesso¹⁰⁶. Il legame fra trasparenza e accesso, emerso inizialmente proprio nei lavori dell'Assemblea Costituente, in particolare in quelli della "Commissione per gli studi attinenti alla riorganizzazione dello Stato", si è concretizzato sul piano generale all'inizio degli anni '90, grazie alla promulgazione della l. 241/1990 - rubricata, non a caso, "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi". Il binomio trasparenza-accesso è così sorto in un contesto in cui risultavano molto più che avanguardistiche le timide applicazioni tecnologiche all'azione amministrativa, come testimoniato di riflesso dalla pionieristica monografia¹⁰⁷. L'accesso, inteso come principale mezzo tramite cui concretizzare il principio di trasparenza, nasce, dunque, in un contesto

¹⁰⁶ *Ex multis* E. PICOZZA, *Politica, diritto amministrativo and artificial intelligence*, in E. GABRIELLI E U. RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale e Diritto*, in Giur. it., numero monografico, luglio 2019, pp. 1761-1771; A. SIMONCINI, S. SUWEIS, *Il cambio di paradigma nell'intelligenza artificiale e il suo impatto sul diritto costituzionale*, in Rivista di filosofia del diritto, fasc. 1, 2019, pp. 87-106; A. SIMONCINI, S. SUWEIS, *L'algoritmo incostituzionale: intelligenza artificiale e il futuro delle libertà*, in BioLaw journal - Rivista di BioDiritto, 2019, 1, pp. 63-89; A. SIMONCINI, S. SUWEIS, *Profili costituzionali dell'amministrazione algoritmica*, in Riv. trim. dir. pubb., 2019, 4, pp. 1149-1188; E. STRADELLA, *La regolazione della Robotica e dell'Intelligenza artificiale: il dibattito, le proposte, le prospettive. Alcuni spunti di riflessione*, in Medialaws, 2019, 1, pp. 73-92; G. TERRACCIANO, *L'applicazione in campo giuridico delle reti neurali artificiali. Il programma "GiuriNet"*, in TAR, 1998, pp. 497-509; A. USAI, *Le elaborazioni possibili delle informazioni. I limiti alle decisioni amministrative automatiche*, in G. DUNI (a cura di), *Dall'informatica amministrativa alla teleamministrazione*, Ist. Poligrafico dello Stato, Roma, 1992, p. 55 ss.

¹⁰⁷ Cfr. A. PAJNO, *Il principio di trasparenza alla luce delle norme anticorruzione*, in Giust. civ., 2015, 2, 213 ss.; F. MANGANARO, *L'evoluzione del principio di trasparenza amministrativa*, in astridonline.it, 2009.

antecedente al processo di digitalizzazione dell'amministrazione. Tuttavia, proprio l'essenza, il cuore, dell'accesso, consistente nelle modalità pratiche che lo rendono azionabile nel mondo reale, è risultata inevitabilmente collegata e influenzata dal processo di digitalizzazione dell'amministrazione¹⁰⁸. Al crescere della diffusione delle *ICT (Information and Communication Technology)* nel settore pubblico, il legislatore si è trovato costretto ad affinare l'istituto dell'accesso, introducendone negli anni nuove tipologie tramite le quali poter garantire la trasparenza nel modo più adatto possibile ai cambiamenti delle condizioni dell'amministrazione. Di conseguenza la trasparenza ha subito un processo di evoluzione che si è sviluppato in parallelo rispetto al processo di progressiva digitalizzazione della Pubblica Amministrazione¹⁰⁹. Chiaramente, occorre partire dal principio: la l. 241/1990 è nota principalmente per essere la normativa che ha introdotto nel nostro ordinamento nazionale la disciplina sul procedimento amministrativo. Punto di sintesi di un processo di teorizzazione iniziato durante i lavori dell'Assemblea Costituente, nella "Commissione Forti" e protrattosi fino alla fine degli anni '80, in particolare nell'elaborazione della "Commissione Nigro" del 1984, la l. 241/1990 ha introdotto, tuttavia, anche un diritto di accesso alla documentazione amministrativa. Si tratta - è bene specificarlo subito - di un diritto di accesso generale, in quanto azionabile da ogni cittadino, alle condizioni stabilite dalla legge medesima e contrapposto rispetto alle poche e precedenti ipotesi di accesso particolare riservato a specifici soggetti e ambiti: si pensi all'accesso in materia urbanistica (cfr. art. 10, Legge n. 765/1967), in materia di autonomie locali (cfr. artt. 24, comma 1 e 25, comma 1, Legge n. 816/1985 e poi art. 7, comma 3 e 4, Legge n. 142/1990), o in materia ambientale (cfr. art. 14, comma 3, Legge n. 349/1985). La portata innovativa della Legge n. 241/1990 non si riflette peraltro solo nell'allargamento di

¹⁰⁸ Cfr. A. MASUCCI, *L'atto amministrativo informatico. Primi lineamenti di una ricostruzione*. Napoli, 1993;

¹⁰⁹ Cfr. A. MASUCCI, *Il documento informatico. Profili ricostruttivi della nozione e della disciplina*, in Riv. dir. civ., 2004, 5, par. 4.

prospettiva compiuto in relazione all'accesso (da particolare a generale), bensì, anche e soprattutto, nella *ratio* stessa dell'istituto che, per quanto qui direttamente ci concerne, nella sua concezione originaria aveva l'obiettivo proprio di favorire la trasparenza. L'art. 22 della l. 241/1990, sia nel testo attualmente in vigore sia in quello di originaria promulgazione, afferma come l'istituto dell'accesso documentale sia finalizzato ad assicurare (anche) il principio di trasparenza. Infatti l'attuale comma II dell'art. 22 precisa come l'accesso documentale abbia rilevanti finalità di pubblico interesse in quanto costituente un principio generale dell'attività amministrativa, mirato a realizzare cruciali principi, fra cui quello di trasparenza, appunto. Sicché, appare evidente come l'accesso documentale sia stato introdotto dal legislatore quale strumento per realizzare la trasparenza intesa quale fine pubblico. Tuttavia, tale obiettivo, nei fatti, non è stato raggiunto. Infatti, sul piano concreto il diritto di accesso si è tradotto in un istituto talmente “diverso” da quello prefigurato nelle intenzioni del legislatore da rendere il suo legame con la trasparenza labile, o meglio, come affermato in dottrina, “debole”¹¹⁰. Ma ecco che già qui emerge il legame chiaro (per ora in senso negativo) con la digitalizzazione: il contesto tecnologico nel quale è stata approvata la l. 241/1990 rappresenta infatti - a parere di chi scrive - un fattore chiave che non ha contribuito a fortificare il summenzionato legame e ha coinciso con il contesto tecnologico nel quale è stata approvata la l. 241/1990. All'epoca ci si trovava, infatti, in un contesto di “protodigitalizzazione”, nel quale solo da pochi anni si era iniziato a parlare di “telemministrazione”, di “informatica pubblica” e di “informatica amministrativa”¹¹¹. Si trattava, cioè, dei primi deboli tentativi di applicazione alla Pubblica Amministrazione

¹¹⁰ Cfr. B. PONTI (a cura di), *La trasparenza amministrativa dopo il d.lgs. 14 marzo 2013*, n. 33, Rimini, 2013.

¹¹¹ Cfr. R. BORRUSO - C. TIBERI, *L'informatica per il giurista*, Milano, 2001, 407 ss. Gli autori sottolineano che la “telematica” costituisce una branca particolare, sia dell'informatica che delle telecomunicazioni: alla informatica aggiunge l'elemento della comunicazione via telefono e apparati che lo integrano e alle telecomunicazioni l'elemento dell'uso del computer.

dell'informatica giuridica, nata dalle teorie di Frosini e Losano negli anni '60¹¹²; e tale applicazione era stata resa possibile dalla nascita del *Web*, da un lato, e dalle prime tecniche di compressione e registrazione di dati su supporti rigidi, dall'altro.¹¹³ Questo contesto di “protodigitalizzazione” è identificabile chiaramente solo a fronte di un giudizio emesso ovviamente a posteriori e in base ad un paragone con quello odierno. Appare intuitivo, infatti, che, per l'epoca, la tecnologia di quegli anni fosse la più avanzata in assoluto. Si pensi che è nei primi anni '90 che fanno il proprio ingresso sul mercato i primi modelli di telefoni cellulari (ben diversi dagli attuali *smartphones*) e i *CD-ROM*. Il fatto, però, che quella tecnologia permettesse azioni esponenzialmente limitate rispetto a quelle attuali, unito a come è stato delineato nel concreto il diritto di accesso documentale, ha comportato, appunto, la realizzazione di una trasparenza che, a posteriori, è possibile definire come “debole”. Quanto scritto poc'anzi conduce ad alcune riflessioni. La prima considerazione si riferisce all'impianto delineato dalla l. 241/1990, mentre la seconda concerne il contesto tecnologico. La prima riflessione discende dalla lettura coordinata dei due principali “paletti” normativi che il legislatore della legge sul procedimento ha imposto all'esercizio dell'accesso documentale, vale a dire, da un lato, l'obbligo di motivazione e, dall'altro, l'inammissibilità di istanze di accesso preordinate al controllo generalizzato sull'operato dell'amministrazione. Da questi due elementi emerge come l'accesso documentale, in realtà, risulti essere uno strumento attraverso il quale il singolo può tutelare le situazioni giuridiche individuali nei confronti

¹¹² Cfr. M. G. LOSANO, *Il diritto pubblico dell'informatica*, Einaudi, Torino, 1986; M. G. LOSANO, *L'automazione delle procedure gestionali e le banche di dati*, in University, Milano, 1979; M. G. LOSANO, *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*, Torino, 1969; V. FROSINI, *Cibernetica, diritto e società*, Milano, 1968.

¹¹³ *Ex multis* A. USAI, *Le prospettive di automazione delle decisioni amministrative in un sistema di teleamministrazione*, in *Dir. inf.*, 1993, p. 163 ss.; E. ZAFFARONI, *L'informatizzazione della pubblica amministrazione*, in *Foro amm.*, 1996, 7/8, pp. 2516-2555; D. U. GALETTA, *Alcuni recenti sviluppi del diritto amministrativo italiano (fra riforme costituzionali e sviluppi della società civile)*, in *Giustamm.*, 2014, 11; D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, 3, p. 819 ss.; F. GASPARI, *L'agenda digitale europea e il riutilizzo dell'informazione del settore pubblico*, Torino, 2016.

della Pubblica Amministrazione¹¹⁴. Tesi che pare essere rafforzata sia dalla natura esoprocedimentale di tale accesso documentale - il cittadino si trova a doversi difendere dall'azione dell'amministrazione in quanto la richiesta di accesso può essere presentata soltanto alla conclusione del procedimento e, dunque, in un momento successivo all'azione amministrativa - sia dalla previsione di un rito *ad hoc* in materia di accesso ai documenti amministrativi (cfr. art. 116 cpa, d.lgs. n. 104/2010). L'esigenza di tutela individuale, dunque, si trova a prevalere sull'esigenza pubblica di concretizzazione del principio di trasparenza. Sebbene, dunque, il primo intento del legislatore fosse la realizzazione sul piano fattuale della trasparenza, nel diritto di accesso *ex l.* 241/1990 tale principio si trova in secondo piano rispetto alla tutela di situazioni giuridiche soggettive¹¹⁵. Come già sottolineato, è per tale ragione che la dottrina ha qualificato come “debole” la relazione intercorrente fra l'accesso documentale, il mezzo, e il principio di trasparenza, il fine¹¹⁶. Questa debolezza, tuttavia, discende altresì da un ulteriore aspetto, oggetto della seconda riflessione. Pur ragionando a posteriori, non si può infatti non tener conto del contesto tecnologico esistente al momento dell'approvazione della l. 241/1990. Contesto che, come già si è detto, ben può essere definito come di “protodigitalizzazione” della Pubblica Amministrazione, in conseguenza della presenza delle primissime sperimentazioni tecnologiche in relazione all'azione e all'organizzazione pubblica. Basti pensare che *Google* venne fondata sette anni dopo la promulgazione della legge italiana sul procedimento amministrativo, *Facebook* quattordici, mentre *YouTube* addirittura quindici. Risulta allora difficile pensare a che cosa dovesse essere la tecnologia

¹¹⁴ Cfr. A. BOHUNNY, *Accesso ai documenti amministrativi nella legge n. 241/90 riformata*, in R. TOMEI, (a cura di), *La nuova disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi. Commento alla legge n. 241 del 1990 ed al DPR 184/2006*, Padova, 2007.

¹¹⁵ Cfr. F. BALDUCCI ROMANI, *Il diritto alla protezione dei dati personali nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2015, p. 1619; F. FABBRINI, *Privacy and National Security in the Digital Age*, in *Tilburg Law Review, Journal of International and European Law*, 2015, p. 8; F. M. P. GRANGER., K. IRION, *The right to protection of personal data: the new posterchild of European Union citizenship?*, *Civil rights and EU citizenship*, Edward Elgar, Cheltenham, 2018.

¹¹⁶ Cfr. A. CAUDURO, *Il diritto di accesso a dati e documenti amministrativi come promozione della partecipazione: un'innovazione limitata*, in *Dir. amm.*, 2017, 3

digitale prima dell'uscita dei servizi di queste società; ed era dunque, evidentemente, quello il grado di digitalizzazione di riferimento, all'epoca¹¹⁷. La centralità che la legge sul procedimento riserva al documento amministrativo in relazione all'accesso deriva, dunque, sia dalle esigenze pratiche di tutela del singolo, come sopra evidenziato, sia, soprattutto, dal livello di digitalizzazione di quel periodo: era difficilmente immaginabile poter consentire la visione e l'estrazione di copia di dati e/o informazioni "esterne" al documento e prescindendo da esso, mentre era naturale considerare soltanto il documento in quanto supporto materiale contenente dati o informazioni¹¹⁸. E proprio tale (basso) grado di innovazione tecnologica ha rappresentato una inevitabile zavorra, che ha contribuito a rallentare sul piano fattuale norme già di per sé di ardua attuazione, stante la portata innovativa della legge sul procedimento, definita dalla dottrina una vera e propria «rivoluzione copernicana» per l'azione e l'organizzazione della Pubblica Amministrazione¹¹⁹. Con quel grado di "protodigitalizzazione" dell'amministrazione sarebbe stato difficile ipotizzare una relazione meno debole fra l'accesso ai documenti delle Pubbliche Amministrazioni e l'attuazione della trasparenza posta in essere con la l. 241/1990. Tuttavia, pur a fronte dell'accelerazione dello sviluppo delle ICT, la modifica legislativa apportata alla legge sul procedimento in particolare dalla Legge n. 15/2005, e recentemente dal D.L. n. 76/2020 (D.L. 16 luglio 2020, n. 76, Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale, convertito con la Legge 11 settembre 2020, n. 120), non ha portato ad una modifica

¹¹⁷ Cfr. L. BIANCHI, *Il diritto alla portabilità dei dati*, in R. PANETTA (a cura di) *Circolazione e protezione dei dati personali, tra libertà e regole del mercato*, Giuffrè, Milano, 2019, p. 223; G. CAGGIANO, *Il bilanciamento tra diritti fondamentali e finalità di sicurezza in materia di conservazione dei dati personali da parte dei fornitori di servizi di comunicazione*, in *Medialaws*, 2018, 2, p. 64.

¹¹⁸ Sulla importanza del tema della imputabilità e della integrità del documento, vedi E. JOLY-PASSANT, *L'écrit confronté aux nouvelles technologies*, Paris, 2006, 223 ss.; M. ORLANDI, *La paternità delle scritture*, Milano, 1997, 79 ss.; A. MASUCCI, *Il documento informatico*, cit., 756 ss.

¹¹⁹ Cfr. M. DE SALVIA, *Dati personali e sfera privata nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo: ricostruzione sommaria delle linee-guida*, in M. FUMAGALLI MARAVIGLIA (a cura di), *Diritto alla riservatezza e progresso tecnologico. Coesistenza pacifica o scontro di civiltà?*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2015; F. ROSSI DAL POZZO, *La tutela dei dati personali tra esigenze di sicurezza nazionale, interessi economici e diritti fondamentali della persona (dal Safe Harbour al Privacy Shield)*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2016, p. 690.

dell'impianto dell'accesso: che è rimasto un accesso documentale, risultando pertanto invariato anche il suo rapporto con il principio di trasparenza¹²⁰. La ragione di ciò si ricollega alla scelta del legislatore di raggiungere l'obiettivo della trasparenza tramite una strada diversa dall'accesso documentale. Una via resa possibile, ancora una volta, dal mutato contesto tecnologico della seconda metà del primo decennio del Duemila. Pochi giorni dopo la promulgazione della Legge n. 15/2005, di riforma della legge sul procedimento amministrativo, venne approvato il d.lgs. n. 82/2005, il c.d. Codice dell'amministrazione digitale (CAD)¹²¹ - recentissimamente oggetto di modifiche apportate dalla Legge n. 120/2020¹²². In tale *corpus* vi è una norma, l'art. 54 CAD, che nella sua prima versione stabiliva l'obbligo, in capo alle amministrazioni, di pubblicare sui propri siti *web* istituzionali alcune categorie di dati relativi all'organizzazione e all'attività amministrativa¹²³. Questa norma imponeva, altresì, che tali dati dovessero essere accessibili agli interni gratuitamente e senza la necessità di autenticazione sui siti delle amministrazioni. I dati presenti sui siti istituzionali, in ogni caso, dovevano essere conformi a quelli “contenuti” nei documenti cartacei cui si faceva riferimento (si badi che l'art. 54, comma IV, CAD versione originaria si riferiva, proprio su quest'ultimo punto, non tanto ai dati bensì alle informazioni, confondendo due concetti legati ma distinti). Nonostante la summenzionata norma del d.lgs. n. 82/2005 avesse chiaramente una natura

¹²⁰ Cfr. F. PIZZETTI, *La privacy come diritto fondamentale alla protezione dei dati personali nel Trattato di Lisbona*, in P. BILANCIA, M. D'AMICO (a cura di), *La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 83; J. SÖDERMAN, *Speech of the European Ombudsman-Public hearing on the draft of fundamental Rights of the European Union, Preliminary remarks*, 2000, in www.ombudsman.europa.eu.

¹²¹ Per una lettura d'insieme della normativa, vedi F. MERLONI, *Introduzione all'e-government*, Torino, 2005, 3 ss.; E. CARLONI (a cura di), *Codice dell'amministrazione digitale*, Rimini, 2005. Sulla espressione “amministrazione digitale”, vedi G. Duni, *Amministrazione digitale*, in Enc. dir., Annali, Milano, 2007, 14. Secondo l'autore l'espressione “amministrazione digitale” assurge ad importanza giuridica rilevante a seguito del titolo prescelto dal Governo nell'emanare il d.lgs. n. 82/2005.

¹²² Cfr. E. CARLONI, *La qualità delle informazioni pubbliche. L'esperienza italiana nella prospettiva comparata*, in Riv. trim. publ., 2009, 156 ss.;

¹²³ Cfr. M.P. GUERRA, *Circolazione dell'informazione e sistema informativo pubblico: profili giuridici dell'accesso interamministrativo telematico*, in Dir. publ., 2005, 547; A. GUCHELBERGER, *Informatisierung der Verwaltung und Zugang zu Verwaltungs-informationen*, in Verwaltungsarchiv, 2006, 86.

programmatica, non imponendo sanzione alcuna rispetto alla mancata pubblicazione dei dati sui siti *web*, tale prescrizione si tradusse in un cambio di approccio al tema della concretizzazione della trasparenza. In tal modo, il legislatore, percorrendo una via tutta italiana alla trasparenza amministrativa, ha deciso di intraprendere una strada alternativa all'accesso alla documentazione amministrativa per attuare il principio di trasparenza. Egli ha scelto infatti di concretizzare tale principio tramite la previsione di obblighi di pubblicazione sui siti *web* istituzionali delle amministrazioni¹²⁴. Pochi anni dopo, nel 2009, venne approvata la c.d. Riforma Brunetta con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 150 all'interno del quale la realizzazione del principio di trasparenza rappresentava uno dei pilastri fondanti. La realizzazione dell'obiettivo della trasparenza veniva perseguita, appunto, tramite lo strumento degli obblighi di pubblicazione sui siti istituzionali delle amministrazioni. Grazie alla pubblicazione *online* di informazioni ritenute dal legislatore centrali rispetto all'interesse dei cittadini (oltre a quelle concernenti l'organizzazione amministrativa e l'andamento della gestione, soprattutto le informazioni relative all'impiego di risorse pubbliche), lo scopo della Riforma Brunetta era, infatti, quello di realizzare la trasparenza intesa come accessibilità totale, per potere giungere a concretizzare due diversi obiettivi: incrementare l'efficienza dell'azione e dell'organizzazione amministrativa, da un lato, e prevenire la corruzione, dall'altro (cfr. art. 11, comma 1, d.lgs. n. 150/2009)¹²⁵. Nell'idea del legislatore della Riforma Brunetta questi due fini potevano infatti venire realizzati grazie al controllo diffuso sull'amministrazione. Controllo diffuso che, è bene ribadirlo, è invece espressamente vietato in relazione all'accesso documentale ex art. 24, comma 3,

¹²⁴ Cfr. A. PISAPIA, *La tutela per il trattamento e la protezione dei dati personali*, Giappichelli, Torino, 2018; H. R. KRANENBORG, *Article 8, Protection of personal data, The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C.H. Beck, Munich, 2014, p. 223.

¹²⁵ Cfr. B. G. MATTARELLA, M. PELLISSERO (a cura di), *La legge anticorruzione. Prevenzione e repressione della corruzione*, Torino, 2013; F. MERLONI, L. VANDELLI (a cura di), *La corruzione amministrativa. Cause, prevenzione e rimedi*, Firenze, 2010; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANI, F.A. ROVERESI MONACO, F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, I, Bologna, 2005, p. 531 ss.; G. PASTORI, *Il controllo di gestione della Corte dei Conti fra controllo e collaborazione*, in *Le Regioni*, 1995, 6, p. 1095 ss.

Legge n. 214/1990¹²⁶. L'amministrazione, in tal modo, veniva a trovarsi oggetto di una valutazione continua della propria *performance*. Valutazione dalla quale, inevitabilmente, tendeva a difendersi, e a fronte della quale essa era tenuta all'adozione e alla realizzazione di specifici Piani triennali per la trasparenza e l'integrità (cfr. art. 11, comma 2, d.lgs. n. 150/2009). Il cambio di prospettiva, tuttavia, emerge da un aspetto ben preciso: la valutazione sulla trasparenza, in realtà, era effettuata soltanto parzialmente da soggetti istituzionali preposti a tale compito (su tutti ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 150/2009 la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche - le cui funzioni sono state ereditate dall'ANAC), in quanto il controllo più efficace, nell'idea del legislatore della Riforma Brunetta, era esercitato dai cittadini. Dall'impianto generale della Riforma Brunetta emerge come la realizzazione della trasparenza sia un obiettivo cruciale, posto che essa viene innalzata a livello essenziale delle prestazioni ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. m), Cost. Ciononostante, alla mancata pubblicazione delle informazioni sui siti istituzionali, strumento tramite cui le amministrazioni sono in grado di attuare la trasparenza intesa come accessibilità totale alle informazioni, venivano ricondotte soltanto alcune disposizioni disincentivanti interne all'amministrazione, quale il divieto di erogazione di retribuzione di risultato per i ruoli dirigenziali (cfr. art. 11, comma 9, d.lgs. n. 150/2009). Tale approccio deriva dal ruolo principe affidato al controllo sociale da parte della cittadinanza, in relazione al quale la previsione di sistemi sanzionatori vari passa in secondo piano¹²⁷. L'approccio inteso a privilegiare il controllo sociale da parte della cittadinanza rappresenta, peraltro, un ribaltamento totale di prospettiva sulla trasparenza rispetto all'accesso ex l. 241/1990: la trasparenza diviene il risultato di un'azione positiva posta in essere dalla Pubblica Amministrazione, la quale

¹²⁶ Sul punto, vedi F. PUBUSA, *Diritto di accesso ed automazione. Profili giuridici e prospettive*, Torino, 2006, 199 ss.; C. Y. TSANG, *From Industry Sandbox to Supervisory Control Box: Rethinking the Role of Regulators in the Era of Fintech. Comparative Corporate Governance Conference*, Singapore, January 24, 2019, p. 359.

¹²⁷ Cfr. B. COCCAGNA, *Open data, trasparenza elettronica e codice aperto*, in *Manuale di informatica giuridica e diritto delle nuove tecnologie*, Milano, 2012.

«propone e non subisce l'acquisizione delle informazioni in suo possesso, come invece avviene nelle logiche dell'accesso ai documenti¹²⁸. L'impostazione adottata dalla Riforma Brunetta in merito alla trasparenza ha costituito il punto di riferimento per la direzione della disciplina che il legislatore ha posto in essere pochi anni dopo con la Legge n. 190/2012, la c.d. legge Severino, nota altresì come legge anticorruzione. Intento principale della Legge n. 190/2012 è stato di contrastare la corruzione affiancando ai tradizionali strumenti repressivi di natura penale anche strumenti preventivi di carattere amministrativo¹²⁹. Nelle intenzioni del legislatore, lo strumento anticorrittivo - o di lotta alla c.d. *maladministration* - più adeguato sul piano della prevenzione fu identificato, appunto, nella trasparenza. La quale poteva essere attuata soltanto tramite la previsione di obblighi di pubblicazione e, dunque, grazie al controllo diffuso della cittadinanza (cfr. art. 1, commi 15 e 16, Legge n. 190/2012). Nella realtà concreta, tuttavia, la trasparenza derivante dalla legge Severino è risultata essere uno strumento con portata piuttosto limitata¹³⁰. Questo sia sul piano della lotta alla corruzione: posto che, da un lato, tale strumento era incentrato (soltanto) sulla corruzione amministrativa senza interessarsi (anche) a quella politica, come messo in evidenza dalla dottrina; e, dall'altro, la sua realizzazione non era affiancata all'implementazione di altri fattori cruciali per la lotta alla corruzione, quali i controlli amministrativi. Ma anche sul piano sistematico: poste le complesse condizioni politico-istituzionali che avevano portato all'insediamento del LXI governo della Repubblica (presieduto da Mario Monti), durante il quale venne approvata la Legge n. 190/2012. A fronte di tali condizioni, al legislatore fu chiesto di intervenire tempestivamente, con interventi normativi celeri, in diverse materie, fra cui la materia legata alla trasparenza, appunto. Si giunse quindi a prevedere, nel testo stesso della legge Severino, anche una delega all'esecutivo

¹²⁸ Cfr. G. ALPA, *La disciplina dei dati personali. Note esegetiche sulla legge 31 dicembre 1996 n. 675 e successive modifiche*, Formello (RM), 1998.

¹²⁹ Cfr. J. H. BLAKE, R. PERLINGIERO (a cura di), *The Right to Access to Public Information An International Comparative Legal Survey*, Heidelberg-Dordrecht-London-NewYork, 2018.

¹³⁰ Cfr. C. COLAPIETRO, *La terza generazione della trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018.

finalizzata all'obiettivo di razionalizzare e omogeneizzare la disciplina in materia (cfr. art. 1, commi 35 e 36, Legge n. 190/2012). Tale delega è alla base dell'approvazione del d.lgs. n. 33/2013, il c.d. Decreto Trasparenza. Dall'analisi condotta fin qui emerge chiaramente la profonda distanza che esiste fra il diritto di accesso documentale e il diritto di accesso civico¹³¹. Essa costituisce il riflesso della *ratio* sottesa a questi due accessi: da un lato, tutelare situazioni giuridiche soggettive individuali nella legge sul procedimento e, dall'altro, favorire un ampio controllo sociale sull'attività dell'amministrazione nel Decreto Trasparenza - così ampio che vi è chi ha visto nell'accesso civico una vera e propria «azione popolare correttiva». In realtà, è proprio la *ratio* di questi due diversi istituti a tracciare la loro distanza, come ben sottolineato da quella parte della dottrina che ha visto in questi due accessi, rispettivamente, un «*need to know*» e un «*right to know*». A seguito dell'approvazione del d.lgs. n. 33/2013 è apparso chiaro come l'intento del legislatore fosse stato quello di introdurre una disciplina che tendesse ad avvicinarsi a quella relativa ai c.d. modelli *FOIA*¹³², derivanti dal *Freedom of Information Act* statunitense del 1966 - a sua volta il punto di sintesi legislativo fra il diritto a conoscere (*Right to know*) e la libertà di stampa

¹³¹ Cfr. A. CORRADO, *Conoscere per partecipare: la strada tracciata dalla trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018.

¹³² *Ex multis* cfr. VALENTINA GRASSI (a cura) *La società del Noi. Comunità responsabili nell'era della globalizzazione*, capitolo: “Le istanze FOIA della società civile italiana”, FRANCO ANGELI, 2018; GAETANA MARENA (a cura) *La trasparenza amministrativa alla luce del d.lgs. n. 97/2016*, Key, Vicalvi (FR) 2017; ERNESTO BELISARIO, GUIDO ROMEO (a cura), *Silenzi di Stato. Storie di trasparenza negata e di cittadini che non si arrendono*, Chiarelettere, 2016; M. A. SANDULLI (a cura), con contributi di DIANA URANIA GALETTA *Le nuove regole della semplificazione amministrativa: la legge n. 241/1990 nei decreti attuativi della riforma Madia: trasparenza e anticorruzione, poteri sostitutivi, silenzio assenso tra PP. AA., conferenza di servizi, S.c.i.a.*, Giuffrè, Milano 2016; CARLO COLAPIETRO (a cura), *La terza generazione della trasparenza amministrativa: dall'accesso documentale all'accesso generalizzato, passando per l'accesso civico*. Editoriale scientifica, 2016; PAOLO CANAPARO (a cura), *La trasparenza della pubblica amministrazione dopo la Riforma Madia: Decreto legislativo 25 maggio 2016, n. 97*, Dike, Roma 2016; BENEDETTO PONTI (a cura) *Nuova trasparenza amministrativa e libertà di accesso alle informazioni. Commento sistematico al d.lgs. n. 33/2013 dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 25 maggio 2016, n. 97: il regime Foia: l'accesso generalizzato e i suoi limiti, la pubblicità sostitutiva mediante banche dati centralizzate, la trasparenza sull'uso delle risorse, l'accesso ai dati statistici alimentari, con indicazioni operative su utilizzo, accessibilità e design dei siti web delle P.A.*, Maggioli, 2016; MARIO SAVINO, *Il FOIA italiano. La fine della trasparenza di Bertoldo: d.lgs. n. 97/2016, Trasparenza*, in *Giornale di diritto amministrativo*, mensile di legislazione, giurisprudenza, prassi e opinioni, A. 22(2016) n. 5, p. 593-603; ALESSANDRO NATALINI, GIULIO VESPERINI, (a cura) *Il big bang della trasparenza*, Editoriale scientifica, Napoli 2015; MICHAEL SCHUDSON (a cura) *The Rise of the Right to Know. Politics and the Culture of Transparency, 1945–1975*, Harvard University Press, 2015; LICIA CALIFANO e CARLO COLAPIETRO (a cura), *Le nuove frontiere della trasparenza nella dimensione costituzionale*, Editoriale scientifica, Napoli 2014.

(*Freedom of Press*) nell'interpretazione evolutiva effettuata dalla Corte suprema USA in alcune importanti decisioni¹³³. La normativa del Decreto Trasparenza, infatti, non poteva essere considerata a ragione un *FOIA* italiano, in quanto l'impostazione seguita dal legislatore del d.lgs. n. 33/2013 si distanziava notevolmente sotto alcuni aspetti fondamentali da quella del modello *FOIA*, adottato in molti Stati, europei e non. Nel modello *FOIA* la regola generale è la pubblicità, mentre l'eccezione è la riservatezza; e ciò a fronte del fatto che il fine da raggiungere è la trasparenza, attuabile tramite il mezzo dell'accesso. Nella disciplina italiana del 2013, invece, come detto in precedenza, la riservatezza è la regola e la pubblicità l'eccezione (dato che non è possibile accedere a quelle numerose informazioni non rientranti fra quelle poche espressamente oggetto di obblighi di pubblicazione), con la conseguenza che il fine ultimo diventa l'accesso, raggiungibile tramite la trasparenza. Nella disciplina del d.lgs. n. 33/2013, rispetto al modello *FOIA*, vi è dunque una doppia inversione di rapporti fisiologici, essendo ribaltato sia il rapporto regola-eccezione sia quello mezzo-fine. Se, dunque, è corretto sottolineare la grande distanza concettuale fra la disciplina dettata dal Decreto Trasparenza e il modello *FOIA*, è altrettanto esatto evidenziare il netto cambiamento di prospettiva effettuato dal legislatore, in merito alla trasparenza, rispetto alla disciplina nazionale precedente. Ecco perché si è detto poc'anzi di come d.lgs. n. 33/2013 abbia rappresentato un tentativo di avvicinamento della normativa italiana a quella estera del modello *FOIA*. Con la promulgazione della Legge n. 124/2015, la c.d. legge Madia, introdotta con l'obiettivo di operare una riorganizzazione generale di tutta la Pubblica Amministrazione, il legislatore ha introdotto anche una delega governativa per l'adozione di una disciplina che modificasse la disciplina vigente in materia di trasparenza. A seguito di detta delega, nel 2016 è stato approvato il d.lgs. n. 97, c.d. decreto *FOIA*, il quale, oltre ad apportare numerosi emendamenti al testo originario del d.lgs. n. 33/2013, rappresenta il culmine del predetto tentativo del

¹³³ Cfr. M. SAVINO, *IL FOIA italiano. La fine della trasparenza di Bertoldo*, in *Giorn. dir. amm.*, 2016, 5, p. 593 ss.;

legislatore di avvicinare la disciplina italiana al modello *FOIA*. Proprio questo ulteriore avvicinamento al modello del *Freedom of Information Act* statunitense ha inciso profondamente - ancora una volta - sulla concezione della trasparenza. Con il passaggio da una trasparenza (solo) “difensiva”, quale quella delineata nell'originario d.lgs. n. 33/2013, ad una trasparenza più matura, come quella disegnata dal d.lgs. n. 97/2016¹³⁴. Occorre a questo punto precisare, tuttavia, come tale progresso sia avvenuto in parallelo rispetto all'evoluzione del processo di digitalizzazione dell'Amministrazione Pubblica. L'idea di fondo è, dunque, che il miglioramento dei livelli di digitalizzazione nella Pubblica Amministrazione ha comportato un affinamento degli strumenti di trasparenza (e non l'inverso). In realtà, come è testimoniato da varie indagini comparatistiche effettuate dalla dottrina¹³⁵, l'ordinamento italiano aveva previsto, già nel testo originario della l. 241/1990, alcuni istituti in grado di garantire la trasparenza dell'azione amministrativa a prescindere dal contesto tecnologico. Da un lato, l'obbligo di motivazione del provvedimento, posto che l'amministrazione agisce in modo trasparente qualora le sue decisioni siano conoscibili e comprensibili. Dall'altro, la partecipazione endoprocedimentale al procedimento. Istituti che paiono di recente del tutto passati di moda nel dibattito italiano sulla trasparenza, ma che, qualora rivitalizzati, potrebbero essere fondamentali per la

¹³⁴ Una trasparenza, adoperando un'immagine coniata dalla dottrina statunitense, “ragionata”: una «*reasoned transparency that demands that government officials offer explicit explanations for their actions*». E che quindi, contrariamente a quella avente natura difensiva (che nella ricostruzione a stelle e strisce è chiamata «*fishbowl transparency*»), non è posta in essere «*[to] disclosure of information about “what” government is doing [but] to promote an understanding of “why” government does what it does*». Questa trasparenza “ragionata” è appunto tale poiché l'amministrazione giustifica l'adozione di una determinata scelta, a scapito di un'altra, tramite il coinvolgimento dei cittadini, travalicando il “mero” obbligo di motivazione del provvedimento. In tal senso, l'attuazione del principio di trasparenza comporta la concretizzazione di quello di partecipazione. Quanto al ruolo della tecnologia, esso è certamente cruciale e indispensabile in entrambe le concezioni di trasparenza, sia essa difensiva o ragionata, dato che, come vedremo, sono gli strumenti digitali a permettere sul piano pratico l'accesso alle informazioni. Tuttavia, nella trasparenza “ragionata” la mera digitalizzazione svolge una funzione cruciale ma secondaria. E la maturità dell'ordinamento, e dunque della Pubblica Amministrazione, il fattore imprescindibile per la realizzazione di questo tipo di trasparenza - maturità che viene potenziata dal processo di digitalizzazione. Obiettivo di quanto detto finora è stato delineare l'evoluzione dei mezzi posti in essere dal nostro legislatore nazionale al fine di attuare il principio di trasparenza.

¹³⁵ Cfr. O. POLLICINO, *Diritto all'oblio e conservazione di dati: la Corte di giustizia a piedi uniti: verso un digital right to privacy*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2014, p. 2949; C. COGLIANESE, D. LEHR, *Transparency and Algorithmic Governance*, in *Administrative Law Review* e in *University of Penn Law School, Public Law Research Paper*, No. 18-38, in SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3293008>

concretizzazione del principio di trasparenza. Ciò posto, se si riconosce nella tecnologia una natura catalizzatrice - caratteristica difficilmente negabile - risulta allora intuibile il fondamentale apporto del processo di digitalizzazione alla realizzazione della trasparenza. Le tecnologie digitali hanno affiancato una strada complementare alla via tradizionale alla trasparenza, perseguibile tramite gli strumenti delineati nella legge sul procedimento (accesso documentale, partecipazione procedimentale e obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi). Una strada complementare, e non alternativa, che si dirama parallelamente a quella tradizionale e che si fonda sul binomio “accesso e riuso” del dato. In questo specifico contesto, l'oggetto non è più né il documento né l'informazione bensì il dato, posto che i dati rappresentano la base per l'elaborazione di numerose informazioni. Tuttavia, il dato di per sé non veicola alcun significato. Esso è solo l'elemento di partenza su cui viene elaborata l'informazione. In tal senso, un dato appare più utile di un'informazione, in quanto da un singolo dato è possibile ottenere diverse informazioni, ovviamente dando per scontato di avere i mezzi per farlo. Un semplice esempio può rendere evidente tale affermazione: da un singolo dato, quale quello relativo alla distribuzione nel mondo del numero di persone di discendenza italiana, si possono ricavare diverse informazioni, fra le quali la ricostruzione delle ondate emigratorie, oppure la percentuale di conoscenza della lingua italiana nel mondo in rapporto alle altre lingue. Tuttavia, è molto più difficile ricavare i dati da informazioni. Per usare una similitudine, il dato è dunque la creta che, una volta modellata e cotta, dà vita al vaso. L'informazione è, invece, il vaso: da esso è difficilmente possibile ricavare la creta ed è altrettanto difficile poterlo modellare in modo diverso. Ponendo l'accento sul libero accesso ai dati, vale a dire l'accesso civico generalizzato, e sul loro libero riutilizzo, ovvero dando la possibilità ai cittadini di entrare in possesso dei dati aperti dell'amministrazione e di impiegarli per fini vari, anche a scopi di natura commerciale (a seconda della licenza attribuita, ovviamente), è possibile mettere i cittadini nella condizione di

conoscere. Questa conoscenza costituisce la base dello sviluppo sia di natura culturale (nell'ottica dell'*Homo Sapiens*) sia di natura economica (in quella dell'*Homo Oeconomicus*), a vantaggio del singolo e della società nel suo complesso. È chiaro come tale processo di conoscenza sia reso attuabile sul piano della realtà proprio grazie alla concretizzazione del principio di trasparenza nell'ambito della Pubblica Amministrazione. Un'amministrazione che, “aprendo” i propri dati, li mette a disposizione dei cittadini, i quali hanno diritti di accedere a es. si non più con logiche di controllo, bensì a fini di partecipazione e collaborazione con i soggetti pubblici, si mostra come un'amministrazione trasparente, un'amministrazione aperta. D'altronde, come già evidenziato in precedenza, i principi di trasparenza, di partecipazione e di collaborazione costituiscono proprio i perni sui quali ruota la strategia di *Open Government*. Tutto ciò è evidentemente possibile grazie all'impiego delle *ICT* nella società e al crescente livello di digitalizzazione dell'Amministrazione Pubblica¹³⁶. Come si è avuto modo di mettere in luce fin qui, all'incremento della digitalizzazione della Pubblica Amministrazione si è affiancato un progressivo affinamento della maniera di concretizzare il principio di trasparenza: da tutela di posizioni giuridiche soggettive individuali con l'accesso documentale, nella fase della trasparenza “debole”, a strumento di lotta alla corruzione e di controllo sociale con l'accesso civico, nella fase della trasparenza “difensiva”, a incentivo alla partecipazione con l'accesso civico generalizzato, nella fase della trasparenza “ragionata”. Di riflesso è mutato anche l'oggetto della trasparenza, passando dai documenti, alle informazioni e infine ai dati, proprio a fronte del cambiamento tecnologico avvenuto nella realtà. In questo cambio di prospettiva sulla trasparenza, il processo di digitalizzazione è stato in effetti determinante. Esso ha portato con sé nuovi strumenti tecnici in grado di consentire azioni difficilmente prospettabili solo pochi anni addietro (quale l'accesso istantaneo ai dati presenti

¹³⁶ Per un approfondimento delle *ICT* ed in particolare della stretta convergenza tra tecnologie informatiche e sistema delle telecomunicazioni, vedi AA.VV., *Using Information Technology*, trad. it., AA.VV., *ICT e società dell'informazione*, Milano, 2006.

sul *web* o la facilità di *download* e *upload* necessario al riuso dei dati, a cui si è accennato poc'anzi), saldando anche sul piano fattuale, oltre che su quello logico, il legame fra accesso ai dati e riutilizzo degli stessi e ponendo così le basi pratiche sia per un ulteriore incremento della digitalizzazione dell'amministrazione, sia per l'avvicinamento dell'accesso al diritto all'informazione nell'ordinamento italiano. In tal senso, pare evincersi una variazione del concetto di trasparenza fondato sulle tecnologie digitali. Grazie alla digitalizzazione, il principio di trasparenza tende ad avvicinarsi al principio di partecipazione (e a quello di collaborazione, seppur in modo più lieve), in piena attuazione del c.d. *Open Government* e distanziandosi all'ambito procedimentale in senso stretto. Questa nuova declinazione della trasparenza, discendente dal processo di digitalizzazione dell'amministrazione, non si trova in contrapposizione con quella più tradizionale e riconducibile all'ambito procedimentale e connessa alla partecipazione al procedimento e all'obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo. L'una non esclude, infatti, l'altra. Anzi, l'una fortifica l'altra, vicendevolmente. A ben vedere, infatti, la trasparenza intesa in senso ampio, in quanto sintesi di queste due diverse declinazioni, si avvicina sempre di più alla “buona amministrazione”¹³⁷, prevista dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e che rappresenta un vero e proprio diritto fondamentale della persona. In questo senso, appare determinante il contributo che la digitalizzazione dell'amministrazione ha apportato, e apporta, all'attuazione del principio di trasparenza. Da quanto ricostruito poc'anzi, emerge con forza un concetto di trasparenza più ampio di quello che per decenni è emerso dalla figura della “casa di vetro” coniata da Turati. E questo dipende ed è dipeso in massima parte, come si è cercato di mettere in evidenza, dall'apporto della digitalizzazione all'amministrazione. Ma è dipeso anche dalla prospettiva di un cambiamento nel rapporto fra amministrazione e cittadini: da una relazione

¹³⁷ Cfr. J. RODRIGUEZ-ARANA, *La buena administración como principio y como derecho fundamental in Europa*, in *Derecho y Ciencias Sociales*, 2013, 6, p. 23 ss. reperibile anche in <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5167578.pdf>.

basata sul sospetto (sul quale si è fondata la trasparenza “difensiva”), ad una relazione che dovrebbe invece basarsi sulla fiducia e che caratterizza la trasparenza “matura”, correlata alla partecipazione. Questo rapporto di fiducia per realizzarsi appieno necessita di condizioni sociali, ma soprattutto tecnologiche, le quali si stanno realizzando proprio nel corso degli anni più recenti: e sono proprio queste “condizioni tecnologiche” a poter rappresentare la vera chiave di volta affinché il fiore della trasparenza possa sbocciare in tutta la sua complessità¹³⁸. Consapevole che attraverso il ricorso alla telematica possano venire grandi vantaggi alla trasparenza amministrativa e alla effettività della partecipazione del privato, il Legislatore all’art. 4 del CAD ha previsto che la partecipazione al procedimento amministrativo e il diritto di accesso ai documenti amministrativi sono esercitabili mediante l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione¹³⁹. È del tutto ovvio che se il diritto di accesso per via telematica non viene supportato adeguatamente, esso può risolversi in un astratto diritto alla connessione. Per queste ragioni il diritto di accesso per via telematica è stato concepito come un diritto che comprende anche l'obbligo positivo a carico della pubblica amministrazione di mettere a disposizione una strumentazione tecnologica che consenta concretamente e senza difficoltà l'esercizio di questo diritto. Infine, poiché il diritto di accesso ai documenti è in funzione della usufruibilità da parte del soggetto che presenta l'istanza delle informazioni contenute nel documento, il gestore del Sistema non solo deve apprestare le condizioni affinché il titolare dell'accesso possa entrare nel Sistema e leggere il documento, ma deve far sì che questi possa compiere anche tutti i “passi” successivi funzionali al conseguimento del risultato connesso all'accesso (art. 59, T.U. Documentazione amministrativa). Fra questi “passi”

¹³⁸ Cfr. S. CASSESE, *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche. Saggio di diritto comparato*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2007, pp. 3-42; D. MARONGIU, *I dati aperti come strumento di partecipazione al procedimento amministrativo*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. TORCHIA (a cura di), *La tecnificazione*, vol. IV, in L. FERRARA E D. SORACE (a cura di), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana*. Studi, Firenze University Press, Firenze, 2016, pp. 77-94.

¹³⁹ Cfr. M. D’ALBERTI, *La visione e la voce”. Le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2000, 5.

rientra la possibilità per colui che esercita il diritto di accesso di stampare il documento consultato. La mera visione del documento non esaurisce le modalità di esercizio del diritto di accesso al documento. L'esame e l'estrazione di copia previsti dall'art. 25, l. 241/1990 costituiscono modalità congiunte dell'esercizio del diritto di accesso. Se una delle caratteristiche del documento è quello che esso è un mezzo di prova ne consegue che un profilo rilevante della disciplina del diritto di accesso al documento sia quello della eventuale stampa del documento da parte di chi ne ha bisogno. I destinatari della comunicazione sono titolari del diritto di prendere visione dei documenti del procedimento, salvo quanto previsto nell'art. 24. Ne consegue che sono legittimati ad esercitare il diritto di accesso (tenuto conto delle debite limitazioni *ex art. 24 cit.*) tutti quelli che hanno titolo a partecipare al procedimento. Per questi soggetti non sembra che debba valere la necessità di provare di essere portatori di un interesse diretto, concreto ed attuale corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso (di cui alla lettera b dell'art. 22 della l. 241/1990). In questo caso, l'interesse giuridicamente rilevante risulta già normativamente qualificato. L'inserimento di questi soggetti in una determinata vicenda giuridica (qual è quella procedimentale) giustifica *de jure* la legittimazione dei partecipanti al procedimento di accedere ai documenti dello stesso. Questa legittimazione *de jure* dei partecipanti al procedimento ad esercitare il diritto di accesso non garantisce in ogni caso l'acquisizione diretta delle informazioni e dei documenti da parte dell'interessato, richiamata, come abbiamo visto dall'art. 4, I co., CAD tramite il rinvio agli artt. 59 e 60 del T.U. n. 445, 2000. L'accesso per via telematica ai documenti del procedimento è disciplinato alla stessa normativa prevista l'accesso ai documenti cartacei e che nel caso di documenti contenenti dati personali subordina l'accesso all'espletamento di una procedura amministrativa che vede il coinvolgimento del controinteressato. Questa normativa rende di fatto impraticabile la lettura o l'acquisizione diretta ed immediata delle informazioni o dei documenti quando il

documento contiene dati personali¹⁴⁰. Essa comporta una delicata valutazione di compatibilità fra il diritto del privato all'accesso e la tutela del diritto alla riservatezza del controinteressato, che non risulta “automatizzabile”¹⁴¹. Allo stato attuale non è possibile prospettare un *software* che possa svolgere automaticamente tutte le operazioni richieste dalla menzionata disciplina sull'accesso ai documenti. In effetti, l'eccessiva procedimentalizzazione alla quale è subordinata l'accesso del privato alla documentazione procedimentale contenente dati personali non consente di utilizzare e valorizzare appieno le potenziali *chances* legate ad un'automatizzazione dell'accesso ai documenti amministrativi. Nei fatti sarà (solo) possibile presentare per via telematica l'istanza di accesso e ricevere per via telematica la comunicazione di accoglimento o di rigetto della richiesta. In caso di accoglimento sarà poi possibile ricercare, leggere ed acquisire per via telematica il documento oggetto dell'accesso¹⁴². Un passo avanti nella automatizzazione dell'esercizio del diritto di accesso per i soli partecipanti al procedimento potrebbe comunque essere

¹⁴⁰ Cfr. S. AGRIFOGLIO, *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in *Dir. proc. amm.*, IX, 9 1991.

¹⁴¹ Cfr. S. MILAZZO, *Trasparenza nella Pubblica Amministrazione e accesso civico: analisi degli elementi di innovazione e di criticità della disciplina del FOIA italiano*, di cui al d.lgs. 25 maggio 2016, n. 97, «www.ildirittoamministrativo.it», 2016; M. SAVINO, *Il FOIA italiano. La fine della trasparenza di Bertoldo*, «Giornale di diritto amministrativo», Speciale Riforma pubblica amministrazione 5/2016; P. FALLETTA, *Il freedom of information act italiano e i rischi della trasparenza italiana*, «federalismi.it», 30 novembre 2016; S. FOÀ, *La nuova trasparenza amministrativa*, «Diritto Amministrativo», 1/2017, Giuffrè, Milano, pp. 65-100; A. CAUDURO, *Il diritto di accesso a dati e documenti; amministrativi come promozione della partecipazione: un'innovazione limitata*, «Diritto Amministrativo», 3/2017, Giuffrè, Milano, pp. 601-623; A. CORRADO, *Il silenzio dell'amministrazione sull'istanza di accesso civico generalizzato: quale possibile tutela processuale*, «federalismi.it», 1° marzo 2017; R. PERNA, *Accesso e trasparenza: due linee destinate ad incontrarsi?*, *Giustizia amministrativa.it*, marzo 2017; A. PORPORATO, *Il “nuovo” accesso civico “generalizzato” introdotto dal d.lgs. 25 maggio 2016, n. 97, attuativo della riforma Madia e i modelli di riferimento*, «federalismi.it», 14 giugno 2017; V. PARISIO, *La tutela dei diritti di accesso ai documenti amministrativi e alle informazioni nella prospettiva giurisdizionale*, «Federalismi.it», maggio 2019; M. LUCCA, *Prospettive del diritto di accesso documentale e generalizzato dei titoli edilizi*, “L'ufficio tecnico”, 2018, n. 5; N. DURANTE, *Pubblicità, trasparenza e FOIA: indicazioni operative*, “*Giustizia amministrativa.it*”, 2018; A. AMODIO, *Dall'accesso documentale all'accesso civico generalizzato: i nuovi paradigmi della trasparenza dell'azione amministrativa*, “*Giustizia amministrativa*”, 2018; R. MININNO, *Il diritto di accesso civico generalizzato nel campo degli appalti*, “*Lexitalia*”, 2018

¹⁴² Cfr. A. PIOGGIA, *Le risorse e gli strumenti*, in F. MERLONI (a cura di), *Introduzione all'eGovernment: pubbliche amministrazioni e società dell'informazione*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 281 ss.; P. SPANO TARDIVO, *El principio de transparencia de la gestión pública in el marco de la teoría del buen gobierno y la buena administración*, in *Revista Digital de la Asociación Argentina de Derecho Administrativo*, 2016, 1, p. 226 ss.

realizzato¹⁴³. Più concretamente, se per i partecipanti al procedimento non è necessario, come già accennato, la verifica da parte del responsabile dell'accesso della titolarità dell'interesse diretto, concreto ed attuale corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso (art. 22, lett. b), l. 241/1990), allora per i soli partecipanti al procedimento è possibile «automatizzare» l'accesso non solo ai documenti che non contengono dati personali, ma anche ai documenti che contengono dati personali per i quali si è proceduto allo stralcio resi non ostensibili mediante la procedura di *omissis*. In questi casi non solo non sarebbe necessario accertare il requisito della titolarità dell'interesse diretto, concreto ed attuale, ma verrebbe meno anche la preoccupazione relativa alla tutela dei dati personali (stralciati o resi non ostensibili) e quindi la necessità della valutazione di “compatibilità” da parte della PA del diritto di accesso del privato con la tutela del diritto alla riservatezza del soggetto menzionato nel documento cui si chiede l'accesso. Il diritto di accesso al proprio fascicolo, da tempo previsto per singoli ambiti settoriali del diritto UE, è anche principio generale del diritto UE e trova perciò applicazione, come tale, con riguardo a tutti i procedimenti amministrativi. Secondo i giudici UE di Lussemburgo, infatti, «La consultazione del fascicolo rientra tra le garanzie procedurali miranti a tutelare i diritti della difesa e a garantire, in particolare, l'esercizio effettivo del diritto di contraddittorio»¹⁴⁴. Quanto alla carta dei diritti, l'art. 41 CDFUE si riferisce al «diritto di ogni

¹⁴³ S. BARBARESCHI, *La Corte costituzionale è chiamata a giudicare la disciplina dell'accesso civico generalizzato* (Nota a ordinanza n. 9828/2017 del TAR Lazio), «federalismi.it», 8 novembre 2017; M. AVVISATI, *Accesso procedimentale versus accesso civico nel dialogo fra le fonti: il caso FOIA*, «Osservatorio sulle fonti», n. 2/2017; C. DEODATO, *La difficile convivenza dell'accesso civico generalizzato (FOIA) con la tutela della privacy: un conflitto insanabile*, Giustizia amministrativa.it, 2017; C. TOMMASI, *Le prospettive del nuovo diritto di accesso civico generalizzato*, «federalismi.it», 28 febbraio 2018; T. TESSARO E M. BERTIN, *Accesso civico e finalità esorbitanti della richiesta di ostensione: una prima indagine casistica per la necessaria distinzione con l'accesso documentale*, «LexItalia», 20 marzo 2018; M. LUCCA E G. ZANON, *Brevi note sull'accessibilità degli esposti tra trasparenza e tutela dei dati*, «LexItalia», 3 aprile 2018; M. ASPRONE, *Le criticità relative all'accesso agli atti nell'impiego pubblico di natura privata nella giurisprudenza in “Amministrativamente”* – aprile 2018; A. BERL, *Note critiche sulla “funzionalizzazione” dell'accesso civico generalizzato*, “Giustizia amministrativa”, 11 maggio 2018; D. U. GALETTA, *Accesso (civico) generalizzato ed esigenze di tutela dei dati personali*, “Federalismi.it”, 10 maggio 2018.

¹⁴⁴ Così ad es. Tribunale UE, sentenza 18 dicembre 1992, in cause riun. 10, 11, 12 e 15/92, *Cimenteries CBR SA c. Commissione*, ECLI:EU:T:1992:123, punto 38, su www.curia.europa.eu.

persona di accedere al fascicolo che la riguarda» che va tenuto ben distinto dal più generale «diritto di accedere ai documenti delle istituzioni, organi o organismi dell'Unione», statuito dall'art. 42 CDFUE. Nel diritto UE il diritto di accedere agli atti del proprio fascicolo è strettamente connesso al diritto ad essere informati e corrisponde ad una visione della partecipazione del cittadino strumentale alla protezione delle sue posizioni giuridiche soggettive, diversamente dall'accesso *ex art. 42 CDFUE*. Infatti, la Corte di giustizia UE sottolinea come l'accesso sia necessario allo scopo di stabilire, ad esempio, se le accuse mosse dalla Commissione siano fondate e da potere predisporre in modo adeguato i propri strumenti difensivi¹⁴⁵. Con la conseguenza che la Commissione UE non potrà fondare la sua decisione su documenti e mezzi di prova ai quali l'interessato non abbia avuto previamente accesso (come ha espressamente statuito il Tribunale UE con la ben nota pronuncia Sol. *vay* del 1995. Tribunale UE, sentenza 29 giugno 1995, in causa T-30/91, *Solvay SA c. Commissione*, ECLI:EU:T: 1995:115, punto 83). La prospettiva è cioè quella di garantire, nell'ottica tipica del principio di parità delle armi, parità nel livello d'informazione delle parti. Al pari del diritto di essere ascoltati, anche il diritto d'accesso al fascicolo subisce peraltro delle limitazioni che sono identificate già nel comma II, lett. b) dell'art. 41 CDFUE, come il «rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale»¹⁴⁶. Dalla giurisprudenza dei giudici comunitari si evince tuttavia che, se da un lato le istituzioni UE sono tenute ad osservare il principio della riservatezza delle informazioni relative alle imprese, questo obbligo deve tuttavia essere interpretato in modo tale da non svuotare il diritto d'accesso «del suo contenuto essenziale»¹⁴⁷; e «spetta alle

¹⁴⁵ Corte giust., sentenza 9 novembre 1983, in causa 322/81, *NV Nederdatensit Corte giust.*, se *fichelin c. Commissione*, ECLI:EU:C:1983:313, punto 3 ss; Tribunale UE, sentenza 17 dicembre 1991, in causa T-7/89, *SA Hercules Chemicals NV c. Commissione*, ECLI:EU:T: 1991:75, punto 51, su www.curia.europa.eu.

¹⁴⁶ Cfr. D. U. GALETTA, *Riflessioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE sul diritto ad una buona amministrazione, anche alla luce di alcune recenti pronunce della Corte di giustizia*, in *Dir. UE*, 2013, 1, p. 133 ss.

¹⁴⁷ Corte giust., sentenza 20 marzo 1985, in causa 264/82, *Timex Corporation c. Consiglio*, ECLI:EU:C:1985:119, punto 29, su www.curia.europa.eu.

autorità o agli organi giurisdizionali competenti ricercare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, un equilibrio fra tali interessi contrapposti»¹⁴⁸. Ciononostante, anche al diritto d'accesso al proprio fascicolo sono talora imposte dalle Amministrazioni precedenti limitazioni giustificate in relazione a presunte esigenze di efficienza. A questo proposito, tuttavia, il Tribunale UE, nella notissima sentenza *Solvay*, ha sottolineato come «il rispetto dei diritti della difesa non può urtarsi a difficoltà tecniche e giuridiche che un'amministrazione efficiente può e deve superare». Sicché, nell'opinione delle Corti UE sarà possibile negare l'accesso solo nell'ipotesi in cui questo rappresenti, ad esempio, un rischio per le stesse indagini in corso; ma non in altre ipotesi: pena l'impossibilità di utilizzare i documenti stessi quali «validi mezzi di prova»¹⁴⁹. Anche a questo proposito - e con specifico riferimento alla circostanza che nell'opinione dei giudici UE, come si è detto, il rispetto dei diritti della difesa non può urtarsi a difficoltà tecniche - appare evidente come le tecnologie *ICT* possano facilitare e rendere assai più rapido l'accesso (al proprio fascicolo). A questo riguardo infatti, già nel Piano d'azione per l'*e-government* presentato nel 2000 dall'allora ministro per la funzione pubblica Bassanini si precisava che «In coerenza con gli obiettivi definiti dalla Unione europea, i progetti per il breve periodo sono principalmente orientati a consentire l'accesso telematico alle informazioni tramite la realizzazione di un insieme di portali». E l'art. 3, comma 1, CAD attualmente in vigore specifica che chiunque ha il diritto di usare, in modo accessibile ed efficace, le soluzioni e gli strumenti di cui al presente Codice nei rapporti con i soggetti di cui all'articolo 2, comma II, anche ai fini

¹⁴⁸ Così da ultimo Corte giust., sentenza 13 settembre 2018, in causa C 358/16, *UBS*, ECLI:EU:C:2018:715, punto 70, su www.curia.europa.eu.

¹⁴⁹ Fra le tante, Tribunale UE, sentenza 10 marzo 1992, in causa T-9/89, *Hüels AG c. Commissione*, ECLI:EU:T:1992:3, punto 38; Corte giust., sentenza 03 luglio 1991, in causa C-62/86, *AKZO Chemie c. Commissione*, ECLI:EU:C:1991:286, punto 21, su www.curia.europa.eu.

dell'esercizio dei diritti di accesso e della partecipazione al procedimento amministrativo¹⁵⁰.

L'ampia disamina svolta fin qui sul tema della trasparenza e dell'accesso certamente assume rilevanza anche in ambito tributario, sebbene in quest'ultimo settore il punto di partenza sia diverso. Infatti, nell'attuale quadro normativo che regola il diritto di accesso rispetto agli atti in possesso dall'amministrazione finanziaria viene in rilievo l'art. 24 I co. lett. b) l. 241/90 che, derogando al generale principio di accessibilità ai documenti amministrativi, prevede l'esclusione di detto diritto nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che lo regolano.¹⁵¹ La *ratio* di tale limitazione risiede nel peculiare obiettivo perseguito tramite la fase istruttoria consistente nell'interesse fiscale all'accertamento di eventuali irregolarità tributarie, funzionale alla corretta acquisizione dei tributi da parte del Fisco, pur sempre nel rispetto dei diritti individuali dei contribuenti. Tuttavia, una preclusione normativa così

¹⁵⁰ Il 1° co. dell'art. 3 CAD (di cui in seguito nel testo) enuncia che «I cittadini e le imprese hanno diritto a richiedere ed ottenere l'uso delle tecnologie telematiche nelle comunicazioni con le pubbliche amministrazioni, con i soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, e con i gestori di pubblici servizi ai sensi di quanto previsto dal presente codice». Il citato co. 2, art. 2 CAD prevede che «Le disposizioni del presente codice si applicano alle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nel rispetto del riparto di competenze di cui all'art. 117 della Costituzione». Ricorrono, quindi, alcune limitazioni all'esercizio del diritto del privato. In primo luogo bisogna sottolineare che la pretesa giuridica del privato deve essere esercitata in conformità e nei limiti delle previsioni del codice. Preoccupazione del tutto valida in un settore a veloce ed imprevedibile trasformazione ed evoluzione, qual è quello della telematica. L'assenza di una tale previsione avrebbe esposto l'amministrazione ad una permanente e crescente pretesa del privato (spesso insostenibile) ad un costante adeguamento delle condizioni e delle modalità di adempimento dell'obbligo della pubblica amministrazione alle più svariate esigenze del privato. Una ulteriore limitazione è poi ricavabile dal citato co. 2, art. 2 CAD. Essa è da ricollegare al quadro normativo che regola i rapporti tra Stato e Regioni in tema di digitalizzazione dell'amministrazione pubblica. Il diritto del privato (sia esso cittadino, sia esso impresa) a richiedere ed ottenere l'uso delle tecnologie telematiche nelle comunicazioni con le pubbliche amministrazioni deve tener conto anche di quanto stabilito dalle amministrazioni regionali e locali nell'esercizio della loro autonomia normativa (ex art. 2, 2° co., CAD). In una realtà normativa - quale è quella relativa all'e-Government - nella quale cui si intrecciano competenze di diversi livelli istituzionali il legislatore ha subordinato il riconoscimento del diritto del privato a richiedere ed ottenere l'uso delle tecnologie telematiche nella comunicazione con gli enti regionali e locali anche alle previsioni normative che questi enti adotteranno. Dopo la riforma del Titolo V della Costituzione che presenta un concorso di competenze risalenti allo Stato e alla Regioni, la legislazione statale e quella regionale non possono non essere lette come correlate. Per regolare questo complesso intreccio di competenze tra lo Stato, le Regioni e le Autonomie locali l'art. 14 CAD elenca una serie di moduli consensuali e sedi stabili per la composizione degli interessi dei vari soggetti istituzionali interessati. Si deve rilevare che anche in altri ordinamenti il diritto del privato a comunicare con la pubblica amministrazione per via telematica non è esente da limitazioni.

¹⁵¹ L. FERRAJOLI, *La tutela del contribuente nelle procedure di accertamento tributario: linee evolutive*, in *il fisco*, 2004, 3815.; G. FRANSONI, *Le indagini tributarie*, Torino, 2020

rigida parrebbe porsi in contrasto con quanto contemplato dall'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000) secondo cui l'amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati. Il legislatore, però, non specifica il grado né della trasparenza che l'autorità tributaria dovrebbe garantire al contribuente né della segretezza che essa potrebbe opporre al richiedente, né, tantomeno, la fase procedimentale in cui la suddetta "effettiva" conoscenza del contribuente debba essere assicurata, la quale anzi parrebbe essere esclusa a priori dalla legge sul procedimento amministrativo.¹⁵² Altra fonte rilevante in materia di accesso tributario è rappresentata dal d.m. 603/1996, il quale indica le categorie di documenti tributari sottratte all'accesso. Nel dettaglio, gli articoli 2, 3 e 5 prevedono l'inaccessibilità a tutti i documenti relativi alle attività ispettive, di controllo e di indagine fiscale poiché la loro diffusione potrebbe compromettere le scelte di politica tributaria, monetaria e valutaria dello Stato, nonché la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento. L'art. 5, in particolare, vieta l'accesso a determinate categorie di documenti fiscali per ragioni di *privacy* e sicurezza.¹⁵³ Al fine di sopperire al *vulnus* del mancato rispetto del principio di conoscenza affermato dallo Statuto, deve registrarsi il vano tentativo legislativo di introdurre in via generale un, seppur limitato, principio di accessibilità ai documenti tributari¹⁵⁴. L'art. 9 I co. lett. b) della legge di delega fiscale dell'11 marzo 2014 n. 23 aveva fissato, a favore del Governo delegato, il principio secondo il quale occorre prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento.

Sicché, oltre la fase istruttoria del procedimento, l'amministrazione non avrebbe potuto mantenere alcuni riserbo sui dati, notizie ed informazioni

¹⁵² M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013

¹⁵³ G. MAINOLFI, Indagini bancarie e tutela della privacy: l'allegazione dell'autorizzazione alla richiesta di acquisizione di copia dei conti, ex art. 18 della l. n. 413/1991, in *il fisco*, 2003, 5137

¹⁵⁴ R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673

concernenti il contribuente nei confronti del quale si è in procinto di emettere l'atto impositivo, ossia quell'atto con cui l'amministrazione finanziaria, a conclusione dell'*iter* procedimentale, esercita la potestà impositiva diretta ad assicurare l'interesse dell'Erario.¹⁵⁵ Ebbene, la delega è rimasta inattuata, ma dal principio del legislatore delegante emerge la centralità dell'obiettivo della trasparenza quale cardine intorno al quale far ruotare una "correttezza procedimentale" del Fisco verificabile dall'interlocutore in via anticipata.¹⁵⁶

Difatti, è tramite la conoscenza preventiva dei documenti che il contribuente può controllare e valutare la legittimità dell'esercizio del potere pubblico, prima che l'emissione di un provvedimento illegittimo determini al privato un pregiudizio ingiustificato: si otterrebbe così una tutela immediata anziché differita.¹⁵⁷ Inoltre, la trasparenza permetterebbe di attuare il più ampio principio del "giusto" procedimento il quale, ancorché non espressamente previsto a livello normativo, sta trovando significativo riconoscimento nella giurisprudenza eurounitaria. Esso è volto ad assicurare la collaborazione fra amministrazione statale e privato garantendo la partecipazione di quest'ultimo al procedimento preordinato all'adozione dell'atto finale, permettendo di rendere verificabile e controllabile dall'esterno l'operato dell'amministrazione nell'ottica di due altri principi cardini del diritto tributario: quello di pubblicità degli atti *ex art. 97 Cost.*, nonché quello di matrice eurounitaria del contraddittorio endoprocedimentale che impone all'amministrazione, prima dell'emissione di un

¹⁵⁵ F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *La concentrazione della riscossione dell'accertamento*, Milano, 1997

¹⁵⁶ A. GUIDARA, *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020

¹⁵⁷ M. MANCA, *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *il fisco*, 2003, 186

provvedimento sfavorevole, di ascoltare l'interessato¹⁵⁸. Sul punto, occorre rilevare che attualmente trova significativo riscontro quell'orientamento che desume il contraddittorio "pregiurisdizionale" tributario nell'art. 12 dello Statuto.¹⁵⁹ Infine, giova rammentare che il summenzionato principio del "giusto" procedimento si evince dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizi.

Nel sistema tributario le considerazioni formulate, in termini di tendenziale apertura, nel procedimento amministrativo devono essere temperate con l'interesse pubblico erariale perseguito dall'attività impositiva e con l'esigenza dell'amministrazione finanziaria di mantenere la segretezza fino alla formazione ed alla notifica del provvedimento impositivo.¹⁶⁰ Il Consiglio di Stato, in merito, ritiene che il diniego di accesso ai documenti tributari abbia come obiettivo quello di mantenere la riservatezza nella fase dei controlli fiscali condotti dall'amministrazione finanziaria finché l'azione di accertamento non sia stata

¹⁵⁸ In tal senso, con specifico riferimento alla materia tributaria, si può vedere, tra i più recenti contributi, M. PIERRO, *"Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo"*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2016, I, pag. 218 ss.; in precedenza, può tra gli altri vedersi: L. DEL FEDERICO, *"I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa"*, in Rass. trib., 2011, par. 2. In senso contrario, può invece richiamarsi R. SCHIAVOLIN, *"La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei 'diritti fondamentali' di cui all'art. 41 della Carta UE"*, in ΝΕΩΤΕΡΑ, n. 2/2018, pag. 27, pag. 7 ss., secondo il quale "... da un lato, la collocazione di questo rinvio sotto la rubrica 'principi generali' e l'affiancamento di esso ai criteri di efficacia, economicità, imparzialità, ecc., distinti dalle 'modalità' dell'azione amministrativa previste dalla stessa Legge n. 241/1990 e da singole normative, mi sembra escludano la volontà del legislatore italiano di attribuire a detti principi la forza necessaria a sostituirsi a discipline speciali, come quelle dei procedimenti tributari. Dall'altro lato, come riconosciuto dall'attuale giurisprudenza di legittimità, l'art. 13, comma 2, Legge n. 241/1990 esclude i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi previsti dal capo III di detta legge, aggiungendo che per essi 'restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano', e manifestando così la volontà di lasciare le scelte in materia alla normativa speciale. Tale regola è chiaramente incompatibile con un generale riconoscimento di un diritto al contraddittorio attraverso il rinvio all'art. 41 Carta UE, operante anche in materia di procedimenti tributari" (pagg. 10-11). Della prima Autrice, anche in risposta alle obiezioni di Schiavolin, si veda altresì M.C. Pierro, *"La collaborazione e la partecipazione 'informata' del contribuente nei procedimenti tributari e il diritto ad una buona amministrazione"*, in Innovazione e diritto, n. 4/2018, par. 3

¹⁵⁹ F. FARRI., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. 218/1997*, in Riv. dir. trib., 2020

¹⁶⁰ M. PIERRO, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019

conclusa mediante la notifica dell'atto finale del contribuente.¹⁶¹ Al riguardo, si è sostenuto che l'inaccessibilità agli atti del procedimento tributario non sia assoluta ma relativa, posto che essa è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso.¹⁶² Ne consegue che, una volta conclusa la fase procedimentale ed adottato il provvedimento finale mediante il quale si estrinseca il potere impositivo del Fisco, verrebbe meno la causa di inaccessibilità, ossia l'esigenza di segretezza, con immediata riespansione del diritto del contribuente alla conoscenza, in via prodromica all'esercizio del diritto di difesa ex art. 24 Cost.¹⁶³

Da ultimo, si consideri la recentissima pronuncia dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato che ha riconosciuto pacificamente l'accesso alla cartella di pagamento, in quanto atto impositivo che si colloca in una fase successiva rispetto a quella del procedimento, ossia l'esecuzione esattoriale mediante ruolo, strumento di riscossione coattiva.¹⁶⁴ In sintesi, assicurare la conoscenza documentale solo dopo che l'attività istruttoria sia esaurita consente all'AF di preservare l'interesse fiscale e di evitare che il contribuente possa interferire con l'attività di indagine¹⁶⁵. Tuttavia, pur in presenza di consolidati principi, ancora oggi il dibattito non pare sopito ed il diritto alla conoscenza in alcuni casi sembra

¹⁶¹ Cons. Stato, sez. IV, 6 agosto 2014, n. 4209 in www.giustizia-amministrativa.it

¹⁶² M. BASILAVECCHIA, *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 2020

¹⁶³ Sentenza CGUE pronunciata nella causa C-46/16, EU:C:2017:839, punti 39-40. Può essere utile, ai fini dell'esatta comprensione delle affermazioni della Corte, riportare quanto in proposito sostenuto l'Avvocato Generale J. Kokott nelle conclusioni presentate nella causa in questione il 30 marzo 2017, EU:C:2017:247, punto 77: "A carico delle autorità nazionali grava..., in sede di applicazione del diritto dell'Unione, un obbligo generale di motivazione. È vero che l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali non trova immediata applicazione nel caso dell'attuazione del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri... Il diritto ad una buona amministrazione ivi garantito rispecchia tuttavia un principio generale del diritto dell'Unione con la conseguenza che uno Stato membro è tenuto a osservare i requisiti da esso derivanti in sede di attuazione del diritto dell'Unione...". Nel senso della sentenza *LS Customs Services*, si può altresì vedere: CGE, 17 luglio 2014, cause riunite C-141/12 e C-372/12, YS, EU:C:2014:2081, punti 67-68. La sentenza *LS Customs Services* afferma inoltre, ai punti 51-52, che l'imparzialità costituisce un corollario del principio generale della buona amministrazione.

¹⁶⁴ Ad. Plen. Cons. Stato, 14 marzo 2022, n. 4 in www.giustizia-amministrativa.it

¹⁶⁵ G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla self-regulation*, Torino, 2019

ancora ingiustificatamente sacrificato.¹⁶⁶ Si pensi ai casi in cui la segretezza dell'agire fiscale non sia funzionale ad evitare possibili alterazioni probatorie da parte del contribuente, come può accadere in presenza di documenti pervenuti all'amministrazione finanziaria e non modificabili dal privato.¹⁶⁷ In ipotesi siffatte, non si comprende perfettamente perché l'istanza di accesso debba essere intesa come idonea ad ostacolare o alterare l'attività impositiva. Non è comprensibile la logica sottesa al rigetto opposto dall'autorità tributaria alla richiesta di ostensione presentata dal contribuente, quando invece è la prima a chiedere al secondo di fornire informazioni necessarie ai fini dell'accertamento, che altrimenti sarebbe più difficoltoso se non impossibile reperire.¹⁶⁸ Ulteriore tipologia di limitazione al diritto di accesso agli atti tributari (però di tipo permanente e non, come quelle testè menzionate, semplicemente differito fino alla conclusione del procedimento finale di accertamento) afferisce alle indagini sorte per effetto dello scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie di diversi Stati. Trattasi delle note vicende internazionali di furto di informazioni bancarie da parte di ex dipendenti degli istituti di credito, spesso situati in paradisi fiscali. Fra tutte vedasi la "lista Falciani", la "lista Pessina" e la "lista Vaduz".¹⁶⁹ Il Consiglio di Stato in più pronunce ha definitivamente chiarito che i documenti tributari, detenuti dall'amministrazione finanziaria nazionale, a seguito di uno scambio di informazioni avvenuto con autorità fiscali di altri

¹⁶⁶ A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011

¹⁶⁷ A. R. CIARCIA, *L'accesso agli atti dell'Amministrazione Finanziaria (tra aperture europee e limiti della normativa amministrativa interna)*, in *Riv. dir. trib.*, 2021

¹⁶⁸ D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. C. PIERRO (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019

¹⁶⁹ Si veda, a tale riguardo, A. MARCHESELLI, "Lista Falciani": *le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, 3910 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la "lista Falciani"*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 402 ss.; A. VIGNOLI, R. LUPI, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 268 ss.; R. SCALIA, *Note sulle liste di correntisti "provenienti" dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 185 ss. e, se si vuole, A. MARINELLO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 485 ss.

Paesi, non possono formare oggetto di esibizione, anche quando l'atto di accertamento è stato notificato al contribuente-richiedente, perché ciò pregiudicherebbe le relazioni internazionali intrattenute dallo Stato con detti Paesi. Per ciò, in ipotesi di richieste di accesso a documenti di indagine fiscale aventi il carattere della transnazionalità, il principio di trasparenza cede il passo al segreto, così da salvaguardare gli interessi pubblici dall'oggettiva messa in pericolo della sicurezza, della difesa nazionale e della tutela delle relazioni internazionali.¹⁷⁰ Infine, merita un cenno anche l'inapplicabilità del diritto di accesso agli atti delle istituzioni europee, quali il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione. L'art. 15 TFUE prevede, infatti, che gli organi politici e quelli amministrativi dell'Unione devono operare nel modo più trasparente possibile, garantendo ai cittadini degli Stati membri il diritto di accesso ai documenti delle istituzioni, diritti i cui limiti devono essere stabiliti mediante regolamenti del Parlamento e del Consiglio europeo. Secondo l'art. 42 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, l'istanza d'accesso da parte del privato non deve essere subordinata alla prova di un interesse concreto ed attuale, in quanto la richiesta non è sempre preordinata alla tutela di una propria posizione giuridica soggettiva, ma risponde al principio generale di trasparenza, quale strumento di controllo democratico dell'operato delle istituzioni europee.

Nel sistema tributario, il limite del diritto d'accesso, così inteso, verte sostanzialmente sui documenti di indagine fiscale svolte dagli organismi europei, funzionali a contrastare l'evasione di risorse dell'Unione europea. Dall'analisi fin qui svolta emerge, dunque, una tendenziale apertura verso un'accessibilità anche agli atti tributari procedimentali nonostante le rigide preclusioni imposte dal legislatore. E ciò in ragione di un antropocentrismo garantista, il quale permea specialmente gli indirizzi giurisprudenziali eurounitari che attribuiscono massimo

¹⁷⁰ M. LOGOZZO, *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2020

valore alla tutela dei diritti della persona. Tale aspetto costituisce elemento centrale e caratterizzante del *rule of law*. In ambito tributario la portata valoriale dello Stato di diritto dovrebbe ammantare tanto la fase processuale quanto quella procedimentale, stante i valori speculari che in essi emergono (ed a cui già si è accennato): uguaglianza delle parti, certezza del diritto, prevedibilità, legittimo affidamento, *ne bis in idem*, difesa, diritto di essere ascoltati, diritto ad una buona amministrazione e, per l'appunto, diritto d'accesso. Tali principi non concernono tanto, o comunque solo specificamente, il diritto tributario ma rappresentano l'essenza di ogni Stato democratico.

Tuttavia, la previsione di così tanti ed ampi strumenti di garanzia per il contribuente non deve sfociare in un'ipertutela di quest'ultimo che "svilisca" il contrapposto interesse fiscale.¹⁷¹ Di questa problematica si è occupata, in una recentissima pronuncia,¹⁷² la Corte europea dei diritti dell'uomo, chiamata a bilanciare il rispetto della vita privata e dei dati personali del contribuente con il perseguimento dello scopo legittimo di protezione del sistema fiscale in uno alla finalità di contrastare, in maniera efficace, il dilagante fenomeno dell'evasione.¹⁷³ Occorre chiarire quando l'ingerenza pubblica risulti sproporzionata.¹⁷⁴ In via preliminare, i giudici sovranazionali hanno statuito che la pubblicazione di un elenco di "grandi" evasori, corredato di dati personali dei

¹⁷¹ A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in Riv. dir. trib. online, 29 maggio 2019

¹⁷² Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. IV, 12 gennaio 2021, n. 36345/16

¹⁷³ Per approfondimenti, si veda G. CHIARIZIA, *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in Giustizia insieme, 6 maggio 2021, 3 ss.

¹⁷⁴ Cfr. H.C. YOURROW, *The Margin of Appreciation Doctrine in the Dynamics of European Human Rights Jurisprudence*, The Hague, 1996, 188 ss.; Y. ARAI TAKAHASHI, *The defensibility of the margin of appreciation doctrine in the ECHR: value-pluralism in the European integration*, in *Revue Européenne de Droit Public*, 2001, 1162 ss.; F. DONATI, P. MILAZZO, *La dottrina del margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rivista AIC*, 2002, 21 ss.; M.A. CASE, *Community Standards and the Margin of Appreciation*, in *Human Rights Law Journal*, 2004, 10 ss.; J.A. BRAUCH, *The Margin of Appreciation and the Jurisprudence of the European Court of Human Rights: Threat to the Rule of Law*, in *Columbia Journal of European Law*, 2004, 113 ss.; P. TANZARELLA, *Il margine di apprezzamento*, in M. Cartabia (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007, 149 ss.; I. ANRÒ, *Il margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *La funzione giurisdizionale nell'ordinamento internazionale e nell'ordinamento comunitario: atti dell'incontro di studio tra i giovani cultori delle materie internazionalistiche* / edizione, 9-10 ottobre 2009, Napoli, 2010, 7 ss.

contribuenti, sul sito *web* di un' autorità fiscale nazionale non contrasta con l' art. 8 CEDU in tema di protezione della vita privata e del diritto alla riservatezza.¹⁷⁵ Dall' esegesi della sentenza si ricava che tramite la pubblicazione dei dati tributari dei maggiori evasori fiscali, il legislatore interno persegue lo scopo legittimo di mantenere un discreto margine di valutazione nella selezione delle misure più idonee a prevenire e contrastare tale fenomeno patologico¹⁷⁶. Per ciò, la misura può essere ritenuta indispensabile in un sistema democratico e proporzionata con riferimento ai dati personali oggetto di pubblicazione ed alle modalità di quest' ultima.¹⁷⁷ Il tema della tutela dei dati personali e, quindi, della riservatezza del contribuente genera un significativo interesse in un' ottica di contemperamento con l' interesse pubblico alla pronta riscossione dei tributi ed al contrasto dell' evasione fiscale, in particolare se si prende in considerazione lo sviluppo del massivo utilizzo di strumenti tecnologici ed informatici ad opere delle autorità fiscali nazionali, in uno agli strumenti internazionali di scambio di informazioni. La problematica promanante da tale operazione di bilanciamento atterrebbe alla censurata finalità perseguita dalla pubblicazione dei dati personali

¹⁷⁵ A mente del quale, lo si ricorda, *ogni persona "ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza. Non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell' esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell' ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui"*. Nello stesso senso, si veda altresì l' art. 12 della Dichiarazione universale dei diritti dell' uomo, adottata dall' Assemblea delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, ove si riconosce che nessun individuo "potrà essere sottoposto ad interferenze arbitrarie nella sua vita privata, nella sua famiglia, nella sua casa, nella sua corrispondenza, né a lesioni del suo onore e della sua reputazione. Ogni individuo ha diritto ad essere tutelato dalla legge contro tali interferenze o lesioni"

¹⁷⁶ Cfr. M. A. ICOLARI, *Il fenomeno fiscale italiano al tempo della crisi delle concezioni giuridiche tradizionali*, in *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, V 21, n. 42, luglio 2019

¹⁷⁷ Sul rapporto tra il principio di proporzionalità e la dottrina del margine di apprezzamento, si veda A. MOWBRAY, *A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights*, in *Human Rights Law Review*, 2010, 10, 289 ss.; E. BINDI, *La Corte EDU alla ricerca del giusto equilibrio tra politica fiscale e tutela dei diritti fondamentali* (sentenza 1 maggio 2013, N.K.M. v. Ungheria), cit., 26; D. MCGOLDRICK, *A defence of the margin of appreciation and an argument for its application by the Human Rights Committee*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2016, 21 ss.

dei contribuenti in una sorta di *black list* degli evasori fiscali.¹⁷⁸ Difatti, si potrebbe ritenere che l'unico scopo preso di mira risieda nello screditare pubblicamente tali soggetti, esponendoli al pubblico ludibrio. Una misura così descritta non sarebbe caratterizzata da alcuna finalità legittima.

A ciò si aggiunga che la misura non potrebbe essere ritenuta idonea a raggiungere l'effetto di deterrenza auspicato rispetto alla reiterazione dell'evasione fiscale. Tuttavia, sul punto si consideri che l'art. 8 CEDU, al paragrafo 2, stabilisce che le ingerenze sono giustificabili se previste dalla legge e semprechè rappresentino misure necessarie al perseguimento di finalità generali di significativo rilievo sociale, identificate nella sicurezza nazionale, nella pubblica sicurezza, nel benessere economico del paese, nella difesa dell'ordine pubblico, nella prevenzione dei reati, nella protezione della salute o della morale o ancora nella protezione dei diritti e delle libertà altrui. Sulla scorta di tale dettato normativo, i giudici della Corte Edu hanno affermato la meritevolezza dell'interesse di ogni persona, che voglia intrattenere rapporti economici con altri soggetti, ad ottenere le informazioni relative all'attitudine di questi ultimi ad osservare gli obblighi fiscali e, in sostanza, alla relativa affidabilità in ordine alle obbligazioni economiche contratte.¹⁷⁹ Da ciò si evince che la divulgazione di informazioni private non tende ad appagare soltanto una mera curiosità, finanche morbosa, dell'opinione pubblica, bensì mira a garantire l'accesso ad informazioni utili per la correttezza degli scambi, la trasparenza dei negozi giuridici nonché per il buon andamento dell'economia all'interno di un sistema statale democratico.

Al riguardo si consideri che tale pubblicazione costituirebbe l'adeguata risposta ad un pressante bisogno sociale derivante dalla prevenzione e dalla

¹⁷⁸ G. MARINO, *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, 213 ss. In argomento, si veda altresì A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 704

¹⁷⁹ Al riguardo, si veda per tutti l'ampio studio di A. VIOTTO, *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare" nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 153 ss.

repressione all'evasione fiscale tramite l'implementazione degli strumenti funzionali a tale scopo. Occorre rilevare, inoltre, che la misura in esame risulterebbe proporzionata poiché limitata solamente ai "grandi" evasori e destinata alla cessazione immediata in caso di adempimento del debito fiscale da parte del contribuente. Infatti, in qualsiasi Stato di diritto ogni misura statale che, pur nel perseguimento di finalità meritevoli di tutela, è idonea a recare un pregiudizio al relativo destinatario non deve mai eccedere quanto sia strettamente necessario per conseguire tale scopo. Dunque, l'esigenza di garantire la protezione dei dati personali è tendenzialmente superata dall'interesse erariale qualora si tratti di dati fiscali pubblicati col fine di fornire adeguato strumento di lotta alla corruzione. Questo, chiaramente, non implica che i diritti fondamentali della riservatezza della vita privata e della protezione dei dati personali debbano ritenersi ogni volta recessivi nei confronti dell'interesse fiscale. Difatti, si deve osservare che, per quanto meritevole di tutela, siffatto interesse non può spingersi fino a legittimare la profilazione indiscriminata o il trattamento generalizzato, incondizionato ed automatico, di dati personali di massa dei contribuenti. Trattasi di operazioni sproporzionate rispetto alle logiche garantiste contemplate dagli artt. 7 e 8 CEDU. A tal proposito un fenomeno patologico da evitare, frequente nel contesto della cooperazione fiscale internazionale, è quello delle cc.dd. *fishing expeditions*, consistente in quelle misure finalizzate al raccoglimento di mezzi di prova inerenti ad una determinata condotta potenzialmente punibile, senza che esista ancora alcun indizio di portata sufficientemente obiettiva e concreta concernente l'esistenza di tale condotta.¹⁸⁰ Dalle considerazioni svolte si evince, in via tendenziale, una sempre maggiore apertura verso l'accesso anche in ambito tributario e, pertanto, sarebbe opportuno che il diniego delle relative istanze venisse opposto dall'amministrazione finanziaria al contribuente soltanto in via eccezionale, sulla base cioè di un'esigenza di segretezza già individuata

¹⁸⁰ Per una definizione del concetto, e per approfondimenti anche in chiave comparatistica, si veda P. BERNASCONI, S. SCHURCH, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti e imminenti*, in Riv. dir. trib., 2015, 109 ss.

dalla legge, senza che l'autorità fiscale possa esprimere alcuna valutazione discrezionale sull'*an* del diritto, così garantendo la legalità e la correttezza dell'agire amministrativo. Eventuali determinazioni discrezionali non ancorate al dettato normativo, difatti, rischierebbero di restringere il grado di trasparenza della PA, sebbene la discrezionalità spesso si presenti come valore fondamentale, in termini di ragionevolezza, al fine di adottare la soluzione migliore per il caso concreto così come esso si presenta nella sua unica, ed irripetibile, manifestazione reale. In quest'ottica dovrebbe essere l'ordinamento a selezionare i casi in cui l'interesse fiscale debba essere tutelato mediante la compressione di un diritto del contribuente (come si è visto nel caso sull'evasione fiscale affrontato dalla Corte Edu nel 2021) e quando, invece, il suddetto interesse generale e tale diritto soggettivo possano coesistere ed essere entrambi preservati, a nulla rilevando la fase in cui perviene l'istanza e, dunque, l'avvenuta formazione dell'atto impositivo.

Chiaramente, trattasi di una prospettiva *de iure condendo*, che si inserisce in un più ampio processo già in atto di cambiamento della visione del rapporto Fisco-contribuente, sempre più improntato alla collaborazione, alla partecipazione ed alla trasparenza, come dimostra il nuovo regime di adempimento collaborativo con cui da un fine successivo e repressivo dell'illecito è possibile passare ad una collaborazione preventiva che eviti l'irregolarità stessa. Il progressivo ampliamento della c.d. *tax compliance* testimonia come necessariamente si debba passare attraverso una ridefinizione del rapporto intercorrente fra amministrazione finanziaria e contribuente che si fondi anche sull'accesso agli atti tributari, finanche procedimentali, laddove compatibile con gli obiettivi previsti e tutelati dall'ordinamento. Questo risulterebbe, altresì, conforme agli orientamenti attuali e prevalenti in seno alla giurisprudenza eurounitaria. Tutto ciò senza mai perdere la bussola: la stella polare che deve guidare i giuristi (siano essi legislatori o giudici) deve sempre risiedere nel bilanciamento fra opposti interessi meritevoli, in astratto, di tutela

con la conseguenza che, da un lato, certamente occorre evitare ingerenze sproporzionate dell'amministrazione finanziaria nella sfera soggettiva personale privata del contribuente e, dall'altro lato, occorre però stare attenti a non fornire un'ipertutela alle garanzie del contribuente, dalle quali potrebbe scaturire un ingiusto sacrificio dell'interesse fiscale.

Si consideri, infine, che anche l'accesso è stato oggetto della delega fiscale per la riforma del diritto tributario (legge n. 111 del 2023). In particolare, l'articolo 4 delega il Governo a effettuare la revisione dello Statuto del Contribuente con particolare riferimento ai principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto, prevedendo il rafforzamento da parte dell'ente impositore dell'obbligo di motivazione, specificando le prove su cui si fonda la pretesa e al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, poiché funzionale al corretto dispiegarsi del diritto al contraddittorio come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (9 novembre 2017, C-198/16, *Ispas*; 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*).

CAPITOLO II

TECNOLOGIE DIGITALI, INTELLIGENZA ARTIFICIALE E DIRITTO TRIBUTARIO FRA PERSEGUIMENTO DELL'INTERESSE FISCALE E OSSERVANZA DEL "GIUSTO PROCEDIMENTO" IN UN'OTTICA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: LA VALORIZZAZIONE DEL FATTORE UMANO

1. Brevi note introduttive sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale ad opere dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente

Non c'è timore di essere smentiti se si afferma che il tema delle modalità e dei limiti dell'intelligenza artificiale nel mondo del diritto è, attualmente, fra i più dibattuti¹⁸¹. Ciò è ascrivibile, innanzitutto, al travolgente sviluppo degli studi scientifici sull'intelligenza artificiale, i quali in tempi recenti hanno portato al proliferare di applicazioni pratiche percepite in misura crescente come utilmente impiegabili nella vita e nelle occupazioni quotidiane. Allo stesso tempo, si intuisce il possibile impatto di queste tecniche sul modo di essere dell'attività giuridica: l'enorme quantità di dati ed informazioni di cui ogni giurista deve tenere conto e la spasmodica specializzazione che connota ogni figura professionale nel mondo del diritto paiono concorrere nella direzione della valorizzazione di strumenti, fondati appunto sull'intelligenza artificiale, capaci di elaborare un maggior numero di informazioni in un tempo estremamente

¹⁸¹ Si tratta, peraltro, di un tema su cui nel mondo giuridico anglosassone si riflette da tempo. Si legga, ad esempio, l'analisi di BUCHANAN, HRADRICK, *Some Speculations about Artificial Intelligence and legal Reasoning*, in *Stanford Law Review*, 1970, p. 40 ss. Si tratta del progetto denominato *Trexman*, sviluppato negli Stati Uniti nel corso degli anni '70 dello scorso secolo e destinato a fornire indicazioni ai contribuenti riguardo al trattamento fiscale di operazioni di riorganizzazione societaria.

breve¹⁸². Risulta peraltro interessante notare che, se quello appena tratteggiato è un fenomeno piuttosto nuovo, la riflessione sugli impieghi dell'intelligenza artificiale nel campo del diritto tributario è ben più risalente.

Il primo esperimento in tal senso risale a circa quaranta anni fa e nel tempo si è assistito a numerosi altri studi, fino al più recente *Blue J Legal*, di cui a breve si dirà. Insomma, a differenza che in altri rami del diritto, sembra che la frontiera tecnologica legata agli sviluppi applicativi dell'intelligenza artificiale sia stata da più tempo ritenuta particolarmente adatta per il diritto tributario. Ci si deve chiedere allora quale sia la ragione di una simile peculiarità. A tale quesito si è talvolta risposto facendo riferimento all'elevato tecnicismo delle norme di diritto tributario ed alla redazione di esse in termini estremamente analitici, tali da renderne pressoché automatica l'applicazione¹⁸³. Un tecnicismo che - quanto meno in astratto - ne rende l'applicazione più meccanica e, perciò, può valorizzare il ricorso a sistemi capaci di immagazzinare, vagliare, incrociare ed elaborare dati in quantità e con velocità tali da sorpassare ogni capacità umana¹⁸⁴.

Dunque, quella appena richiamata pare essere la ragione dell'indubbio interesse che l'intelligenza artificiale ha da vari decenni suscitato fra gli studiosi e gli operatori del diritto tributario. Al di là di quelle che possono esserne le ragioni, si coglie un crescente dibattito fra gli studiosi di questa materia circa gli utilizzi dell'intelligenza artificiale per guidare l'applicazione in concreto delle astratte disposizioni normative.

¹⁸² Un autore sostiene, al riguardo, che “*tax law being highly complex and technical in structure and content, may be one of the best candidates to be addressed by AI*” (KUZNLACKT, *The Artificial Intelligence Tax Treaty Assistant: Decoding the Principal Purpose Test*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018).

¹⁸³ Per una panoramica generale sul tema cfr. L. DEL FEDERICO - F. PAPARELLA, *Diritto tributario digitale*, Pacini giuridica, 2023.

¹⁸⁴ Lo precisa anche SUSTEIN, *Of Artificial Intelligence and Legal Reasoning*, in *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Papers*, n. 18/2001, in particolare p. 9. Sul profilo della inevitabile mobilità della nozione di intelligenza artificiale e dei suoi impieghi in ambito giuridico, si veda anche CARVALHO, *Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using Personality and Residence*, in *Inserta*, 2019, p. 425 ss. Un autore sostiene, al riguardo, che l'attività dei professionisti del diritto tributario può essere “*supplemented, rather than substituted, by AI*” (KUZNLACKT, *The Artificial Intelligence Tax Treaty Assistant*, cit.).

La peculiarità del diritto tributario, infatti, è quella di applicarsi ad una fattispecie che vede coinvolta, oltre al privato, anche la pubblica amministrazione (*i.e.* l'Amministrazione finanziaria) e che, proprio per questo, ha un carattere pubblicistico evidente. L'influenza degli strumenti automatizzati deve quindi essere valutata con particolare cura, attesa sia l'importanza della corretta attuazione delle norme fiscali per la finanza pubblica, sia l'esigenza di tutela del contribuente - già nella fase procedimentale in cui ancora non sono disciplinate consolidate garanzie nei suoi confronti - la cui posizione soggettiva viene incisa dall'atto amministrativo. Peraltro, l'impiego dell'intelligenza artificiale potrebbe essere utilmente effettuato nel diritto tributario "domestico". Pensando al diritto italiano, molte sono le disposizioni fiscali che, implicando l'analisi di un certo numero di elementi di fatto, ben potrebbero prestarsi ad una più efficiente applicazione proprio ricorrendo a sistemi intelligenti. Fra i casi nei quali più frequentemente ciò potrebbe avvenire si possono ricordare il redditometro, gli studi di settore - oggi rimpiazzati dagli indici sintetici di affidabilità (c.d. ISA) - e l'analisi di comparabilità nell'ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento.

Si tratta, per l'appunto, di vicende nelle quali gioca un ruolo centrale la capacità dell'operatore di collegare e confrontare situazioni e dati apparentemente autonomi, rispetto alla quale l'algoritmo consentirebbe di aumentare in modo esorbitante sia il numero degli elementi oggetto di analisi, sia la rapidità dell'elaborazione¹⁸⁵. L'obiettivo di questo capitolo è, pertanto, quello di effettuare una ricognizione del ruolo che l'intelligenza artificiale ha - o potrebbe avere ragionevolmente in un futuro prossimo - nello svolgimento del rapporto d'imposta, concentrando in particolare l'attenzione sulla sua strumentalità per i principali attori di esso, dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, in particolare nella fase generale dell'accertamento ed in quella specifica del

¹⁸⁵ Su tali profili, si veda l'analisi di KUERST, *The Multilateral Convention to Implement Tax treaty Related Measures o Prevent BEPS. Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, in *Nordic Tax Journal*, 2018, p. 31 ss. In particolare sul meccanismo delle riserve e delle opzioni, sia consentito rinviare a S. DORIGO, *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell'incertezza?*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2019, p. 555 ss.

procedimento, ponendo l'attenzione sui benefici derivanti dall'utilizzo delle nuove tecnologie per l'interesse fiscale, ma anche sui pericoli nei quali potrebbe incorrere la stessa Amministrazione finanziaria e soprattutto il contribuente¹⁸⁶. Di qui la necessità di individuare adeguati strumenti di tutela per quest'ultimo, implementando i valori della partecipazione e del contraddittorio posti a fondamento del principio del "giusto procedimento", attualmente applicato in sede sovranazionale, ma non ancora compiutamente in ambito interno¹⁸⁷.

Tutto ciò valorizzando la visione antropocentrica che ormai caratterizza la *rule of law*, ossia lo Stato di diritto ai cui valori è informato l'ordinamento sovranazionale, in uno alle Carte fondamentali dei singoli Stati membri. Da tale prospettiva, allora si potrebbe cogliere una nuova valorizzazione delle capacità umane, tendenzialmente non superabili - a dispetto di quanto generalmente oramai si pensa - da nessuna tecnologia.

2. Il valore della partecipazione del contribuente nella fase procedimentale

In uno Stato democratico e di diritto, il cittadino non si presenta più come un mero destinatario delle politiche fiscali, ma come un soggetto nei cui confronti si instaura, in posizione tendenzialmente paritetica, un rapporto giuridico, acuendo la necessità dell'Amministrazione di ricercare la collaborazione del contribuente nell'esercizio della propria attività.

Pertanto, l'unilateralità che tradizionalmente connota l'azione pubblica, e che trova la sua massima espressione proprio nel settore fiscale, ossia nell'attività

¹⁸⁶ Fra i canti contribuiti realizzati sul punto negli anni, si ricorda in questa sede quello di L. DEL FEDERICO, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito fra autorità e consenso*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2009, p. 69 ss.

¹⁸⁷ Su tale tematica cfr. diffusamente M. G. DE FLORA, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario fra fattispecie interne e sovranazionali*, Editoriale scientifica, 2022.

di prelievo tributario, risulta ridimensionata dalla dilagante cultura del “consenso”, che ha collocato pubblico e privato su di un piano, se non del tutto paritario, tendenzialmente meno conflittuale¹⁸⁸. Il contribuente, pertanto, parteciperebbe al procedimento tributario, al fine di fornire, con finalità non solo collaborative, ma anche difensive, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un’obiettiva determinazione della materia imponibile, realmente (*rectius* maggiormente) corrispondente alla capacità contributiva del soggetto passivo.

La maggiore articolazione della fase dell’accertamento si risolverebbe innanzitutto in una maggiore produttività dell’attività amministrativa, grazie agli elementi apportati spontaneamente dal contribuente ed all’anticipazione, rispetto alla fase contenziosa, della proposizione dei motivi del ricorso, con la conseguente possibilità di tenerne conto prima dell’emissione dell’atto di accertamento. Rimettere ogni forma di contraddittorio esclusivamente alla fase giurisdizionale significherebbe trascurare la potenzialità dell’accertamento a divenire definitivo in caso di mancata impugnazione. Così, è evidente che sia l’attività di controllo che la partecipazione del privato sono, almeno in linea di principio, funzionali al medesimo obiettivo: giungere alla determinazione di un’obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo. Tale obiettiva determinazione produce effetti equivalenti al consenso del contribuente sul contenuto dell’accertamento, traducendosi, conseguentemente, in una deflazione del contenzioso, esplicando, pertanto, i suoi effetti oltre la fase procedimentale e soddisfacendo, nel contempo, i rivalutati obiettivi di economicità, attualmente sottesi a tutto l’apparato pubblico.

Da tali considerazioni scaturisce la necessità di dare il massimo impulso al contraddittorio amministrativo e di applicare, anche alla materia tributaria, il principio dell’amministrare tramite il consenso piuttosto che attraverso l’esercizio autoritativo ed unilaterale dei poteri, in quanto è vero che in ambito

¹⁸⁸ Cfr. A. R. CIARCIA, *Il consenso del contribuente supera le garanzie dello Statuto in tema di verifica fiscale?*, in Riv. tel. dir trib., 19 maggio 2022. Sul tema cfr. altresì M. MANIGRASSO, *La rilevanza del consenso dell’avente diritto nelle attività d’indagine irrivalentemente esercitate*, in Dir. Prat. Trib., 2019, II, 2108.

tributario è prevalente l'interesse alla percezione del gettito fiscale, sancito dall'art. 53 della Costituzione, ma è anche vero che tale interesse si scontra con interessi ugualmente protetti dalla Costituzione, nonché da fonti sovranazionali, i quali non possono ragionevolmente soccombere in nome di un'attività che si presenta come strumentale rispetto all'attuazione dell'imposizione¹⁸⁹.

Il legislatore, nel corso degli anni, ha mostrato un crescente *favor* verso la partecipazione del contribuente in funzione di contraddittorio, ossia a titolo difensivo, la quale si sostanzia nell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di richiedere chiarimenti al contribuente e nella facoltà, ovvero nell'onere di quest'ultimo di fornirli. Se la funzione svolta dall'Amministrazione finanziaria è essenzialmente quella del controllo e non quella di far nascere l'obbligazione tributaria, nulla osta in via di principio a che sia data adeguata possibilità al contribuente di dimostrare la correttezza del suo operato anche in via amministrativa, prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Come anticipato, la soluzione di conflitti potenziali o effettivi sull'attuazione della legge di imposta è stata sottratta, nel tempo, alla gestione dell'autorità amministrativa per essere affidata ad un confronto diretto, variamente articolato, fra l'Amministrazione ed il contribuente. L'interesse fiscale, inteso come interesse pubblico dominante imputabile allo Stato sovrano, regredisce sino a coincidere con una figura di natura composita, che contiene al proprio interno l'interesse privato alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa.

Tale ricostruzione introduce una contrapposizione, da una parte, fra l'attività normativa che si esplica nel campo tributario, attraverso la produzione della legge e la sua esecuzione autoritativa; dall'altra, l'attuazione della legge di imposta che si attua per altri mezzi, fra i quali, la partecipazione del contribuente al procedimento e l'adempimento spontaneo dei doveri. La presenza di margini

¹⁸⁹ Cfr. G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in Dir. e Prat. Trib., 2017, I, 1912; nonché, M. GREGGI, *Frodi Fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, p. 1015, in Dir. prat. trib., n. 1, 2016.

di discrezionalità nello svolgimento dell'attività dell'Amministrazione finanziaria comporta la necessità di realizzare un bilanciamento fra l'interesse fiscale e quelli degli altri soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio per pervenire all'individuazione del "giusto tributo"¹⁹⁰.

È stato evidenziato che partendo dai diritti del contribuente che, nello Stato democratico, si persegue l'interesse fiscale. In tale contesto, la partecipazione del contribuente - quale che sia il modo in cui concretamente si espliciti - concorre né più né meno all'esatta rappresentazione della sua capacità contributiva, che è la funzione propria della partecipazione in quanto strumento dell'applicazione imparziale della legge. Il passaggio da un'amministrazione "per atti" ad un'amministrazione di risultato ha, pertanto, favorito la creazione di un complesso di istituti partecipativi e deflattivi, attraverso i quali si sono incrementate le occasioni di soluzione del rapporto obbligatorio diverse dall'adozione di un atto di imperio dell'Amministrazione finanziaria.

Si è registrata una progressiva evoluzione di modelli improntati ad una logica collaborativa e ad un ampliamento delle opportunità di attuazione concordata del tributo con il contribuente. Le caratteristiche salienti della partecipazione del privato all'attività dell'Amministrazione finanziaria (sia *lato sensu* impositiva o di controllo dell'operato del contribuente), sono, invece, rappresentate dalla mancanza di autonomia e dell'obbligatorietà: la partecipazione sembrerebbe avere (nella quasi totalità dei casi) una funzione servente rispetto all'attività amministrativa, ossia sarebbe prevista dall'ordinamento più per agevolare lo svolgimento di tale attività e, quindi, per soddisfare il fine primario pubblico dell'attuazione del prelievo, che per garantire l'obiettività dell'azione amministrativa (anche se i suddetti fini non sono potenzialmente incompatibili fra di loro).

¹⁹⁰ Cfr. A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, retro, 2020, I, 5 ss.; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, 18 ss.

In ambito tributario, è possibile affermare che la ricerca della verità (*rectius* del fatto) sia condotta esclusivamente da una parte, dati i vantaggi che derivano da criteri che valorizzano la partecipazione delle parti ed utilizzano il loro apporto cognitivo.

Tale conclusione non risulta contrastare le esigenze di speditezza degli accertamenti, in quanto l'eventuale maggiore impiego di tempo dell'Amministrazione nella fase dell'istruttoria procedimentale sarebbe compensato dal minor dispendio di energie nell'eventuale fase contenziosa. Inoltre, eviterebbe la compressione del diritto di difesa a vantaggio dell'interesse fiscale¹⁹¹. Il primo fattore a cui può ricondursi la divergenza fra la *ratio* ispiratrice della partecipazione nel campo tributario e quella della partecipazione al procedimento amministrativo (in genere) è rappresentato dalla vincolatezza dell'attività degli Uffici impositori: la partecipazione non può svolgere, in relazione a tale attività, quella che è la sua tipica funzione nei procedimenti amministrativi (in larga maggioranza discrezionali), ossia l'introduzione di interessi da valutare. Sembra comprensibile che proprio nella natura vincolata della funzione impositiva venga comunemente ravvisato il più serio ostacolo alla configurabilità di spazi per incontri fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, all'interno dello svolgimento della funzione medesima.

Sulla base della suesposta definizione, ritiene che manchino nell'ordinamento tributario delle norme dalle quali possa dedursi che, nello svolgimento dell'attività istruttoria, l'Ufficio debba effettuare una ponderazione fra l'interesse pubblico e quello privato. Poiché la discrezionalità si sostanzierebbe in tale attività di ponderazione, ne deriva un'assenza di discrezionalità amministrativa in tali ipotesi, non essendoci il coinvolgimento di situazioni giuridicamente rilevanti del privato. In particolare, nell'ipotesi di scelta da parte degli Uffici dei poteri da esercitare fra quelli attribuiti dalla legge, evidenzia che tale scelta non comporta la ponderazione di un interesse pubblico

¹⁹¹ Cfr. F. CROVATO *Il consenso nella determinazione dei tributi*, Roma, 2012, paragrafi 2.7, 2.8, 2.9.

ed uno privato, in quanto gli interessi coinvolti sono entrambi pubblici e rappresentati, rispettivamente, dall'interesse al reperimento delle entrate e quello della maggiore efficienza e produttività dell'azione amministrativa.

Il secondo fattore, in parte collegato al primo, a cui può ricondursi la divergente *ratio* ispiratrice della partecipazione nel procedimento tributario rispetto a quella che si registra in ambito amministrativo si ravvisa nella struttura della partecipazione del privato nella materia tributaria, in quanto strettamente dipendente dalla posizione di soggezione propria del contribuente con riguardo all'attività impositiva nel suo complesso considerata¹⁹². Il carattere vincolato dell'attività non comporta necessariamente che la partecipazione (almeno quella espressamente prevista dalla legge) debba essere limitata alla funzione passiva e che, correlativamente, debba essere vista con sfavore o, comunque, trascurata la partecipazione in funzione attiva o propositiva. La partecipazione di quest'ultimo tipo può, infatti, essere svolta anche con riguardo ad un'attività di tipo vincolato, avendo ad oggetto la comunicazione di fatti e non l'introduzione di interessi: la sua utilità, sia per il privato che per l'Amministrazione procedente, risiede nella più completa ed obiettiva determinazione degli elementi oggetto di controllo.

In sintesi, l'attribuzione di poteri autoritativi ad una Pubblica Amministrazione può coesistere con il riconoscimento, in capo ai soggetti nei cui confronti sono esercitati, del diritto di far valere le proprie ragioni in sede procedimentale e di partecipare allo svolgimento della funzione amministrativa, anche nell'ipotesi in cui l'interesse pubblico perseguito dalla Pubblica Amministrazione imponga di restringere la sfera applicativa della partecipazione del privato.

Il problema, quindi, si sostanzia nella ricerca di un punto di incontro fra autonomia privata e carattere vincolato, senza pregiudicare l'efficacia del principio di legalità, il quale risulta operare con maggiore rigidità in ambito tributario. La problematica dell'indisponibilità deve essere affrontata

¹⁹² Cfr. G. RAGUCCI, *Gli Istituti della collaborazione fiscale*, Torino, 2018, pp. 74 ss.

considerando l'esigenza di determinare, eventualmente con la partecipazione del privato, la dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto. In altri termini, eventuali strumenti che consentono una conclusione concertata della fase dell'accertamento comportano un accordo sulla dimensione del presupposto che appare maggiormente corrispondente al vero.

Gli effetti non sono rimessi alla volontà delle parti, ma sono determinati dalla legge. Pertanto, il privato non si limiterebbe a fornire un flusso di informazioni, ma concorrerebbe a determinare, sia qualitativamente che quantitativamente, il presupposto del tributo, comportando la definibilità delle questioni di fatto e di diritto concernenti il presupposto stesso¹⁹³. Si ritiene che per ciascun contribuente non sia irrilevante pervenire (o meno) all'individuazione dell'effettivo carico tributario di ciascun soggetto passivo, in quanto un'errata ripartizione determinerebbe un vantaggio solo per alcuni membri della "platea contributiva" risolvendosi in un appesantimento del carico degli altri contribuenti. In altri termini, all'interno della compagine unitaria del diritto non sono presenti facoltà o poteri di carattere dispositivo, in quanto ciò determinerebbe una violazione dell'essenza del diritto stesso.

Dunque, indisponibile sarebbe l'interesse pubblico perequativo (che sorregge e giustifica l'accertamento tributario) nel suo rapporto con gli interessi del contribuente. Le ragioni di questa peculiarità strutturale dell'accertamento tributario, si rinverrebbero nelle convergenze e divergenze fra le normative proprie delle funzioni pubbliche e dell'autonomia privata e sui modi in cui tali normative si riverberano sugli interessi pubblici e privati che da esse risultano regolati¹⁹⁴. Tuttavia, spesso si è ravvisato, invece, nello Statuto una generalizzazione del diritto di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, funzionale all'attuazione imparziale della legge di imposta,

¹⁹³ Cfr. M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, pp. 37 ss.

¹⁹⁴ Cfr. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pagg. 212 e 213; M. BEGHIN, "Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione", in Riv. dir. trib., n. 11/2010, II, pag. 679.

ritenendo che gli enunciati in esso contenuto (in particolare, l'art. 12, ultimo comma) si prestino a fungere, in concorso con i principi costituzionali di legalità e di imparzialità amministrativa, da fondamento per l'elaborazione di una disciplina generalizzata della regola del contraddittorio anticipato.

In realtà, si ritiene che l'evoluzione normativa, pur caratterizzandosi per il progressivo arricchirsi di ipotesi di partecipazione del contribuente nell'attività amministrativa, è circoscritta a specifiche fasi di attuazione delle singole imposte ed all'esercizio di puntuali poteri di indagine nell'attività istruttoria. Un esempio di evoluzione positiva dei rapporti fra lo Stato ed i soggetti privati è rappresentato dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, che tutela l'affidamento prestatosi dai contribuenti nell'agire amministrativo. In particolare, il suddetto articolo statuisce, come è noto, che «*I rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della (collaborazione e della buona fede)*». Analizzando i principi consacrati nell'art. 10 dello Statuto, si evidenzia che la collaborazione allude, per un verso, ai principi di buon andamento, efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97, I comma, Cost. (richiamato dall'art. 1 dello Statuto), e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53, comma 1, Cost.; il termine buona fede, invece, se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in parte, con i significati attribuibili al termine collaborazione, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo). Tuttavia, le norme che introducono obblighi per l'Ufficio di natura partecipativa hanno un carattere derogatorio ovvero eccezionale, in quanto ammettono la partecipazione del soggetto passivo soltanto in determinate ipotesi specificamente disciplinate.

In altri termini, il legislatore tributario non ha ancora riconosciuto un rilievo generalizzato alla partecipazione del contribuente nella fase procedimentale, determinando conseguentemente l'impossibilità di far sorgere in capo al

contribuente una posizione di rilievo procedimentale giuridicamente rilevante. La mancanza del riconoscimento di un principio generale al contraddittorio comporta, da un lato, la violazione del precetto di cui all'art. 97 Cost., in quanto non può realizzarsi imparzialità dell'azione della Pubblica Amministrazione senza la conoscenza di tutti i dati di fatto, realizzabile proprio attraverso il contraddittorio, dall'altro, determinerebbe un allontanamento del sistema di accertamento tributario da quello accolto in altri ambiti.

L'obbligazione tributaria nasce da un fatto e, pertanto, una corretta acquisizione dello stesso richiede un intervento del contribuente ed un adeguato confronto già in un momento anteriore a quello processuale¹⁹⁵.

La soluzione attualmente adottata dall'ordinamento, che contempla la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di emettere un atto anche senza riconoscere alla parte la facoltà di prospettare le proprie ragioni, considera la previsione della facoltà di impugnazione dello stesso dinanzi al giudice tributario, rinviando, quindi, ad un momento successivo, l'attività di esposizione delle ragioni della parte privata.

Tuttavia, sotto il profilo della razionalità organizzativa, essa denuncia i suoi limiti, atteso che la previsione di un momento necessario di contestazione alla parte delle risultanze emerse realizzerebbe una migliore economicità complessiva dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, oltre che generare un deflazionamento del contenzioso.

3. Il “giusto” procedimento tributario: l'importanza del contraddittorio

¹⁹⁵ Peraltro, con riferimento alle acquisizioni digitali, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21153 del 2014 (reperibile su www.cortedicassazione.it), avevano già escluso l'esigenza dell'autorizzazione per l'estrazione di documenti informatici contenuti nei computer aziendali laddove non vi fosse il dissenso del contribuente.

Nell'ordinamento italiano, come rilevato poc'anzi, non esiste una norma di carattere generale in materia di partecipazione, ossia - più nello specifico - il riconoscimento di un generale diritto al contraddittorio, che completi le fattispecie di partecipazione disciplinate con riferimento a puntuali momenti di esercizio dell'attività di controllo¹⁹⁶.

L'esigenza di prevedere forme di collaborazione fra il Fisco ed i contribuenti nell'attività procedimentale si fonda sull'assunto che, dal coinvolgimento del privato, deriverebbero, come in precedenza evidenziato, molteplici benefici fra i quali: migliore cognizione dei fatti, maggiore credibilità, in quanto l'atto impositivo contenebbe l'indicazione di più corretti motivi (di fatto e di diritto) della pretesa erariale, rendendo possibile comprenderne le vere ragioni e valutare preliminarmente le concrete possibilità di accoglimento delle doglianze; maggiore trasparenza, attraverso la diretta partecipazione del contribuente alla costruzione del materiale istruttorio su cui l'Ufficio effettuerà le proprie valutazioni; diminuzione della litigiosità, poiché il giudice tributario, una volta che sia stato reso possibile al contribuente svolgere le proprie difese durante la fase amministrativa, sarà chiamato ad intervenire in casi quantitativamente limitati¹⁹⁷. Tali aspetti si correlano a principi di derivazione nazionale ed europea, per cui emerge l'opportunità di valorizzare il contraddittorio nel procedimento tributario e prevederne una generica applicazione al fine di garantire un effettivo sviluppo del rapporto fra il Fisco ed il contribuente coerente con un ordinamento tributario evoluto.

Tuttavia, da un punto di vista logico e funzionale, è necessario che il destinatario di un atto potenzialmente produttivo di effetti nella sua sfera

¹⁹⁶ Cfr. M. P. NASTRI, *L'evoluzione del principio del contraddittorio alla luce del diritto tributario nazionale ed europeo*, in *Il diritto tributario: tematiche sostanziali e processuali*, G. PETRILLO, G. MALLARDO, G. COSSU (a cura di), Napoli, 2018.

¹⁹⁷ Cfr. D. CONTE, *Il diritto di difesa del contribuente nell'ottica della Corte di Giustizia: il "passo del gambero" e il ritorno agli studi di settore come presunzione relativa?*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, IV, 10 ss. Sul passaggio dagli studi di settore agli ISA si vedano ad esempio, anche per i riferimenti: A. PURPURA, *Gli studi di settore tra compatibilità con la normativa comunitaria e l'introduzione degli indici di affidabilità fiscale*, retro, 2019, 764 ss.; A. COMELLI, *I principi di neutralità fiscale e proporzionalità ai fini della disciplina dell'IVA europea e nazionale: dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale*, retro, 2019, 1085 ss.

giuridica venga preventivamente reso edotto dei documenti che lo riguardano. Inoltre, l'attuazione del contraddittorio comprende, non solo il diritto dei contribuenti di esprimere il loro punto di vista, ma anche l'obbligo delle Autorità fiscali di tenerne conto nella motivazione dei loro atti. La realizzazione del "giusto procedimento" richiede, infatti, che sia garantito l'accesso del contribuente alle informazioni e la sua partecipazione, attraverso l'instaurazione del contraddittorio, nella fase procedimentale, oltre che il diritto ad un'adeguata motivazione degli atti. Come anticipato, il tema della partecipazione dei soggetti amministrati nell'esercizio delle potestà pubblicistiche è fra quelli di maggiore interesse negli studi del diritto amministrativo, ma presenta peculiari connotazioni avendo riguardo ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuenti. L'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente nel procedimento tributario, benché trovi inevitabile presupposto nel nuovo modo di intendere i rapporti fra soggetti amministrati e Pubblica Amministrazione, basato sulla rinnovata considerazione del cittadino nelle relazioni con l'esercizio dei pubblici poteri, ha assunto singolari caratteri in ambito tributario, a causa della vincolatività dell'agire amministrativo e dell'esistenza del principio di indisponibilità del tributo. La partecipazione del soggetto passivo è stata, intatti, spesso intesa nell'assorbente ottica delle ragioni del Fisco alla celere e sicura acquisizione del gettito. La posizione dei contribuenti risulta, però, sempre più frequentemente oggetto di indagini complesse, per cui acquista un rilievo crescente il contraddittorio nel procedimento tributario. L'instaurazione di un contraddittorio fra le parti dell'obbligazione tributaria permette, infatti, un'effettiva percezione della realtà dei fatti, nonché una corretta interpretazione giuridica degli stessi. Il contribuente, pertanto, dovrebbe sempre partecipare nella fase del procedimento tributario, al fine di fornire, con finalità non solo collaborative, ma anche difensive, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile.

L'attualità e l'importanza della ricerca di forme di tutela del contribuente durante lo svolgimento della fase procedimentale è testimoniata anche da pronunce delle Corti di Giustizia in tema di contraddittorio endoprocedimentale il quale i giudici europei hanno elevato a principio generale del diritto eurounitario, in quanto diretta ed immediata manifestazione del diritto di difesa (in particolare nella sentenza *Glencore*, già citata nelle note). Tale diritto è stato, infatti, espressamente considerato come funzionale alla realizzazione, da un lato, della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento e, dall'altro, della bontà dell'azione amministrativa, atteso che attraverso il contraddittorio vengono acquisiti elementi utili alla conoscenza della situazione di fatto. I giudici europei, pertanto, attribuiscono al diritto al contraddittorio, nella fase amministrativa, valore di principio fondamentale, in quanto rappresenta uno strumento che consente, non solo la soddisfazione di interessi individuali, ma anche l'attuazione dei principi di buona amministrazione. In particolare, i giudici europei, richiamando il principio di diritto già espresso nella sentenza *Sopropé*, hanno evidenziato che il diritto del soggetto amministrato ad essere sentito prima della adozione del provvedimento finale è un principio fondamentale e generale del diritto dell'Unione Europea, essendo attuazione del diritto di difesa e dell'obbligo di un'adeguata istruttoria. Ne deriva un'importante considerazione: in precedenza si è evidenziato che l'art. 12 dello Statuto del contribuente prevede una sola eccezione all'instaurazione del contraddittorio procedimentale rappresentata dall'esistenza di casi di particolare e motivata urgenza. Tuttavia, alla luce della succitata sentenza dei giudici europei, le uniche ipotesi di urgenza che possono giustificare una compressione dei termini per contraddire sono solo quelle incolpevoli per la Pubblica Amministrazione, ossia oggettive ed imputabili al contribuente, che, in ogni caso, non dovrebbero mai comportare la totale eliminazione del diritto al contraddittorio. Con riferimento alle conseguenze ricollegabili alla violazione del diritto al contraddittorio, la Corte evidenzia che tale violazione può determinare l'annullamento del provvedimento adottato, a

condizione però che in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Secondo i giudici europei, il soggetto passivo che eccepisce la violazione del diritto ad essere sentito ha l'onere di allegare dei temi che avrebbero potenzialmente e ragionevolmente ampliato il quadro istruttorio da tener presente per provvedere. Tale conclusione ha il vantaggio di evitare che, in presenza di decisioni meramente formalistiche e non sostanziali, il contribuente eccepisca in modo pretestuoso la violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, solo per paralizzare l'attività dell'Amministrazione finanziaria, violando altri principi considerati ugualmente meritevoli di tutela. Se si ammettesse un sindacato del giudice tributario sul contenuto e sulla qualità delle deduzioni che il contribuente non ha potuto presentare per la violazione delle regole del contraddittorio, per farne discendere effetti sull'accertamento del diritto di annullamento dell'accertamento, si legittimerebbe una valutazione giudiziale di questioni che la legge riserva all'Amministrazione finanziaria, con evidente, quanto inammissibile, inversione del rapporto logico e giuridico esistente fra procedimento e giudizio. Per garantire autonoma rilevanza all'effettività del diritto al contraddittorio procedimentale, sarebbe, pertanto, maggiormente corretto considerare l'emanazione di un atto impositivo *inaudita altera parte* viziato di per sé.

In altri termini, se si considera il confronto nella fase procedimentale il presupposto essenziale del giusto procedimento in materia tributaria, l'emanazione di un atto potenzialmente lesivo per il contribuente emanato senza instaurare un contraddittorio preventivo con quest'ultimo, dovrebbe essere dichiarato nullo, a prescindere dal merito, per garantire la corretta attuazione dei principi costituzionali di difesa, capacità contributiva, buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione. Recentemente, i giudici si sono pronunciati nuovamente sul tema in analisi. Essi hanno evidenziato che costituisce parte integrante del rispetto dei diritti della difesa il diritto di essere ascoltati, il quale garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed

efficacemente, il proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere sui suoi interessi.

La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'Autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona coinvolta, la suddetta regola ha, in particolare, l'obiettivo di consentire a quest'ultima di correggere un errore o far valere elementi relativi alla sua situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Il principio del rispetto dei diritti della difesa non è una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti garantiti. Quindi, il contraddittorio preventivo nei rapporti fra Pubblica Amministrazione e destinatario dell'atto è configurato dalla Corte di Giustizia come un principio generale dell'ordinamento dell'Unione Europea. La giurisprudenza europea ha, infatti, elevato il contraddittorio a principio generale, espressione del *due process of law*, rilevante in qualsiasi procedimento (intendendo per procedimento una fase di attuazione dei diritti comprensiva anche del processo) in cui l'esercizio di un potere della Pubblica Amministrazione possa avere esiti pregiudizievoli per l'amministrato, anche in assenza di un'espressa previsione normativa. La consacrazione, a livello europeo, del principio del contraddittorio procedimentale quale principio fondamentale dell'Unione Europea è avvenuta, a livello normativo, con la proclamazione contenuta nell'art. 41 della Carta di Nizza che, al paragrafo 2, prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. La stessa giurisprudenza italiana si è, però,

successivamente posta in contrasto con il succitato orientamento, statuendo che il contraddittorio ha una generale applicazione solo nelle materie armonizzate; mentre, invece, per i tributi non armonizzati, non sussiste un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito della formazione dell'atto, ma deve essere instaurato soltanto nei casi espressamente previsti. Quindi, per i tributi disciplinati solo dalla normativa nazionale e, quindi, estranei dalla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente per le ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da una specifica norma, come, per esempio, nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Per i tributi armonizzati di competenza dell'Unione europea, l'obbligo del contraddittorio preventivo assume, invece, un rilievo generalizzato. In altri termini, i giudici hanno stabilito che non esiste nell'ordinamento giuridico italiano un obbligo generalizzato di contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo che non si tratti di un tributo armonizzato, essendo il principio del contraddittorio di derivazione europea, oppure non sia espressamente previsto dalla legge, come nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente.

Sulla base delle considerazioni realizzate nel presente lavoro, è facilmente intuibile che non si condivide l'attuale orientamento della giurisprudenza italiana: il diritto di instaurare il contraddittorio nella fase procedimentale non può essere subordinato alla natura del tributo ed alla procedura di recupero in concreto attivata dall'Amministrazione finanziaria, in quanto ciò determinerebbe irragionevoli disparità di trattamento fra i contribuenti. In altri termini, non è condivisibile prevedere una diversità di trattamento a seconda che l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale sia ascrivibile ad una violazione concernente tributi armonizzati oppure tributi non armonizzati, anche perché sovente il procedimento adottato (rimesso spesso ad una scelta arbitraria dell'Amministrazione finanziaria) ossia l'atto con cui vengono avanzate le

pretese concernente i tributi armonizzati e non armonizzati è unico. Quindi, sarebbe operativamente difficile realizzare una netta separazione fra i succitati tributi. La giurisprudenza nazionale di recente ricollegandosi alla sua precedente posizione ha nuovamente evidenziato che è esplicitamente a carico del contribuente l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Inoltre, i giudici statuiscano che il contribuente è tenuto ad indicare particolari argomentazioni oppure quali specifiche circostanze, situazioni o documenti, diverse da quelle esplicitate nel ricorso, avrebbe potuto addurre qualora gli fosse stato assicurato il contraddittorio procedimentale. Per i tributi armonizzati, invece, anche se sussiste il dovere per l'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, la mancata instaurazione non comporta *ex se* l'invalidità dell'atto impositivo, salvo che il contribuente non dimostri, in sede giudiziale, che, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe effettivamente comportato un risultato diverso¹⁹⁸. La "prova di resistenza" deve essere misurata in termini di effettività, nel senso che l'opposizione delle ragioni del contribuente non deve essere puramente pretestuosa, ma tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per le quali l'ordinamento lo ha predisposto. Ad esempio, nel controllo di cui all'art. 36-ter, il contraddittorio è coesistente al controllo stesso. La procedura inizia con l'invito a fornire chiarimenti, dati e documenti (art. 36-ter, III comma), atteso che la collaborazione del contribuente è di norma essenziale per reperire i documenti di riscontro. L'art. 36-ter prescrive, infatti, che l'esito del controllo formale sia

¹⁹⁸ Cfr. L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, cit.; A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, pag. 224; A. FEDELE, *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., Studi in memoria di G.A. Micheli, Napoli, 2010, pag. 15; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in Giur. imp., 2004, pag. 763; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in Riv. dir. fin., 1974, I, pag. 620; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Rass. trib., 2009, pag. 52 ss.

comunicato al contribuente con l'indicazione dei motivi che giustificano le rettifiche eventualmente compiute, affinché lo stesso possa segnalare eventuali dati ed elementi erroneamente valutati nei 30 giorni che seguono il ricevimento dell'atto. Dunque, da quanto fin qui evidenziato si può dedurre che la cooperazione è stata considerata il veicolo più adeguato a garantire una più completa e corretta ricostruzione del quadro fattuale, ai fini della verifica della presenza dei presupposti fissati dalla legge. Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria ha indotto il legislatore dello Statuto a rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nel quadro suesposto si inserisce il già citato art. 12 dello Statuto, intitolato «*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*», il quale prevede, al comma 7, nel rispetto del principio di cooperazione fra Amministrazione e contribuente, la facoltà di quest'ultimo (sottoposto a verifiche fiscali) di dialogare con l'Amministrazione procedente, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento e dopo il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Le disposizioni contenute nel succitato art. 12, alla stregua di tutte le altre contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, costituiscono, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della stessa legge, principi generali dell'ordinamento tributario. Il comma 7, dell'art. 12 succitato (il più rilevante ai fini del presente lavoro) conferisce al contribuente il diritto di comunicare all'Ufficio impositore osservazioni e richieste entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni. La possibilità di partecipazione del contribuente sia essenziale ai fini della completezza dell'istruttoria, soprattutto quando sussistano elementi decisivi ai fini della valutazione, che solo i soggetti interessati possono conoscere. Infatti, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire, a posteriori, presupposti di fatto verificatisi anche diversi anni prima, dai quali è del tutto estranea ed i cui documenti giustificativi, laddove esistano, sono, generalmente nella disponibilità del contribuente o di terzi. In particolare, si può far discendere anche dagli artt. 3

e 97 della Costituzione una regola generale in tema di contraddittorio anticipato, secondo cui i provvedimenti diretti a sacrificare le posizioni giuridiche dei singoli devono essere adottati *audita altera parte*, onde scongiurare il pericolo di lesioni delle posizioni giuridiche dei soggetti a seguito di atti autoritativi frutto dell'esercizio dei poteri di supremazia dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso, così ragionando si potrebbe interpretare il disposto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente come precetto cogente per l'Ufficio, la cui violazione determina l'illegittimità dell'atto. Le incertezze maturate dalla giurisprudenza nazionale sembravano essere state risolte dai giudici di legittimità, attraverso un articolato *iter* logico che considerava la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e quella delle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione in ordine alla rilevanza del contraddittorio (ancorché in relazione agli accertamenti standardizzati) quale elemento essenziale e indefettibile del "giusto procedimento". In particolare, i giudici hanno evidenziato che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrenti dal rilascio al contribuente del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, determinava di per sé, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, salvo che ricorressero specifiche ragioni di urgenza. Tale termine, infatti, è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale. Con il comma 7, il legislatore ha, quindi, voluto stabilire un'ulteriore forma di garanzia da adottare nelle verifiche svolte presso il contribuente, introducendo una forma di partecipazione in senso proprio.

In ogni caso ed a prescindere dalle problematiche ancora aperte derivanti dall'introduzione dell'invito al contraddittorio, si ritiene che la suddetta analisi permetta di evidenziare ulteriormente la necessità di prevedere un principio generale del contraddittorio nella fase procedimentale italiana: se risulta irragionevole limitare la partecipazione in senso proprio del contribuente alle sole ipotesi di verifiche svolte presso la sua sede, altrettanto irragionevole dovrebbe risultare l'instaurazione del contraddittorio soltanto in determinati

momenti del procedimento tributario, o per certi tributi e non per altri, data la necessità per i contribuenti di disporre di adeguati mezzi di tutela in tutto l'*iter* procedurale.

In conclusione si deve ritenere che non può esistere un'efficace tutela nella fase giurisdizionale se il contribuente non gode di tutela anche nella fase amministrativa, dato che il confronto inizia già in tale contesto. In tal senso è emblematica l'affermazione per cui non potrebbe esistere un giusto processo senza un giusto procedimento. Poiché esiste una stretta connessione fra i procedimenti amministrativi e giurisdizionali, la tutela effettiva dei diritti fondamentali nella fase giurisdizionale non avrebbe senso se non si estendesse anche alla precedente fase amministrativa.

Di recente, si sono, però, prodotti dei segnali di riforma promettenti. Infatti, il primo passo in tale direzione si è avuto con la relazione della Commissione consultiva per la riforma della giustizia tributaria, in cui la prima direttrice di azione era volta a prevenire il contenzioso rafforzando il contraddittorio all'interno del procedimento tributario e prevedendo dei casi di autotutela obbligatoria¹⁹⁹.

Certamente sul punto non si può trascurare la vivida presa di posizione assunta dalla delega fiscale che auspica, in sede di riforma, la generale e omogenea applicazione del principio del contraddittorio a pena della nullità dell'accertamento emanato in assenza dello stesso. L'ente impositore dovrà, inoltre, motivare espressamente in merito alle osservazioni formulate dal contribuente entro il congruo termine che gli sarà assegnato. Verrà, infine, meno, l'onere di fornire la "prova di resistenza". L'art. 4 I comma lett. e) del disegno di legge delega per la riforma fiscale, difatti, ha previsto nell'ambito della revisione dello Statuto dei diritti del contribuente una generale applicazione del contraddittorio - elevandolo così a principio - a pena di nullità, in uno all'introduzione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti nel

¹⁹⁹ Su taluni aspetti problematici in merito alle richieste di riesame in autotutela comunicate tramite il canale Civis cfr. Ris. Ag. Entrate n. 72 del 16 dicembre 2021, in Boll. Trib., 2022, 70.

procedimento tributario, così come sancito alla precedente lett. d) della medesima norma testè menzionata. In particolare, l'obbligo di contraddittorio è escluso per i "controlli automatizzati" e le "ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato" ed è stato stabilito il "diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- 1) previsione di una disciplina omogenea indipendente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- 2) assegnazione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12 comma 7 dello Statuto.

Dunque, in virtù di tali rilievi si può affermare che la disciplina dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale sopra delineata appare senz'altro condivisibile ed era attesa da tempo.

Da ultimo, nella sentenza del 21 marzo 2023, n. 47, la stessa Corte²⁰⁰, dopo aver affermato che non è incostituzionale la limitazione dell'obbligo di contraddittorio alle verifiche fiscali con accesso presso la sede del contribuente (con la conseguente esclusione per le c.d. indagini a tavolino), ha, però, evidenziato la necessità di un tempestivo intervento normativo e osservato che in ambito tributario il contraddittorio endoprocedimentale persegue lo scopo di ottimizzare l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, fin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli. Inoltre, è bene rilevare che la mancata

²⁰⁰ Si veda, al riguardo, G. FERRANTI, "La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale", in *Corr. Trib.*, n. 36/2017, pag. 2767, e "Contraddittorio endoprocedimentale: ancora un rinvio dell'esame di costituzionalità", *ivi*, n. 4/2020, pag. 315.

generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta oramai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a libello normativo che giurisprudenziale.

Allo stato dell'arte, com'è noto, la disciplina vigente prevede un utilizzo marginale del contraddittorio. In particolare si guardi all'art. 5-ter, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997 in cui è stabilito che l'Ufficio, "fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'art. 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento". La disciplina relativa all'obbligo del contraddittorio è stata, pertanto, inserita all'interno di quella relativa all'accertamento con adesione e non trova, quindi, applicazione in presenza di provvedimenti impositivi diversi dagli avvisi di accertamento, quali, ad esempio, quelli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973²⁰¹.

Dunque, l'introduzione dell'obbligo in esame - oggetto della delega fiscale - ha consentito di superare il precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità in base al quale in tema di accertamento con adesione, l'instaurazione del contraddittorio preventivo da parte del Fisco, ai sensi del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5, è facoltativa e non obbligatoria, in quanto assolve alla sola funzione di garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e di consentire al contribuente un'immediata cognizione circa la vertenza, tanto più che quest'ultimo può sempre, ai sensi del medesimo d.lgs., art. 6, comma 2, attivare il procedimento di definizione con adesione ove abbia ricevuto un avviso di accertamento o di rettifica in assenza di preventivo contraddittorio.

È stata poi operata una importante e condivisibile "apertura" interpretativa affermando che, considerata la *ratio* della norma, finalizzata alla determinazione

²⁰¹ Si veda, al riguardo, G. MELIS, "Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il giusto procedimento tributario", in *il fisco*, n. 14/2023, pag. 1318, e la dottrina ivi menzionata.

della pretesa tributaria in modo sempre più puntuale tramite il potenziamento del confronto con il contribuente, gli Uffici sono invitati, anche ai fini delle imposte dirette, ad attivare preventivamente il contraddittorio nei casi di determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi, ferma restando l'esclusione dall'invito preventivo degli avvisi di accertamento parziale automatizzati²⁰².

Nel comma 3 è poi stabilito che, in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

È stato, quindi, superato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale all'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di valutare le osservazioni del contribuente non si aggiunge l'ulteriore obbligo di esplicitare tale valutazione nell'atto impositivo.

Nel comma 4 è stabilito che in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'Ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito in esame. La stessa Agenzia delle entrate ha, al riguardo, affermato che le ragioni che giustificano l'urgenza devono essere specificamente motivate nell'atto.

In sintesi, quindi le prospettive future sono chiare: introdurre la "generalizzazione" del contraddittorio. Nel disegno di Legge delega per la riforma fiscale è stata prevista l'introduzione di una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, ad eccezione dei casi dei controlli di carattere sostanzialmente automatizzato. Il diritto al contraddittorio dovrà essere assicurato in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o "a tavolino"), e concedendo al contribuente un termine congruo per proporre eventuali osservazioni. Ancora, si consideri nel comma 5 dell'art. 5-ter si afferma che, al di fuori dei casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o delle ipotesi di

²⁰² Si veda, al riguardo, G. FERRANTI, "Cassazione e legislatore in 'corto circuito' sull'obbligo del contraddittorio", in *il fisco*, n. 2/2016, pag. 107.

fondato pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. La c.d. prova di resistenza è stata, quindi, normativamente estesa anche ai tributi non armonizzati. Dunque, in sede di attuazione della delega dovrà essere superata l'attuale previsione normativa secondo la quale il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento soltanto qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Verrà, pertanto, meno per tutti i tributi, armonizzati o non, l'obbligo per i contribuenti di fornire la "prova di resistenza". D'altronde è proprio nella Relazione illustrativa del disegno di Legge delega che si evidenzia la necessità di introdurre una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, in ossequio al principio del contraddittorio, seppur con alcune eccezioni (controlli automatizzati e ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato). A tal fine, la disposizione attribuisce al legislatore delegato il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o "a tavolino"), superando così il "doppio binario" attualmente previsto per i casi diversi da quelli disciplinati dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 e concedendo al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni.

Il legislatore delegato potrà, pertanto, innanzitutto estendere l'obbligo del contraddittorio agli accertamenti riguardanti le imposte di registro, sulle successioni e donazioni ed ipotecarie e catastali nonché i tributi regionali e locali. Dovranno essere poi eliminate le cause di esclusione del detto obbligo attualmente previsto per i casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Si tratta di un atto

diverso dal provvedimento impositivo emanato dall'ufficio accertatore, il quale potrebbe avere contenuti e motivazioni difformi da quelli del verbale. Nella circolare n. 17/E/2020 è stato affermato che in tali casi l'Ufficio non è tenuto, obbligatoriamente, ad avviare il procedimento con adesione” perché il contribuente già beneficia della specifica garanzia prevista dall'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000. È stato, però, ritenuto che, al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria, “seppur non obbligatorio per legge, è sempre opportuno che l'Ufficio attivi il contraddittorio anche nei casi di attività accertativa correlata agli esiti di un processo verbale di chiusura delle operazioni, a meno che non si tratti di violazioni basate su elementi certi, eventualmente già oggetto di osservazioni da parte dei contribuenti nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del verbale, come nel caso di fatture emesse e non contabilizzate.

Infine, si rammenta che la disciplina in esame dovrà, infine, essere coordinata e con le disposizioni che già prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e con le ulteriori garanzie previste per i contribuenti. Difatti, a tal proposito occorre rilevare che nella Relazione illustrativa è stato, inoltre, precisato, con riguardo alla previsione contenuta nell'art. 15, comma 1, lett. b), n. 3), che al legislatore delegato è demandato il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, così generalizzando la c.d. motivazione rafforzata attualmente prevista solo per talune limitate fattispecie.

Si tratta di una disposizione che riproduce quella attualmente contenuta nell'art. 5-ter, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997, che è importante e senz'altro condivisibile, in quanto estende a tutti gli accertamenti le analoghe regole precedentemente stabilite soltanto in relazione a talune metodologie di accertamento, quale quella prevista per contestare l'abuso del diritto. In quest'ultima previsione normativa non è stata, però, inserita la precisazione, contenuta, ad esempio, nell'art. 10-bis, comma 8, della Legge n. 212/2000,

riguardante la disciplina dell'abuso del diritto, secondo la quale l'atto impositivo deve essere specificamente motivato "a pena di nullità" in relazione, fra l'altro, ai chiarimenti forniti dal contribuente. Al fine di non vanificare l'obiettivo che si è inteso perseguire, nell'art. 4, comma 1, lett. e) è stata, però, prevista la generale applicazione del principio del contraddittorio "a pena di nullità".

Gli elementi forniti dal contribuente e le ragioni emerse durante il contraddittorio devono essere compiutamente valutati dall'Ufficio. In caso di mancata adesione, infatti, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato tenendo conto anche dei chiarimenti forniti e dei documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Nell'art. 15, comma 1, lett. b), n. 2), è stata, infine, prevista la assegnazione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento. È stato già evidenziato in precedenza che nell'art. 5, comma 3-bis, del detto d.lgs. n. 218/1997 si afferma che, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario. È stato, comunque, raccomandato agli Uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa. Si auspica che il legislatore delegato possa superare tale deroga all'ordinario termine di decadenza dell'azione accertatrice, al fine di rendere "obbligatoria" l'osservanza da parte degli Uffici di tale raccomandazione.

3.1. segue: il diritto ad una buona amministrazione

In linea di continuità con le esigenze di cui il principio del contraddittorio si fa portatore, negli ultimi anni è possibile assistere ad una tendenza sempre

maggiore in ambito nazionale in materia tributaria a valorizzare il dettato dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale sancisce il diritto ad una buona amministrazione. Il suddetto articolo statuisce, fra l'altro, al paragrafo 2, che tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni». Pertanto, tale articolo permette di individuare una risposta generalizzata al tema del diritto al contraddittorio preventivo, sancendo il diritto di essere ascoltati e, quindi, garantendo a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il proprio punto di vista durante il procedimento amministrativo, prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere sui suoi interessi²⁰³. In generale, se si considerano gli orientamenti giurisprudenziali nazionali, è possibile desumere il carattere vincolante dell'art. 41 della Carta nell'ordinamento domestico. Si consideri altresì che l'individuo che è il baricentro intorno al quale ruota l'ordinamento europeo, come emerge dal Preambolo della Carta, nel quale si afferma che l'Unione pone la persona al centro della sua azione istituendo la cittadinanza dell'Unione e creando uno

²⁰³ Cfr. F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, passim; A. CARINCI, *Le controversie doganali, in Intrecci tra mare e fisco* (a cura di Victor Uckmar), Padova, 2015; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, passim; R. LUPI – M. R. SILVESTRI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in *Dialoghi tributari*, 2014, pag. 236; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, cit., pag. 2812; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3570; M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, cit., pag. 875; F. CERIONI, *Garantito il contraddittorio preliminare con il contribuente nella procedura di revisione dell'accertamento doganale*, cit., pag. 868; ID., *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, cit., pag. 274; C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2004, pag. 993; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 321; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 2; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 13 ss.; V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 1413 ss.; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000, pag. 531; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, pag. 392; G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 3051; ID., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, pag. 474; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 25.

spazio di libertà, sicurezza e giustizia. Questi deve essere perciò destinatario di una tutela giurisdizionale effettiva, la quale si realizzerebbe proprio tramite il principio del contraddittorio, che deve essere applicato ad ogni procedura che possa sfociare in una decisione che pregiudichi sensibilmente gli interessi di un soggetto²⁰⁴.

Nell'ordinamento dell'Unione Europea, il diritto al contraddittorio postula innanzitutto la necessaria elaborazione di un "progetto di provvedimento", per consentire al destinatario la conoscenza delle pretese che la Pubblica Autorità intende formulare, assicurando, in tal modo al destinatario, il diritto ad essere ascoltato e la possibilità per quest'ultimo di difendersi prima dell'eventuale emanazione dell'atto amministrativo lesivo dei suoi interessi. Come in precedenza anticipato, si ritiene che nessuna tutela giuridica efficace possa esistere nella fase giurisdizionale se il contribuente non gode di una tutela anche nella fase procedimentale dato che il confronto fra le parti inizia già in tale contesto. I giudici ritengono non sufficiente l'affidamento della cura degli interessi meritevoli di tutela ad un soggetto terzo, imparziale ed indipendente (ossia il giudice), considerando necessario altresì il riconoscimento di garanzie procedimentali, fra le quali assume rilievo preminente il contraddittorio, che, di fatto, costituisce un'efficace garanzia, non surrogabile dall'indipendenza dell'organo garante. In sostanza, le garanzie che attuano il "giusto processo" di cui all'art. 6 CEDU, in combinato disposto con l'art. 111 Cost., devono essere

²⁰⁴ Cfr. M. BELLAVISTA, *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Procedura, procedimento e processo* – Atti del convegno di Urbino 14 e 15 giugno 2007, Padova, 2010, pag. 249; P. FERRUA, *Il giusto processo*, Bologna, 2005, passim; G. UBERTIS, voce Giusto processo (diritto processuale penale), in *Enc. dir. annali*, I, Milano, 2008, pag. 419 ss.; M. BOVE, *Articolo 111 Cost. e "giusto processo civile"*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, pag. 502; N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.* 2001, p. 381 ss.; ID., *Processo civile e Costituzione*, Milano, 1974, pag. 388 ss.; S. CHIARLONI, voce Giusto Processo (diritto processuale civile), in *Enc. giur. Annali*, Milano, 2008, pag. 403 ss.; S. TARULLO, voce Giusto Processo, in *Enc. giur. Annali*, Milano, 2008, pag. 377 ss.

estere alla frase pre-processuale e quindi procedimentale²⁰⁵. Un modo di considerare il contraddittorio consiste nel metterlo in relazione con i diritti di partecipazione riconosciuti dalla *Rule of Law* nel diritto pubblico comparato²⁰⁶. Un esempio potrebbe essere la procedura di collaborazione trasparente, preventiva e volontaria fra gruppi multinazionali e amministrazioni, volta alla mappatura, individuazione e prevenzione del rischio fiscale in ambito internazionale, promossa dal progetto di matrice OCSE denominato *International Compliance Assurance Programme (ICAP)* presentato il 23 gennaio 2018. La principale novità del progetto è che prevede un contraddittorio con il contribuente avanti all'Amministrazione del Paese di residenza della capogruppo (*lead tax administration*), con effetti destinati a ripercuotersi anche negli ordinamenti di stabilimento delle controllate, che non riconoscano alcun contraddittorio preventivo²⁰⁷. Come detto, l'art. 41 CDFUE inserisce il contraddittorio fra le componenti del diritto a una buona amministrazione, e lo stesso statuto gli è riconosciuto dagli artt. 47 e 48 che lo completano. Il modello partecipativo che proviene dalla *Rule of Law* ha una funzione di garanzia della posizione giuridica del soggetto protetto, di fronte alla quale le prerogative dell'autorità cedono, per ricavarne una legittimazione di cui sarebbero altrimenti prive (la *Rule of Law* come limite al potere arbitrario)²⁰⁸. Il fenomeno diviene evidente quando si considerano i lavori preparatori della regola oggi dettata

²⁰⁵ Cfr. P. SOMMAGGIO, *Il contraddittorio come criterio di razionalità del processo*, in *Audiat et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. MANZIN – F. PUPPO), Milano, 2008, pag. 3 ss.; N. PICARDI, «*Audiat et altera pars*». *Le matrici storico-culturali del contraddittorio*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2005, pag. 21 ss.; M. GRADI, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della “terza via”*, in Riv. dir. proc., n. 4, 2010, pag. 826; E. F. RICCI, *La sentenza “della terza via” e il contraddittorio*, in Riv. dir. proc., n. 2, 2006, pag. 47.

²⁰⁶ Cfr. A. PANIZZOLO, *Il difetto di contraddittorio anticipato e la mancata redazione del verbale di chiusura delle operazioni di verifica come vizi del procedimento di accertamento dei tributi*, in *Il Sole 24 Ore*, del 10 Giugno 2014.

²⁰⁷ Cfr. A. MARCHESSELLI, *Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. I doveri del contribuente nel contraddittorio*, in *IPSOA*, del 21 Agosto 2012, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

²⁰⁸ Cfr. M. FALCONE, “*Big data*” e pubbliche amministrazioni: nuove prospettive per la funzione conoscitiva pubblica, in Riv. trim. dir. pubbl., 2017, pp. 605, riporta il caso della previsione operata dall'Inps, in collaborazione con il Gruppo Daman, che è riuscita a stimare in anticipo il ricorso alla cassa integrazione guadagni sull'ultimo trimestre del 2012 e con una attendibilità che si è rivelata pari al 93,1 per cento.

dall'art. 5-ter d.lgs.. 218/1997, nella parte in cui hanno affermato l'opportunità di un intervento legislativo su questa materia per coerenza con i principi dello Statuto dei diritti del contribuente, affiancandovi, però, l'ulteriore obiettivo dell'incremento istruttorio: in concreto, dell'acquisizione dal contribuente di ulteriori dati ed elementi di conoscenza utilizzabili a sostegno dell'accertamento²⁰⁹. È un fatto che, quando si vogliono conseguire due fini antinomici, v'è il rischio concreto che li si manchi entrambi. Ora, la regola introdotta dal citato art. 5-ter ha un antecedente nella disciplina dell'accertamento sintetico, nella parte che impone all'Agenzia, che intende adottare questa tecnica di determinazione dell'imponibile, di invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, e, subito dopo, di avviare il procedimento di adesione regolato dall'art. 5 d.lgs.. 218/1997. Già con riferimento a questa soluzione era stato segnalato il recepimento parziale e incompleto del dovere di anticipazione del contenuto della futura decisione (c.d. *right of a fair hearing*), funzionale al diritto del contraddittorio di ascendenza europea. Il contribuente esercita facoltà propriamente difensive, sotto forma dell'esposizione delle ragioni ed eccezioni idonee a impedire l'accertamento, o di modificarne il contenuto, solo in presenza di una completa *disclosure* delle ragioni di fatto e di diritto che lo avrebbero sostenuto. In mancanza, la produzione di dati e notizie rilevanti assolve a una funzione genericamente collaborativa, non dissimile da quella prestata anche attraverso la risposta a un questionario; mentre il fallimento del tentativo di adesione non assicura il sindacato giudiziario dei motivi per i quali le ragioni opposte dal contribuente non sarebbero state accolte dall'Agenzia. In senso critico si può osservare che l'invito al contraddittorio prescritto dal primo comma dell'art. 5 d.lgs.. 218/1997 consente una prima *disclosure* delle ragioni dell'Agenzia, ma non la conoscenza

²⁰⁹ Cfr. A. CONTRINO - S. M. RONCO, *Prime riflessioni e spunti in materia di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2019, 599 ss.; 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, 1, 97 ss.

della motivazione dell'atto propriamente intesa. Questa è qualcosa di più dell'esposizione dei motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, che vi si richiede: è l'enunciazione dei presupposti di fatto, e delle ragioni giuridiche, su cui la ripresa trova fondamento (art. 7 co. 1 l. 212/2000), non modificabile né integrabile nel caso di contestazione da parte del contribuente. L'adozione della regola ora espressa dall'art. 5-ter d.lgs. 218/1997 è un passo nella direzione del riconoscimento del diritto al contraddittorio, ma, appunto, è solo un passo. L'interferenza di interessi contingenti sulla tutela di un diritto del contribuente è la cifra di una produzione legislativa diretta alla manutenzione, non alla riforma dell'ordinamento. Anche dopo l'introduzione dell'obbligo dell'invito all'adesione, resta da soddisfare l'esigenza di una chiara affermazione di principio, realmente capace di innovare l'esistente nella direzione di un più stringente adeguamento agli *standards* recepiti dalla *Rule of Law* proveniente dal diritto pubblico comparato²¹⁰. Un codice tributario langue, i principi dispersi all'interno di una produzione normativa priva di coerenza si perdono.

Il luogo adatto per preservare la regola del contraddittorio non è la disciplina dell'accertamento, ma dovrebbe essere un codice delle procedure amministrative e dei diritti del contribuente che ancora non esiste. In questa prospettiva, l'idea di introdurre una regola generale sul contraddittorio all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente non è dunque superata.

Nello Statuto potrà trovare utile collocazione un precetto per il quale qualsiasi atto di natura impositiva e sanzionatoria sia preceduto a pena di nullità da un atto di contestazione preventiva, notificato nelle forme di legge, e in cui siano contenuti gli elementi essenziali della motivazione del provvedimento successivo, ove non meramente riproduttivi del processo verbale eventualmente consegnato, con l'invito ad accedere al relativo fascicolo, e l'indicazione del

²¹⁰ Si veda, al riguardo, MC CARTY, *Reflections on 'Taxman: An Experiment in Artificial Intelligence and Legal Reasoning*, in Harvard Law Review, 1977, p. 837 s. Lo strumento citato è descritto, nei suoi presupposti e nel suo funzionamento, da ALARIE, NIBLETT, YOON, *Using Machine Learning to Predict Outcomes in Tax Law*, 2017, reperibile in ssrn.com/abstract=2855977.

termine per il deposito di osservazioni e richieste. Come fonte del dovere di tenere conto anche degli elementi di fatto e di diritto favorevoli al contribuente, anche a costo di non avanzare alcuna pretesa nei suoi confronti, il principio del contraddittorio eliminerà dagli obiettivi di efficienza della macchina amministrativa il conseguimento di entrate al di fuori da un rigoroso accertamento del presupposto. Ciò preserverà la reputazione dell’Agenzia come ente al servizio dei contribuenti, indispensabile non appena agisce al di fuori dall’esercizio di poteri di controllo, come quando si avvale degli istituti della collaborazione fiscale di recente introduzione.

Inoltre, nel processo il giudice valuta la legittimità della pretesa tributaria in base a una rappresentazione del fatto fornita dall’Agenzia all’esito dell’istruttoria primaria, mentre l’istruttoria giudiziale è eventuale e residuale. Da questo punto di vista, la partecipazione del contribuente alla ricostruzione del fatto attraverso il contraddittorio preventivo romperà il monopolio dell’Agenzia nella selezione degli elementi rilevanti ai fini della decisione, correggendo uno squilibrio strutturale, che per più ragioni il giudizio subisce senza riuscire a eliminarlo. Di conseguenza, focalizzerà l’intervento del giudice sulla soluzione delle questioni di diritto, a beneficio della qualità complessiva della giurisdizione. Il fine da perseguire è che l’assunzione del contraddittorio al rango di principio dello Statuto dei diritti del contribuente contribuisca al recupero del valore civile dell’adempimento dell’obbligazione tributaria, e all’instaurazione di un rapporto di reciproca fiducia fra Agenzia e contribuente, che è la premessa di una reale collaborazione.

A valle delle considerazioni fin qui svolte, giova evidenziare che l’autonomia tributaria nazionale ha subito progressivamente un notevole ridimensionamento, con conseguente svilimento delle tutele poste a livello costituzionale ed il rafforzamento di quei diritti fondamentali comuni ai Paesi membri riconducibili alla *good governance*. Gli eccessivi oneri ed i vincoli amministrativi tributari a carico del contribuente e di terzi e le limitazioni delle

garanzie in fase di ispezione, controllo, accertamento e riscossione da parte degli ordinamenti nazionali, sono stati considerati dalla stessa giurisprudenza delle Corti sovranazionali potenzialmente restrizioni delle libertà economiche e violazioni da parte dei Paesi membri dei diritti fondamentali come il diritto di difesa in contrasto con il principio di proporzionalità.

Attraverso numerosi e frequenti interventi giurisprudenziali fondati proprio sul principio di buona amministrazione, si è cercato di rafforzare con ottimi risultati, le stesse garanzie previste da molti sistemi tributari nazionali riferibili a fattispecie interne e non solo transnazionali (contraddittorio, buona fede, trasparenza atti e obbligo di motivazione, diritto di difesa effettivo e immediato) e di superare quelle restrizioni interne procedurali determinate da alcuni vincoli eccessivi.

Le modalità applicative ispirate alla reciproca fiducia (*compliance*), alla proporzionalità ed all'effettività consentono, infatti, un'efficacia maggiore del principio europeo della *good governance* regolamentato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali UE rispetto alle disposizioni, spesso disattese, previste a livello costituzionale aventi analogo contenuto ed operanti nel nostro ordinamento in materia tributaria (come la conoscenza, la chiarezza degli atti e la tutela dell'affidamento e buona fede nell'attività dell'amministrazione finanziaria) e disciplinate nel dettaglio dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In base alla buona amministrazione, il potere discrezionale amministrativo nelle attività procedurali tributarie nazionali, non può essere esteso eccessivamente se limita i diritti fondamentali dei contribuenti e va oltre ciò che è necessario al perseguimento di un determinato obiettivo.

Il rispetto della *good governance* nelle sue diverse articolazioni, è divenuto il riferimento principale a cui si devono ispirare i sistemi giuridici amministrativi tributari nazionali in grado di garantire limiti comuni a livello UE e di assicurare il soddisfacimento degli interessi contrapposti attraverso il bilanciamento degli stessi. Fra i diversi documenti della Commissione UE che hanno esaltato la

funzione svolta dalla buona amministrazione nel contesto tributario ed in particolare nell'azione internazionale di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva in particolare, vi è la Decisione (2013/C 120/07) del 23 aprile 2013 con la quale è stata proposta l'istituzione di una *Platform for tax good governance, aggressive tax planning and DT*, volta a stimolare il dialogo fra le Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri e ad assicurare la reciproca collaborazione preventiva e la cooperazione rafforzata tra Stati.

L'ampliamento delle garanzie procedurali è giunto fino all'elaborazione a livello UE di ipotesi di codificazione amministrativa che, in materia tributaria, ha portato all'emanazione del Codice del contribuente europeo.

Essendo sempre più frequenti i casi in cui si ricorre in alcuni ordinamenti come il nostro ad un'ampia gamma di strumenti presuntivi da parte degli Uffici ispettivi e delle autorità fiscali competenti ai fini della determinazione del reddito - in particolare con lo sviluppo delle nuove tecnologie - risulta fondamentale il rispetto del giusto procedimento tributario al fine di assicurare il diritto di difesa dei contribuenti sin dalla fase istruttoria, superando, laddove è possibile, la tendenza a privilegiare la tutela differita in sede processuale.

A principi europei come la coerenza e la tutela dell'affidamento dell'azione amministrativa, si deve ispirare l'attività dell'amministrazione finanziaria dei Paesi membri per consentire la piena attuazione di una serie di garanzie nei confronti dei contribuenti necessarie ad assicurare l'effettività della riscossione in ambito interno e transnazionale. Il rafforzamento di tali diritti dei cittadini contribuenti mediante il coordinamento delle procedure tributarie previste dai vari ordinamenti sanciti a livello europeo, non si contrappone dunque all'interesse fiscale ed economico (nazionale e sovranazionale), ma diventa un requisito necessario alla salvaguardia della sovranità fiscale degli Stati membri, evitando le diverse forme di erosione della stessa.

Le garanzie condivise in ambito UE, rappresentano dunque canoni di tutela procedimentale che possono determinare, grazie alla flessibilità ed alla loro forza

espansiva, il superamento attraverso disapplicazione, di quelle regole nazionali procedurali tributarie eccessivamente restrittive. Esse, pur costituendo un forte argine all'intervento espansivo in settore delicato come quello procedimentale tributario, tuttavia, non sempre possono essere considerate dei veri e propri controlimiti in ambito UE in quanto, talvolta, risultano derogabili per il perseguimento di interessi finanziari considerati prioritari in settori come quello dei tributi c.d. armonizzati.

La previsione ed il recepimento negli ordinamenti nazionali di nuovi e diversi strumenti di cooperazione più ragionevoli fondati sulla fiducia reciproca, sulla trasparenza, consente allo stesso tempo di non estendere eccessivamente la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale nel rispetto e nella salvaguardia della sovranità fiscale nazionale.

In base al principio della proporzionalità, le attività istruttorie dell'A.F. devono essere svolte arrecando il minor pregiudizio possibile e senza ostacolare l'esercizio del diritto di difesa dei contribuenti, nè eccedere mai quanto necessario per il perseguimento dell'obiettivo da raggiungere.

Fra i principi riconducibili alla *good governance* in grado di ampliare le garanzie già previste dal nostro ordinamento ed a renderle operative fin dall'istruttoria procedimentale in base alla stretta correlazione fra giusto processo e giusto procedimento, vi è, dunque, nell'ambito del diritto all'imparzialità e della ragionevole durata dei procedimenti amministrativi, innanzitutto il diritto del cittadino contribuente a partecipare ed essere ascoltato durante la fase endoprocedimentale prima che venga emanato un provvedimento che gli arrechi pregiudizi.

Tale diritto risulta delimitato e definito dalla proporzionalità e trova ulteriore limite, secondo la giurisprudenza europea, nel diritto al silenzio (*right to*

be silent) che consente di definire meglio i suoi confini applicativi e di evitare automatismi²¹¹.

Il diritto al silenzio, pur non essendo collegato direttamente alla buona amministrazione in quanto operante in sede processuale secondo gli artt. 47 e 48 Carta di Nizza, pone dei limiti alle richieste formulate dall'AF nell'ambito del contraddittorio procedimentale qualora, dalla partecipazione a tale fase possano scaturire conseguenze gravose e responsabilità penali (Caso Corte EDU *Chambaz c Svizzera* del 2012 e CGUE, *DB-Consob* del 2 febbraio 2021, C-481/19), assicurando pienamente il diritto di difesa del contribuente che non è tenuto a fornire sempre informazioni e ad adempiere tempestivamente alla richiesta.

La giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani ha, in diverse occasioni, ribadito che il diritto ad essere ascoltato durante le attività istruttorie, costituisce uno *standard* internazionale generalmente riconosciuto che si pone alla base della nozione di equo processo e che è garantito in materia tributaria, quando dalle indagini fiscali possono scaturire conseguenze di tipo penale.

La Corte di giustizia UE, dopo un primo periodo in cui ha ritenuto che alcuni principi guida dell'attività procedimentale tributaria come quello del contraddittorio e della proporzionalità, operassero solo qualora il procedimento amministrativo fosse propedeutico all'irrogazione delle sanzioni (CGUE 24 ottobre 1996, C-32/95, caso *Listrestal*), ha successivamente considerato che l'applicazione degli stessi fosse da ritenere generalizzata e da estendere a qualsiasi procedimento nei confronti di persone per effetto dell'art. 41 della Carta europea sui diritti fondamentali.

Si è dunque riconosciuto, entrando più nel dettaglio, valore all'effettività della difesa durante il contraddittorio procedimentale anche in materia tributaria.

²¹¹ Cfr. A. GIOVANNINI, Note sul diritto al silenzio in diritto tributario, in www.giustiziainsieme.it, 2022; F. COCIANI, Sul diritto del contribuente al silenzio, in Riv. trim. dir. trib., 2021. A. MARCHESELLI, Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria, in Consulta on line, www.giurcost.org, 2021, II

Proprio al contraddittorio è dedicata particolare attenzione da parte della giurisprudenza UE che considera quest'ultimo "principio fondamentale di diritto UE in grado di garantire fortemente e più direttamente la tutela degli interessi del contribuente e i principi di buona amministrazione".

Al principio di contraddittorio è stata riconosciuta dalla Corte UE portata generale, ponendolo in relazione con i principi di imparzialità e di buon andamento della PA e ritenendo che esso "impone un obbligo che incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualevolte esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità²¹².

Come accaduto in ambito CEDU, la gradualità nell'applicazione del principio del contraddittorio, non impone anche secondo la CGUE sempre l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ma giustifica una differenziazione caso per caso fondata sulla proporzionalità e sull'esercizio effettivo del diritto di difesa del contribuente scaturente dalla sua mancata osservanza e partecipazione.

Il contraddittorio costituisce dunque un principio operante in applicazione del diritto di difesa e della buona amministrazione sin dalla fase procedimentale la cui violazione può essere invocata direttamente innanzi al giudice nazionale e risulta fondamentale nell'ordinamento europeo, nel rispetto dell'effettività e della proporzionalità, secondo quanto stabilito nella sentenza della Corte di giustizia UE, 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*, ove è stato previsto, in conformità al principio di proporzionalità, che il diritto ad essere ascoltato preventivamente, determina l'annullamento dell'atto soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (prova di resistenza).

²¹² Cfr. G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1585

La interconnessione fra i diversi principi riconducibili alla *good governance* previsti dall'art. 41 cit., emerge nel caso esaminato dalla CGUE *Glencore* del 2019 (causa C-189/18), ove l'accesso agli atti e la trasparenza contemplati da tale ultima norma convenzionale europea nell'ambito della buona amministrazione, sono stati considerati, attraverso l'art. 47 della Carta diritti UE, nell'ambito del contraddittorio allargato e dalla parità delle armi, necessari per una piena informazione sul materiale istruttorio a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (anche quando l'AF non è tenuta ad adempiere ad un obbligo generale di fornire accesso integrale al fascicolo).

Diversi interessi riconducibili congiuntamente alla fase procedimentale e processuale, sono considerati strettamente collegati fra loro, attraverso tale approccio della Corte di giustizia che sembra rivalutare il giusto procedimento e la parità delle parti in materia tributaria, oltre a garantire un equilibrio fondamentale tra diritti di difesa (attraverso accesso agli atti) ed esigenze di segreto istruttorio vantate dagli organi ispettivi. Anche in tale caso va rispettato il principio di proporzionalità e di ponderazione degli interessi in quanto – con la sentenza della CGUE *Ispas* C-298/16 del 9 novembre 2017 – si è ritenuto operante un limite all'accesso agli atti rappresentato dal perseguimento di obiettivi di interesse generale preminente.

Una serie di limitazioni hanno riguardato il diritto alla buona amministrazione tributaria come concepito a livello europeo nel nostro ordinamento, compromettendo la sua effettività²¹³.

Ciò è accaduto con riguardo all'obbligatorietà del contraddittorio ed ai suoi effetti sul procedimento che sono stati intesi come settoriali secondo quanto stabilito attraverso gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità.

Il principio del contraddittorio non può infatti riguardare solo alcune categorie di tributi come quelli armonizzati, come ritiene la giurisprudenza

²¹³ Cfr. R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in Dir. prat. trib., 2016, 56. Cfr. L. SABBÌ, *Contributo allo studio del contraddittorio nell'attuazione del giusto processo*, Bergamo, 2019, 241.

nazionale maggioritaria, ma deve fondarsi, ai fini dell'annullamento del successivo atto impositivo secondo le direttive provenienti a livello europeo, sulla proporzionalità ed in particolare su di una valutazione degli effetti della mancata partecipazione del contribuente, ossia tener conto dell'eventuale risultato diverso che sarebbe scaturito in assenza di tale irregolarità procedurale per risultare conforme alla proporzionalità. La ripartizione interna settoriale, basata sulla distinzione fra tributi armonizzati e non, non può determinare una limitazione del riconoscimento del principio eurounitario del contraddittorio quale espressione del diritto di difesa, in quanto si genererebbe in tal modo una ingiustificata disparità di trattamento attraverso la limitazione parziale di sovranità nazionale. Anche se il settore armonizzato è quello maggiormente vincolato dal diritto UE, l'effettività della tutela della difesa del contribuente in fase pre-contenziosa, non può essere circoscritta ad esso e dovrebbe determinare le stesse conseguenze in qualsiasi attività procedurale interna, secondo gli orientamenti europei, in quanto l'istruttoria spesso è unica e riguarda contestualmente IVA e imposte dirette.

Inoltre, l'incidenza ed il condizionamento che la buona amministrazione ha sul miglioramento del rapporto fisco-contribuente ed in particolare sulla tutela dell'affidamento e sulla *tax compliance*, non consentono ostacoli ed esclusioni di tipo settoriale da parte degli ordinamenti tributari nazionali.

Un sistema disarmonico ed una serie di norme procedurali previste dal nostro ordinamento, risultano tuttavia in pieno contrasto con il principio di buona amministrazione previsto dall'art. 41 I comma lett. a) e più in generale con il diritto ad essere ascoltato, a non incriminarsi ed a partecipare al procedimento in tempi ragionevoli. La conseguenza che deriva dall'evoluzione della giurisprudenza delle Corti sovranazionali (EDU e UE) esaminata precedentemente in materia di buona amministrazione, è una forma di riconoscimento da parte dell'ordinamento tributario nazionale del giusto procedimento amministrativo tributario, che consente di assicurare ai Paesi

membri, attraverso la *good governance*, una effettiva parità delle parti attraverso maggiori vincoli nei confronti dell'A.F. e meno restrizioni per il contribuente.

Il diritto al contraddittorio andrebbe, secondo tale orientamento, riconosciuto sempre dalla nostra giurisprudenza anche in mancanza di norme specifiche, in presenza di precise condizioni quali ad esempio l'esistenza di situazioni penalmente rilevanti (fondate su di un autonomo sistema probatorio) che denotano la "gravità del pregiudizio" arrecato dalla mancata partecipazione da parte del contribuente. Tali gradazioni consentirebbero di evitare richiami pretestuosi a tale principio consentendo, attraverso criteri più precisi, l'obbligatorietà del contraddittorio non in relazione a singole fattispecie o tipologie di tributo ed a sanzionare a pena di nullità, il mancato rispetto di tale diritto fondamentale. Anche in materia di accesso agli atti la normativa interna (art. 24, comma 1, lett. b, l. n. 241/1990 ed art. 6, comma 2, l. n. 212/2000), nel tentare di disciplinare la materia, ha posto specifiche restrizioni maggiori rispetto a quanto previsto dall'art. 41 I comma lett. b) (che dispone l'accesso al fascicolo nel rispetto della riservatezza e del segreto professionale) così come interpretato dalle corti europee. Se l'art. 24 l. n. 241/90 considera infatti esclusa tale fondamentale garanzia nei procedimenti tributari, fermo restando le particolari norme che li regolano, l'art. 6 cit. condiziona l'obbligo di informazione di ogni fatto a sua conoscenza soltanto al rischio di mancato riconoscimento di un credito ed all'irrogazione di sanzioni. Inoltre, mentre la giurisprudenza di legittimità ha considerato l'accesso agli atti dell'A.F. un diritto sussidiario e residuale (in tal senso sent. Cass. n. 38062/2021), quella amministrativa ha individuato, in totale autonomia, diversi limiti procedurali al riconoscimento di tale diritto. L'accesso agli atti viene infatti strettamente collegato al diritto di difesa, ma deve essere rappresentato dalla necessità di una domanda ben circostanziata non generica e fondata su di un rigoroso e motivato vaglio sul nesso di strumentalità fra la documentazione richiesta ed interesse del

richiedente, valutando la prevalenza della trasparenza rispetto all'opposto interesse della segretezza²¹⁴.

Dunque, rassegnando le conclusioni si deve rilevare che l'autonomia procedimentale tributaria nazionale risulta complessivamente maggiormente ridimensionata dai principi europei come la buona amministrazione per il perseguimento di obiettivi economici sovranazionali che assumono una rilevanza diversa rispetto ai vincoli posti nel nostro ordinamento dall'art. 97 Cost. Ciò accade in particolare nel settore dei tributi armonizzati, ove è considerato spesso prevalente l'interesse finanziario sovranazionale (trattandosi di risorse proprie del bilancio UE) ed in prevalente rispetto alla certezza del diritto e affidamento quello agevolativo fiscale ove opera la tutela della concorrenza che risulta prevalente rispetto alla certezza del diritto e affidamento²¹⁵. Esclusivamente il funzionamento del mercato interno, rispetto dei diritti fondamentali è posto in discussione, qualora si privilegia problema assume particolare delicatezza laddove, come in ambito UE, è evidente che il rispetto dei diritti fondamentali è posto in discussione, qualora si privilegia esclusivamente il funzionamento del mercato interno. La vincolatività delle regole procedurali europee fondate sulla *good governance* ex art. 41 Carta di Nizza e la derogabilità in alcuni casi dei principi fondamentali nazionali posti a tutela del contribuente, vengono considerati e recepiti parzialmente dalla giurisprudenza nazionale e nella maggior parte di casi, per soddisfare le esigenze prevalenti di recupero di risorse proprie del bilancio UE come l'IVA. Tuttavia ciò determina eccessive cessioni di sovranità nazionale, violazione dei diritti fondamentali e disparità di trattamento

²¹⁴ Vedi M.P. NASTRI, *Habeas data in materia tributaria tra procedimento amministrativo e diritto europeo* in Dir. prat. trib. int., 2021, 543

²¹⁵ Diversi sono gli interventi giurisprudenziali della Corte di giustizia volti a garantire la cooperazione rafforzata tra gli Stati e la buona amministrazione in materia tributaria. Tra le tante sentenze cfr. Sent. CGUE: *POSTBANK* 10 novembre 1993, C-60/92, *Hein persche* C-318/07 del 2009 e *Sopropè* del 2008, *MG e R* del 10.9.2013 e *Glencore* del 2019, C-189/18. Inoltre non sono mancati anche importanti interventi normativi del Consiglio UE (direttive ATAD e DAC) o della Commissione UE (Decisioni sui *ruling* di alcuni Paesi membri dirette a limitare la discrezionalità A.F.) e provvedimenti volti a disciplinare in base alla buona fede e fiducia reciproca, i rapporti tra imprese e autorità fiscali attraverso la *Cooperative Tax Compliance* e favorire l'adempimento spontaneo e collaborativo dell'obbligazione tributaria e la cooperazione rafforzata, a livello intra-UE ed interno.

all'interno dei sistemi fiscali nazionali attraverso l'applicazione parziale dei diritti fondamentali in un sistema sdoppiato non federale come l'UE, ostacolando il perseguimento di quegli obiettivi e benefici comuni realizzabili in ambito internazionale a livello OCSE e recepiti in ambito unionale. Viene inoltre compromessa quell'attività di coordinamento volta al superamento delle asimmetrie che incidono sull'attuazione dell'eguaglianza fiscale. Il recepimento dei principi derivanti dalla *good governance* sanciti dalla Carta di Nizza da parte dall'ordinamento UE e l'adeguamento alla giurisprudenza della Corti sovranazionali da parte degli Stati membri, conferisce in ogni caso a questi ultimi la forza espansiva necessaria, individuando le modalità applicative che assicurano l'effettività di una serie di diritti fondamentali ed in particolare la anticipazione ed immediatezza del diritto di difesa in fase pre-processuale nel rispetto del giusto procedimento che spesso non è rispettato a livello tributario nazionale. Tuttavia, spesso l'attività giurisprudenziale è accompagnata o seguita da interventi legislativi di recepimento dei principi europei (come quelli in materia di contraddittorio e di accesso agli atti previsti dal nostro ordinamento tributario) che sono volti ad assicurare il buon andamento ed a garantire maggiore certezza, ma che in realtà finiscono quasi sempre per creare nuove ed ulteriori esclusioni e disparità di trattamento non sempre ragionevoli²¹⁶. Risulterebbe viceversa necessaria una maggiore discrezionalità amministrativa da parte delle autorità amministrative che dovrebbero poter decidere e svolgere la propria attività con maggiore autonomia nel rispetto di tali principi e della proporzionalità ed effettività, ponderando se necessario, i diversi interessi coinvolti nei limiti ben delineati dall'art. 41 della Carta dei diritti UE ed assicurando, attraverso un rapporto di reciproca fiducia, quell'anticipazione del diritto di difesa del contribuente fortemente auspicata a livello sovranazionale.

²¹⁶ Cfr. F. AMATUCCI, Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 5.

4. L'uomo e la “macchina: la partecipazione ed il contraddittorio come possibili strumenti per comporre il conflitto d'interessi derivante dell'impatto delle tecnologie nell'attività accertativa. La valorizzazione del fattore umano in una prospettiva *de iure condendo*.

Finora nel presente lavoro si è assistito a due aspetti che assumono rilevanza capitale nel procedimento tributario. Da un lato, si è avuto modo di apprezzare la significativa e sempre maggiore compenetrazione della “macchina” nell'attività che - almeno fino a non troppo tempo fa - era svolta quasi interamente dall'uomo. Dall'altro lato, spiccato rilievo hanno assunto nel tempo anche le istanze di tutela dei diritti del contribuente, promuovendo i valori cardine della partecipazione e del contraddittorio quali forme di garanzia imprescindibili in uno Stato di diritto.

Ebbene, occorre allora chiedersi come sia possibile calibrare un così impattante e massivo impiego degli strumenti tecnologici nelle attività procedurali tributarie con il rispetto dei diritti del contribuente. Lungi questo lavoro dal voler prendere le distanze dai benefici promananti dall'impiego delle nuove tecnologie nel diritto tributario, esso vuole anzi evidenziarle, approfondirle, provare ad immaginarne - anche in una prospettiva futura - il miglior impiego possibile. Si è detto che la sede “fisiologica” dell'uso della digitalizzazione nel sistema tributario è rappresentata dalla fase istruttoria. D'altronde, è proprio in questo “momento” procedimentale che hanno avuto larga applicazione i sistemi statistico-matematici e i modelli algoritmici. In questo paragrafo occorre sottolineare che mai come nell'attuale momento storico l'Amministrazione finanziaria è nella condizione di disporre di un volume di dati considerevole e di poterli valutare secondo criteri oggettivi ed imparziali.

Ciò, almeno in linea teorica, garantirebbe un livello di digitalizzazione dell'apparato pubblico elevato, funzionale al miglioramento della qualità dei servizi resi ai cittadini-utenti, così attuando fondamentali principi costituzionali: su tutti, quello del buon andamento della PA *ex art. 97 Cost.* Tuttavia, ciò che si vuole mettere in risalto col presente lavoro è che non si può dare per scontato - com'è naturale che accada - che allo sviluppo tecnologico corrisponda uno sviluppo effettivo della qualità delle attività in oggetto. Anzi, affinché siffatte innovazioni (di carattere digitale) possano essere considerate un fattore di progresso è indispensabile che venga più accuratamente disciplinato il delicato rapporto fra l'esercizio autoritativo dei poteri impositivi ed i diritti e le garanzie del contribuente. In questo senso, si potrebbe auspicare che qualsiasi valutazione, idonea a tradursi in una pretesa impositiva, venga affidata alla sensibilità ed al giudizio umano, aspetti fondamentali in una società guidata dall'uomo e dalle sue capacità, dalla sua intelligenza, dalla sua sensibilità, dal suo buon senso; qualità - queste - che dovranno essere supportate dalle nuove tecnologie, ma mai sostituite o declassate. E ciò al fine di scongiurare un nuovo liberismo tecnologico opaco e privo di una base regolamentare adeguata. E allora come provare ad avvicinare - senza farli scontrare - i valori, apparentemente non di facile conciliabilità, del perseguimento dell'interesse fiscale e della tutela del contribuente? Ancora, una volta si dovrebbe implementare il valore della partecipazione e del contraddittorio preventivo endoprocedimentale.

In questo senso, come già accennato, sarebbe davvero auspicabile un deciso intervento legislativo che si adoperi per la creazione di un codice dei procedimenti amministrativi, oppure che generalizzi ciò che è stato timidamente e limitatamente previsto nell'art. 12 dello Statuto (al comma 7), ma che invece è diffusamente valorizzato in sede sovranazionale. Con tutto questo si vuole porre l'accento sul fattore umano, presidio ineludibile - e mai neppure declassabile - a prescindere dall'accuratezza dello sviluppo tecnologico. A sostegno di tali considerazioni, si voglia tener presente che così come l'identità digitale non può

sostituire quella reale, così la capacità informatica non può rappresentare un soddisfacente surrogato di quella reale. Ciò a maggior ragione se si tiene conto del fatto che la capacità di apprendimento dei sistemi digitali si presta spesso a dar corso ad errori e a buchi di sistema ulteriori, non qualitativamente differenti da quelli commessi dalla persona fisica, ma che a differenza di questi ultimi non si prestano ad essere identificati, riconosciuti e corretti in modo altrettanto trasparente ed effettivo rispetto alle contingenze risultanti dal caso concreto.

In questi termini, occorre imporre l'adozione di adeguate tipologie di garanzie sull'uso dei dati del contribuente, acquisiti dall'AF, invocando l'intervento di operatori umani qualificati per l'interpretazione dei risultati dell'elaborazione automatizzata a tutela del contribuente ed in attuazione, pertanto, del valore del "giusto procedimento". A tal proposito, allora, sarebbe auspicabile una maggiore responsabilizzazione dell'uomo che si avvale delle "macchine", a cui si correli però un incentivo nell'aver correttamente utilizzato le tecnologie messe a sua disposizione. In altri termini, sarebbe interessante immaginare un sistema in cui si premi la prestazione tenuta dall'operatore, valorizzando la *performance* di chi ha agito sfruttando al meglio la tecnologia tramite le proprie capacità (umane). D'altronde, un'attività svolta in questa maniera consentirebbe maggiormente al destinatario il pieno esercizio del diritto di difesa già nella fase procedimentale.

Inoltre, si voglia considerare che poiché il rapporto intercorrente fra AF e contribuente non è chiaramente fondato sul consenso, appare ragionevole limitare l'uso di meccanismi automatizzati che, per operare in maniera profonda, necessiterebbero di un ambiente di comune creazione e condivisione delle regole da parte di tutti gli attori coinvolti, come accade nei rapporti fra privati nei quali, com'è noto, il ricorso a funzioni automatizzate sta diventando comune. L'aspetto soggettivo, insomma, legato non solo alla preparazione tecnica ma anche all'esperienza del giurista assume rilievo preminente e perciò risulta difficilmente

riproducibile per mezzo di un algoritmo o di qualsiasi altro strumento digitale automatizzato.

Dunque, coerentemente a quanto sostenuto finora, si apprezza insomma in maniera preponderante il valore aggiunto dell'intelligenza umana, fatta senz'altro di dati, ma arricchita anche dalla capacità di effettuare - con la saggezza dell'esperienza - un bilanciamento degli interessi in gioco in vista di una decisione realmente giusta che appaghi pienamente l'esigenza di tutela dei diritti del contribuente dinanzi ad un'amministrazione resa sempre più "potente" dal massivo impiego delle tecnologie nelle attività che le competono e che sono funzionali al perseguimento dell'interesse fiscale. Certamente, questa è una possibile soluzione: garantire prevalenza al fattore umano, in particolare alla ragione umana, termine che in filosofia non indica esclusivamente la pura razionalità, come si potrebbe pensare, ma include una vasta gamma di sfumature, prime fra tutte le emozioni, insostituibili dalle "macchine". Insomma, si può auspicare un procedimento tributario che percorra un asse composto dai seguenti fattori: valorizzazione delle capacità umane, utilizzo delle tecnologie nei limiti in cui esse possano implementare da un punto di vista qualitativo il lavoro svolto dall'uomo, e partecipazione effettiva dei contribuenti, tramite l'instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale che sia disciplinato espressamente dal legislatore. È emblematica a tal proposito una frase del noto filosofo statunitense Elbert Hubbard: *“una macchina può fare il lavoro di cinquanta uomini ordinari, ma nessuna macchina può fare il lavoro di un uomo straordinario”*.

4.1. Un utilizzo “ragionevole” dell'intelligenza artificiale per l'Amministrazione finanziaria.

Dunque, la domanda a cui occorre provare a dare una motivata risposta è la seguente: in che modo e con quali limiti ai soggetti a vario titolo coinvolti nel rapporto d'imposta un utilizzo dei sistemi di intelligenza artificiale può essere consentito?

Siccome il presente lavoro si muove nella direzione prospettica della tutela del contribuente, coerentemente si deve rilevare, in via preliminare, che di certo per quest'ultimo ed i suoi consulenti le elaborazioni di tali sistemi possono fornire utili indicazioni per l'impostazione della strategia difensiva - e prima ancora - per la valutazione della condotta da tenere relativamente al trattamento fiscale di una data fattispecie e per l'individuazione *ex ante* delle probabilità di esito positivo dell'eventuale contenzioso²¹⁷. In effetti, gli attuali progetti di impiego dell'intelligenza artificiale si rivolgono nella sostanza anche ai contribuenti in maniera significativa nell'ottica di valorizzare la funzione predittiva per orientare le scelte processuali di questi ultimi ed evitare quindi di rallentare la giustizia tributaria con cause dall'esito positivo probabilisticamente precluso in partenza. Tuttavia, è bene tenere presente che l'utilizzo di tali strumenti è stato ideato in quanti essi risultano funzionali, in primo luogo, all'Amministrazione finanziaria. Infatti, in materia di verifiche fiscali, l'entrata in scena dell'IA (intelligenza artificiale) ha avuto un ruolo di prim'ordine.

Il presente contenuto, infatti, è un approfondimento del tema in questione, il cui scopo è quello di concentrarsi sull'analisi di un documento dell'Agenzia delle Entrate, denominato informativa sulla logica sottostante i modelli di analisi del rischio basati sui dati dell'archivio dei rapporti finanziari, in cui - appunto - è presente un c.d. allegato tecnico, che riporta un esempio di applicazione della logica degli algoritmi. In particolare, questo algoritmo è stato sviluppato al fine di supportare gli Uffici preposti al controllo, con lo scopo di effettuare efficaci

²¹⁷ In questa direzione sembra muoversi, con riferimento all'accertamento fondato sulle risultanze dell'elaborazione algoritmica dei dati dell'Anagrafe dei rapporti finanziari, il parere n. 9106329 del 14 marzo 2019 del Garante per la protezione dei dati personali, dove si afferma che tali risultanze devono essere vagliate da un operatore qualificato (evidentemente umano) ai fini della convocazione in contraddittorio del contribuente. Su tali problematiche, cfr. G. RAGUCCI, *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento algoritmico?*, 4 settembre 2019, in www.rivistadirittotributario.it

selezioni delle posizioni dei contribuenti verso cui avviare un'attività istruttoria. L'algoritmo descritto, prima della sua applicazione, viene precedentemente "addestrato" (in tal senso, da notare il termine utilizzato nel documento per la descrizione della capacità di controllo dell'algoritmo), grazie all'uso dei dati storici delle posizioni già sottoposte a controllo. L'algoritmo opera attraverso i seguenti passaggi: attribuzione di ciascuna nuova posizione riguardante il gruppo di soggetti, in corrispondenza del quale è stato addestrato uno specifico modello; applicazione di un modello predittivo che, utilizzando i parametri già stimati sulla base dei dati storici, attribuisce a ciascuna posizione la probabilità di archiviazione ovvero di attivazione di un accertamento applicazione di un modello predittivo che, condizionatamente all'attivazione di un accertamento, attribuisce, per ogni possibile modalità istruttoria, un livello di probabilità alle possibili reazioni del contribuente. L'algoritmo in questione, dunque, è di tipo supervisionato, cioè si basa sull'insieme dei dati storici (*training set*) relativi ai controlli con esito definitivo (cioè non più modificabile). Lo stesso viene "addestrato" su di un modello predittivo che associa alle informazioni note *ex ante* - relative a ogni posizione selezionata – la probabilità che a valle della fase istruttoria si registri un esito positivo del controllo. Infine, come riporta il documento, è bene, già dall'inizio, sottolineare che lo schema descritto (nel documento in questione) non determina in alcun modo l'emanazione di provvedimenti impositivi nei confronti di contribuenti selezionati mediante procedure totalmente automatizzate. Al contrario, secondo la logica descritta, il ruolo dei modelli di analisi è puramente ancillare, essendo limitato al supporto delle strutture di controllo nella gestione di posizioni che sono venute all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria per motivi indipendenti dall'applicazione dei modelli stessi. Tuttavia, i modelli così sviluppati consentono di fornire agli organi di controllo delle indicazioni che, in ultima analisi, potranno delineare con maggiore accuratezza i soggetti che presentano elevate probabilità di violazione di norme tributarie.

Dal punto di vista del contribuente, invece, in questa stessa direzione si sta muovendo, ad esempio, il programma già menzionato, noto come “*Blue-J Legal*”, che rappresenta la più avanzata forma di impiego di tecniche automatizzate nell'ambito delle controversie tributarie. Attraverso un apposito algoritmo²¹⁸, la funzione denominata “*Tax Foresight*” si occupa di incrociare i dati di numerosi precedenti per pervenire ad una percentuale che esprima il possibile risultato atteso di una certa interpretazione o applicazione di norme tributarie²¹⁹. Si tratta, quindi, di un impiego in qualche modo rivolto ai contribuenti ed ai loro professionisti e che peraltro, significativamente, pare non abbia dato i risultati attesi proprio con riferimento a norme generali antiabuso²²⁰. Al contrario, una riflessione più attenta si impone con riferimento ai soggetti pubblici del rapporto, in particolare all'Amministrazione finanziaria. La funzione, appunto, pubblica da essi esplicata richiede di salvaguardare tutte le attività che vengono poste in essere e, dunque, è lecito investigare in che misura e con quali forme di garanzia tali soggetti possano porre a fondamento della propria azione istituzionale i risultati dell'elaborazione fondata su sistemi di intelligenza artificiale. Sul punto va detto che - almeno in termini generali - il ricorso all'intelligenza artificiale sembrerebbe indispensabile per consentirle di processare in modo efficace l'immenso numero di dati che ogni anno vengono

²¹⁸ Si ricordano per tutte le discutibili restrittive definizioni di algoritmo (“una sequenza finita di istruzioni, ben definite e non ambigue, così da poter essere eseguite meccanicamente e tali da produrre un determinato risultato ineludibilmente collegata al concetto di automazione ossia a sistemi di azione e controllo idonei a ridurre l'intervento umano”) ed intelligenza artificiale (“cosa diversa è l'intelligenza artificiale. In questo caso l'algoritmo contempla 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”, date dalla recente sentenza del Cons. Stato, 25 novembre 2021, n. 7891, reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

²¹⁹ Cfr. S. DORIGO, *Intelligenza artificiale e norme antiabuso*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, cit., 121 e 133, che richiama altre esperienze precedenti. Invece, in merito al *Blue J Legal* ulteriori informazioni si possono reperire sul sito della società ed in ALARIE - XUE GRIFFIN, *Using Machine Learning to Crack the Tax Code*, in *Tax Notes Federal*, Jan. 31, 2022, 661.

²²⁰ Cfr. W. HASLEHNER - M. LAMENSCH, *General report on value creation and taxation: outlining the debate*, in *aa.vv.*, *Taxation and value creation*, Amsterdam, 2021, 4.

immagazzinati nelle banche dati a sua disposizione²²¹. In questo senso si stanno muovendo vari progetti “pilota”, come quello denominato “*A data driven approach, to tax evasion risk analysis in Italy*” finanziato dall’Unione europea nel 2021, che si propone di innovare i processi di valutazione del rischio fiscale dei contribuenti e mira, a tale scopo, a fare ricorso a strumenti di “*network science*”, di analisi visuale delle informazioni e, per l’appunto, di intelligenza artificiale²²².

Nell'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2020-2022, pubblicato dal Ministero dell’economia e delle finanze nel luglio 2020, si individua l’obiettivo di potenziare le metodologie e gli strumenti tecnologici a sostegno del contrasto all’evasione per favorire la *tax compliance* e per acquisire informazioni rilevanti finalizzate a controlli mirati nei confronti dei contribuenti che presentano indici di pericolosità fiscale, ricordando che ciò avverrà predisponendo opportune banche dati che consentiranno il pieno sfruttamento delle informazioni a disposizione anche mediante il ricorso a tecniche di *machine learning* e di intelligenza artificiale²²³. Vi è quindi, ormai, la consapevolezza che le funzioni dell’Amministrazione finanziaria passano necessariamente attraverso investimenti che rendano operativi sistemi di intelligenza artificiale in grado di raccogliere ed elaborare il gran numero di dati già a disposizione della parte pubblica.

²²¹ Come si legge in un comunicato stampa dell’Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2021, il patrimonio di informazioni che ogni anno essa è in grado di immagazzinare è pari a 42 milioni di dichiarazioni, 750 milioni di informazioni comunicate da soggetta terzi, 400 milioni di rapporti finanziari attivi, 197 milioni di versamenti F24, circa 2 miliardi di fatture elettroniche e oltre 150 milioni di immobili censiti. Appare evidente che una simile mole di dati, che si stratifica per ogni periodo di imposta, non può essere elaborata da operatori umani, ma richiede il crescente e decisivo intervento dell’algoritmo.

²²² Così la Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni “L’intelligenza artificiale per l’Europa” del 25 aprile 2018. *Similiter* e sempre della Commissione si vedano successivamente: il “Libro bianco sull’intelligenza artificiale – Un approccio europeo all’eccellenza e alla fiducia” del 19 febbraio 2020; la Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che stabilisce regole armonizzate sull’intelligenza artificiale (legge sull’intelligenza artificiale) e modifica alcuni atti legislativi dell’Unione, del 21 aprile 2021 (per le definizioni cfr. l’art. 3).

²²³ Cfr. A. ZUCCARELLO, *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in Riv. telematica dir trib. del 2 giugno 2022. Più in generale, cfr. F. FARRI, *Digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in Riv. dir. trib., 2020, 1, 116.

Tale tema, peraltro, si intreccia con quello delle protezione dei dati personali immagazzinati nelle banche dati dell'Amministrazione fiscale ed oggetto della procedura automatizzata. Sul punto, giova già in queste sede rammentare che più volte il Garante della *privacy* è intervenuto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate per imporre l'adozione di idonee forme di garanzia sull'utilizzo di tali dati, invocando l'intervento di operatori umani qualificati per l'interpretazione dei risultati dell'elaborazione automatizzata a tutela del contribuente e in attuazione, pertanto, del valore del "giusto procedimento".

Dunque, in prima battuta detti sistemi potrebbero essere impiegati dall'Amministrazione finanziaria, al fine di determinare - sulla scorta degli elementi istruttori altrove acquisiti - se una certa operazione possa essere sindacata come elusiva o evasiva sulla base della norma interna o sovranazionale applicabile. Si tratterebbe, dunque, di un utilizzo endoprocedimentale, privo di immediata valenza esterna e destinato unicamente a completare l'attività istruttoria dell'ufficio in vista dell'accertamento di una o più transazioni reputate in contrasto con le suddette norme. L'intensità delle questioni giuridiche che un simile impiego solleva dipende evidentemente dal collegamento che si intende instaurare fra l'esito dell'elaborazione automatizzata e il contenuto dell'atto di accertamento che contesti l'illegittimità o l'abusività di una certa operazione. Laddove l'Amministrazione finanziaria pretendesse di fondare l'accertamento su quanto indicato dal sistema di intelligenza artificiale, si porrebbero taluni rilevanti problemi interpretativi²²⁴.

In primo luogo, quello legato alla motivazione dell'atto amministrativo. Se si ritenesse, infatti, che questo possa essere motivato sulla base delle risultanze dell'elaborazione del sistema di intelligenza artificiale, allora ci si troverebbe di fronte alla questione dell' algoritmo da quest'ultimo utilizzato per l'elaborazione dei dati, il più delle volte non conoscibile. Una delle caratteristiche indefettibili della motivazione dell'atto amministrativo è, invero, quella per cui dalla lettura

²²⁴ Cfr. N. MUCIACCIA, *Algoritmi e procedimento decisionale: alcuni recenti arresti della giustizia amministrativa*, in *Federalismi.it*, 6 febbraio 2019, 344 ss.

di quella il destinatario deve essere messo in condizione di comprendere sia il fondamento di ciò che viene contestato sia il procedimento logico attraverso cui da tale fondamento l'ufficio è potuto pervenire ad una certa conclusione, nel caso di specie quella di abusività di una certa operazione. Non è detto, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria abbia a sua volta accesso all'algoritmo e possa perciò adempiere a tale onere motivazionale, proprio in conseguenza della "segretezza" dello stesso.

D'altro canto, e conseguentemente, il problema diviene anche di merito, dal momento che l'impossibilità di comprendere il modo di essere dell'algoritmo comporta la subordinazione dell'attività amministrativa alle scelte (anche di valore) effettuate in modo autonomo ed incontrollato dai suoi creatori.

Questo primo profilo, legato alla motivazione dell'atto, si intreccia peraltro strettamente con il secondo, legato alla tutela dei diritti del contribuente: il dovere di motivazione dell'atto impositivo, infatti, oltre che a garantire il buon andamento dell'attività amministrativa, mira a consentire al destinatario il pieno esercizio del proprio diritto di difesa - già nel procedimento - *subspecie* di contraddittorio, il quale passa inevitabilmente dalla piena comprensione dei termini della contestazione a lui mossa dall'ufficio²²⁵.

Il caso della contestazione di abusività motivata sulla base degli esiti di una elaborazione svolta da un sistema di intelligenza artificiale suscita, al riguardo, perplessità sotto due profili: quello della effettiva comprensione della motivazione; e quello, in ogni caso, legato ai costi di consulenza tecnica che inevitabilmente, anche laddove un simile accesso fosse possibile, il contribuente sarebbe chiamato a sostenere per comprenderne realmente il funzionamento.

In sostanza, resta confermato che l'atto amministrativo non può mai fondarsi sulle risultanze di una procedura automatizzata dal momento che nessun

²²⁵ Cfr. P. OTRANTO, *Riflessioni in tema di decisione amministrativa, intelligenza artificiale e legalità*, Torino, 2019, 75 ss.; M. PALMIRANI, *Interpretabilità, conoscibilità, spiegabilità dei processi decisionali automatizzati*, in U. RUFFOLO (a cura di), *Lezioni di diritto dell'intelligenza artificiale*, Milano, 2020, 72 ss.; C. DJEFFAL, *The normative potential of the european rule on automated decisions: a new reading for art. 22 GDPR*, in *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, 2020, 847 ss.

algoritmo - salvo il caso per ora puramente teorico in cui sia stato sviluppato dalla stessa Amministrazione - consente quel livello di conoscenza che è richiesto dalla giurisprudenza. Conoscenza che evidentemente sottende una partecipazione attiva del contribuente alle attività che lo concernono.

L'assetto fin qui ricostruito risulta certamente influenzato dal fatto che il rapporto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria non è fondato sul consenso e, quindi, appare ragionevole limitare gli spazi di utilizzo di meccanismi automatizzati che, per poter operare in modo profondo, necessiterebbero di un ambiente di comune creazione e condivisione delle regole da parte di tutti gli attori coinvolti, come accade nei rapporti fra privati nei quali per l'appunto il ricorso a funzioni automatizzate sta divenendo comune²²⁶. Si pensi, a titolo esemplificativo e paradigmatico, all'ormai massivo utilizzo dei c.d. *smart contracts*.

Tuttavia, proprio questo profilo può suggerire qualche riflessione ulteriore sull'impiego di sistemi intelligenti da parte dell'Amministrazione finanziaria in tutti i casi nei quali il paradigma del rapporto di imposta come meramente autoritativo sta mutando a favore di forme di collaborazione - e pertanto consensualistiche - di interazione fra i predetti attori. Insomma, l'evoluzione in atto nel modo di essere del diritto tributario, non solo sul piano interno ma soprattutto su quello sovranazionale (che ha influenzato il primo), appare idonea a delineare un utilizzo - in qualche modo più "soft" - dell'intelligenza artificiale in grado di evitare le problematiche giuridiche e pratiche sopra menzionate. Occorre al riguardo osservare che la valutazione circa la natura lecita o illecita di un accordo o di un'operazione (o di una serie collegata di operazioni) passa anche attraverso l'esame di una molteplicità di informazioni, alcune delle quali difficilmente conoscibili da parte dell'Amministrazione finanziaria se non a

²²⁶ In materia, cfr. F. PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi*, in Riv. dir. trib., 2022, I, 617, ove ulteriori riferimenti dottrinali e giurisprudenziali; A. CONTRINO, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in Riv. dir. trib. 2/2020; F. FARRI, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in Riv. dir. trib., 2020, V, 125.

seguito di una *disclosure* del contribuente (ad esempio i contratti, l'organigramma aziendale, le prassi operative, etc.).

Dunque, l'impiego di metodi valutativi fondati unicamente sulle elaborazioni di sistemi intelligenti risulta depotenziato nei suoi stessi esiti attesi dalla circostanza che in molti casi manca all'ufficio la possibilità di rappresentare in modo esaustivo i termini dell'operazione (o della catena di operazioni) oggetto di valutazione. Quest'ultimo limite può, tuttavia, aiutare a delineare un uso meno problematico dell'intelligenza artificiale da parte degli uffici fiscali. Si potrebbe infatti pensare di legare l'elaborazione di dati da parte di sistemi intelligenti a forme di cooperazione preventiva fra fisco e contribuenti: ciò nel senso che il primo *screening* svolto con l'ausilio di tali sistemi sarebbe funzionale unicamente a selezionare quei contribuenti (e quelle transazioni) sui quali effettuare un approfondimento, in questo dando attuazione a quella funzione predittiva tanto declamata e anelata anche dalla più recente riforma tributaria in materia di processo e giurisdizione²²⁷. Difatti, a tal proposito, significativa rilevanza potrebbe assumere il Prodigit. Il progetto sperimentale, inserito nel PNRR nazionale dopo essere stato ideato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e dal MEF e finanziato dall'Unione europea, mira ad implementare il livello di digitalizzazione dei servizi, alla creazione dell'*hub* del Giudice tributario, ad aumentare la prevedibilità delle decisioni e, quindi, la competitività. Esso si propone di attuare un importante processo di innovazione della Giustizia Tributaria, con il supporto della tecnologia digitale e dell'intelligenza artificiale. Il progetto ha l'obiettivo di aumentare il livello di digitalizzazione delle attività interne del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, reingegnerizzare il

²²⁷ Sul tema, fra i tanti, si veda A. CONTE, *Dal controllo fiscale al confronto preventivo sull'imponibile*, Padova, 2018; G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla self regulation*, Torino, 2019; P. SELICATO, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. Trib.*, 2019, 112. Ancora cfr. A. CONTE, *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 1, 677; G. ZIZZO, *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione fra Fisco e imprese*, in *Corr. Trib.*, 2019, 66; P. MASTELLONE, *Accordi preventivi per imprese con attività internazionale*, in *Fiscaltà della internazionalizzazione delle imprese*, a cura di A. VICINI RONCHETTI, Torino, 2018, 85; A. PERRONE, *Sull'inquadramento sistematico e sulla natura giuridica degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e sulla loro estensibilità all'IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2019, 1, 387.

sito del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, implementare la banca dati nazionale di giurisprudenza di merito nell'ambito del sistema informativo del MEF, creare un modello sperimentale di miglioramento della prevedibilità delle decisioni (giustizia predittiva). In particolare, la banca dati di giurisprudenza costituirà un *unicum* nel panorama delle giurisdizioni italiane poiché non esiste attualmente una banca dati pubblica e gratuita contenente l'intera giurisprudenza di merito nazionale. Questo strumento consentirà di divulgare i contenuti delle sentenze, far conoscere al pubblico gli orientamenti delle commissioni, far conoscere alla Corte di Cassazione i dettagli e le dimensioni del contenzioso di merito, migliorare la qualità delle sentenze. L'iniziativa prevede inoltre la creazione sperimentale - in otto regioni italiane (Emilia-Romagna, Veneto, Lazio, Liguria, Marche, Puglia, Sardegna e Sicilia) - del laboratorio digitale del giudice tributario (*TribHub*), un laboratorio permanente di confronto, discussione, riflessione, aggiornamento. Infine, sarà favorito lo svolgimento di tirocini formativi nelle Corti di Giustizia tributarie e sarà attivato in via sperimentale un modello di consiglio giudiziario della giustizia tributaria con la partecipazione estesa a professionisti difensori ed enti impositori. Il progetto è finanziato con le risorse *React-EU* a titolo del Fondo sociale europeo nell'ambito della risposta dell'Unione alla pandemia di Covid-19. In particolare, con riferimento alla creazione della summenzionata banca dati ad opera di alcuni giovani studiosi (per lo più dottorandi di ricerca in diritto tributario), è utile - per ciò che ci occupa in tale sede - rilevare come essa avvenga principalmente, e preliminarmente, ad opera dell'intelligenza artificiale. E ciò al chiaro fine di velocizzare l'attività di selezione e di massimare una quantità significativa di pronunce. Tuttavia, è bene rilevare che il lavoro non si considererà concluso ad opera del solo procedimento automatizzato, ma occorrerà che il fattore umano - rappresentato dai suddetti tributaristi - verifichi la correttezza e la ragionevolezza delle operazioni svolte dall'IA e ciò, quindi, a

maggior riprova dell'insostituibilità della ragione, quale baluardo posto a monte e a valle dello strumento tecnologico.

Dunque, dopo l'elaborazione dei dati ad opera dell'Amministrazione finanziaria - avvalsi per tale attività delle nuove tecnologie - si dovrebbe aprire una fase di contraddittorio preventivo, nel corso della quale l'ufficio sarebbe chiamato a spiegare nel modo più accurato possibile al contribuente i presupposti e gli esiti della procedura automatizzata; e questi dovrebbe operare una *disclosure* sui dati non conoscibili per l'Amministrazione finanziaria, in modo da consentire a questa di integrare gli elementi a propria disposizione e, se del caso, ripetere l'elaborazione ad opera del sistema intelligente. Da ciò promanerebbe un evidente vantaggio per il contribuente, ma anche per l'Amministrazione finanziaria: la valorizzazione della partecipazione, dal lato del soggetto passivo, all'attività impositiva gli consentirebbe di meglio definire la propria posizione fiscale, nonché di comprendere pienamente le ragioni sottese all'attività svolta; allo stesso tempo, dal lato del soggetto attivo del rapporto obbligatorio tributario, si consentirebbe al Fisco di svolgere le proprie funzioni con la massima efficienza. Secondo questa proposta, insomma, l'intelligenza artificiale non potrebbe condurre all'emanazione di un atto con il quale si contesta una certa operazione, ma sarebbe solo funzionale alla selezione dei casi a rischio, rispetto ai quali un simile *input* dovrebbe poi necessariamente inserirsi in un procedimento di tipo cooperativo, sottolineando ancora una volta il valore indispensabile del coinvolgimento del contribuente nel rispetto, da un lato, dei propri diritti nell'ambito del rapporto di potestà-soggezione che lo vede coinvolto col Fisco e, dall'altro lato, evidenziando la non surrogabilità - quantomeno totale - del pensiero umano di fronte all'incedere della digitalizzazione.

Lo svolgimento del contraddittorio eviterebbe i vizi della motivazione dell'atto ed allo stesso tempo garantirebbe in modo adeguato la tutela dei diritti del contribuente, chiamato peraltro ad un atteggiamento di responsabile collaborazione con l'ufficio. Una simile soluzione si connette peraltro a ulteriori

elementi che ne corroborano l'efficacia. Da un lato, lo svolgimento di forme obbligatorie di interlocuzione preventiva fra fisco e contribuente è tipica delle contestazioni di elusione/abuso del diritto; dall'altro, alcune proposte recenti sull'impiego dell'intelligenza artificiale nell'ambito del diritto tributario ruotano proprio attorno all'efficacia delle elaborazioni automatizzate per legittimare procedure di cooperazione fra i soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta, nonché in tema di accertamento con adesione e *cooperative compliance*.

Ebbene, quanto detto finora lascia emergere, da una parte, una significativa e sempre più profonda incidenza delle tecnologie nell'attività fiscale e, dall'altra parte, un tentativo di “resistenza” nel non vedere comunque sacrificato in quest'ambito l'apporto umano. Tuttavia, una soluzione che fosse guidata significativamente da questa “resistenza” potrebbe apparire criticabile nella misura in cui circoscriva grandemente il contributo che le nuove tecnologie possono dare al ragionamento giuridico (umano) in generale. Non si tratta certamente di fare battaglie di retroguardia: sebbene si possa anche condividere un certo scetticismo nei confronti di un eccesso di entusiasmo modernista al riguardo, è ben possibile che il futuro riservi sviluppi capaci di imporre un mutamento delle conclusioni qui rassegnate. Tuttavia, allo stato attuale vi sono nell'ambito delle norme tributarie ragioni valide per difendere il modo “tradizionale” di svolgimento del ragionamento giuridico e correlativamente limitare l'impatto del ricorso a sistemi intelligenti²²⁸. La principale di queste si coglie con riferimento alle norme antiabuso o a quelle disposizioni che fondano

²²⁸ Cfr. M. LO GOZZO, *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. DEL FEDERICO - T. DELFINI, in *Quaderni del Cirte*, Amon, 2015, 119, che attribuisce al termine “dematerializzazione” il significato di “processo mediante il quale due o più soggetti procedono alla formazione di documenti rilevanti sotto il profilo giuridico (per esempio, dichiarazione dei redditi, fattura, certificazione delle ritenute d'imposta), realizzando l'unico scopo che è quello di acquisire e costituire i documenti fiscali mediante un procedimento informatico avente pieno valore giuridico tra le parti e verso i terzi” mentre al termine “digitalizzazione” quello di “processo di conversione di un modello (per esempio, dichiarazione dei redditi, fattura, certificazione delle ritenute d'imposta) da un supporto fisico ad un supporto immateriale. Tale processo viene inteso meglio come il passaggio dal campo analogico a quello digitale”. In proposito, si consulti T. E. 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»”.

la propria applicazione su una valutazione, sull'apprezzamento di circostanze di fatto, da parte dell'Amministrazione finanziaria. Esse si riferiscono, infatti, a condotte che non violano direttamente alcun obbligo giuridico, e che quindi come tali non sono illecite; ma che piuttosto comportano un aggiramento degli obblighi stessi, o meglio della *ratio* delle disposizioni che li contemplano. In questo modo, l'interpretazione delle clausole antiabuso richiede all'interprete una capacità di adattamento e di mediazione ancora maggiori rispetto ai casi ordinari. L'aspetto soggettivo, insomma, legato non solo alla preparazione tecnica ma anche all'esperienza - *lato sensu* - del giurista diviene prevalente e perciò è assai meno riproducibile per mezzo di un algoritmo o di qualsiasi altro strumento automatizzato. Qui, come nel caso delle norme valutative, si apprezza insomma in maniera preponderante il valore aggiunto dell'intelligenza umana, fatta certamente di dati, ma arricchita anche dalla capacità di effettuare - con la saggezza dell'esperienza - un bilanciamento degli interessi in gioco in vista di una decisione realmente giusta.

D'altra parte, la soluzione di compromesso che si è proposta, da una parte, conserva comunque un ruolo ai sistemi intelligenti per guidare le scelte istruttorie dell'Amministrazione finanziaria. Difatti, a tal proposito è bene evidenziare che già molteplici sono le attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria attraverso l'utilizzo delle nuove tecnologie. Un caso significativo per tali finalità attiene all'uso dei *social* ed all'analisi dei relativi dati che vengono poi incrociati e dai quali sono estratti elementi presuntivi in parte comparabili. Si consideri, infatti, che il mondo dell'*online* è oramai entrato a far parte della vita quotidiana della società, senza nemmeno più la possibilità concreta ed effettiva che gli utenti si accorgano che tutte le informazioni - fornite in modo inconscio e gratuito - potrebbero esporli finanche ad accertamenti tributari. Le "impronte" lasciate sui *social network* sono sempre più utilizzate dal Fisco: foto, commenti, *post* possono costituire tracce per scovare redditi e proprietà immobiliari non dichiarati oppure residenze fiscali fittizie. Le Amministrazioni di vari Stati, fra

cui per esempio la Francia, hanno iniziato a regolamentare in modo dettagliato la materia, stabilendo le fonti da cui attingere, le modalità di trattamento dei dati e le violazioni tributarie, che talvolta assurgono anche alla dignità penale, perseguibili. Si comincia, dunque, a sfruttare tutti i dati resi disponibili dagli utenti tramite tali canali *online*, per muovere contestazioni ai contribuenti. In tal senso anche i controlli da parte dell’Agenzia delle Entrate non costituiscono una situazione nuova, e neppure da parte della Guardia di Finanza, che già con la Circolare n. 1 emessa il 4 dicembre 2017 aggiornava le direttive operative della GdF concernenti l’esecuzione delle verifiche, dei controlli fiscali e delle indagini di polizia economico-finanziaria finalizzate al contrasto dell’evasione, dell’elusione e delle frodi fiscali includendo anche i *social network*. Ancora, con la Circolare n. 1/2018, il corpo militare alle dipendenze del MEF affermava che le informazioni desunte dalla rete *internet* possono essere fonte di innesco per verifiche fiscali. Infatti, occorre rilevare che attraverso tali canali, il Fisco può scoprire per esempio la vera residenza fiscale di un contribuente. A mero titolo esemplificativo, si consideri l’ipotesi della persona fisica che dichiara di risiede all’estero ma che posta spesso foto e storie ambientate in Italia. La presenza di tali elementi potrebbe far accendere una spia al Fisco e innescare un’attività di controllo, la quale potrebbe accertare la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi italiana. Altre informazioni sono desumibili altresì dal profilo *LinkedIn*. Quando si descrive in modo dettagliato la propria storia lavorativa, la permanenza fisica e relativa localizzazione, nonché la nazionalità del datore di lavoro. Tutte informazioni potrebbero essere rilevanti per stabilire per esempio se si ha o meno diritto alle agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati. I *social media* possono, così, fornire importanti informazioni sulla situazione fiscalmente rilevante dei contribuenti che l’Agenzia delle Entrate può utilizzare come un utile strumento per avviare un accertamento, pur consapevole delle limitazioni delle stesse dettate ad esempio dalla pubblicazione di informazioni false o incomplete. Da ciò si deve dedurre che il quesito allora non

afferisce più a se il Fisco può condurre indagini sulla rete *Internet*, ma piuttosto a quali condizioni le informazioni da esso rintracciate negli archivi del *web* siano utilizzabili. Ed è proprio, come detto poc'anzi, la crescita esponenziale della trasposizione negli apparecchi elettronici di molti atti quotidiani della vita (sostanzialmente tutti, tranne quelli che attengono alla fisiologia dell'essere corporeo) ad agevolare l'utilizzo dei dati virtuali nei procedimenti amministrativi e giudiziari. La accettazione sociale degli scambi di informazioni tramite *media* elettronici implica sempre più l'accettazione degli effetti giuridici di tali scambi. Una relazione è, pertanto, vera anche quando è "*capitata*" su Internet e perciò produce effetti giuridici. In astratto si tratta di due piani diversi: fatto ed effetto giuridico del fatto. Un effetto giuridico non è mai il mero prodotto di un fatto o di un accadimento, cioè di una modifica della realtà, ma è sempre un prodotto di una valutazione sovrastrutturale condotta sulla base di una regola convenzionale. Solo questo meccanismo è in grado di far comprendere perché sia legittima una sentenza che abbia ricostruito una verità processuale diversa da quella che è occorsa nella vita reale. Questo ragionamento va fatto anche con la vita virtuale che è la rappresentazione con gli apparecchi elettronici di un certo accadimento. Fino a un po' di tempo fa si distingueva la vita virtuale da quella fisica. Ora la montante e immanente utilizzazione degli apparecchi elettronici sta facendo sovrapporre vita virtuale e vita fisica. Se così è, allora, la realtà virtuale acquista efficacia anche sul piano del diritto, cioè produce effetti giuridici. Con il risultato che anche quanto un fatto capita solo virtualmente, questo fatto meramente virtuale produce conseguenze sul piano del diritto. È questa la cornice in cui inserire pronunce apparentemente neutre, come quella della Cassazione civile, sez. trib., del 15 gennaio 2021, n.593, dalla cui massima si ricava che in tema di Irpef, è legittimamente motivato *per relationem* l'avviso di accertamento facente rinvio a valori di cessione desunti dall'ufficio tributario da una ricerca universitaria (che, nel caso concreto non è stata allegata all'atto impositivo né riprodotta nel suo contenuto essenziale, ma solamente menzionata

assieme ad altri documenti accessibili da “*internet*”), quando questo documento risulti essere stato pubblicato sul *web* e, quindi, agevolmente conoscibile al contribuente destinatario dell’avviso. Ora, accantonando il merito della massima, e concentrandosi sulla seguente considerazione estrapolabile dalla stessa si ricava che se i documenti sono accessibili da *Internet* allora sono da considerarsi conoscibili del destinatario dell’atto. Ancora uno sforzo di astrazione e si arriva al risultato per cui *Internet* è talmente parte della vita quotidiana che ciò che è rintracciabile in rete può essere posto a base di un atto amministrativo, con conseguenze giuridiche per il contribuente. Certo, si è ben consapevoli che quando si parla di questi temi, probabilmente fa più effetto parlare di *big data* e algoritmi e intelligenza artificiale e non si vuol certo criticare negativamente questo approccio.

Si deve, però, integrare questa visione con una descrizione più basica, incentrata a sottolineare che la vita virtuale cambia la vita reale, anche in una prospettiva diversa da quella dei dati massivi. Assumono, così, una sfaccettatura nuova anche disposizioni del secolo scorso in materia di accertamento induttivo e d’ufficio. Ad esempio, di volta in volta, le disposizioni tributarie fanno scendere in campo, ai fini della ricostruzione dell’imponibile, i dati e le notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell’ufficio imposte, qualche volta con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di avvalersi anche di presunzioni, queste ultime talvolta purché gravi, precise e concordanti e talaltra anche quando siano tali prive dei requisiti. Il concetto di “*dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza*” è un concetto mutevole nel tempo e la mutevolezza dipende da quali sono gli strumenti che consentono di raccogliere dati e notizie e di prendere conoscenza di tali notizie e informazioni. Anzi, il concetto di “*dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza*” dipende anche dalla nozione di “*dati e notizie*”. Sotto questo aspetto, la nozione di “*dato*” comprende senza dubbio anche i dati estraibili dalla rete, in particolare i dati acquisibili mediante tecniche

e analisi di *Osint* cioè i dati acquisibili da fonti aperte. Alla memorizzazione di un'informazione su un sito *internet*, su un *blog*, su un *account* di una rete sociale collocata sul *web* viene attribuita, per accettazione conclamata della collettività, la natura di dato e notizia e da tale attribuzione deriva il fatto che anche i dati estratti dai *social network* producono effetti giuridici. E, per quel che qui ci riguarda, l'effetto giuridico sdoganato è la possibilità di basare la motivazione di un accertamento tributario.

Tutto ciò non pregiudica, anzi, al contrario, introduce le riflessioni, tese a disegnare il perimetro di garanzia del contribuente, sulle condizioni alle quali il dato elettronico può produrre l'effetto giuridico, ma proprio porre questa domanda vuol dire che si è superato positivamente lo scoglio della possibilità stessa di individuare il dato elettronico come "*dato o notizia*" fiscalmente utilizzabile. Ciò, a livello sociologico, implica la diffusione della consapevolezza della rilevanza sociale delle imputazioni nei dispositivi elettronici e rispetto a ciò probabilmente c'è una differenza generazionale fra le diverse fasce di età della popolazione: non tutti hanno spontaneo il pensiero che ad agire su Internet non è un proprio *avatar*, ma è l'individuo stesso.

A livello dei procedimenti amministrativi e, in particolare, dell'*e-governement* fiscale, significa affinare le tecniche di acquisizione dei dati elettronici dai *social network* e, in genere, dalla rete elettronica, migliorare le tecniche di valutazione dell'attendibilità delle stesse, e perfezionare le tecniche di stesura delle motivazioni dei provvedimenti.

E allora, ancora una volta potrebbe essere proprio la valorizzazione della partecipazione e del contraddittorio lo strumento per evitare possibili "abusi" da parte dell'autorità procedente nell'ottenere dati sia con riferimento alle modalità acquisitive che con ai relativi contenuti dai quali potrebbero sorgere problemi in punto di rispetto della *privacy* e quindi di tutela della riservatezza personale.

Tutto ciò risulta credibile nella parte in cui si inserisce profondamente in un processo che oramai da qualche anno caratterizza il diritto tributario, sia a

livello sovranazionale che interno, e che enfatizza le forme di interlocuzione preventiva fra amministrazione finanziaria e contribuente.

L'idea è, dunque, quella secondo cui l'intelligenza artificiale alla fine del primo decennio del XXI secolo possa legittimarsi come mezzo a sostegno di una concezione nuova del rapporto d'imposta, fondata sul consenso e tale da relegare il conflitto ad *extrema ratio*.

Occorre limitare la “foga” di “giustizia fiscale” eliminando, di conseguenza, un'inutile lotta fra oppressi e oppressori e puntando, piuttosto, su un dialogo che certamente meglio potrebbe incanalare il rapporto Fisco-contribuente verso i binari del vantaggio reciproco, da cui scaturirebbe il vero *welfare*. D'altronde, in ogni relazione che funzioni, sia essa giuridica o meramente sociale, ciò che si richiede è di essere ascoltati e, se possibile, capiti.

Solo confrontandosi e interiorizzando i vari passaggi che portano a una decisione, la si può accettare e rispettare con un significativo grado di fiducia nei confronti della stessa e di chi l'ha adottata.

E allora, in questo senso è sempre bene tenere a mente il fattore umano, l'unico in grado di concretizzare i valori che reggono l'intera società, su cui si fonda la vita e, perciò, il diritto.

5. Il supporto delle tecnologie digitali ai fini dello svolgimento della potestà impositiva

L'intervento di un fenomeno così innovativo, qual è l'avvento delle tecnologie digitali, non consente solo di individuare nuovi centri di imputazione di diritti ed obblighi oppure modelli impositivi diversi ma impone altresì di verificare in che termini i tributi tradizionali possono essere applicati grazie all'ausilio delle tecnologie digitali ed in che termini

tali tecnologie - dalle più semplici a quelle più complesse - hanno già avuto applicazione concreta²²⁹.

In merito al rapporto fra Fisco e contribuente la rivoluzione digitale può produrre - ed in parte ha già prodotto - risultati apprezzabili sotto diversi punti di vista, al punto che è ricorrente il riferimento alla informatizzazione del sistema fiscale con le dovute precisazioni sui termini “dematerializzazione” e “digitalizzazione”²³⁰.

In primo luogo, sul piano dell’organizzazione dell’Amministrazione finanziaria e degli altri soggetti preposti all’attuazione del tributo (ad esempio, gli enti locali).

In questo ambito talune innovazioni sono già radicate nella nostra materia perché, ad esempio, 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 telematica²³¹.

Inoltre, nel periodo dell’emergenza epidemiologica, taluni Uffici territoriali hanno già dato prova di efficienza sostituendo le consultazioni tradizionali in presenza con quelle in via telematica. Si tratta però di un’esperienza in fase

²²⁹ Al riguardo cfr. F. FARRI, *Digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, Torino, 2019, 125, ma, più in generale, si consulti L. SALVINI, *Accesso agli atti nel procedimento tributario*, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006; M. LO GOZZO, *Il diritto ad una buona amministrazione e l’accesso agli atti nel procedimento tributario*, in *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. PIERRO, Milano, 2019, 171. 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, reperibili su www.giustizia-amministrativa.it) cfr. L. ANTONINI - P. PIANTAVIGNA, *Accesso agli atti tributari: le nuove tutele previste dal Consiglio di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2022, 691; L. LAMBERTI, *L’accesso difensivo alle informazioni tributarie e il difficile equilibrio rispetto alla tutela della privacy*, in *Riv. telem. dir. Trib.*, 27 maggio 2022.

²³⁰ In proposito si veda R. CORDEIRO GUERRA, *L’intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, Torino, 2017, 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” fra funzione amministrativa e funzione giurisdizionale*, in *Rass. Trib.*, 2019, 723, segnala 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.

²³¹ In materia cfr. A. SIMONCINI, *Amministrazione digitale algoritmica. Il quadro costituzionale*, in *Diritto dell’amministrazione pubblica digitale*, a cura di R. CAVALLO PERIN - D. U. GALETTA, cit., 1; D. BUCCOLIERO, *Il governo elettronico. Modelli, strategie di innovazione ed elementi di valore per una pubblica amministrazione digitale*, Milano, 2009.

embrionale avviata dall'1 ottobre 2021, accessibile solo per determinati soggetti e limitata a taluni servizi della riscossione (non a caso la procedura si chiama "EquiPro"²³²).

D'altro canto, affinché intervenga il salto definitivo di qualità, occorrono investimenti cospicui ed in questo senso un riferimento che lascia ben sperare è il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021, ossia l'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2021-2023 perché, ad esempio, prevede:

- la realizzazione di una piena digitalizzazione dei rapporti con i contribuenti e fra gli *stakeholders*, nell'ottica di facilitare gli adempimenti e minimizzare i costi ed il pieno sviluppo della digitalizzazione attraverso strumenti che offrano ai contribuenti una chiara definizione dei propri obblighi fiscali, anche in un'ottica di maggiore trasparenza nei rapporti con il Fisco;
- il perseguimento dell'avanzamento digitale tramite la completa interoperabilità delle banche dati e l'evoluzione nell'attività di gestione delle informazioni ed il miglioramento del sistema informativo della fiscalità attraverso il consolidamento del presidio delle banche dati dell'Amministrazione finanziaria;
- l'obiettivo di migliorare e semplificare il rapporto fra fisco e contribuenti attraverso il potenziamento dei servizi telematici, l'introduzione di un sistema a distanza di relazione con l'utenza, gli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati alla facilitazione e razionalizzazione degli adempimenti, ivi compresa la progressiva dematerializzazione dei modelli di dichiarazione, anche con riferimento agli atti di aggiornamento immobiliare e la pubblicazione di un calendario ristrutturato delle scadenze fiscali;
- la necessità di incentivare i pagamenti elettronici nell'ottica della digitalizzazione dei processi fiscali;

²³² Cfr. R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 10 ss.

- lo sfruttamento delle potenzialità che derivano dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica e della memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi;

- in merito all'attività di indirizzo degli Uffici un cenno meritano: il diritto di accesso dei contribuenti agli atti riguardanti la propria sfera personale nonché gli atti dell'Amministrazione finanziaria cosiddetti "esterni" che attengono alla sfera dell'interpretazione vincolante a beneficio del contribuente per far fronte all'incertezza delle norme tributarie.

In merito al diritto di accesso, nonostante qualche esperienza felice, i progressi intervenuti sono da considerare complessivamente insoddisfacenti ed impongono interventi legislativi adeguati, trattandosi di un aspetto cruciale della rivoluzione digitale.

In senso opposto, permangono ambiti nei quali l'accesso del contribuente soggiace a limiti difficilmente comprensibili; ad esempio, la consultazione delle fatture elettroniche tramite un servizio messo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria a titolo gratuito soggiace a limiti temporali discutibili, stabiliti di volta in volta da provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, anche l'esperienza degli atti esterni di indirizzo può essere considerata solo in parte soddisfacente nonostante gli strumenti tecnologici moderni possano assicurare, in astratto, maggiore completezza dei dati di riferimento, una velocità più elevata di estrazione e di elaborazione (o "*data mining*") ed un margine di errore minore.

5.1. segue: le nuove tecnologie nel settore dei controlli

Anche le implicazioni dell'economia digitale per rendere più efficienti le attività di controllo possono essere estremamente interessanti.

In questo ambito da tempo si riscontra una maggiore propensione dell'Amministrazione finanziaria all'utilizzo di strumenti informatici per far fronte ad un problema atavico e foriero di un'ingiustificata alterazione dei criteri di riparto delle spese pubbliche: il livello intollerabile di evasione fiscale rispetto all'esperienza dei Paesi più evoluti²³³.

Nella prospettiva privilegiata in questa sede il tema può essere affrontato muovendo da un elemento indiscusso. La straordinaria disponibilità di informazioni provenienti da fonti sempre più numerose, da un lato, ed i numerosi obblighi a carico del contribuente, dall'altro, rendono quasi inspiegabile il perdurare e la dimensione di un fenomeno patologico come l'evasione fiscale data l'incapacità di incrociare, elaborare e coordinare velocemente una mole considerevole di dati derivanti dalle cosiddette banche dati.

Con la conseguenza che fino a quando detta attività di *intelligence* è rimessa alla capacità del singolo funzionario inevitabilmente si palesano i limiti

²³³ Per talune interessanti esperienze brasiliane si vedano i contributi di KÖCHE, *L'intelligenza artificiale a servizio della fiscalità: il sistema brasiliano di selezione doganale attraverso l'apprendimento automatico (SISAM)*, e di MACHADO - 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. Sempre dello stesso autore, inoltre, si veda *Opportunità e limiti nell'impiego dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco*, cit., 966, perché richiama gli strumenti intelligenti utilizzati in Francia che incrociano le informazioni reperibili sui social network per indirizzare i controlli degli Uffici. In senso analogo si veda anche A. QUATTROCCHI, *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in Riv. telem. dir. trib., 22 novembre 2022; A. ZUCCARELLO, *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in Riv. telem. dir. trib., 2 giugno 2022.

dell'attività umana; all'opposto, l'ausilio di sistemi intelligenti potrebbe rendere il sistema più rapido ed efficace²³⁴.

Pertanto, diversi fattori inducono a ritenere che gli strumenti fondati sull'intelligenza artificiale avranno un ruolo fondamentale nell'esercizio dell'attività istruttoria per raccogliere ed elaborare un volume di informazioni che tende ad ampliarsi in funzione di controlli sempre più mirati, ma questa prospettiva solleva un problema di protezione dei dati personali, come già è avvenuto nel passato visti i ripetuti interventi del Garante della *privacy*.

È dunque agevole prevedere risultati interessanti in futuro, ma è necessario che gli esiti derivanti dall'utilizzo delle nuove tecnologie siano comunque sottoposti alla valutazione critica dell'uomo nel rispetto del principio europeo della “non esclusività” della decisione algoritmica: esso impone l'intervento di un operatore anche eventualmente allo scopo di modificare l'esito della elaborazione automatica in contrasto con i diritti del contribuente²³⁵.

In ogni caso, sul piano endoprocedimentale, tale prospettiva induce a ritenere che la sede naturale dell'utilizzo delle tecnologie digitali è la fase istruttoria per agevolare la raccolta degli elementi indiziari o di prova sicché la loro rilevanza esterna diretta è da relegare ad ipotesi marginali, mentre quella

²³⁴ Per ulteriori considerazioni nella prospettiva indicata nel testo cfr. A. CONTRINO, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario*, cit.; 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. 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 i 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” ed altro ancora. In materia, segnali restrittivi sulla pubblicazione dei dati del contribuente allorquando sono in gioco finalità di contrasto all'evasione sono stati 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*.

²³⁵ In materia, cfr. A. POLLICE, *Scelta discrezionale e decisione algoritmica*, in *Il diritto nell'era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, a cura di GIORDANO - PANZAROLA - POLLICE - PREZIOSI, PROTO, Milano, 2022, 493; F. COSTANTINO, *Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti - Algoritmi, intelligenza artificiale e giudice amministrativo*, in *Giur. It.*, 2022, 1507; M. PROTTO, *Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti*, in *Giur. it.*, 2022, 1507.

indiretta potrebbe trovare più spazio se subordinata alle verifiche umane per assicurare la corretta ponderazione di interessi contrapposti²³⁶.

Invece, più complesso è il discorso in merito all'elusione fiscale, al punto che in questa sede è sufficiente un breve cenno. Infatti, sebbene ne sia stata ipotizzata l'applicazione, l'ausilio di dette tecnologie per ridurre i margini di incertezza - sul piano della selezione delle fattispecie assimilabili e delle valutazioni conseguenti - è oggettivamente più difficoltoso: il riferimento più immediato è all'abuso del diritto, in quanto l'individuazione della fattispecie ritenuta più adeguata al caso concreto (ossia la riqualificazione ad opera dell'Amministrazione finanziaria) potrebbe astrattamente giovare degli algoritmi o di strumenti equivalenti.

A monte però, affinché una qualsiasi soluzione possa essere considerata applicabile al caso concreto, permane il problema di selezionare il complesso di informazioni e, soprattutto, di rendere conoscibile il criterio selettivo che consente di pervenire al risultato preferibile rispetto agli altri, trattandosi di scelte che condizionano l'esito sul piano assiologico.

Per questa ragione, in ossequio al principio generale della certezza del diritto, l'ausilio dell'intelligenza artificiale può rendere, in astratto, più rigorose le applicazioni di un istituto che, di per sé, presenta contorni evanescenti ma, perché ciò possa realizzarsi, il *prius* è un impianto normativo che imponga la conoscibilità della base informativa ed il processo alla base della “soluzione intelligente”²³⁷.

²³⁶ In questa prospettiva si orienta spiccatamente l'ampia e condivisibile indagine di A. CONTRINO, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario*, cit., che auspica l'approvazione di una “Carta dei diritti del contribuente nell'amministrazione digitale”. In proposito è proficuo consultare le interessanti osservazioni di G. CORASANITI, *Data science e diritto. Certezze digitali e beneficio del dubbio*, Torino, 2022. In termini analoghi si è espresso S. DORIGO, *Opportunità e limiti nell'impiego dell'intelligenza artificiale*, cit., 972.

²³⁷ Sul tema cfr., fra i molti, E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001; M. LO GOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002; F. FARRI, *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 720 ss. Sul piano generale, senza pretesa di esaustività e con valutazioni spesso contrastanti, LOPEZ DE ONATE, *La certezza del diritto*, Milano, 1942; R. GUASTINI, *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in *Le Regioni*, 1986, 1090 ss.; P. GROSSI, *Sulla odierna “incertezza” del diritto*, in *Giust. civ.*, 2014, 921 ss.; M. LUCIANI, *L'éclipse de la sécurité juridique*, in *Rev. franç. dr. const.*, 2014, 991 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto*, in *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018.

Un tema che ha storicamente sollevato questioni complesse riguarda la selezione dei contribuenti da sottoporre ai controlli ed in proposito è pacifica l'affermazione che chiunque possa subire verifiche senza poter contestare il criterio di scelta. In linea di principio, è necessario distinguere i controlli massivi e standardizzati, che riguardano una platea vasta di contribuenti da quelli individuali²³⁸.

Anche in tale ambito, oltre al tradizionale supporto dell'Anagrafe tributaria e delle banche dati, l'ausilio degli algoritmi e dell'intelligenza artificiale può essere decisivo in prospettiva futura, soprattutto nelle ipotesi normative che da tempo consentono l'utilizzo di metodi statistico-matematici (ad esempio, l'accertamento sintetico) ed allorquando occorre immagazzinare, incrociare e selezionare rapidamente un volume straordinario di dati in modo rapido ed efficiente.

In questo senso, le evoluzioni recenti hanno già tracciato una prospettiva precisa perché, a partire dall'art. 9-bis del DL n. 50 del 24 aprile 2017 (convertito con la legge n. 96 del 21 giugno 2017), il sistema dei metodi di accertamento si è orientato verso gli indici sintetici di affidabilità fiscale (in breve ISA) ossia il metodo di accertamento di massa, riservato agli imprenditori ed ai professionisti, che si propone di stimare il grado di affidabilità fiscale di ciascun contribuente secondo una logica selettiva grazie all'ausilio di programmi informatici messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria²³⁹.

In questi termini, l'avvento della tecnologia digitale può assicurare maggiore correttezza ed efficacia all'azione impositiva, può migliorare la qualità

²³⁸ Si veda la Circ. Ag. Entrate dell'1 aprile 2016, n. 9/E, par. 5; si veda, altresì, Cass. civ., sez. V, 30 marzo 2021, ord. n. 8740, in banca dati *fisconline*.

²³⁹ OECD, *Tax Administration Series*, 2019, 176. La base normativa del SII - Suministro Inmediato de Información è stata costituita dal Real Decreto 596/2016, del 2 dicembre 2016, in materia di "Modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido". Per una descrizione dei dettagli di funzionamento del SII cfr. AEAT (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA), *Departamento de Informática Tributaria, Subdirección General Aplicaciones* del 13/2/2018, in https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Suministro_inmediato_informacion/FicherosSuministros/V_1_1/SII_Descripcion_ServicioWeb_v1.I.pdf. Più in generale, sul tema dell'assistenza virtuale al contribuente, in ogni suo aspetto, cfr. CARBAJO VASCO - COLLOSA, *La digitalización en las Administraciones Tributarias*, Valencia, 2022.

dei procedimenti d'imposizione ed agevolare l'adempimento spontaneo del contribuente in una logica collaborativa.

Sullo sfondo permane la preoccupazione oggetto di risalenti riflessioni nella materia tributaria ogni qual volta trasformazioni significative influenzano il delicato rapporto fra esercizio dei poteri autoritativi e diritti del contribuente in quanto, affinché tali innovazioni possano essere considerate un fattore di progresso, è necessario che la trasformazione sia accompagnata da una cornice legislativa adeguata per garantire un bilanciamento razionale degli interessi²⁴⁰.

In altre parole, è necessario che gli ausili forniti dalle tecnologie moderne siano assistiti da un assetto normativo che disciplini il loro utilizzo, la rilevanza giuridica, la trasparenza delle informazioni raccolte e la loro generale accessibilità.

In questo senso, talune esperienze recenti non possono essere considerate apprezzabili. E il caso, ad esempio, dei commi 681-686 dell'art. 1 della legge n. 160 del 27 dicembre 2019 in quanto, in considerazione dei rilevanti obiettivi di interesse pubblico di prevenzione e contrasto all'evasione, sono state introdotte significative limitazioni 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 ed in forza delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare

²⁴⁰ Come noto, l'Amministrazione finanziaria del Regno Unito (HMRC, acronimo di *His Majesty Revenue & Customs*) porta avanti da anni un ambizioso programma, solo in parte di realizzato, di completa digitalizzazione del sistema fiscale, presentato sotto il nome di *Making Tax Digital* (cfr. <https://www.gov.uk/government/publications/making-tax-digital>). Pur essendo oggetto di significative critiche da parte di associazioni professionali e studiosi britannici in quanto eccessivamente proni ai bisogni e agli interessi dell'amministrazione finanziaria (cfr. *INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES - ICAEW, Making Tax Digital: Bringing business tax into the digital age, in ICAEW Representation 171/16, 2017*; *CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION - CIOT, Making Tax Digital: Bringing business tax into the digital age: Response by the Chartered Institute of Taxation, 2016*, par. 2.1), nell'ambito del programma sono stati introdotti meccanismi come la HMRC app (<https://www.gov.uk/government/publications/the-official-hmrc-app/the-free-hmrc-app>), la quale prevede la possibilità di stimare l'importo del proprio reddito imponibile, l'importo delle deduzioni spettanti, l'importo delle imposte dovute, l'importo dei crediti fiscali spettanti e la data in cui verranno erogati, ottenere i codici per procedere all'auto-dichiarazione, registrare variazioni e opzioni relative ai crediti fiscali, formulare istanze di rimborso, aggiornare i propri dati.

criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo²⁴¹.

Si tratta, quindi, di un chiaro esempio recessivo perché la norma esprime un principio secondo il quale l'interesse pubblico alla prevenzione ed al contrasto all'evasione sarebbe sufficiente per travolgere, in ogni caso ed a prescindere dalle situazioni concrete, i diritti fondamentali in materia di *privacy* e le situazioni giuridiche soggettive del contribuente, anche solo ai fini della generica attività di analisi del rischio, per periodi temporali che possono diventare prolungati o indefiniti nel tempo²⁴².

Ora, sull'onda del *fil rouge* che unisce le considerazioni fin qui svolte, un cenno merita l'ausilio delle tecnologie digitali sul piano degli obblighi del contribuente (e dei terzi) ai fini dell'adempimento spontaneo.

Infatti, da tempo questo settore ha mostrato un'attenzione particolare ai vantaggi della tecnologia, ma tale evoluzione è stata favorita dalla finalità di rendere più agevoli e tempestivi i controlli.

In questo senso è agevole richiamare, ad esempio, l'esperienza delle dichiarazioni telematiche, della fattura elettronica, dei ricevitori di cassa di ultima generazione e dell'invio 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 dicendo²⁴³.

²⁴¹ Cfr. A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, Rass. Trib. 2012, 1, passim 9 L. HINNEKENS, *Application of permanent establishment and other jurisdictional rules to income taxation of electronic commerce*, in R. RINALDI, *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 37.

²⁴² Si tenga conto che l'argomento riceverà una trattazione più esaustiva nel capitolo successivo.

²⁴³ La definizione di fattura elettronica è contenuta all'art. 21 del d.P.R. 633/1972, il quale sancisce che, come tale, deve intendersi quella "emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico". In verità, le specifiche tecniche delle fatture elettroniche sono oggi contenute nel Provv. Dir. Ag. Entrate, 5 agosto 2021, n. 211273, nel Provv. Dir. Ag. Entrate, 29 settembre 2021, n. 248717 e nel Provv. Dir. Ag. Entrate, 24 novembre 2022, n. 433608. Per approfondimenti sulla fattura elettronica cfr. A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, cit., 431 ss.; M. LO GOZZO, *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in *La digital economy nel sistema italiano e europeo*, a cura di L. DEL FEDERICO, Roma 2015, 119; F. SPINA, "La fattura elettronica", in *Diritto tributario telematico*, a cura di F. MONTALCINI - C. SACCHETTO, Torino, 2017, 243.

Invece, meno dirompenti sono stati gli sviluppi per favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti (la cosiddetta “*self compliance*”); ipotesi isolate, ad esempio, sono riconducibili alla cosiddetta dichiarazione precompilata predisposta dall'Amministrazione finanziaria, al canale di assistenza telematico *CIVIS* per le istanze di riesame in autotutela avverso gli avvisi e le comunicazioni di irregolarità conseguenti al controllo automatizzato delle dichiarazioni, oppure alla possibilità di beneficiare di particolari misure di favore tramite istanze presentate in via telematica (i cosiddetti “*click day*”)²⁴⁴.

In realtà, nonostante queste isolate innovazioni, in prospettiva occorrerebbe riflettere su una questione di ampio respiro e, cioè, se i modelli procedurali tradizionali siano meritevoli o meno di un *restyling* e di un adattamento al contesto attuale, in una dimensione tecnologicamente orientata.

²⁴⁴ Cfr. art. 1 d.lgs. 21 novembre 2014, n.175 (come più volte modificato: da ultimo *ex art.* 16-bis, 3° comma, lett. a), d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, come convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157): “1. A decorrere dal 2015, in via sperimentale, l’Agenzia delle entrate, utilizzando le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, i dati trasmessi da parte di soggetti terzi e i dati contenuti nelle certificazioni di cui all’articolo 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, rende disponibile telematicamente ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati ... la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell’anno precedente, che può essere accettata o modificata (...). 4. Resta ferma la possibilità di presentare la dichiarazione dei redditi autonomamente compilata con le modalità ordinarie...”. Si segnala che ai contribuenti che accettino la dichiarazione precompilata, senza modifiche o con modifiche certificate dagli intermediari autorizzati, conseguono dei vantaggi, consistenti essenzialmente in limitazioni ai poteri di controllo (cfr. artt. 4 e 5 dello stesso d.lgs. n. 175 del 2014).

Al riguardo, sebbene la velocità delle trasformazioni e l'impossibilità di prevederne gli approdi finali non consentano di pervenire ad indicazioni puntuali, è possibile quantomeno affrontare il profilo temporale²⁴⁵.

Rispetto alle questioni sin qui evidenziate un contributo proficuo è stato fornito dalla giurisprudenza nel solco di un atteggiamento promozionale nei confronti dell'utilizzo delle tecnologie digitali nell'esercizio dell'attività amministrativa. In merito agli algoritmi un riferimento ricorrente è la sentenza del Consiglio di Stato n. 2270 dell'8 aprile 2013²⁴⁶ perché ha delineato un contesto che è stato riproposto nelle pronunce successive, ossia che non può essere messo in discussione che un elevato livello di digitalizzazione dell'amministrazione pubblica sia fondamentale per migliorare la qualità dei servizi resi ai cittadini e agli utenti. In aggiunta, sono stati sottolineati:

- gli indiscutibili vantaggi derivanti dall'automazione del processo decisionale dell'Amministrazione mediante l'utilizzo di una procedura digitale attraverso un algoritmo, ossia di una sequenza ordinata di operazioni di calcolo, che in via informatica sia in grado di valutare e graduare una moltitudine di domande;
- l'utilità di tale modalità operativa di gestione dell'interesse pubblico con riferimento a procedure seriali o standardizzate, implicanti l'elaborazione di

²⁴⁵ In alcuni Paesi l'amministrazione pone a disposizione dei contribuenti applicazioni che consentono di registrare in tempo reale da parte dello stesso contribuente gli oneri deducibili o detraibili realizzati. In Australia, ad esempio, è stato introdotto un sistema che consente di caricare direttamente su una interfaccia condivisa con l'amministrazione finanziaria, tramite una app del telefono cellulare (*myDeduction*), gli oneri deducibili e detraibili subito dopo averli sostenuti; il tutto nel quadro di un più ampio sistema di gestione dei rapporti con l'amministrazione finanziaria (ATO) via app del telefono (*ATOapp*). Simili sistemi di App sono presenti in una molteplicità di Paesi, dalla Francia (*Impotsgouv*) al Regno Unito (*HMRCapp*) per finire con i Paesi Bassi, dove tra le molteplici app fiscali a disposizione ve n'è anche una (*Douane Reizen*) specificamente dedicata a conferire data certa e stoccare prove fotografiche di fatti fiscalmente rilevanti come, ad esempio, le esportazioni o le importazioni di beni. Sempre nel sistema olandese, possono essere utilizzate applicazioni anche per ricordare ai contribuenti le scadenze di adempimenti fiscali (come, ad esempio, la *Btw-Alert* in materia di IVA), per ricevere comunicazioni informali di notizie fiscalmente rilevanti, come aggiornamenti normativi (*Trendstu*) e consigli per evitare di rimanere coinvolti in frodi fiscali (*Trends4FD*), o per segnalare in modo anonimo casi di presunte frodi fiscali (come, ad esempio, la *Meldpunt Accijnsfraude*). Sul tema cfr., in generale, A. QUATTROCCHI, *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in Riv. telem. dir. trib., 22 novembre 2022. Sulla dichiarazione precompilata italiana cfr. Circ. dell'Agenzia delle Entrate, 25 giugno 2021, n. 7; Provv. Dir. Ag. Entrate del 30 settembre 2021, n. 249936; Provv. Dir. Ag. Entrate, 19 maggio 2022, nn. 173217 e 173218.

²⁴⁶ Sentenza reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

ingenti quantità di istanze e caratterizzate dall'acquisizione di dati certi ed oggettivamente comprovabili e dall'assenza di ogni apprezzamento discrezionale;

- infine, è stato ribadito 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 automatizzata²⁴⁷.

Sul piano del fondamento costituzionale, è stato chiarito che la scelta di ricorrere agli strumenti in esame è conforme ai canoni di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, i quali, secondo il principio costituzionale di buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), impongono all'Amministrazione il conseguimento dei propri fini con il minor dispendio di mezzi e risorse e attraverso lo snellimento e l'accelerazione dell'*iter* procedimentale, precisando che l'assenza di intervento umano in un'attività di mera classificazione automatica di istanze numerose, secondo regole predeterminate (che sono - queste sì - elaborate dall'uomo), e l'affidamento di tale attività a un efficiente elaboratore elettronico appaiono come doverose declinazioni dell'art. 97 Cost. testè menzionato.

In sostanza, è stato delineato un contesto permissivo sull'utilizzo degli algoritmi nell'esercizio della potestà amministrativa ma non per questo è stato considerato privo di limiti e di vincoli.

Infatti, con la sentenza - poc'anzi citata - n. 2270 del 8 aprile 2019, il Consiglio di Stato ha sottolineato che l'utilizzo di procedure robotizzate non può

²⁴⁷ Cfr. OCSE, *Tax compliance by design*, 2014, 30. Sul tema cfr. l'importante opera di GRAU RUIZ, *Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?*, in *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 2022, 325 ss., spec. 350 ss.

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 macchina, per essere poi (solo) applicata da quest'ultima, anche se ciò avviene in via esclusiva.

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 della l. 241/90), di ragionevolezza e di proporzionalità²⁴⁸. Essa non può lasciare spazi applicativi discrezionali, ma deve prevedere con ragionevolezza una soluzione definita per tutti i casi possibili, anche i più improbabili. Si richiede che sia l'Amministrazione a compiere un ruolo *ex ante* di mediazione e composizione di interessi e, da ultimo, essa 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 automatica²⁴⁹.

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 dal momento che la decisione robotizzata (ossia l'algoritmo) deve essere conoscibile, secondo una declinazione rafforzata del principio di trasparenza, che implica anche quello della piena

²⁴⁸ Sulla importanza centrale dell'applicazione del principio di proporzionalità in materia cfr. A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e protezione dei dati personali, quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in Riv. telem. dir. trib., 2019, 7 ss.

²⁴⁹ Sul tema si consultino A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, cit.; WÖHRER, *Effective Taxation Versus Effective Data Protection?*, in *Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform*, Alpen aan der Rijn 2019, a cura di HASLEHNER - KOFLER - PANTAZATOU - RUST, Cap. 11.

conoscibilità di una regola espressa in un linguaggio differente da quello giuridico²⁵⁰.

Donde la conclusione che la caratterizzazione multidisciplinare dell'algoritmo non esime dalla necessità che la formula tecnica, che di fatto lo rappresenta, 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 giudice²⁵¹. Tale è stato il contributo iniziale della giurisprudenza amministrativa, al quale sono seguite altre sentenze che sono andate più a fondo. Ad esempio, la sentenza del Consiglio di Stato n. 8472 del 13 dicembre 2019²⁵², dopo aver 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, ha precisato che il loro utilizzo può riguardare indifferentemente sia l'attività amministrativa vincolata che quella discrezionale, nonché l'applicazione dei principi generali del diritto sovranazionale da tenere in debita considerazione nell'esame e nell'utilizzo degli strumenti informatici.

Invece, la recente sentenza n. 7891 del 25 novembre 2021 dei giudici di Palazzo Spada²⁵³ ha provato a distinguere la nozione di algoritmo da quella di intelligenza artificiale posto 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

²⁵⁰ Si ripropone, in traduzione, con l'aggiunta di note e maggiori adattamenti all'ordinamento italiano, il testo della relazione di apertura del Convegno "*El entorno digital y la cooperación entre administraciones tributarias*", tenutosi nei giorni 21 e 22 di ottobre 2022 presso l'Universidad de Vigo (Spagna). Il contributo nell'originale lingua spagnola è destinato al volume AA.VV., *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, 2022, per i tipi di Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor.

²⁵¹ Cfr. LATANYA - ABU - WINN, *Identifying Participants in the Personal Genome Project by Name: a Re-Identification Experiment*, Harvard University Data Privacy Lab, White Paper 1021-1, 2013.

²⁵² Reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

²⁵³ Reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

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;

- mentre cosa diversa è l'intelligenza artificiale. In questo caso l'algoritmo contempla 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 fra dati e assume decisioni efficienti sulla base di tali elaborazioni, secondo un processo di apprendimento automatico.

Oltre al tentativo di adattare il lessico giuridico alle tecnologie moderne, il contributo della giurisprudenza amministrativa è di grande utilità allo scopo di verificare in che termini possa essere utilizzato nel diritto tributario muovendo dal nucleo essenziale del concetto di algoritmo: esso si risolve in una regola giuridica - elaborata dall'uomo ed espressa in linguaggio diverso da quello proprio 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 discrezionali²⁵⁴.

In primo luogo, affinché gli algoritmi possano essere applicati nella fase di attuazione del tributo occorre che siano trasparenti in senso ampio, ossia che siano accompagnati da atti idonei a rendere conoscibile e comprensibile la regola giuridica sottostante²⁵⁵.

²⁵⁴ Sul punto, per maggiori approfondimenti, si veda M. CARROZZINO - F. FAINI - G. FRIGO e altri, *I controlli tributari telematici*, cit., 178 ss.; G. PASCUZZI, *Il diritto dell'era digitale*, Bologna, 2020, 113 ss.; F. MONTALCINI - C. SACCHETTO, Documento informatico, firme elettroniche e valore probatorio, in *Diritto Tributario Telematico*, Torino, 2015, 3 ss.

²⁵⁵ In materia, cfr. F. PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali*, cit., 638 ss., ove ulteriori riferimenti dottrinali e giurisprudenziali. Cfr. anche supra ai par. 2 e 2.1 del Cap. IX. Nel complesso, ad oggi, si contano ben trentuno banche dati informatiche a disposizione dell'Amm. Fin. In proposito, cfr. TRENTA, *The Role of Taxation in the Context of the EU Collaborative Cybersecurity Framework, in Law and Sustainable Development: Swedish Perspectives*, a cura di KRISTOFFERSON - QANDEEL, Uppsala, 2021, 116.

A differenza di quanto è ipotizzabile nel diritto amministrativo, l'utilizzo degli algoritmi nella materia tributaria soggiace ad un duplice ordine di vincoli e, cioè, la conoscibilità e la comprensibilità della regola 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. Inoltre, la 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.

Ancora una volta è bene precisare che l'ambito naturale degli algoritmi è la fase istruttoria ed in senso analogo, come visto, si orienta il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 luglio 2021 perché i riferimenti ai *big data*, all'intelligenza artificiale ed alle *machine learning* sono limitati all'utilizzo delle banche dati nel solco di una tendenza legislativa orientata a potenziare tale strumento di indagine²⁵⁶.

In definitiva, provando anche ad evidenziare le prospettive future dell'utilizzo delle tecnologie nella fase di attuazione del tributo, è agevole evidenziare che l'avvento della tecnologia digitale nella fase di attuazione del tributo può essere di grande ausilio ai fini dell'esercizio dell'azione impositiva non solo perché in questo ambito da tempo hanno avuto larga applicazione modelli statistico-matematici e strumenti equivalenti ma, soprattutto, perché mai

²⁵⁶ Il tema è stato ampiamente affrontato dalla dottrina tributaria. Per qualche riferimento essenziale si veda G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in *Rass. trib.*, 2019, 484 ss.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022. Inoltre, cfr. S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa, in Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2007, 99 ss.

come adesso l'Amministrazione finanziaria è nella condizione di disporre di un volume considerevoli di dati e di valutarli secondo criteri oggettivi ed imparziali.

Tuttavia, affinché tali innovazioni possano essere considerate un fattore di progresso è necessario che sia disciplinato il delicato rapporto fra l'esercizio autoritativo dei poteri impositivi ed i diritti e le garanzie dei contribuenti, che l'utilizzo delle tecnologie digitali sia di supporto alle decisioni amministrative e che qualsiasi valutazione idonea a tradursi in una pretesa impositiva sia comunque affidata alla sensibilità ed al giudizio umano per scongiurare l'affermazione di un nuovo liberismo tecnologico opaco e privo di una base regolamentare adeguata. E tutto ciò in uno ai valori già più volte menzionati della partecipazione e quindi del contraddittorio preventivo endoprocedimentale²⁵⁷.

Come a dire che il fattore umano è ineludibile a prescindere dall'accuratezza dello sviluppo tecnologico.

Allo stato, il ricorso agli algoritmi ed all'intelligenza artificiale inizia ad affermarsi in ambiti limitati ai controlli, alla fase istruttoria ed 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, infatti, si orienta il più volte 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 alla fase decisionale.

Come tutte le innovazioni dal potenziale espansivo dirompente, tale scelta è condivisibile ma, per quanto limitata, non è affatto scevra di problemi giuridici. Alla luce dell'esperienza pregressa in materia di accertamenti di massa, di accertamento sintetico e di abuso del diritto, la prospettiva futura potrebbe

²⁵⁷ Su questi temi, cfr. L. DEL FEDERICO - F. MONTANARI - S. GIORGI, *OECD Approach on Digital Transformation of Tax Administrations and New Taxpayers' Rights*, cit., 7; cfr. E. TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in *Diritto e Pratica Trib. Intern.*, 2016, 1365; ancora, fr. A. CONTRINO - S. RONCO, *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 624.

indirizzarsi verso il contraddittorio obbligatorio e l'obbligo della motivazione rafforzata.

Si tratta di due forme di tutela complementari che hanno favorito un vasto dibattito negli ultimi anni e, poiché le opinioni favorevoli alla loro estensione generalizzata tendono a diventare sempre più numerose, la stessa soluzione potrebbe essere adottata allorquando occorre rendere accessibile e valutabile la regola digitale in quanto le scelte che consentono di passare dal complesso di informazioni alla soluzione ideale non sono affatto indifferenti rispetto alla valutazione del risultato conclusivo.

5.2. ... e nell'attività d'indirizzo

In questo quadro di fondo, le prospettive fornite dalla tecnologia digitale appaiono particolarmente utili a massimizzare l'efficacia dell'attività d'indirizzo interpretativo e applicativo delle norme tributarie.

Un'intuizione in tal senso era stata già inserita nell'art. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale, ormai oltre vent'anni addietro, già prevedeva la necessità per l'Amministrazione finanziaria di assumere idonee iniziative di informazione elettronica nei confronti dei contribuenti.

In questo campo, la digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria si presta a essere sviluppata per *step* progressivi, che muovono dalla sistematizzazione intelligente dei precedenti della prassi amministrativa tributaria per giungere, fra le altre cose, all'automatizzazione delle risposte più semplici e all'incorporazione dei precedenti nei *software* da utilizzare per l'adempimento degli obblighi strumentali, dichiarativi e di versamento²⁵⁸.

²⁵⁸ Ad esempio, si veda A. ZUCCARELLO, *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in Riv. telem. dir. trib., 2002, 1, 159 ss.; A. QUATTROCCHI, *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in Riv. telem. dir. trib. 22 novembre 2022.

Esistono, naturalmente, *database* o sistemi equivalenti che consentono rapidamente di rintracciare i precedenti d'interesse per la singola norma utilizzata, ma non ancora meccanismi che consentano la sistematizzazione delle massime desumibili dai singoli documenti di prassi e dai singoli passaggi logici di essi.

Ciò determina che non di rado, a fronte di casi analoghi, e talora addirittura a fronte di diverse istanze presentate dai diversi soggetti coinvolti in una medesima vicenda fiscale, diversi uffici forniscano risposte opposte alle istanze di interpello ricevute.

Un'adeguata sistematizzazione delle massime dei precedenti di prassi, che provveda a catalogarle in modo completo e logico e a istituire possibili collegamenti fra essi, appare possibile mediante le recenti acquisizioni della intelligenza artificiale.

Una volta organizzato il coacervo dei documenti di prassi amministrativa, si può procedere al passo successivo, che è quello di elaborare meccanismi che consentano ai contribuenti, oltre che agli uffici, di fruire telematicamente dei risultati di tale sistematizzazione.

Ciò può avvenire, in primo luogo, curando l'aggiornamento e la specificità delle *faq* poste a disposizione in via generalizzata sui portali *web* dell'Amministrazione, creando sistemi di questioni e sotto-questioni progressivamente dettagliate, ma anche automatizzando la somministrazione di risposte di media complessità²⁵⁹.

Sarebbe, in questo modo, possibile anzitutto dar vita a sistemi di *help desk* o interfacce di domanda e risposta maggiormente efficienti rispetto a quelli

²⁵⁹ La Corte dei conti - Sezioni Riunite in sede di Controllo, in occasione della Relazione sul Rendiconto Generale dello Stato 2021, ha segnalato che nel 2021 sono stati eseguiti in Italia 322 accertamenti sintetici, con un decremento del 32,2 per cento rispetto al 2020 e dell'82,6 per cento rispetto al pur modesto risultato del 2019.

attualmente in uso, ad esempio, per la fatturazione elettronica o per il processo tributario²⁶⁰.

Non avendo a monte una compiuta sistematizzazione della prassi, infatti, essi risultano scarsamente efficaci nel fornire all'utente la risposta che cerca alle proprie incertezze.

Un modello, in tal senso, potrebbe essere costituito dal sistema spagnolo del *SII (Suministro Inmediato de Información)* operativo in materia di informatizzazione dei registri IVA, che combina un dettagliato sistema di *faq*, elaborate con l'ambizioso obiettivo di *compiling all the possible questions that taxpayers might have regarding a certain subject*, con un *VAT Virtual Assistant*. Ponendo al contribuente una serie di domande successive, la cui risposta (input) deve essere selezionata fra quelle predefinite, in modo tale che per ogni risposta selezionata conseguano domande successive a essa collegate, il *VAT Virtual Assistant* ha la funzione di coadiuvare il contribuente *to define the question and choose, out of multiple answers that address a certain question, the specific one for the case in question*.

Simile sistema è stato sviluppato anche dall'Amministrazione finanziaria irlandese, con il *Virtual Digital Assistant (VDA)*: anche per esso rimane fermo il passaggio della pratica a un funzionario umano nel caso in cui il sistema automatizzato non riesca a fornire la risposta alla domanda posta dal contribuente.

Alle risposte (*output*) fornite dagli *help desk* o da interfacce di domanda e risposta come il *VAT Virtual Assistant* dovrebbe essere conferita valenza giuridica analoga a quella che il sistema attualmente collega agli interPELLI, nel senso di vincolare l'Amministrazione a non smentire l'interpretazione fornita dall'interfaccia automatica, ferma restando la possibilità di verificare la

²⁶⁰ Si tratta della "automazione dei flussi informativi e documentali nell'ambito del processo tributario mediante l'utilizzo dell'informatica e della telematica", disciplinata da più interventi normativi, fra i quali il Decreto del MEF 23 dicembre 2013, n. 163 (dal cui articolo 1, 1° comma, lett. q), è ripresa la summenzionata definizione processo tributario telematico), l'art. 16 del d.l. n. 119 del 23 ottobre 2018 (come convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n.136).

corrispondenza dei dati (*input*) inseriti dal contribuente nel sistema all'effettiva situazione giuridica e fattuale riferibile al contribuente stesso.

Ciò consentirebbe di semplificare le procedure mediante i quali i contribuenti rivolgono le proprie istanze di chiarimenti interpretativi e applicativi all'amministrazione finanziaria.

Accanto alla procedura ordinaria d'interpello, caratterizzata da tempi relativamente lunghi, si prevederebbero infatti sistemi di consulenza *online* rapida, da utilizzarsi per risolvere celermente situazioni di incertezza caratterizzate da minore complessità, con costi di *compliance* ridotti²⁶¹.

Sotto altro profilo, i portali telematici dell'Amministrazione finanziaria possono prevedere anche meccanismi di simulazione *online* del conteggio indicativo delle imposte dovute per determinate vicende fiscali, come ad esempio quelli che possono essere effettuati sui portali dell'Amministrazione finanziaria britannica o di quella francese per la *taxe d'habitation*.

Un passo ancora ulteriore nell'utilizzo della tecnologia correlata all'attività d'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria è quello di utilizzare la sistematizzazione dei precedenti e i criteri di automatizzazione delle risposte alle domande di chiarimenti per orientare i contribuenti alla compilazione dei documenti necessari all'adempimento degli obblighi strumentali, dichiarativi e di versamento.

Per converso, una maggiore implementazione delle moderne tecnologie dovrebbe prevedere la possibilità di instaurazione di un dialogo informatico con il sistema che consenta di compilare le voci più complesse dei documenti informatici, necessari per assolvere gli obblighi strumentali, all'esito

²⁶¹ Sul rapporto fra l'intelligenza artificiale e la motivazione degli atti impositivi cfr. S. DORIGO, *L'intelligenza artificiale e i suoi usi pratici nel diritto tributario: Amministrazione finanziaria e giudici*, in *Fiscalità dell'economia digitale*, a cura di R. CORDEIRO GUERRA - S. DORIGO, cit., 205; ID., *Opportunità e limiti nell'impiego dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2022, 965, che sottolinea il rischio che l'Amm. Fin. possa non avere accesso alla regola algoritmica per assolvere compiutamente all'obbligo motivazionale. In particolare, la traduzione della regola informatica in linguaggio comprensibile dovrebbe precisare le fonti degli elementi di fatto o di diritto, i parametri di riferimento, i criteri selettivi, le regole a presidio delle scelte o della risoluzione dei conflitti in presenza di elementi di fatto contrastanti, gli eventuali criteri indiziari o presuntivi, le regole di controllo in ordine alla razionalità della decisione informatica, ecc.

dell'inserimento di una serie di *input* progressivi in risposta a domande poste dal sistema e aventi risposta chiusa che conducano conclusivamente l'interprete a individuare in modo più vincolato possibile il dato da inserire o a effettuare seduta stante una riprova della correttezza.

A fronte dei possibili evidenti benefici, in termini di maggiore efficienza e uniformità del sistema, nonché di limitazione del margine d'errore del contribuente in buona fede, l'incremento della digitalizzazione dell'attività d'indirizzo dell'Amministrazione finanziaria pone alcuni profili di possibile criticità, che richiedono di essere evidenziati.

Innanzitutto, la fruizione dei servizi informatici richiede la disponibilità di strumenti e competenze la cui acquisizione non dovrebbe essere imposta in via generalizzata a tutta la platea dei contribuenti.

Come l'identità digitale non può sostituire quella reale, e la capacità giuridica informatica quella reale, così non può ragionevolmente essere imposto l'utilizzo delle tecnologie informatiche in via generalizzata a chi intenda chiarire il contenuto dei propri obblighi tributari.

L'utilizzo di tale modalità digitale può semmai essere imposto per i soggetti, come gli operatori economici, cui l'ordinamento già imponga, in compatibilità con i principi costituzionali, l'adozione di una forma di apparato organizzativo per lo svolgimento della propria attività²⁶².

²⁶² Cfr. ad esempio e di recente M. GABRIELLI, *Dalla logica al deep learning: una breve riflessione sull'intelligenza artificiale* in U. RUFFOLO (a cura di), XXVI Lezioni di diritto dell'intelligenza artificiale, Torino, 2021, 21 ss. ove, appunto (22), si dice: "secondo una definizione condivisa da molti l'intelligenza artificiale si occupa di realizzare strumenti (*software* e *hardware*) che siano capaci di eseguire compiti normalmente associati all'intelligenza naturale. Questa almeno era la visione di coloro che coniarono il termine 'artificial intelligence' in occasione del workshop che si tenne a Dartmouth nel 1956 e che viene considerato l'evento 'ufficiale' della nascita della disciplina". Si tratta di quegli studi – J. MC CARTHY – M. L. MINSKY – N. ROCHESTER – C. E. SHANNON, *A Proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence*. August 31, 1955 in AI Magazine, 2006, 27, 4 <https://doi.org/10.1609/aimag.v27i4.1904>) – che ambivano ad una riflessione di scienziati su alcuni aspetti problematici dell'intelligenza artificiale già *illo tempore* intuiti ("We propose that a 2 month, 10 man study of artificial intelligence be carried out during the summer of 1956 at Dartmouth College in Hanover, New Hampshire. The study is to proceed on the basis) of the conjecture that every aspect of learning or any other feature of intelligence can in principle be so precisely described that a machine can be made to simulate it. An attempt will be made to find how to make machines use language, form abstractions and concepts, solve kinds of problems now reserved for humans, and improve themselves. We think that a significant advance can be made in one or more of these problems if a carefully selected group of scientists work on it together for a summer...").

Al contrario, per la generalità delle persone fisiche e per gli enti non profit, al di fuori dell'esercizio di impresa e professioni, un obbligo del genere potrebbe comportare l'esclusione di una larga parte della popolazione ancora non digitalizzata dall'accesso ai servizi digitali offerti dall'Amministrazione finanziaria (cosiddetto *digital divide*) e, correlativamente, un'eccessiva onerosità per l'adempimento degli obblighi tributari.

In questo, merita di essere mantenuto l'impianto di fondo previsto dall'art. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella misura in cui aggiunge le modalità informatiche di divulgazione della prassi a quelle fisiche ordinarie, configurandone le modalità di utilizzo in termini di alternatività e non di obbligatorietà. A maggior ragione, dovrebbe in ogni caso continuare a essere prevista la possibilità di presentazione in formato cartaceo delle istanze di interpello.

In secondo luogo, l'utilizzo della tecnologia per risolvere in via automatizzata problemi d'incertezza del diritto in sede di *help desk* o di *software* di compilazione dei documenti necessari per l'adempimento degli obblighi strumentali, dichiarativi o di versamento, può paradossalmente risolversi, nell'immediato, in una complicazione delle modalità di fruizione del servizio da parte del contribuente.

Nella prospettiva del contribuente, tale maggiore complicazione appare compensata dalla riduzione dei margini di errore nell'interpretazione e applicazione della norma tributaria.

Nell'interesse pubblico, essa è inoltre compensata dalla facilitazione delle operazioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria: in questa prospettiva, possono porsi problemi di tutela della riservatezza dei dati.

A proposito, peraltro, è possibile fin d'ora rilevare che, al di là delle affermazioni di principio, l'attuale transito dell'ordinamento verso il paradigma dello "stato di sicurezza" o "del controllo" determina una tolleranza pressoché totale delle intromissioni della pubblica autorità nella *privacy* dei cittadini per

ragioni d'interesse pubblico, in ogni ambito cui esso possa riferirsi, dal regime sanitario a quello finanziario, cosicché a fronte delle intrusioni ben più penetranti che l'utilizzo della tecnologia in materia tributaria può comportare, quella determinata dalla progressiva richiesta di *input* per la corretta compilazione dei documenti fiscali appare da annoverarsi fra le meno gravi.

In terzo ed ultimo luogo, deve essere sottolineato che, anche a fronte dell'incremento del tasso di informatizzazione dell'attività d'indirizzo interpretativo, l'intervento umano rimarrà sempre centrale e ineliminabile in questo ambito. Sia nella sistematizzazione dei precedenti di prassi, sia nella creazione degli algoritmi che li combinano e permettono il funzionamento degli *help desk* informatici, sia nella creazione dei campi di compilazione dei documenti informatici²⁶³.

L'opera primaria di sintesi delle massime, di creazione dell'algoritmo e di creazione dei *software* non può che continuare a essere svolta dall'uomo. Sono queste attività particolarmente delicate, sia in sé considerate, sia in quanto, essendo poste a base di sviluppi automatizzati, eventuali errori o imprecisioni in esse commesse si prestano a propagarsi indefinitamente anziché rimanere confinati al caso singolo in cui l'errore è commesso.

²⁶³ Così nella Proposta di Regolamento del 21 aprile 2021 si legge: “la base giuridica della proposta è costituita innanzitutto dall'articolo 114 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che prevede l'adozione di misure destinate ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. L'obiettivo principale della presente proposta è assicurare il buon funzionamento del mercato interno fissando regole armonizzate, in particolare per quanto concerne lo sviluppo, l'immissione sul mercato dell'Unione e l'utilizzo di prodotti e servizi che ricorrono a tecnologie di intelligenza artificiale o forniti come sistemi di IA indipendenti (*'stand-alone'* ;” (la natura dell'IA, che si basa spesso su set di dati di grandi dimensioni e varietà che possono essere integrati in qualsiasi prodotto o servizio che circola liberamente nel mercato interno, implica che gli obiettivi della presente proposta non possano essere conseguiti in maniera efficace dai singoli Stati membri. Gli obiettivi della presente proposta possono essere meglio conseguiti a livello dell'Unione per evitare un'ulteriore frammentazione del mercato unico in quadri nazionali potenzialmente contraddittori che impediscono la libera circolazione di beni e servizi in cui è integrata l'IA. Un solido quadro normativo europeo per un'IA affidabile assicurerà altresì parità di condizioni e tutelerà tutte le persone, rafforzando allo stesso tempo la competitività e la base industriale dell'Europa nel settore dell'IA. Soltanto un'azione comune a livello di Unione può altresì tutelare la sovranità digitale dell'Unione e sfruttare gli strumenti e i poteri di regolamentazione di quest'ultima per plasmare regole e norme di portata globale”; “la proposta si basa sui quadri giuridici esistenti ed è proporzionata e necessaria per il conseguimento dei suoi obiettivi dato che segue un approccio basato sul rischio e impone oneri normativi soltanto laddove un sistema di IA possa comportare rischi alti per i diritti fondamentali e la sicurezza”.

Inoltre, la capacità di “auto-apprendimento” propria dei sistemi algoritmici si presta a dar corso a errori e buchi di sistema ulteriori, che non si discostano qualitativamente dagli errori o dai difetti di conoscenza della persona fisica, ma che non si prestano a essere identificati, riconosciuti e corretti in modo altrettanto trasparente.

Con riguardo a quest’ultimo aspetto, quello della auto-alimentazione del sistema algoritmico, occorre altresì evidenziare che ciò potrebbe avvenire essenzialmente nel caso degli *help desk* o interfacce di domande e risposte automatiche, laddove le risposte via via fornite ai contribuenti potrebbero accrescere il patrimonio di conoscenze dell’algoritmo stesso e dar vita a ulteriori precedenti che possano contribuire in futuro a costituire base di nuove risposte.

Tuttavia, deve rimanere ferma anche in questo ambito la potestà d’intervento da parte della persona umana, nel senso di aggiungere al patrimonio di conoscenze dell’algoritmo anche la prassi sopravvenuta dell’Amministrazione finanziaria non automatizzata, specialmente in relazione alle valutazioni più complesse e alle novità normative, nonché nel senso di eliminare dal patrimonio dell’algoritmo i dati da considerarsi errati o superati, oltre che di rispondere a casi che l’automa non è in grado di gestire per la loro complessità²⁶⁴.

L’algoritmo in sé, infatti, rimane un sistema chiuso su se stesso e incapace di gestire meccanismi di interpretazione sistematica complessiva. Lo dimostra,

²⁶⁴ Probabilmente – in tal senso si veda ad es. F. FARRI, *Digitalizzazione dell’amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, loc. cit. – si dovrebbe guardare anche all’ambito OCSE, ove pure si dedica attenzione all’azione della PA e dell’amministrazione finanziaria. Tuttavia, per quanto ivi vi sia una specifica attenzione per la seconda, si corre il rischio di allargare oltremodo il campo di indagine ai fini che qui si interessano, per giungere comunque ad approdi non troppo diversi da quelli europei, per di più con risultati minori in punto di coerenza (per una recente efficace sintesi delle posizioni OCSE si veda ad esempio l’incipit di M. PALMIRANI, *Interpretabilità, conoscibilità, spiegabilità dei processi decisionali automatizzati*, in U. RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di diritto dell’intelligenza artificiale*, cit., 66 s.). Sicché dell’OCSE si veda per tutti il recente Report “Tax Administration 2022. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies” del 23 giugno 2022, ove, in linea con i precedenti reports, si individuano diversi obiettivi (“*This 2022 edition continues to track that evolution, and provides further insight into how tax administrations are: Enhancing their technological capabilities to deliver new ways of serving their customers; Becoming more collaborative and integrated with wider government; Building their skills in Artificial Intelligence and embedding it into their working practices; Creating new compliance management techniques; and Enhancing their collection capabilities*”) e si distinguono diverse aree di intervento (*responsibilities and collection, registration and identification, assessment, services to taxpayers*, ecc.). Ma, di recente, si veda anche il Report dell’*OECD Forum on Tax Administration “Towards Seamless Taxation. Supporting SMEs to get tax right* del 20 maggio 2022.

del resto, il fatto che lo stesso sistema spagnolo del *SII - Suministro Inmediato de Información* - di cui si è detto poc'anzi, preveda come, anche a seguito dell'intervento del *VAT Virtual Assistant* spagnolo, il contribuente debba poter disporre di “*supplementary tools*” (“*deadline calculator*” e “*Locator*”), e, infine e comunque, di un “*technician*” umano che analizzerà personalmente il caso e risponderà al contribuente “*after a few days, via email with human intervention*”²⁶⁵.

Tale funzione di controllo e di aggiornamento dei dati su cui si basa l'algoritmo non potrebbe che esser svolta dagli uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria, sicché i sistemi informatici qui considerati dovrebbero strutturarsi necessariamente sul sistema del *centralized database* e non su quello della *distributed ledger technology*.

A questo riguardo, è necessario un chiarimento terminologico. Gli archivi dei dati (*database*) su cui si basa il funzionamento dei sistemi di intelligenza artificiale possono essere costituiti e progressivamente aggiornati da una fonte unitaria o da fonti diffuse.

Nel primo caso si parla di *centralized database*, nel secondo caso di *distributed ledger*. *Distributed ledger* è dunque un archivio di dati (*database*: la traduzione di “*ledger*” è tecnicamente “libro mastro”) che viene formato e aggiornato, anziché da un unico soggetto o comunque da un soggetto che raccoglie i dati comunicati da tutti, direttamente da tutti gli utenti (detti “nodi”) della rete (*network*). Per questo l'archivio viene qualificato come “distribuito”. Il database si aggiorna sulla base dei dati che i “nodi” caricano e che ottengono il consenso della rete (in pratica, che soddisfino i requisiti richiesti dal protocollo, ossia dall'algoritmo che gestisce il *ledger*, in modo da permettere il caricamento con successo dei nuovi dati)²⁶⁶.

²⁶⁵ Cfr. N. MUCIACCIA, Algoritmi e procedimento decisionale: alcuni recenti arresti della giustizia amministrativa, in *Federalismi.it*, 6 febbraio 2019, 344 ss.

²⁶⁶ Cfr. E. CARLONI, *I principi della legalità algoritmica. le decisioni automatizzate di fronte al giudice amministrativo*, in *Dir. Amm.*, 2020, 289 ss.

L'assenza di un archivistica centrale non significa che il *distributed ledger* debba essere necessariamente aperto a tutti i richiedenti che accettino le regole del *network* ottenendone automaticamente le credenziali (*unpermissioned ledger* o “*ledger* pubblici”) o che tutti gli utenti (“nodi”) debbano necessariamente esser posti nella condizione di conoscere tutti i dati caricati da tutti gli utenti: possono esistere, infatti, anche *ledger* in cui alcuni attori si riservano il potere di regolare gli accessi e, soprattutto, in cui i dati immessi dai vari “nodi” non sono visibili a tutti, ma soltanto a tali attori principali (*permissioned ledger* o *ledger* privati).

Una peculiare tipologia del genere *distributed ledger* è costituita dalla *blockchain*, il cui significato ha ottenuto così successo da essere sovente usato per indicare per intero il genere di cui esso è parte (*distributed ledger technology*).

In virtù delle precedenti definizioni, sembra chiaro che il *database* dei sistemi automatizzati facenti capo alla funzione di indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria non possa che essere gestito dall'Amministrazione stessa, secondo il sistema del *centralized database*, cui si aggiunge la capacità di auto-apprendimento dell'algoritmo nella misura in cui il *database* si accresca con la sistematizzazione dei precedenti forniti dal sistema stesso.

Dunque, i sistemi di fiscalità di massa si connotano per l'imposizione ai contribuenti di una serie di obblighi funzionali all'autodeterminazione e al versamento spontaneo dei tributi, demandando all'Amministrazione finanziaria un'attività di controllo successivo sulla correttezza di tali adempimenti e agevolandone il compimento²⁶⁷.

Tali obblighi funzionali possono ricondursi a tre gruppi fondamentali: a) gli obblighi prodromici; b) gli obblighi dichiarativi; c) gli obblighi di versamento.

²⁶⁷ Sui problemi legati all'introduzione dell'intelligenza artificiale nell'applicazione dei tributi, che si avvertono in altri ordinamenti, si veda ad esempio, con riferimento all'ordinamento spagnolo, M. NAVARRO EGEA, *Hacia un entorno digital mas garantista: las relaciones tributarias electronicas*, Cizur Menor, 2021, 19 ss., ove anche riferimenti.

I primi sono determinati dal legislatore in base alla disciplina sostanziale del tributo. Quello più complesso e rilevante è la tenuta della contabilità a carico dei titolari di partita IVA, ossia i soggetti che svolgono in forma abituale attività imprenditoriale, professionale o artistica, e può dirsi che in tale ambito il livello di informatizzazione sia già in fase avanzata.

In questo ambito, una vera e propria svolta dell'informatizzazione è stato l'obbligo di emettere la fattura e la certificazione del corrispettivo (compreso lo scontrino) in forma elettronica .

In particolare, l'obbligo di emissione della fattura elettronica era inizialmente circoscritto alle cessioni di beni e prestazioni di servizi rivolte nei confronti dello Stato o degli enti pubblici (art. 1, commi 209-2014 della L. n. 244/2007), mentre a decorrere dal 1 gennaio 2019 (art. 1, commi 909 ss. della L. n. 205/2017) è stato esteso in via generalizzata anche a tutti i rapporti fra privati, salvo alcuni casi di esonero²⁶⁸.

In particolare, tramite il sistema ad oggi vigente in Italia i soggetti obbligati emettono la fattura caricando istantaneamente i dati salienti su un'interfaccia collegata ai *server* dell'Amministrazione finanziaria, detta Sistema di Interscambio (Sdl), così generando a un flusso continuo di trasmissione dei dati che l'Amministrazione raccoglie, secondo una tipica applicazione della

²⁶⁸ Si vedano in via meramente esemplificativa e di recente: G.M. ESPOSITO, *Al confine tra algoritmo e discrezionalità. Il pilota automatico tra procedimento e processo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2019, 39 ss. (ove ad es. (49) si dice “La premessa maggiore per il ricorso alla decisione amministrativa automatica è costituita dalla separatezza tra potere vincolato e discrezionale, e quindi dalla distanza tra autorità e libertà voluta dalla legge. La misura di automatismo è inversamente proporzionale al grado di discrezionalità che la legge riserva all'amministrazione (...) il provvedimento vincolato o espressione di discrezionalità tecnica si prestano ad un certo automatismo ... Al contrario, la decisione discrezionale non si presta ad una stretta calcolabilità giuridica e, di riflesso, ad un processo di automazione”); P. Otranto, *Riflessioni in tema di decisione amministrativa, intelligenza artificiale e legalità*, in *Federalismi.it*, 10 marzo 2021, 192 ss., consultabile in <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=45026> (ove ad es.: “L'ipotesi meno problematica riguarda l'atto amministrativo vincolato in riferimento al quale la fattispecie è costruita secondo lo schema norma-fatto-effetto. Tuttavia, la limitazione dell'impiego dell'atto amministrativo automatizzato alle sole ipotesi di attività vincolata risulta non appagante anche in ragione della stessa difficoltà di definire l'atto amministrativo vincolato e dell'ampio dibattito che anima la dottrina amministrativistica sul punto. Solo in epoca recente la decisione discrezionale automatizzata inizia ad essere ammessa dalla dottrina e dalla giurisprudenza e a trovare ingresso nella prassi. Tuttavia, quanto più ampio è il margine di discrezionalità previsto dalla norma in capo all'Amministrazione, tanto maggiore sarà la difficoltà di rendere oggettiva e calcolabile la decisione della macchina. Alla maggior complessità della decisione discrezionale, quindi del sistema di AI deputato ad adottarla, corrisponde, in un rapporto di proporzionalità inversa, la minore spiegabilità tecnica del funzionamento dell'algoritmo e dell'*iter* logico giuridico seguito dal Sistema”).

distributed ledger technology (i.e. blockchain). Si tratta di un sistema all'avanguardia a livello europeo, che consente all'Amministrazione finanziaria di entrare in possesso in tempo reale di una mole straordinaria di dati, da poter utilizzare per i controlli.

Per quanto attiene ai commercianti al minuto, la graduale sostituzione degli scontrini e delle ricevute fiscali cartacei con i corrispettivi elettronici è culminata (art. 141 del d.l. n. 34 del 2020) con la loro definitiva sostituzione dall'1 gennaio 2021 mediante un documento commerciale emesso soltanto usando un registratore telematico (RT) o una procedura *web* messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Anche in tal caso, dunque, la trasmissione dei dati all'Amministrazione finanziaria avviene in tempo reale.

All'apice di un siffatto processo di automatica e immediata trasmissione all'Amministrazione finanziaria dei dati relativi all'attività e oggetto degli obblighi prodromici può concepirsi la redazione, non soltanto delle fatture e dei corrispettivi, bensì dell'intero apparato delle scritture contabili, e comunque del bilancio, su interfacce direttamente connesse con i terminali dell'Amministrazione finanziaria o *API (application programming interface)*.

Ciò consentirebbe un'immediata messa a disposizione nei confronti del fisco, non soltanto dei dati relativi alle operazioni effettuate, ma di tutti i dati contabili rilevanti per l'imprenditore o il professionista, con conseguente massima accrescimento della mole dei dati a disposizione delle banche dati tributarie per lo svolgimento di azioni di controllo e di monitoraggio. In tal senso è stato introdotto nella Repubblica Federale Tedesca l'obbligo, per alcune

tipologie di contribuenti, di redigere il bilancio in forma elettronica (cd. *E-Bilanz*) su un portale connesso con l'Amministrazione finanziaria²⁶⁹.

Il punto di saldatura fra l'informatizzazione delle fatture e quella dell'intero sistema delle scritture contabili, o comunque del bilancio, dovrebbe essere rappresentato dalla predisposizione di *software* idonei a compilare progressivamente e in modo automatizzato le scritture contabili stesse o meglio quegli ambiti delle scritture contabili che dall'aggregazione dei dati delle fatture sono costituiti tramite caricamento automatico dei dati risultanti dalle fatture emesse o ricevute.

²⁶⁹ In particolare, l'obbligo per talune categorie di contribuenti di compilare e trasmettere lo E-Bilanz è previsto dal § 5b della *Einkommensteuergesetz* (ESIG), ossia della legge sull'imposta sul reddito. In concreto, i contribuenti devono caricare i propri dati sugli schemi (*Taxonomien*) elaborati dall'amministrazione finanziaria e che differiscono da settore a settore: sarà, così, prevista una *Taxonomie* generale, applicabile per tutti i settori per i quali non siano previste *Taxonomien* specifiche, e una serie di *Taxonomien* specifiche, come quella per gli istituti di credito e servizi finanziari (RechKredV), per le compagnie assicurative (RechVersV), per i fondi pensione (RechPensV), per gli istituti che offrono servizi di pagamento (RechZahlV), l'edilizia abitativa (JAbschIWUV), per l'agricoltura e la silvicoltura (BMELV-Musterabschluss), per gli ospedali (KHBV), per le case di riposo (PBV), per le società di trasporti (JAbschIVUV) e per le società municipalizzate (EBV). Allo stato attuale, l'ultima tassonomia pubblicata è la 6.5. del 14 aprile 2021, reperibile sul sito <http://www.estuer.de/#finanzantrag>, ove vengono riportate anche le guide tecniche per la compilazione del file XBRL dello *E-Bilanz*. Ciascuno schema tassonomico è suddiviso in campiture assai dettagliate, da riempire con i dati identificativi e i risultati dei dati contabili del contribuente. Alcune di tali campiture risultano a compilazione obbligatoria (cd. "Mussfelder"). Sul tema, per maggiori dettagli, si veda BONGAERTS - NEUBECK, *E-Bilanz Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie*, Bonn, 2020. Inoltre, è stato osservato che "taxpayers have generally been overwhelmed by the formats and unable to report certain transactions appropriately. This has led to controversies in audit" (cfr. INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE - ICC, *Digitalisation of tax administrations: A business perspective*, 2020). Si è rilevato, infatti, che le campiture previste dalle *Taxonomien* dello *E-Bilanz* non sempre corrispondono ai dati da indicare nel bilancio secondo il codice commerciale tedesco *Handeslgesetzbuch* (HGB), e comunque prevedono di regola un livello di dettaglio notevolmente maggiore, con la conseguenza che si rendono necessarie forme di adeguamento che talora assumono particolare complessità. Ciò avviene, in specie, quando la mancata corrispondenza si verifichi con riguardo a campiture che la *Taxonomie* dello *E-Bilanz* considera a compilazione obbligatoria (cd. *Mussfelder*) e nei casi in cui alcune voci del bilancio commerciale non possano essere utilmente incasellate in alcuna delle campiture della *Taxonomie*. Nel primo caso, il sistema può prevedere la possibilità di apporre l'indicazione *NIL* (*Not In List*) e nel secondo caso lasciare uno spazio per voci residuali (*Auffangpositionen*) che, tuttavia, generano quelle significative controversie con l'Amm. Fin., cui si è sopra fatto cenno. Sul tema, per ulteriori approfondimenti, si consulti VON RECHENBERG, *Die Taxonomie der E-Bilanz*, in www.rechnungswesen-portal.de, 16 agosto 2018. In questa prospettiva, non sembra un caso che il § 5b (2) EStG, in combinato disposto con il § 150 (8) della Abgabenordnung (AO), stabilisca come, in casi particolari, su richiesta del contribuente, l'Amm. Fin. possa sollevare dall'obbligo di compilazione dello *E-Bilanz*: ciò può essere concesso, in specie, quando la trasmissione del complesso di dati per via telematica comporterebbe al contribuente disagi indebiti ("unbilliger Härten"), dovendosi correlativamente considerare economicamente o soggettivamente irragionevole ("wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar"), vuoi perché richiederebbe un esborso finanziario significativo ("nicht unerheblichen finanziellen Aufwand"), vuoi perché il contribuente per le sue conoscenze e competenze personali non sia in grado di utilizzare i sistemi telematici ("wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen").

Anche per quanto attiene agli obblighi comunicativi si sono compiuti, ormai da tempo, passi di significativa rilevanza nell'applicazione delle tecnologie.

Anzitutto, la telematizzazione della fase di invio può dirsi completa. Con particolare riguardo, ad esempio, alle dichiarazioni dei redditi, esse devono essere inviate all'Agenzia delle Entrate per via telematica, direttamente da parte dei soggetti obbligati o tramite soggetti abilitati a ciò preposti.

Le modalità d'invio telematico implicano, come evidente, la formazione con modalità informatiche del documento da inviare. Su questo frangente, possono determinarsi importanti effetti di semplificazione degli oneri dei contribuenti.

Invero, se il *software* di compilazione delle dichiarazioni potesse, da una parte, recepire automaticamente i dati inseriti nella contabilità del contribuente o nell'anagrafe tributaria e, dall'altra parte, gestire il recepimento automatizzato di tali dati o vincolare la compilazione degli ulteriori aspetti del documento dichiarativo secondo parametri che possano tener conto delle direttive interpretative ricavabili dall'attività generale d'indirizzo dell'Amministrazione finanziaria, si potrebbe giungere ad una automatizzazione progressiva, ma potenzialmente quasi totale, della formazione dei documenti dichiarativi, eccetto naturalmente i campi riservati all'esercizio delle scelte opzionali da parte dei contribuenti.

Nel sistema italiano, un importante livello di automatizzazione si è raggiunto per le dichiarazioni di alcune categorie di soggetti passivi dell'IRPEF. In particolare, per le persone fisiche titolari di redditi di lavoro dipendente sono state concepite le dichiarazioni precompilate, ossia prospetti dichiarativi già compilati dall'Amministrazione finanziaria mediante i dati disponibili nell'anagrafe tributaria.

Per effetto degli obblighi dichiarativi imposti ai sostituti tributari e ai molti oneri imposti alle partite IVA, che come si è sopra detto si traducono in molti casi

nella trasmissione anche automatica e in tempo reale di dati ai portali fiscali, l'Amministrazione finanziaria è in molti casi in grado di ricostruire già in via automatica, mediante il semplice utilizzo di un *software*, molte vicende tributarie dei contribuenti, come i redditi di lavoro dipendente percepiti, le ritenute subite, gli oneri deducibili e detraibili.

Per questo, a partire dal 2015 (art. 1 del d.lgs. n. 17 del 2014) l'Amministrazione finanziaria pone la dichiarazione precompilata a disposizione di dipendenti e pensionati, che i contribuenti possono accettare, modificare (ad esempio, inserendo oneri deducibili non rilevati dall'amministrazione) oppure ignorare presentando autonomamente la dichiarazione secondo i metodi classici.

Forme di dichiarazione precompilate, più o meno complete ed evolute, sono presenti in molti Paesi europei, come la Francia, dove in alcune ipotesi si applica anche il meccanismo del silenzio assenso nel caso in cui la dichiarazione precompilata non sia modificata dal contribuente entro un certo termine (*déclaration automatique*), e l'Estonia, Stato da anni pioniere nel percorso di digitalizzazione dei rapporti fiscali²⁷⁰.

A simili forme di automatizzazione della determinazione degli obblighi tributari potrebbe aggiungersi la possibilità per i contribuenti di richiedere un addebito automatico delle somme dovute sul proprio conto corrente. In simili ipotesi, potrebbero aversi frangenti in cui l'adempimento degli obblighi tributari minimizzerebbe l'impegno per i contribuenti in modo simile a quanto attualmente già avviene per la domiciliazione delle utenze domestiche. Un simile canale di collegamento fra obblighi strumentali (prodromici e dichiarativi) e rapporti bancari consentirebbe, inoltre, profili di semplificazione anche ulteriori, come ad esempio l'automatica compilazione della documentazione contabile in relazione alle transazioni registrate nelle sedi bancarie.

²⁷⁰ Risulta, in particolare, che la dichiarazione precompilata mediante il sistema "e-Tax" sia utilizzata da oltre il novanta per cento dei contribuenti estoni. Sul tema cfr. JEGOROV, *Estonia. Technological Advances in Administering Taxes: Will There Be a Tax Office in the Future?*, in Bull. Int. Tax., 2020, vol. 10.

In questa direzione si muove, ad esempio, l'ipotesi di studio danese del sistema *EasySME*. Si tratta di un sistema concepito per le piccole e medie imprese che implica l'uso esclusivo di pagamenti elettronici mediante un solo conto corrente bancario e di un *software* certificato di contabilità coadiuvato dai terminali dell'Amministrazione finanziaria e della banca: così, da ogni transazione ricevuta o effettuata tramite la banca discende un'automatica contabilizzazione in capo al contribuente (cui viene fornito un quadro in tempo reale delle imposte a debito o a credito progressivamente maturate durante il periodo d'imposta) e un'automatica informazione all'Amministrazione finanziaria, che viene posta in condizione di calcolare le imposte dovute.

Sempre nella stessa prospettiva si pone il progetto svedese *SINK-Real time*, il quale prevede che, non appena il datore di lavoro ordina alla propria banca di pagare un reddito al dipendente (o pensionato) residente all'estero, la banca suddivide il pagamento in una parte da destinare al beneficiario e una parte (pari alla *flat tax* sui redditi percepiti in Svezia dai non residenti, *SINK*) da destinare alle casse pubbliche.

Le informazioni del pagamento effettuato di un reddito soggetto a *SINK* e dell'imposta dovuta e corrisposta sono automaticamente caricate su un "*secure register (blockchain/DLT)*" messo a disposizione delle amministrazioni degli altri Stati (in cui risiede il percettore del reddito assoggettato a *SINK*) sulla base di accordi internazionali.

Tale aspetto permette di minimizzare, oltre al rischio di evasione dal pagamento di questa imposta, il rischio di mancata dichiarazione nel Paese di residenza, da parte del lavoratore o pensionato, del reddito prodotto in Svezia, riducendo al minimo gli oneri di gestione per datori di lavoro, lavoratori, banche e Amministrazioni finanziarie.

Dunque, da quanto finora scrutinato emerge che i vantaggi dell'applicazione della digitalizzazione agli obblighi strumentali tributari appaiono evidenti, sia in termini di semplificazione dell'adempimento degli

obblighi gravanti sui contribuenti, sia in termini di facilitazione dei controlli da parte dell'Amministrazione.

Essi sembrano, quindi, realizzare un contesto ottimale per l'efficace realizzazione di quella *self-compliance*, ossia adempimento spontaneo dei contribuenti ai propri obblighi fiscali, che costituisce base e fondamento dei sistemi di fiscalità di massa.

Non a caso, l'OCSE, nel proprio rapporto risalente ormai al 2014, ha qualificato come "*tax compliance by design*" la condizione suscettibile di essere creata per effetto dell'applicazione sistematica delle tecnologie digitali ai procedimenti di attuazione dei tributi²⁷¹.

In questa prospettiva l'obiettivo ultimo sarebbe consentire ai contribuenti di percepire il sistema fiscale come un effetto secondario della normale attività quotidiana e, per altro verso, di affrontare l'adempimento delle obbligazioni tributarie, più che come il frutto di una decisione volontaria del contribuente, come il frutto di un "ecosistema" in cui i contribuenti sono naturalmente indotti ad adempiere per il fatto della costante connessione con un sistema tributario che rimane sempre sullo sfondo di ogni attività e che si fonda sulla raccolta in tempo reale.

Ebbene, da quanto detto si può ricavare che per la fruizione (facoltativa) dei servizi necessari a risolvere i profili di incertezza legati all'interpretazione delle norme tributarie, anche per quanto attiene all'adempimento degli obblighi strumentali e, in particolare, dichiarativi l'utilizzo delle modalità digitali non può essere imposto in via generalizzata a tutti i contribuenti.

Più nel dettaglio, un obbligo di utilizzo delle tecnologie digitali per l'adempimento degli obblighi tributari può progressivamente essere esteso agli

²⁷¹ Il PNRR, vale a dire il documento che il Governo italiano ha predisposto nel 2021 per illustrare alla Commissione europea come il nostro paese intende investire i fondi del programma europeo "*Next Generation EU*" e che è stato approvato dalla Commissione Europea, si propone specificamente gli obiettivi: di rafforzamento della compliance dei contribuenti, attraverso gli strumenti della dichiarazione precompilata iva e delle comunicazioni per l'adempimento spontaneo o lettere di compliance; di potenziamento dei controlli attraverso selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione (rese possibili dall'applicazione di strumenti di data analysis più avanzati e dall'interoperabilità delle banche dati).

operatori economici, poiché l'articolo 41 III comma della Costituzione consente specificamente alla legge di imporre i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.

Non potrebbe, invece, essere esteso in via generalizzata a quei soggetti, quali in particolare le persone fisiche non imprenditori e non professionisti o artisti, oppure gli enti non profit al di fuori dell'esercizio di impresa e professioni, che non possono ragionevolmente ritenersi idonei ad assumere obblighi organizzativi di peculiare rilevanza come quelli necessari a gestire l'ottemperanza integralmente digitalizzata agli obblighi tributari.

In questo senso, una lettura evolutiva dell'art. 22 della Costituzione dovrebbe condurre a precludere la possibilità che l'appartenenza attiva al corpo sociale, con l'adempimento degli obblighi di solidarietà politica, economica e sociale che a essa si riconnettono, ivi inclusi quelli tributari, possa essere subordinata all'acquisizione di un'identità, come quella digitale, diversa dalla capacità giuridica connessa alla stessa esistenza fisica della persona.

Deve, in altre parole, essere sempre preservata la libertà negativa di non digitalizzazione da parte delle persone fisiche e degli enti non profit.

Per concludere, va osservato che se il meccanismo alla base dei nuovi strumenti offerti dalla tecnologia si fonda sulla definitività e tendenziale immutabilità dei dati inseriti (come avviene per i sistemi "resilienti", quali gli archivi di dati formati sulla base della *distributed ledger technology* e in particolare le *blockchain*), si porrebbe un problema di compatibilità con la struttura intrinsecamente rettificabile che invece devono avere le comunicazioni dei dati all'Amministrazione finanziaria (si pensi, in particolare, alle dichiarazioni tributarie).

Sarà quindi necessario strutturare i nuovi strumenti in modo tale che essi possano, al contempo, da un lato, garantire ai contribuenti che hanno immesso il dato di poterlo correggere e, dall'altro lato, assicurare la sicurezza, segretezza e

inviolabilità dei dati da parte di terzi diversi dall'Amministrazione - attrice principale del sistema - e di soggetti ai quali, per legge, essa sia abilitata a trasmetterli.

Infine, l'aspetto sempre importante da valorizzare è quello del possibile contrasto del sistema di *compliance by design* - come quello prefigurato dalla digitalizzazione pervasiva degli obblighi tributari strumentali - rispetto ai diritti fondamentali della persona, a cominciare da quello alla *privacy*.

Nell'odierno contesto il diritto alla *privacy* sia assolutizzato quando si tratta di rapporti fra privati, mentre venga ritenuto completamente recessivo quando si tratta di rapporti con le pubbliche autorità. Mentre nei rapporti fra privati gli adempimenti richiesti dal reg. n. 679/2016/UE (GDPR) si trasformano sovente in sproporzionati adempimenti a carico dei soggetti obbligati e in fastidiose complicazioni per gli utenti, le pubbliche autorità vengono ritenute legittimate a conoscere e sindacare ogni aspetto, anche i più sensibili, della vita delle persone.

In questa prospettiva, le premesse che emergono dall'attuale assetto normativo italiano non sembrano essere delle migliori. Infatti, già a fronte di livelli non generalizzati di digitalizzazione degli obblighi strumentali, come quelli attualmente in essere, i profili di contrasto con il diritto alla *privacy* delle persone appaiono rilevanti.

Con riferimento, ad esempio, alla fatturazione elettronica, il Garante per la *Privacy*, con il provvedimento n. 481 del 15 novembre 2018, ha accertato che le disposizioni in materia di fatturazione elettronica introdotte in Italia possono violare le disposizioni in materia di protezione dei dati personali, in specie con riguardo alla circostanza che l'Agenzia, dopo aver recapitato le fatture in qualità di postino, non archivia solo i dati necessari ad assolvere gli obblighi fiscali, ma la fattura vera e propria in formato XML, che contiene di per sé informazioni non necessarie a fini fiscali (oltre agli eventuali allegati inseriti dall'operatore, certamente ultranei).

Le fatture, di regola, contengono, infatti, dati, anche molto di dettaglio, volti ad individuare - spesso a fini di garanzia, assicurativi o per prassi commerciali - i beni e i servizi ceduti, con la descrizione delle prestazioni, i rapporti fra cedente e cessionario e altri soggetti, riferiti anche a sconti applicati, fidelizzazioni, abitudini di consumo, oltre a dati obbligatori imposti da specifiche normative di settore, con particolare riguardo ai trasporti, alle forniture di servizi energetici o di telecomunicazioni (tipologie dei consumi, fatturazione dettaglia, regolarità dei pagamenti, appartenenza a particolari categorie di utenti).

Ciò, vale a maggior ragione anche per categorie di dati particolari e giudiziari, rilevabili da fatture elettroniche emesse, ad esempio, da operatori attivi nel settore sanitario o giudiziario.

Aver progettato e definito la fatturazione elettronica nel quadro normativo primario e secondario, prevedendo in tale ambito un trattamento obbligatorio, generalizzato e di dettaglio di dati personali, anche ulteriori rispetto a quelli necessari ai fini fiscali, relativi ad ogni aspetto della vita quotidiana della totalità della popolazione, non appare proporzionato all'obiettivo di interesse pubblico, pur legittimo, perseguito e, con riferimento alle particolari categorie di dati. I rilievi sono stati sostanzialmente confermati nel provvedimento n. 511 del 20 dicembre 2018.

A fronte di tali rilievi, il Governo si è limitato a varare l'art. 14 del d.l. n. 124/2019, con il quale ha ritenuto superabili le criticità semplicemente individuando un limite temporale alla conservazione dei dati (peraltro molto lungo nel tempo: 8 anni dopo la presentazione della dichiarazione e, in ogni caso, fino alla conclusione di eventuali giudizi tributari) e specificando, per un verso, l'utilizzabilità di tali dati soltanto da parte di Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo fiscale e, per altro verso, l'obbligo da parte di tali soggetti di adottare adeguate misure di sicurezza del sistema, sentito il Garante per la *privacy*.

Tali previsioni appaiono inidonee a fornire adeguata attuazione ai principi affermati dal Garante e, del resto, non appaiono idonee neppure a rispettare l'art. 25 del GDPR, in base al quale i sistemi capaci di raccogliere, trattare o archiviare i dati personali devono essere progettati alla radice in modo tale da assicurare la protezione dei dati personali (principio del “*data protection by design and by default*”), mentre il Garante della *privacy* ha rilevato che il sistema italiano della fatturazione elettronica non lo è²⁷².

A poco serve, a tal fine, inserire il tasto di accettazione dei *cookies* nei siti web dell'Amministrazione finanziaria e far aprire ogni comunicazione telefonica con l'Agenzia con interminabili messaggi vocali in cui si illustrano i diritti alla *privacy* dei contribuenti, fastidiosamente massimizzando così il tempo già lungo di attesa per la fruizione dei servizi.

Considerazioni analoghe valgono per il tentativo di superare le criticità dell'archivio dei dati dei rapporti finanziari mediante la mera pseudonimizzazione dei soggetti cui si riferiscono.

Una delle sezioni dell'anagrafe tributaria, come noto, è dedicata alla raccolta dei dati inerenti ai rapporti con gli istituti di credito e alle operazioni compiute, secondo quanto indicato dall'art. 7, comma 6 del d.P.R. n. 605/1973. La conservazione di tali dati è richiesta, sia per finalità attinenti ai controlli tributari specifici (dall'art. 7, comma 6 del d.P.R. n. 605/1973), sia per finalità di analisi generale del rischio evasione (art. 11, commi 2 e 4 del d.l. n. 201/2011).

A fronte dei macroscopici problemi di *privacy* che pone l'utilizzo massificato di tale immane mole di dati per monitoraggio generale del rischio di evasione, il legislatore ha disposto che a questi fini i dati stessi vengano utilizzati non più con indicazione del nome proprio dei titolari, ma mediante pseudonimi (art. 1, comma 682 della L. n. 160/2019).

²⁷² Di recente sul tema si veda, anche per i riferimenti, A. ZUCCARELLO, *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in Riv. tel. dir. trib., 8 giugno 2022 (<https://www.rivistadirittotributario.it/2022/06/02/algoritmi-e-automatismineicontrolli-della-dichiarazione-profiliproblematici/>).

Al riguardo, il Garante per la *Privacy*, con memoria depositata in V Commissione (Bilancio) del Senato della Repubblica in data 12 novembre 2019, ha rilevato che il ricorso alla pseudonimizzazione nell'ambito del patrimonio informativo dell'Agenzia delle entrate, che, in costante incremento, già contiene miliardi di informazioni di dettaglio relative ad ogni aspetto della vita privata di tutta la popolazione, ivi compresi i minori, non costituisce un'efficace garanzia innanzitutto perché, in ragione del dettaglio delle informazioni che, presso il titolare del trattamento, sarebbero associate allo pseudonimo in luogo del codice fiscale, l'interessato risulterebbe comunque identificabile²⁷³.

Tali considerazioni sono state riprese e sviluppate dal medesimo Garante nell'ambito del provvedimento n. 453 del 22 dicembre 2021, avente ad oggetto il parere reso sullo schema di decreto attuativo del predetto comma 682 della L. n. 160/2019.

In particolare, studi scientifici dimostrano che la reidentificazione dei dati anonimizzati o pseudonimizzati risulta possibile in una percentuale che oscilla di media fra l'84% e il 97% dei casi, trattandosi quindi di misura strutturalmente inidonea a garantire in modo efficace il rispetto dei principi di tutela della *privacy*.

A ciò aggiungasi che, guardando al sistema del GDPR, la pseudonimizzazione costituisce un possibile mezzo per attuare i principi sostanziali di tutela (quali, in particolare, la minimizzazione dei dati trattati, oltre agli altri elencati dall'art. 5), ma non surroga la necessità di garantire specificamente il rispetto di ciascuno di detti principi. E questo, come si è sopra detto, nel caso di specie non risulta garantito.

Per concludere sul punto, deve essere sottolineato come in ogni caso la gestione di una ingentissima mole di dati personali, come quelli di cui è in

²⁷³ A dimostrazione dell'ampiezza del patrimonio informativo a disposizione dell'Amm. Fin. è sufficiente evidenziare che è oggetto di comunicazione all'archivio dei rapporti finanziari "qualsiasi servizio che consenta il trasferimento dal debitore al creditore di fondi in valuta a corso legale nonché in ogni altra grandezza finanziaria presa a riferimento per la valutazione, tra cui criptovalute, metalli preziosi, asset finanziari (così, testualmente, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 176227 del 22 maggio 2022).

possesso l'Amministrazione finanziaria, richiede una tutela meticolosa dei sistemi di sicurezza dei *server* e sistemi in cui essi vengono raccolti e conservati, in una prospettiva di *cybersecurity*, al fine di evitare possibili incursioni informatiche e *leaks* che, purtroppo, in alcune ipotesi si sono già verificate.

5.3. ... e nella fase di accertamento

Come detto, l'istruttoria tributaria è stata influenzata dalle tecnologie digitali almeno sotto due profili. Intanto, sono mutati i luoghi in cui effettuare l'accesso dei verificatori, o forse è meglio precisare che accanto ai luoghi tradizionali se ne sono aggiunti altri.

Difatti, laddove l'attività d'impresa o professionale continui ad essere esercitata all'interno di un luogo fisico (tipicamente, la sede, gli uffici, il deposito o il magazzino), sarà pur sempre possibile l'accesso tradizionale. Ma le tecnologie digitali consentono di prescindere da un luogo appositamente dedicato allo svolgimento dell'attività ed in questi casi occorre comprendere quali implicazioni determinano queste nuove modalità. In secondo luogo, le tecnologie digitali costituiscono nuove fonti di prova che consentono di acquisire informazioni, dati ed elementi di natura digitale e, anzi, per le attività che si avvalgono esclusivamente delle reti, esse rappresentano l'unico (o il principale) strumento d'indagine.

Già solo questi due aspetti inducono a sostenere che l'istruttoria fiscale possa anche avere natura informatica (e, verosimilmente, l'avrà sempre più in futuro), sicché occorre verificare: in che termini gli strumenti della tecnologia digitale siano utilizzabili nell'ambito delle verifiche tradizionali; le forme di tutela dei diritti del soggetto sottoposto ai controlli nel caso in cui siano l'unica modalità per effettuare le verifiche.

Nel caso di accesso fisico presso i locali di svolgimento dell'attività, il comma 4 dell'art. 52 del DPR n. 633 del 1972 prevede che l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali. Possono dunque formare oggetto di ispezione le dotazioni informatiche installate nei locali di svolgimento dell'attività e ciò non solo per controllare le scritture ed i libri contabili obbligatori ma anche tutti gli altri documenti.

Pertanto, se il contribuente conserva nei supporti informatici documentazione non ufficiale o scritture dalle quali sia possibile evincere lo svolgimento di attività non contabilizzate e/o non dichiarate (la cosiddetta documentazione extracontabile), l'ispezione consente di acquisire validamente tali dati, informazioni ed elementi ai fini dell'accertamento.

A tal proposito, è oramai pacifico che la documentazione extracontabile digitale è utilizzabile (al pari di quella cartacea) ai fini della verifica fiscale, potendo integrare gli estremi di una presunzione grave, precisa e concordante.

In assenza di un luogo fisico di svolgimento dell'attività, l'accesso dei verificatori dovrà essere effettuato da remoto presso il c.d. sistema informatico telematico del contribuente.

La rete, peraltro, favorisce l'anonimato (anche fiscale) e rende più complessa l'individuazione di un'attività economica. In questi casi l'unica modalità disposizione dei verificatori è l'intercettazione delle attività sul *web* ma la ricerca può essere più difficoltosa a causa di strumenti sofisticati che celano l'identità digitale per operare nel cosiddetto *Deep Web*²⁷⁴.

Con tale espressione si suole indicare la parte del *web* che non è indicizzata dai comuni motori di ricerca e che, proprio in ragione dell'anonimato che essa riesce a garantire, è anche definita *Dark Web* o *Dark Net*.

²⁷⁴ Sul punto cfr. O. SALVINI, *I controlli tributari nel Deep Web e nel Peer to Peer*, in *Diritto Tributario Telematico*, II Ed., cit. 63 ss.

La caratteristica principale del *Dark Web* è quella di sfruttare taluni *software* (ad esempio, *The Onion Router - TOR*) o sistemi che comportano l'impossibilità di comprendere chi si cela dietro un *nick name*, un sito, favorendo l'esercizio di attività legali o illegali.

In ogni caso, sia che si operi "in chiaro", sia che si operi nella *Dark Net*, il luogo di esercizio dell'attività è virtuale e i relativi accessi non potranno che essere della stessa natura.

Il problema principale che si pone in questo caso attiene soprattutto alle ipotesi in cui l'accesso riguarda un sistema "protetto" (ad esempio, un sito *web* dotato di *password*) che potrebbe contenere anche informazioni riguardanti la sfera strettamente personale di un contribuente (ad esempio: le relazioni sociali, gli orientamenti religiosi, le idee politiche, i costumi sessuali, eventuali malattie, etc.).

Ancora una volta, la disciplina vigente dell'istruttoria mostra i suoi limiti poiché il comma 2 dell'art. 52 del DPR n. 633 del 1972 è idoneo a tutelare, in attuazione dell'art. 14 della Cost., l'inviolabilità del domicilio fisico del contribuente ma nulla dispone nel caso in cui si debba attuare l'accesso in un luogo virtuale.

Invero, in altri settori del diritto è stato elaborato il concetto di domicilio informatico per identificare una sorta di spazio virtuale, che prescinde dalla tradizionale consistenza fisico-materiale, al fine di riconoscergli la stessa tutela costituzionale che assiste il domicilio fisico.

Sembra emergere, dunque, un concetto di inviolabilità del domicilio informatico per tutelare i dati e le informazioni (anche di carattere economico-patrimoniale) acquisibili tramite lo stesso.

Ne consegue, sul piano delle verifiche fiscali, che il domicilio informatico dovrebbe godere della stessa tutela di cui gode il domicilio fisico, con conseguente applicabilità dell'art. 52, comma 2, del DPR n. 633 del 1972.

I verificatori, pertanto, non hanno libero accesso al domicilio informatico del contribuente, ma devono ottenere la previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, dimostrando la sussistenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie.

Dunque, ancora una volta emerge che i controlli automatici e formali delle dichiarazioni sono uno degli ambiti nei quali l'automazione e la digitalizzazione delle procedure assume maggiore rilevanza con possibili ulteriori sviluppi futuri, sui quali, ora, vale la pena soffermarsi.

In particolare, giova partire dalla considerazione secondo cui le liquidazioni delle dichiarazioni tributarie costituiscono una delle più datate forme di impiego dell'intelligenza artificiale nel diritto tributario. Questi controlli automatizzati presentano tuttavia una serie di profili problematici che si riscontrano sia nella programmazione del sistema informatico che esegue il controllo sia sul versante della tutela del contribuente.

Ambedue le disposizioni si riferiscono ad un controllo eseguito da un cervello elettronico e ciò è previsto esplicitamente a livello normativo. Questa tipologia di controlli agevola l'operato degli Uffici, tenuti a far fronte ad un numero elevatissimo di dichiarazioni tributarie e si sostituiscono all'accertamento sia pure entro un campo che, quantomeno nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe essere ben definito.

Nel prosieguo si cercherà di illustrare quanto il raggio di azione delle liquidazioni si sia ampliato nel corso degli anni. E questo ampliamento è stato determinato sia dallo sviluppo tecnologico sia dall'ampliamento dei confini normativi cui la liquidazione soggiace.

Come si è detto, le liquidazioni si sostituiscono all'accertamento e ciò deriva dal fatto che per mezzo di un cervello elettronico l'Amministrazione può procedere alla rideterminazione di *an* e *quantum debeatur* rispetto a quanto dichiarato dal contribuente.

L'attitudine a sostituire l'accertamento in ogni caso si configura come limitata, essendo volta a colpire solo quegli errori che emergano *ictu oculi* dalle dichiarazioni.

I limiti interni si identificano negli interventi consentiti all'Amministrazione in sede di liquidazione. E questi interventi sono individuati tassativamente tanto dall'art. 36-bis quanto dal 54-bis. A titolo di esempio può richiamarsi la correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi, espressamente prevista dall'art. 36-bis, comma 2, lett. a).

I limiti esterni, viceversa, segnano il perimetro della liquidazione; sono i confini entro i quali le attività tassativamente previste nelle disposizioni degli artt. 36-bis e 54-bis, di cui si è detto, possono essere effettuate. E questi limiti, individuati a livello legislativo, sono costituiti innanzitutto da precise indicazioni di legge (si pensi ad esempio al caso della riduzione di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta utilizzati in misura non conforme alla soglia prevista dalla legge), dalla stessa dichiarazione (nel caso in cui l'inesattezza emerga da una disarmonia interna fra gli elementi della stessa dichiarazione) e dall'anagrafe tributaria.

L'espansione dei confini delle liquidazioni è dovuta ad un duplice ordine di ragioni. In primo luogo può evidenziarsi una certa ampiezza a livello di formulazione normativa tanto dell'art. 36-bis quanto del 54-bis e ciò traspare dalla lettura che ne dà l'Amministrazione finanziaria.

Sul versante dei limiti interni, può rilevarsi che sebbene il legislatore si sia sforzato di individuare specificamente gli interventi effettuabili in sede di liquidazione, alcune forme di intervento si prestano ad essere applicate estensivamente o, meglio, evolutivamente.

Come si è detto, le liquidazioni *ex artt.* 36-bis e 54-bis vengono effettuate da un cervello elettronico che è programmato in base a degli algoritmi. Questi algoritmi dovrebbero essere niente più e niente meno che la traduzione dei

precetti contenuti negli articoli citati. Ma su questo è possibile riservare qualche dubbio. Va da sé che i profili di incertezza sulla esatta portata degli enunciati normativi degli artt. 36-bis e 54-bis non possono che riflettersi sulla programmazione del sistema informatico. E sul punto, inoltre, va rilevato un certo deficit di trasparenza. Infatti, non sono noti gli algoritmi in base ai quali è programmato il sistema informatico preposto al controllo e questo rende incerti gli esiti delle liquidazioni, posto che non è possibile individuare con precisione quali siano le correzioni che il cervello elettronico andrà ad effettuare.

A questo proposito possono richiamarsi le pronunzie del Consiglio di Stato che riguardano proprio l'impiego di procedure "robotizzate" nell'esercizio dell'attività amministrativa. Con le sentenze 8 aprile 2019, n. 2270 e 13 dicembre 2019, n. 8472 il Consiglio di Stato ha riconosciuto che l'impiego di questi strumenti tecnologici sia strumentale ad una maggiore efficienza ed economicità dell'attività amministrativa ma, al contempo, debba essere assoggettato ad alcuni principi. Fra i vari principi menzionati nelle sentenze viene in rilievo quello di conoscibilità che deve riguardare l'algoritmo.

Va da sé che la conoscibilità dell'algoritmo in sé non sarebbe molto utile. L'algoritmo, com'è ormai noto e in virtù di quanto è già stato rilevato in questa sede, è costituito da un insieme di calcoli matematici, attraverso i quali vengono date ad un cervello elettronico una serie di istruzioni e questi calcoli rimangono oscuri per chi non abbia delle conoscenze tecniche specifiche. Proprio per queste ragioni il Consiglio di Stato (cfr. n. 2270/2019 cit.) ha rimarcato la 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.

Queste stesse esigenze possono richiamarsi rispetto alle liquidazioni delle dichiarazioni. Ma la dilatazione delle liquidazioni non è dovuta solo agli algoritmi. Al rilievo dello sviluppo tecnologico va difatti aggiunta la modifica dei limiti esterni che sembra aver avuto un effetto dirompente sulle liquidazioni.

Come si è detto, a far tempo dal 1997 la menzione, nel comma 2 degli artt. 36-bis e 54-bis, dell'anagrafe tributaria ha impresso un decisivo ampliamento all'area delle correzioni effettuabili. L'anagrafe tributaria, disciplinata dal DPR 29 settembre 1973, n. 605, è un archivio di informazioni che, nel proposito del legislatore, si configura come funzionale all'accertamento. La sua gestione, grazie all'impiego della tecnologia, è diventata sempre più efficiente e rapida nel corso degli anni.

Conclusivamente, se si tiene conto dell'impiego sinergico di algoritmi (si suppone) sempre più evoluti ed anagrafe tributaria è facile avvedersi della semplicità con cui le liquidazioni abbiano dilatato la loro area d'azione. Il discorso svolto fin ora trova conferma nelle pronunzie della Suprema Corte di Cassazione. Infatti nella casistica emergono con chiarezza l'importanza dell'impiego dell'anagrafe tributaria nelle liquidazioni ed il deficit di trasparenza nella programmazione del cervello elettronico che esegue questi controlli automatizzati. Sul rilievo dell'anagrafe tributaria valga come importante esempio la sentenza delle Sezioni Unite, 8 settembre 2016, n. 17758 della quale non si intende contestare in questa sede la soluzione interpretativa. Piuttosto si vuole mettere in rilievo la tipologia del "dato" da cui muove la rettifica alla dichiarazione. Nel caso di specie il soggetto passivo aveva operato in dichiarazione la detrazione del credito IVA derivante dal precedente periodo di imposta nel quale non era stata presentata la dichiarazione. L'Amministrazione aveva escluso tale detrazione in sede di liquidazione *ex art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972* ed aveva proceduto ad iscrivere a ruolo la pretesa corrispondente. In questo caso il cervello elettronico preposto al controllo delle dichiarazioni, riscontrando non già la presenza ma l'assenza di un dato all'interno dell'anagrafe (e cioè la dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta), aveva proceduto ad escludere la detrazione. E la Corte ha avallato questa soluzione, affermando il principio di diritto per cui «in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta

detratta ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria.

Ancora, per dare atto dell'importanza che può essere rivestita nell'ambito delle liquidazioni dall'anagrafe tributaria, si vuole focalizzare l'attenzione sulla sentenza 16 febbraio 2022, n. 5016 avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento, emessa a seguito di liquidazione *ex art. 36-bis*, con cui si chiedeva alla società contribuente il pagamento dell'imposta che risultava dalla applicazione dei coefficienti di redditività stabiliti dall'art. 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724 per le società non operative, e ciò sul presupposto che la contribuente non aveva indicato ragioni obiettive che giustificassero la disapplicazione delle presunzioni normative. In pratica, il sistema informatico preposto alla liquidazione delle dichiarazioni aveva applicato ai beni della contribuente che emergevano dall'anagrafe tributaria i coefficienti di redditività di cui alla L. n. 724/1994. La Corte di Cassazione, allineandosi ad alcuni precedenti (nella sentenza si richiamano: Cass. 12 dicembre 2016, n. 25472; ID. 29 dicembre 2020, n. 29734; ID. 29 dicembre 2021, n. 41840) ha escluso che una contestazione di tal fatta possa essere operata in sede di liquidazione e debba piuttosto trovare luogo in sede di accertamento; ed ha fatto presente come in passato la stessa Amministrazione, in casi analoghi, abbia sollecitato l'abbandono delle controversie instaurate avverso cartelle di pagamento, emesse dagli uffici a seguito di controlli automatizzati delle dichiarazioni, con cui si recuperavano le imposte dovute sul reddito minimo delle società non operative, sul presupposto che la contestazione circa l'omesso adeguamento al reddito minimo dovesse trovare spazio in sede di accertamento. Precisa poi la Corte che sarebbero rientrate a pieno titolo nell'ambito dei controlli automatizzati le mere liquidazioni del reddito dichiarato e poi non versato dalle società che si siano adeguate in dichiarazione al reddito minimo derivante dalla disciplina delle

società di comodo (nella sentenza vengono citate Cass. 6 febbraio 2019, n. 3394; ID. 15 settembre 2021, n. 24811).

Al discorso svolto fino ad ora si vuole aggiungere una ulteriore considerazione. Secondo il comma 4-*quater* dell'art. 30 L. n. 724/1994 il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi ma non ha presentato l'istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi. Ebbene, sulla base di quanto affermato nella sentenza sembra che la "separata indicazione" cui si riferisce il comma 4-*quater* non vi sia stata, ne consegue che, in questo caso, fosse possibile rilevare il mancato adeguamento alle soglie stabilite nell'art. 30 L. n. 724/1994 in sede di liquidazione e ciò in virtù della mera assenza di "indicazione separata". Ben diversa sarebbe stata l'ipotesi in cui vi fosse stata una indicazione, ancorché infondata, delle cause oggettive cui si riferisce la disposizione che non avrebbe potuto essere superata in sede di liquidazione. L'ultimo esempio che si vuole richiamare è il caso di cui si è occupata la Cassazione, nella sentenza 7 aprile 2022, n. 11332. La vicenda è d'interesse poiché da essa si evince la nebulosità che affligge la programmazione del sistema informatico preposto ai controlli. In particolare, era stata impugnata una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* per recuperare la maggiore imposta sui redditi derivanti dalla partecipazione in imprese estere, localizzate in paesi a fiscalità privilegiata; redditi tassati per trasparenza e assoggettati a tassazione separata. Nella formulazione applicabile *ratione temporis* l'art. 167 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 prevedeva che ai redditi di cui si è detto venisse applicata «l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento». La contribuente, non avendo un imponibile proprio per mancanza di redditi, aveva applicato l'aliquota "base" del 27 per cento ai redditi derivanti dalla partecipazione della controllata estera. L'Amministrazione, viceversa, ritenendo applicabile l'aliquota del 27,5 per cento, e sul presupposto

che le aliquote risultavano comunque dall'anagrafe tributaria, emetteva all'esito della liquidazione di cui all'art. 36-*bis* una cartella di pagamento per il recupero della maggiore IRES. La Cassazione accoglie la prospettiva dell'Amministrazione ritenendo che l'aliquota stabilita nell'art. 167, nel testo all'epoca vigente, fosse solo la misura minima dell'aliquota media e, ove non fosse stata applicabile l'aliquota media, sarebbe stata comunque applicabile l'aliquota ordinaria. E ciò troverebbe conferma nel fatto che la formulazione previgente dell'art. 167 (prima della modifica operata dall'art. 7, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156) era retaggio della disciplina dell'imposta duale sul reddito delle società, tant'è vero che l'attuale formulazione dell'art. 167 prevede come limite minimo una aliquota comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società. Non si intende qui contestare l'interpretazione dell'art. 167 fornita dalla Corte, ma l'inquadramento del caso di specie nell'ambito dei controlli automatizzati, specialmente alla luce della disciplina applicabile *ratione temporis*, posto che una scelta del tipo di quella effettuata nel caso di specie richiedeva uno sforzo interpretativo superiore rispetto a quello realizzabile in sede di liquidazione. In questo caso emerge nettamente il *deficit* di trasparenza nella programmazione di cui si è detto. È evidente che una correzione sull'aliquota del tipo che si è detto altro non è che l'esecuzione di una specifica istruzione impartita (si suppone) al sistema informatico preposto al controllo.

A questo punto dell'indagine, come testè anticipato, si vogliono effettuare due considerazioni: *de iure condito e de iure condendo*.

Per cominciare, giova ricordare in questa sede che all'ampliamento del raggio di azione delle liquidazioni si accompagna spesso una lesione del diritto di difesa del contribuente. Diritto di difesa che di certo non viene escluso del tutto ma posticipato alla fase giurisdizionale. L'Amministrazione, infatti, sulla scorta di una lettura restrittiva degli artt. 36-*bis* e 54-*bis*, procede spesso ad eseguire le rettifiche e ad iscrivere direttamente a ruolo senza l'invio della comunicazione di

irregolarità. E ciò accade perché ambedue gli articoli, al III comma, collegano la comunicazione di cui si è detto alla presenza di un risultato della liquidazione che sia diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione. Ebbene, secondo l'Amministrazione la comunicazione non sarebbe dovuta nelle ipotesi di omesso versamento posto che non vi sarebbe in questo caso un risultato diverso ma solo la constatazione del mancato versamento di quanto già liquidato dal contribuente (talvolta si invoca anche la disposizione dell'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente della quale, però, non ci si occupa in questa sede). Questa lettura trascura che all'interno della categoria "omesso versamento" possono ricomprendersi ipotesi eterogenee, si pensi ai possibili problemi legati alle compensazioni. E ciò è tanto più grave se si considera che questa stessa interpretazione esclude *tout court* l'accesso alla definizione agevolata delle sanzioni e ciò sulla scorta di una lettura dell'art. 17 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che è stata messa in discussione da alcuni Autori²⁷⁵. È evidente che in questo modo il contribuente si trova costretto a far valere le proprie ragioni dinanzi all'Autorità giudiziaria con conseguente aumento del contenzioso. Si ravvisa dunque un contrasto con le esigenze di efficienza ed economicità poste alla base dei controlli automatizzati. Sarebbe, dunque, opportuna una lettura delle disposizioni che renda doverosa la comunicazione in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione, dopo la liquidazione, intenda procedere all'iscrizione a ruolo. In questo modo si consentirebbe al contribuente di far valere le proprie contestazioni in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

In seconda battuta si vuole proporre una riflessione *de iure condendo*. Nel corso degli anni, l'impiego dell'intelligenza artificiale nell'ambito degli accertamenti è aumentato sempre più²⁷⁶. Valga come unico esempio l'art. 1,

²⁷⁵ Cfr. G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione*, cit., 603 ss.; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 193 ss.; A. GUIDARA, *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, 1290 ss.

²⁷⁶ Sul rilievo delle nuove tecnologie nell'attività dell'Amministrazione finanziaria si veda F. FARRI, *Digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, 115 ss.

comma 682, L. 27 dicembre 2019, n. 160 che, come è noto, prevede che l’Agenzia delle entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale 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. Si tratta, comunque, di un impiego non totalizzante, tale, cioè, da non escludere l’intervento dei funzionari. Il che, però, vale solo per l’accertamento ordinario, posto che, come si è visto, nelle liquidazioni delle dichiarazioni le rettifiche del dichiarato vengono operate direttamente dal sistema informatico. Allora, se si prospetta un utilizzo sempre più massiccio dell’intelligenza artificiale, anche alla luce di quello che già accade, non ha più senso distinguere le diverse tipologie di accertamento nei termini che si sono detti, e diventa possibile ipotizzare una sola forma di accertamento capace di inglobare anche il campo attualmente riservato alle liquidazioni.

Dunque, i risultati auspicabili da tali innovativi sviluppi futuri garantirebbero quanto meno il raccordo fra la fase dichiarativa e la fase della riscossione, contrastando efficacemente la pratica di non versare le imposte dichiarate e consentendo così di disporre di uno strumento efficace per generare i titoli esecutivi. Ciò non significa che non sia avvertita l’esigenza di ulteriori progressi. Anzitutto, i *software* per il controllo automatizzato richiedono miglioramenti al fine di considerare contestualmente ogni dichiarazione, originaria o modificativa, presentata dal contribuente. Sarebbe possibile, in questo modo, evitare l’accavallarsi degli avvisi bonari e la moltiplicazione delle procedure: tale patologia è un problema rilevante perché somma all’esigenza di coordinare procedure diverse la mancanza di raccordo fra le procedure digitali, essendo esse concepite come tante procedure autonome.

Il tratto dominante negli ultimi decenni è l’ampio ricorso a criteri standardizzati fondati su logiche presuntive spesso molto distanti dal modello della ricchezza effettiva, al punto che è dovuta intervenire la giurisprudenza per

rimediare alle soluzioni legislative non conformi ai principi generali dell'imposizione tributaria. Il metodo più raffinato sul piano della metodologia e della personalizzazione dei risultati - in qualche modo assimilabile alle tecnologie digitali quantomeno dal punto di vista della possibilità di ritrarre da un complesso di dati oggettivi una grandezza astratta ritenuta prossima a quella reale - è rappresentato dagli studi di settore e dagli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (o, in breve, ISA) ed in questo ambito sicuramente potranno intervenire ulteriori miglioramenti grazie all'ausilio degli strumenti moderni (principalmente l'intelligenza artificiale)²⁷⁷. Più in generale, tali tecnologie potrebbero risultare utili nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria ricorre a logiche presuntive basate sull'esame di un numero considerevole di dati e di informazioni. In queste ipotesi, infatti, l'obiettivo non è solo quello di determinare una grandezza più assimilabile al reddito effettivo o di valutare la ragionevolezza del ragionamento presuntivo ma piuttosto quello di riscontrare la coerenza e la razionalità del risultato rispetto ad altri astrattamente ottenibili in base allo stesso volume di informazioni.

In generale, dunque, anche nel nostro ordinamento potrebbe prefigurarsi quanto è accaduto altrove sebbene non manchino esperienze che perseguono la digitalizzazione totale dell'attività d'accertamento. È il caso, ad esempio, dell'ordinamento tedesco ma, nonostante l'obiettivo dichiarato, in realtà, ciò che è stato automatizzato per effetto della legge sulla "Modernizzazione del Procedimento Tributario" è solo la *Steuerfestsetzung* ordinaria, che corrisponde in linea di massima alla nostra liquidazione automatizzata di cui all'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/197316, mentre restano ancora affidate all'apporto umano le rettifiche sostanziali corrispondenti alla fase di accertamento.

²⁷⁷ In merito al redditometro si veda Cass., Sez. Trib., sent. 20 dicembre 2012, n. 23554, mentre in ordine ai parametri ed agli studi di settore cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26638 (di identico tenore sono le sentenze, di pari data, nn. 26635, 26636 e 26637, ma per una qualificazione diversa e discutibile cfr. Cass., Sez. Trib., ord. 18 settembre 2019, n. 23252). Tutte reperibili su www.cortedicassazione.it

Per nulla trascurabile si appalesa il contributo che le tecniche di *data mining* possono offrire sul versante dell'accertamento sintetico, ossia il metodo utilizzabile storicamente per accertare i redditi prodotti dalle persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili. L'accertamento sintetico, disciplinato dagli ultimi cinque commi dell'art. 38 del DPR n. 600 del 1973, si ispira ad una logica presuntiva tanto semplice quanto solida: in via di principio, non è ragionevole disporre di una capacità di spesa superiore al reddito dichiarato sicché le spese sostenute nel corso del periodo d'imposta sono il fatto noto che lascia presumere un reddito effettivo maggiore di quello dichiarato. Si tratta di una regola che esprime una condizione di normalità che si sovrappone al principio secondo cui, in genere, non si consuma, non si investe e non si spende più di quanto si dispone. La parola fine sulle modalità di impiego del cosiddetto redditometro è, tuttavia, ben lungi dall'essere stata scritta. Infatti, il DL n. 87 del 12 luglio 2018 (convertito con la legge n. 96 del 9 agosto 2018) ha abrogato il DM del 16 settembre 2015 e, nel riscrivere la seconda parte del V comma dell'art. 38, ha affidato ad un decreto ministeriale biennale l'individuazione degli elementi indicativi di capacità contributiva previa consultazione dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e delle associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti²⁷⁸.

Ad oggi il decreto attuativo non ha ancora visto la luce malgrado il Dipartimento delle Finanze abbia sottoposto a consultazione pubblica lo schema nell'estate del 2021 ed il ritardo è la prova più evidente delle difficoltà nel mettere a punto un atto che dovrebbe apprezzare gli esiti delle analisi di campioni significativi di contribuenti e superare i fattori critici pregressi (si pensi alle

²⁷⁸ Cfr. L. PERRONE, *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rass. trib.*, 2011, 888, resta ferma la natura duale dell'accertamento sintetico: il primo è basato su indici di spesa non tipizzati (cosiddetto accertamento sintetico puro) mentre il secondo è basato su indici di spesa tipizzati individuati con apposito decreto ministeriale (cosiddetto accertamento sintetico redditometrico).

questioni in materia di *privacy* ed a quelle collegate alla qualità del dato statistico utilizzato); questi ultimi pongono un'ipoteca pesante sul futuro di un metodo di accertamento che ha dato prova di essere uno strumento efficace di contrasto all'evasione anche solo considerando le informazioni presenti in Anagrafe Tributaria.

Sotto questo profilo, infatti, non può trascurarsi l'immensa quantità di dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria che potrebbe agevolmente favorire l'individuazione delle situazioni contraddistinte da una palese sproporzione fra i redditi dichiarati e le spese sostenute dal contribuente, senza particolare sforzo ed avvalendosi degli strumenti di *data mining*. Fermo ciò, l'attuale formulazione dell'art. 38 riconosce al soggetto passivo possibilità probatorie illimitate per superare le risultanze dell'accertamento sintetico (si veda il IV ed il V comma), prevedendo, al contempo, l'obbligo per gli Uffici di avviare il contraddittorio preventivo per acquisire dati o notizie rilevanti ai fini dell'accertamento (cfr. il VII comma).

Altro profilo meritevole di considerazione riguarda l'insufficienza delle sole elaborazioni matematico-statistiche giacché le stesse consentono di intercettare condizioni di normalità economica ma necessitano, per loro natura, di essere contestualizzate o, per essere più precisi, di essere adeguate alla situazione concreta del contribuente. In assenza di tale sforzo, il disallineamento rispetto alla media statistica resta un mero indizio di evasione che, in quanto tale, non è idoneo a fondare l'avviso di accertamento e men che meno il convincimento del giudice. Donde l'imprescindibilità del contraddittorio endoprocedimentale per consentire la verifica di quello che, in caso contrario, resterebbe un semplice fattore d'innescò dell'attività di controllo. Com'è agevole intuire, quanto illustrato a proposito della motivazione si riflette sul profilo probatorio, in quanto il *quid* motivazionale richiesto dall'utilizzo delle tecnologie digitali può estendersi ai mezzi di prova soprattutto nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria si avvale di ragionamenti presuntivi oppure se i risultati acquisiti

grazie all'utilizzo degli algoritmi o dell'intelligenza artificiale non sono supportati da altri elementi di prova diretti.

Donde la possibilità di distinguere due livelli nella considerazione della prova digitale²⁷⁹: il primo riguarda la necessità che integri la motivazione nei casi in cui la sua mancata indicazione renda la pretesa evanescente ed astratta; il secondo, invece, attiene al fondamento - indiziario o probatorio - degli elementi acquisiti tramite sistemi intelligenti o algoritmi (ovvero al valore della prova digitale), al rapporto inferenziale delle evidenze digitali con gli schemi presuntivi, alla qualificazione ed al passaggio dalle presunzioni semplici a quelle qualificate ed all'onere della prova contraria del contribuente (anche sulla base di evidenze digitali) ossia un tema molto complesso e con notevoli implicazioni interdisciplinari per essere esaminato in questa sede²⁸⁰.

Da ultimo, è doveroso evidenziare che in merito ai requisiti formali vi sono ambiti che sono già stati notevolmente influenzati dalle tecnologie digitali. Ad esempio, gran parte delle informazioni degli avvisi di accertamento sono automatizzate (inclusa la determinazione dell'imposta dovuta, delle sanzioni e degli interessi), al punto che l'intervento umano è limitato alle parti strettamente riferibili al caso concreto. Inoltre, passi in avanti significativi sono intervenuti in merito alla sottoscrizione dell'atto ed alla sua notifica. Quanto al primo ambito, infatti, si è passati dalla sottoscrizione autografa, all'indicazione del nominativo a stampa per poi pervenire alla formazione dell'atto, all'emissione ed alla sottoscrizione in formato digitale o con firma elettronica qualificata o avanzata sulla scorta delle indicazioni del Codice dell'Amministrazione Digitale. Invece,

²⁷⁹ In materia, fra i tanti, si veda A. AMOROSO, *Le prove informatiche*, in *Diritto dell'informatica*, a cura di A. FINOCCHIARO - T. DELFINI, Torino, 2014; E. NOVARIO, *Le prove informatiche nel processo civile*, Torino, 2014; A. VILLECCO BETTELLI, *L'efficacia delle prove informatiche*, Milano, 2004; V. MONTEFORTE - A. ROCCHI, *Le prove digitali nel processo civile*, Pisa, 2021. Fra i tributaristi, invece, cfr. S. GIORGI, *Prove digitali e processo tributario: orientamenti giurisprudenziali sull'utilizzabilità di messaggi istantanei e foto di schermate*, in *Riv telematica di dir. trib.* del 22 giugno 2022.

²⁸⁰ Sul tema, fra i tanti contributi, si veda A. D'ARMINIO MONFORTE - A. ROCCHI, *Le prove digitali nel processo civile. Profili giuridici ed informatico forensi*, Pisa, 2021, 165 ss.; G. COLOMBO, *I principi di computer forensics e la prova digitale*, in *Diritto Tributario Telematico*, a cura di F. MONTALCINI - C. SACCHETTO, cit., 67 ss. Per un approfondimento di tale concetto, si veda C. ANGLANO, *Principi di Digital Forensics*, in *Diritto Tributario Telematico*, a cura di F. MONTALCINI - C. SACCHETTO, II Ed., Torino, 2017, 21 ss.; E. CASEY, *Digital Evidence and Computer Crime*, Second Edition, London (UK) 2004.

in merito alla notifica, è ormai ampiamente ammessa ed utilizzata quella digitale quando il destinatario dell'atto impositivo è dotato di un domicilio digitale presente sull'Indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti, ossia a mezzo di Posta Elettronica Certificata in base alle modalità previste dal DPR 11 febbraio 2005, n. 68. La notifica tramite posta ordinaria, dunque, è limitata ai destinatari privi di domicilio digitale ed in queste fattispecie si pone il problema di notificare per via cartacea un atto che può essere anche elaborato in formato digitale al punto che si ritiene necessaria l'attestazione di conformità alla copia analogica notificata secondo le modalità previste dall'art. 23 del Codice dell'Amministrazione Digitale. Riguardo alle notifiche telematiche, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, sin dalla pronuncia a Sezioni Unite n. 10266 del 7 aprile 2018, ha chiarito che le firme digitali di tipo “CADES” e di tipo “PADES” sono entrambe ammesse ed equivalenti - sia pure con le differenti estensioni, estendendo così le regole del processo civile alla notifica degli atti impositivi, stante il rinvio alle norme processual-civilistiche previsto dall'art. 60 del DPR n. 600 del 1973.

Fin qui si è potuto osservare che pur in presenza di un quadro normativo deficitario, connotato per lo più da *soft law* e diritto pretorio, si profilano ampi spazi di applicazione dell'intelligenza artificiale nell'attività di accertamento. Anticipando le conclusioni - in ossequio a ciò che si vuole valorizzare nel corso di questo lavoro di ricerca - se gli interventi normativi sembrano ineludibili, *de iure condito* si impone la valorizzazione della partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari interessati. L'intelligenza artificiale, come l'informatica, derivano in buona parte dalla logica, che come è noto tenta di normalizzare il ragionamento umano, per lo più con criteri deduttivi, ma anche con criteri ulteriori, pur sempre di carattere matematico, che portino il più possibile alla condivisione dei diversi approdi del ragionamento. Nell'accertamento si fa largo uso di automatizzazioni, ogni qualvolta si “deducono” valori fiscalmente rilevanti da altri valori, che a loro volta possono anche non essere primigeni o reali: alla

base dell'elaborazione dei diversi tipi e metodi di accertamento, sta appunto l'esigenza di pervenire a tali risultati in presenza di presupposti specifici e con diversa attendibilità; e possono pure ammettersi risultati che divergono dalla realtà, pur avvicinandosi ad essa, ma al cospetto di sufficienti giustificazioni. Tali automatizzazioni possono ben essere effettuate dall'intelligenza artificiale, che anzi a ciò si presta meglio dell'uomo, potendo processare quantità notevoli di dati in tempi brevissimi e pressoché senza errori. Sono applicabili diversi tipi di algoritmi: quelli deterministici sono probabilmente preferibili, garantendo un risultato unico e più facilmente controllabile. Si intuisce, però, come non sempre sia o possa essere cosicché il problema è verificare, volta per volta, che l'algoritmo rispetti ciò, vale a dire tragga fondamento dalla legge attributiva del potere e conduca a risultati conformi alle finalità dello stesso; e, per l'appunto, in dottrina si nutrono perplessità per l'impiego di algoritmi diversi da quelli deterministici, per i quali a seconda degli impieghi che se ne fanno e dei risultati cui conducono potrebbero - e dovrebbero - essere necessarie norme *ad hoc*. Che l'attività di accertamento si presti bene all'applicazione dell'intelligenza artificiale non significa, però, che la prima possa demandarsi *in toto* alla seconda.

De iure condito e già *ictu oculi*, infatti, si colgono almeno tre importanti limiti a ciò, di cui è bene dare conto anche per non alimentare (quelle che, diversamente, potrebbero diventare) pericolose derive *praeter sive contra legem*.

Un primo limite è dato dalla (tendenziale) parzialità dell'impiego dell'IA. In tal senso depongono, a tacer d'altro, per un verso, l'art. 3-bis della legge n. 241 del 1990, il quale dedicato al più ampio "uso della telematica", e quindi anche dell'IA, ne ribadisce la funzione servente rispetto all'attività amministrativa ("*Per conseguire maggiore efficienza nella loro attività, le amministrazioni pubbliche agiscono mediante strumenti informatici e telematici, nei rapporti interni, tra le diverse amministrazioni e fra queste e i privati*"), a maggior ragione se lo si legge nell'ambito della auto-organizzazione della PA (e in linea con la previsione dell'art. 12 del CAD). Chiaramente le norme non dicono fin dove può spingersi

l'intelligenza artificiale: sicuramente essa non può assorbire l'intero procedimento; può riguardare alcune fasi, anche importanti, di esso, ma tali fasi devono essere almeno in parte sostituibili; un massiccio mal si concilia con tale sostituibilità.

Se è vero che l'interesse cui tende l'accertamento è unico (la contribuzione dei consociati in ragione della sottostante capacità contributiva), il suo perseguimento in concreto non è sempre e per ciò stesso facile, venendo in rilievo non di rado fatti di difficile apprezzamento, che implicano giudizi complessi, non facilmente delegabili ad una macchina, specialmente laddove involgono componenti soggettive, elementi di novità, mutamenti di convincimenti, etc. Non sembra che in tali casi si possa prescindere da un filtro umano. In particolare si ricorda che: si consente al contribuente con riferimento a fattispecie concrete e personali di conoscere preventivamente il pensiero dell'amministrazione circa l'interpretazione e l'applicazione delle norme tributarie e ottenere risposte vincolanti per quest'ultima (così accade per gli interpelli); si stabilisce espressamente, e lo si ribadisce più volte, la non doverosità delle sanzioni "quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria" o "quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Le esigenze di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento sono particolarmente evidenti nei fenomeni dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, per i quali il legislatore all'esito di non poche incertezze applicative ha previsto anche specifiche cautele procedurali in favore del contribuente. Va da sé che l'impiego dell'intelligenza artificiale riguarda la fase istruttoria dei procedimenti, non solo di accertamento, all'interno della quale può assumere dimensioni variabili; giammai, però, può sostituirsi alla volontà di provvedere, che connota la fase decisoria del procedimento e pone fine allo stesso. Del resto la giurisprudenza esaminata è chiara nell'affermare la collocazione

procedimentale dell'algoritmo e l'imputazione dei risultati degli impieghi dello stesso al titolare del potere, anche ai fini delle correlate responsabilità. Anche a ipotizzare un'istruttoria totalmente algoritmica, che in procedimenti vincolati quali sono quelli di accertamento non può escludersi, fermi restando i limiti di cui si è detto, occorre pur sempre una volontà umana che verifichi e faccia propri i risultati dell'istruttoria. Forse, in alcuni procedimenti contraddistinti da presupposti specifici, contenuti semplici, norme piane, nessi causali dagli esiti univoci potrebbe ipotizzarsi anche una appropriazione preventiva della valutazione algoritmica per il tramite dell'approvazione di regole che presiedono alla sua elaborazione.

Uno degli impieghi più evidenti dell'intelligenza artificiale nell'attività di accertamento si ha nelle liquidazioni delle dichiarazioni dei redditi ed IVA ai sensi rispettivamente degli artt. 36-bis d.p.r. n. 600 del 1973 e 54-bis d.p.r. n. 633 del 1972, per il quale vi è una precisa indicazione normativa: "*avvalendosi di procedure automatizzate*" è, infatti, l'inciso di esordio di entrambi gli articoli. Per questa via vengono velocemente corretti errori che emergono *ictu oculi* dalle dichiarazioni con conseguenti rideterminazioni di debiti e crediti emergenti dalle stesse; il che ha garantito risultati affidabili e condivisibili al punto che il legislatore ha progressivamente, ma non sempre coerentemente, esteso l'ambito di operatività di queste liquidazioni. Altro evidente impiego dell'intelligenza artificiale nell'accertamento è dato dagli indici sintetici di affidabilità fiscale, più noti con l'acronimo ISA, di cui all'art. 9-bis d.l. 24 aprile 2017, n. 50²⁸¹. Essi consentono di esprimere, su una scala da 1 a 10, il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, che – salve alcune esclusioni – eserciti

²⁸¹ Per l'impiego degli studi di settore nell'attività di accertamento cfr. l'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146 e l'art. 62-sexies d.l. 30 agosto 1993, n. 331, come convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. La svolta della giurisprudenza nel senso dell'esclusione di ogni automatismo nell'applicazione degli studi di settore ai fini dell'accertamento e della loro valorizzazione come elemento di un più ampio ragionamento presuntivo (id est presunzioni semplici) si deve alle sentenze Cass. civ., sez. un., nn. 22635, 22636, 22637, 22638 del 18 dicembre 2009 (reperibili su www.cortedicassazione.it). Sul ruolo degli studi di settore, in una visione evolutiva, si vedano ad esempio, anche per i riferimenti: G. GIRELLI, *Gli studi di settore quale strumento "multifunzionale" fra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 721 ss.

attività di impresa, arti o professioni, per le quali sia approvato apposito decreto attuativo. A partire dal 2018 sostituiscono gli studi di settore, che spesso ripropongono o aggiornano, dei quali condividono la funzione sostanziale di determinazione, tramite l'elaborazione dei dati contabili ed extracontabili forniti dal contribuente, di indici di normalità e coerenza della gestione aziendale o professionale del singolo contribuente. Un terzo evidente impiego dell'intelligenza artificiale, recente ed *in progress*, è dato dalla dichiarazione precompilata.

La dichiarazione precompilata (attiene all'area dei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma) in sé considerata non attiene all'accertamento²⁸². Tuttavia, se se ne osserva la disciplina, si vede che quest'ultimo ne risulta fortemente condizionato. Infatti: per un verso, il contribuente è indotto ad accettare la dichiarazione precompilata, giacché gli vengono proposti dati dei terzi prima facie considerati (più) attendibili e gli vengono offerti i vantaggi dell'esclusione dei controlli formali (e di dedicati "controlli preventivi"). Per altro verso, è verosimile che le dichiarazioni precompilate si trasformino – quanto meno per le tipologie di reddito attualmente prese in considerazione – in accertamenti automatici, *rectius* in accertamenti parziali automatici, i quali sarebbero meno garantisti dei controlli formali (essenzialmente per mancanza del contraddittorio) e degli accertamenti ordinari (a tacer d'altro per le deficienze istruttorie e per le limitazioni dell'accertamento con adesione), oltre che più penalizzanti sul piano sanzionatorio (essendo preclusa in radice l'irrogazione delle più favorevoli sanzioni per omesso/insufficiente versamento propria dei controlli formali)²⁸³. Invero, tali automatismi sono decisamente preponderanti nei relativi procedimenti, al punto

²⁸² Cfr. S. LA ROSA, *Dalla dichiarazione "unica" del contribuente alla dichiarazione "precompilata" dal fisco e gli accertamenti fiscali "automatizzati"*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 103 ss.

²⁸³ In dottrina cfr. F. PEDROTTI, *Riflessioni sull'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 36 ter comma 2 del DPR 29 settembre 1973, n. 600*, in Riv. dir. trib., 2019, 1, 459; G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 591.

di connotarli univocamente: così non esistono liquidazioni delle dichiarazioni che non procedano da *softwares*. Ciò nonostante essi non esauriscono i procedimenti: vuoi perché alla fase propriamente liquidativa segue un contraddittorio fra ufficio e contribuente che può modificare gli esiti della prima; vuoi perché c'è pur sempre un'appropriazione umana di tali esiti (in uno con dati ed elementi eventualmente forniti dal contribuente in seno al contraddittorio) nel provvedimento finale di iscrizione a ruolo. E che sia necessario l'intervento umano giusto in questi ultimi procedimenti è confermato da una previsione normativa a loro specificamente dedicata, che per un verso ribadisce per gli stessi l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento (di cui alla generale previsione dell'art. 7, II comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, ma già agli artt. 4-6 della legge generale sul procedimento amministrativo). Se la parzialità è rispettata, non può dirsi altrettanto per la trasparenza degli esaminati impieghi dell'intelligenza artificiale. Ed anzi questo è probabilmente il loro *vulnus* principale²⁸⁴. Infatti, non sono conoscibili gli algoritmi che stanno alla base degli stessi e spesso, a fronte di formule normative generiche/poco precise, non sono neppure conoscibili i dati dagli stessi impiegati. Mentre la giurisprudenza è piuttosto netta nell'esigere una piena conoscenza di tali passaggi, affinché possa verificarsi che gli esiti del procedimento robotizzato siano conformi alle prescrizioni e alle finalità stabilite dalla legge o dalla stessa Amministrazione²⁸⁵.

Da quanto esposto risulta una disciplina normativa deficitaria circa i possibili impieghi dell'intelligenza artificiale nell'accertamento. Ciò è poco compatibile con vari principi costituzionali, nazionali ed europei.

In particolare stride con la costituzionale riserva alla legge della disciplina di *an e quantum debeat*, propria dell'accertamento.

²⁸⁴ Cfr. A. GUIDARA, *Telematica e ruoli "orfani"*, in Riv. dir. trib., 2006, I, 151 ss.)

²⁸⁵ Cfr. B. PEREZ BERNABEU, *El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual*, in Revista española de derecho financiero, 2021, 172 ss.

Sembra che all'Amministrazione finanziaria interessi giungere velocemente, per lo meno in prima battuta, a dei risultati che diano gettito (una sorta di accertamento digitale) e a tal fine essa abbia affinato - o stia affinando - strumenti diversi a seconda del tipo di contestazione e/o del tipo di contribuente.

De iure condito si impone la valorizzazione della partecipazione del contribuente nei procedimenti tributari: infatti il coinvolgimento del contribuente può condurre ad un ridimensionamento dei problemi avvertiti.

Invero, la partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo è un principio generale dell'ordinamento, solo che per una malintesa e sostanzialmente postulata specialità del diritto tributario le posizioni dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza tendono ad escluderla nei procedimenti tributari tranne che in presenza di previsioni espresse.

Al punto che si è costretti ad invocare il diritto UE per recuperarne l'applicazione al diritto interno (essenzialmente il diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art. 41 CDFUE, il diritto ad un ricorso effettivo ed a un giudice imparziale, nella misura in cui viene esteso all'azione amministrativa, di cui all'art. 47 CDFUE, dei quali si fanno interpreti varie sentenze europee fra le quali più di recente: CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18/UE, *Glencore*; CGUE, 4 giugno 2020, causa C-430/19/UE, *SC C.F. SRL*), sia pure con risultati parziali.

Qui si traggono ulteriori elementi a sostegno della generalizzazione della partecipazione del contribuente ai procedimenti di accertamento; e probabilmente se si segue questa via, nelle more di una riscrittura della disciplina dell'accertamento dei tributi (quanto meno nei termini auspicati in precedenza), si possono "salvare" da una probabile declaratoria di invalidità vari accertamenti basati sull'intelligenza artificiale.

CAPITOLO III

FISCO E *PRIVACY*. IL DIRITTO DI ACCESSO AGLI ATTI TRIBUTARI E LA COMPOSIZIONE DEGLI INTERESSI CONTRASTANTI: IN PARTICOLARE, LA RISERVATEZZA DEI DATI PERSONALI DEL CONTRIBUENTE E L'INTERESSE FISCALE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. I doveri di informazione dell'Amministrazione finanziaria e la “nuova” trasparenza

In questo capitolo ci si soffermerà su un particolare aspetto specifico afferente all'impatto delle nuove tecnologie nel sistema tributario “procedimentale”, ossia quello concernente l'accesso agli atti tributari utile, ad esempio, al fine di contrastare l'evasione fiscale. E ciò avverrà chiaramente tenendo conto delle recentissime novità introdotte dalla delega proprio nei giorni in cui mi accingo a concludere la stesura del presente lavoro.

In via preliminare occorre rilevare che, se da un lato la lotta a tale fenomeno è fondamentale per lo Stato italiano, dall'altro è opportuno somministrare ed assicurare la più adeguata tutela per il contribuente, nel rispetto della riservatezza dei dati personali. In altri termini, occorre provare a comporre - trovando un punto di equilibrio - il binomio *Fisco-privacy*, ancora una volta tentando di utilizzare la partecipazione, come possibile strumento risolutivo del “conflitto”, in uno alla valorizzazione del fattore umano²⁸⁶.

²⁸⁶ Per una panoramica generale cfr. G. PALUMBO, *Fisco e privacy. Il difficile equilibrio tra lotta all'evasione e tutela dei dati personali*, Pacini editore, 2021

In attuazione delle esigenze di trasparenza, espressione del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), nonché del principio di buona fede e affidamento (art. 10 Statuto) che ne è la concretizzazione, il legislatore, nelle disposizioni contenute negli articoli 5 e 6 della L. n. 212/2000, ha imposto all'Amministrazione finanziaria il rispetto di alcuni doveri di informazione che, per le attività invero molto diverse che ne costituiscono l'oggetto, consentono alla stessa di esercitare funzioni e perseguire finalità differenti²⁸⁷. Fra questi si evidenziano, da un lato, il dovere di dare pubblicità alla normativa di settore e agli atti dell'Amministrazione finanziaria allo scopo di garantire il corretto funzionamento dell'ordinamento democratico e dall'altro il dovere di informare il contribuente durante il procedimento di fatti e circostanze a lui sfavorevoli per consentirgli, superate le asimmetrie informative, una partecipazione consapevole alla gestione del prelievo fiscale. In questa seconda accezione, il dovere di informazione è stato elevato a regola di condotta che impone all'ufficio finanziario l'obbligo di condividere con il contribuente dati ed elementi nella sua disponibilità dai quali potrebbero derivare conseguenze pregiudizievoli per lo stesso amministrato (art. 6, II comma, Statuto). Con l'introduzione del d.lgs. n. 33/2013 - nel quale è stato recepito tramite il d.lgs. n. 97/2016 (decreto Madia) il cd. *Freedom of information act* (cd. *FOIA*) adottato nel sistema nordamericano già dagli anni '60 - la trasparenza amministrativa è

²⁸⁷ Sulla trasparenza amministrativa in generale, senza pretesa di completezza, si segnala G. ARENA, *Trasparenza amministrativa*, in Enc. Giur., XXXVI, 1995, 2; ID., *Trasparenza amministrativa e democrazia*, in G. BERTI - G.C. DE MARTIN (a cura di), *Gli istituti della democrazia amministrativa*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 13 ss.; ID., *La trasparenza amministrativa*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 5945 ss.; F. MERLONI, *Trasparenza delle istituzioni e principio democratico*, in F. MERLONI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008, p. 9 ss.; M.A. SANDULLI, *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in Enc. Dir., IV agg., 2000, p. 1 ss.; M. OCCHIENA, *I principi di pubblicità e trasparenza*, in M. RENNA - F. SAITTA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 141 ss.; F. MANGANARO, *L'evoluzione del principio di trasparenza amministrativa*, in Studi in onore di R. Maramma Napoli, 2010, p. 3 ss.; D.U. GALETTA, *La trasparenza, per un nuovo rapporto fra cittadino e pubblica amministrazione: un'analisi storico-evolutiva, in una prospettiva di diritto comparato ed europeo*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2016, p. 1019 ss. Per tutti R. GUASTINI, *Principi di diritto (civile)*, I, Aggiornamento, in Digesto online, 2011, par. 10. Individuano nell'art. 97 Cost. (in particolare nel 'buon andamento') il fondamento costituzionale del 'dovere di informazione dell'Amministrazione pubblica', presupposto essenziale per garantire un'amministrazione efficiente e effettivamente democratica, P. COSTANZO, *Informazione nel diritto costituzionale*, in Digesto delle discipline pubblicistiche, Torino, 1993, pp. 319-395; nonché A. VIGNUDELLI, *Diritto ad essere informati e comunicazione pubblica*, in Scritti in memoria di Aldo Piras, Milano, 1996, in particolare p. 605 e p. 623. Di recente D.U. GALETTA, op. cit., p. 1019 ss. in particolare p. 1042. Così anche A. MELONCELLI, *L'informazione amministrativa*, Rimini, 1983, passim.

stata infatti identificata con l'esigenza di permettere all'amministrato non solo di vedere la decisione nel suo farsi, di parteciparvi e di prevederne il contenuto, ma anche di conoscere ("accessibilità totale") i dati e i documenti nella disponibilità dell'Amministrazione. Questo allo scopo di rendere trasparente il suo operato rafforzandone la legittimazione, e contestualmente di consentire ai consociati di esercitare un controllo diffuso sul funzionamento dell'Amministrazione per prevenire e contrastare abusi, illegalità e corruzione²⁸⁸. La cd. "accessibilità totale" ai documenti nella disponibilità dell'Amministrazione segna dunque il passaggio a una trasparenza che fa perno sul diritto dei consociati ad acquisire informazioni essenziali per la tutela dei diritti fondamentali degli individui. Un dovere di trasparenza funzionale a garantire la conoscenza del patrimonio di dati pubblici, che trova fondamento negli articoli 2 e 3 della Costituzione, nei principi di sovranità popolare e di democraticità dell'ordinamento (art. 1 Cost.) e non più (o non solo) nell'art. 97 Cost., nell'art. 6 CEDU (diritto ad un giusto processo) e nell'art. 41 CDFUE (diritto a una buona amministrazione), tutti già citati nel presente lavoro. Dunque, la normativa che attribuisce a chiunque il diritto ad essere informato e a informarsi nell'interesse proprio e della collettività non può che coinvolgere anche il settore tributario ove le condotte fraudolente e illegali

²⁸⁸ Cfr. M. RENNA - S. VACCARI, *Dalla vecchia trasparenza amministrativa alla cd. open government*, Giust. amm., 1, 2019, par. 1 rilevano che il fondamento della trasparenza amministrativa si rinviene nell'art. 97 Costituzione, nell'art. 6 CEDU e nell'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'UE se declinata in relazione alla l. 241/1990; negli articoli 1, 2 e 3 della Costituzione se la trasparenza viene identificata con l'accessibilità ai documenti nella disponibilità della PA. Si veda anche D. SORACE, *La buona amministrazione e la qualità della vita nel 60° anniversario della Costituzione*, in www.costituzionalismo.it, 2008.

sono diffuse e, più che altrove, è forte l'urgenza di verificare che le risorse pubbliche siano destinate a finalità sociali meritevoli di tutela²⁸⁹.

In questo ambito il controllo sull'operato dell'Amministrazione finanziaria si afferma dunque come un'esigenza primaria del contribuente. Così, nel rispetto della peculiarità e delle preclusioni proprie del settore (art. 13 e art. 24 l. n. 241/1990), è inevitabile (e auspicabile) che la normativa generale contagi nel tempo anche quella tributaria, la quale appare ancora oggi "impermeabile" a qualunque richiesta di accesso ai documenti presentata prima che l'Amministrazione adotti un provvedimento definitivo (l'art. 5-bis d.lgs. n. 33/2013 esclude infatti l'accesso generalizzato nei casi di cui all'articolo 24, I comma, della legge n. 241 del 1990).

Ciononostante il settore tributario manifesta una certa sensibilità alle esigenze imposte dalla nuova nozione di trasparenza amministrativa, testimoniata sui siti istituzionali del Dipartimento delle Finanze e delle Agenzie fiscali sia dalla pubblicazione di informazioni ritenute rilevanti per i consociati, sia dall'attivazione di pagine dedicate all'Amministrazione "trasparente" ove si possono reperire dati relativi, fra gli altri, all'attività e ai procedimenti tributari, alle modalità di regolarizzazione delle pendenze fiscali, agli istituti della *cooperative compliance*, e molto altro ancora. Non solo: consultando le pagine informatiche si rinviene il modulo per richiedere agli uffici finanziari, oltre a quello civico, anche l'accesso generalizzato, nonostante lo stesso, come si è evidenziato, sia precluso dalla normativa. Con la speranza che l'esigenza

²⁸⁹ Cfr. D.U. GALETTA, *La trasparenza, per un nuovo rapporto tra cittadino e pubblica amministrazione: un'analisi storico-evolutiva, in una prospettiva di diritto comparato ed europeo*, cit., p. 1019 ss., la quale afferma che l'introduzione dell'accesso generalizzato "cambia la natura stessa dell'accesso civico: che da mera sanzione rispetto alla violazione dell'obbligo (primario) di pubblicare documenti, informazioni o dati, diventa un autonomo diritto (diritto di accesso civico) e lo strumento principe per la realizzazione del principio di trasparenza"; ID., *Accesso (civico) generalizzato ed esigenze di tutela dei dati personali ad un anno dall'entrata in vigore del Decreto FOIA: la trasparenza de "le vite degli altri"?*, in *Federalismi.it*, n.10/2018, p. 4 ove l'A. ritiene che l'accesso civico ordinario individui il "diritto di accesso-sanzione", connesso al mancato adempimento de "L'obbligo previsto dalla normativa vigente in capo alle pubbliche amministrazioni di pubblicare documenti, informazioni O dati", questo obbligo, a sua volta, comporta il diritto di chiunque di richiedere i medesimi, nei casi in cui sia stata omessa la loro pubblicazione. Di conseguenza, non sono previste eccezioni di sorta a tale diritto trattandosi di documenti, informazioni o dati rispetto ai quali il bilanciamento fra diritto di accesso e diritti ed interessi ad esso contrapposti è stato operato già dal legislatore, nel momento stesso in cui questi ha optato per un obbligo di pubblicazione degli stessi da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

conoscitiva dei consociati non nasconda un malcelato “voyeurismo amministrativo” - e questo è un pericolo concreto - finalizzato a conoscere la vita degli altri piuttosto che a perseguire le finalità del d.lgs. n. 33/2013.

L’urgenza di una partecipazione attiva alla vita delle istituzioni si è, dunque, manifestata anche in ambito tributario ove l’agire amministrativo, forse più che altrove, è sottoposto al severo giudizio dei contribuenti. D’altra parte, la trasparenza (intesa, altresì, come il diritto alla diffusione delle informazioni pubbliche) è qualificata dallo stesso legislatore come livello essenziale delle prestazioni, concernenti i diritti civili e sociali, erogate dalle amministrazioni pubbliche a norma dell’articolo 117, II comma, lettera m), della Costituzione; *standard* che deve essere assicurato in tutti i settori della pubblica amministrazione e quindi anche in ambito tributario²⁹⁰.

È improbabile che il legislatore tributario consenta un’accessibilità diffusa alle informazioni fiscalmente rilevanti, ferma l’esigenza di garantire la segretezza delle indagini fiscali. Tuttavia, è possibile che la necessità di contrastare la corruzione e la frode fiscale possa costituire un grimaldello per favorire la contaminazione della disciplina tributaria con meccanismi che qualificano la

²⁹⁰ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri d’indagine dell’Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 1.

nuova trasparenza amministrativa²⁹¹. Nell'ultimo decennio, in attuazione di una declinazione rafforzata del principio di trasparenza che ha imposto anche la conoscibilità dei meccanismi e delle tecniche utilizzate dagli Uffici finanziari per l'adozione di provvedimenti (si pensi alle decisioni robotizzate) sono stati inseriti nell'ordinamento tributario istituti che hanno potenziato e incoraggiato (ma non ancora messo a regime) il confronto dialettico con il contribuente.

Confronto reso possibile ed efficiente dalla condivisione di informazioni fiscali indispensabili per favorire una sua partecipazione al procedimento, sia in chiave collaborativa (finalizzata alla *tax compliance*), sia difensiva²⁹². Sul versante tributario il legislatore non è stato così efficiente e ha accumulato un notevole ritardo rispetto a quanto disciplinato nel settore amministrativo generale. Da un lato, perché scettico in ordine agli effetti che sarebbero conseguiti dall'espressa previsione del dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria in termini di efficienza, imparzialità e trasparenza; dall'altro, perché contrario - ancorché in modo non manifesto - all'attivazione di troppi diritti a favore del contribuente che avrebbero potuto

²⁹¹ Cfr. G. RAGUCCI, *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento algoritmico?*, in Riv. Dir. Trib. Supplemento on line, 2019 ove l'A. segnala che il Consiglio di Stato (sentenza n. 2270/2019), seppure intervenendo in altro settore, afferma che la modalità di adozione di provvedimenti (decisione robotizzata) "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". "La regola algoritmica deve essere non solo conoscibile in sé, ma anche soggetta alla piena cognizione e al pieno sindacato" del giudice. Il giudice deve essere infatti messo nelle condizioni di "sindacare come il potere sia stato concretamente esercitato, ponendosi in un'ultima analisi come declinazione diretta del diritto di difesa". A questo scopo - come suggerisce il Garante della protezione dei dati personali sullo schema di provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia diretto all'estensione agli anni d'imposta 2014 e 2015 della sperimentazione della procedura di selezione (parere n. 9106329 del 14 marzo 2019) - è necessario che il contribuente sia adeguatamente informato anche in ordine alle conseguenze che discendono dal rifiuto alla collaborazione e che l'Amministrazione finanziaria che deve decidere valuti 'in concreto' la situazione fiscale del soggetto sottoposto a controllo. Suggestivi di soft law che, rileva l'A., dovrebbero essere recepiti nella legislazione tributaria. Su posizioni analoghe, in relazione più specificatamente al diritto ad una buona amministrazione e all'equità del procedimento si veda Corte Giust., sentenza 16.01.2019, in causa C-265/17 P, *United Parcel Service*, ECLI:EU:C: 2019:23, punto 33 s. (reperibile su www.curia.eu.it) ove si afferma che nell'ipotesi in cui la Commissione europea decida di utilizzare modelli econometrici nell'ambito di specifiche procedure è necessario che " (...) le parti notificanti vengano messe in condizione di far conoscere le proprie osservazioni al riguardo"; poiché "La divulgazione di questi modelli e delle scelte metodologiche sottese alla loro elaborazione (...) contribuisce (...) a conferire al procedimento il suo carattere equo, in conformità del principio di buona amministrazione enunciato all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

²⁹² Cfr. R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. prat. trib., 2016, 1, p. 55 ss., in particolare p. 68.

confliggere con la segretezza dell'istruttoria procedimentale, e quindi con il buon esito della sua attività. Il tutto a dispetto del principio di buona fede e collaborazione (art. 10 dello Statuto), evocato ovunque come panacea di tutti i mali, che deve qualificare il rapporto tributario²⁹³.

Come anticipato, solo con lo Statuto dei diritti del contribuente il legislatore nell'ambito dell'articolo 6, dedicato alla conoscenza degli atti e alla semplificazione ha inserito, in posizione non evidente (comma 2), il dovere dell'Amministrazione Finanziaria sia di assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati (comma 1), sia di informarlo di fatti o circostanze dai quali possa derivare, quindi in un momento successivo alla loro comunicazione, il mancato riconoscimento di un credito oppure l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito (comma 2). Lo Statuto ha imposto dunque agli Uffici finanziari, prima che vengano adottate decisioni definitive e pregiudizievoli, di trasmettere al contribuente le informazioni a lui sfavorevoli allo scopo essenziale di permettergli di individuare le attività utili, nel primo caso, al pieno riconoscimento di un suo credito; e, nel secondo, a evitare o attenuare le conseguenze negative derivanti dalle decisioni

²⁹³ La relazione illustrativa di accompagnamento dello Schema di disegno di legge sullo "Statuto dei diritti del contribuente" indica tra "i diritti fondamentali del contribuente "a) il diritto ad essere informato, assistito ed ascoltato; b) il diritto a conoscere in modo certo le conseguenze fiscali delle proprie azioni; solo ad un contribuente informato può chiedersi collaborazione [...]". "Conoscenza e semplificazione devono connotare tutte le fasi del prelievo [...]. Conoscibilità e chiarezza non devono connotare solo gli atti generali, ma anche gli atti specifici di imposizione. [...] Il diritto a conoscere le conseguenze fiscali delle proprie azioni è una specificazione del diritto ad essere informati e impegna l'amministrazione a rendere noti gli adempimenti fiscali che conseguono ad una determinata operazione, per consentire all'interessato di valutare l'impatto sulla propria vita privata o d'affari". In dottrina si veda V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente*, in A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 145; V. MESSINETTI, *Il diritto del contribuente ad essere informato. Dalla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente alla partecipazione del privato al procedimento di irrogazione della sanzione tributaria*, in A. FANTOZZI - A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 216 ss.; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 37 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p. 319 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, passim. Per la giurisprudenza si segnala per tutti Cass., S.U., 18 settembre 2014, n. 19667 nonché tra le ultime Cass. civ. Sez. III Ord., 27 settembre 2018, n. 23163; Cass. civ. Sez. V Ord., 25 giugno 2019, n. 16962; Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 29 ottobre 2018, n. 27420, reperibili su Italgireweb.

che potrebbero essere assunte dall'Amministrazione²⁹⁴. La disposizione dello Statuto che attribuisce rilevanza procedimentale all'obbligo di informazione è stata a lungo trascurata dalla giurisprudenza, dalla dottrina e dalla stessa Amministrazione finanziaria che solo di recente hanno manifestato un certo interesse per il suo contenuto. Non così dal legislatore che inconsapevolmente, nel tentativo sia di potenziare le attività di controllo (e irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie), sia di facilitare la definizione delle posizioni fiscali con tempestiva riscossione dell'imposta evasa, ha introdotto nei procedimenti tributari una serie di atti che hanno dato attuazione al dovere di informazione dell'Amministrazione prima dell'inizio, durante e al termine dell'istruttoria che precede l'adozione di un provvedimento.

I procedimenti tributari, invero, si sono sempre caratterizzati per la marcata differenziazione delle regole procedurali di attuazione dei tributi, e di conseguenza per l'assenza di una disciplina unitaria che individuasse fasi e atti tipici e ricorrenti. La situazione è cambiata con lo Statuto dei diritti del contribuente che ha assecondato innanzitutto l'opzione per la "procedimentalizzazione" dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, e poi ha favorito l'innesto di nuovi istituti (si pensi all'adesione, al verbale e all'invito poi abrogati e la rivisitazione di altri esistenti quali l'accertamento con adesione, il ravvedimento, la modalità sintetica di controllo della dichiarazione) con spostamento del *focus* sugli atti istruttori del procedimento tributario²⁹⁵.

²⁹⁴ Così M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., pp. 37-38 il quale richiama lo scritto di M. MAGRI, *La legalità costituzionale dell'amministrazione. Ipotesi dottrinali e casistiche giurisprudenziali*, Milano 2002, p. 198 ove viene evidenziato come spesso la giurisprudenza desume principi di applicazione generale da disposizioni specifiche.

²⁹⁵ Si veda R. SCHIAVOLIN, *La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei "diritti fondamentali" di cui all'art. 41 della Carta Ue*, in *Neotepa*, n. 2/2018, p. 7 ss.; ID., *Il diritto ad una buona amministrazione e il giusto procedimento tributario*; nonché G. VANZ, *Il diritto ad una buona amministrazione e la proporzionalità e la ragionevolezza dell'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 103-104, p. 230 ss.; ID., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2011, p. 1393 ss.; M. PIERRO, *La 'buona amministrazione' e la collaborazione e partecipazione 'informata' del contribuente ai procedimenti tributari*, in *Neotepa*, n. 2/2018, p. 14 ss. ID., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. Dir. Fin. Se. Fin.*, 2016, 1, p. 218 ss.

L'attuale assetto normativo evidenzia, dunque, una tendenziale tipizzazione delle modalità di esercizio dell'azione amministrativa realizzata con la predeterminazione legislativa di alcuni atti interlocutori o strumentali all'adozione di un provvedimento definitivo il cui elenco si è, nel tempo, notevolmente arricchito. Si fa riferimento, in particolare, alla comunicazione di irregolarità che gli Uffici finanziari trasmettono al contribuente durante la liquidazione, al controllo formale della dichiarazione, al processo verbale di constatazione, al preavviso di fermo o di ipoteca esattoriale etc. Si tratta di atti - alcuni di questi introdotti inizialmente con altre finalità - che nel tempo hanno assunto la principale funzione di informare il contribuente dei dati degli elementi (prevalentemente a contenuto a lui sfavorevole) acquisiti dagli Uffici finanziari durante l'istruttoria per metterlo nella condizione, a seconda dell'atto ricevuto, di scegliere consapevolmente se adempiere spontaneamente all'obbligazione tributaria regolarizzando errori od omissioni (cd. ravvedimento *ex art. 2*, comma 8-bis, d.p.r. n. 322/1998 e art. 13 d.lgs. n. 472/1997); se partecipare in chiave difensiva all'attività amministrativa; o se rimanere silente nell'attesa che gli Uffici decidano se assumere o meno un provvedimento definitivo.

In realtà, a prescindere da quanto prescritto dalle singole disposizioni che li prevedono e che possono in alcuni casi attribuire agli Uffici finanziari la decisione se notificarli o meno al contribuente, la loro trasmissione è imposta dal principio generale enunciato dall'art. 6, commi 1 e 2 dello Statuto, il quale stabilisce - lo si ripete - che la trasmissione degli atti endoprocedimentali aventi ad oggetto fatti e circostanze sfavorevoli per il contribuente deve essere sempre considerata obbligatoria. La comunicazione (e quindi la conoscenza) degli atti nei quali sono sintetizzate le attività, i dati e gli elementi sulla base dei quali l'Ufficio finanziario potrebbe muovere una contestazione definitiva al contribuente, è dunque sempre dovuta. L'omissione di questo adempimento non potrebbe che ledere il diritto di difesa del contribuente il quale, rimasto incolpevolmente inerte, sarebbe privato della facoltà di scegliere, fra le diverse

possibilità offerte dalla normativa, quella più adeguata a risolvere la sua pendenza fiscale²⁹⁶. Il comma 2 dell'art. 6, dello Statuto, invece, indica quale oggetto dell'obbligo di informazione dell'Amministrazione finanziaria quello di trasmettere al contribuente i dati e informazioni idonei a determinare conseguenze lesive dai quali possa derivare l'irrogazione di una sanzione o il mancato riconoscimento di un credito. Dati e informazioni che, stante la natura documentale dell'istruttoria del procedimento tributario, non possono che essere comunicati in forma scritta quali oggetto degli atti infraprocedimentali. Si tratta dunque di atti che non contengono una pretesa definitiva. La disposizione fa infatti riferimento ad atti dai quali potrebbe conseguire - quindi in un momento successivo alla loro emissione - l'adozione di un provvedimento sanzionatorio o il diniego, parziale o totale, di un credito; atti dell'istruttoria - che connotano una fase preliminare interlocutoria, preparatoria all'emissione di un atto autoritativo - che possono al più contenere una proposta o gli elementi dai quali è possibile desumere le censure che l'Amministrazione potrebbe muovere al soggetto coinvolto nel procedimento. Atti che concorrono a perseguire il fine primario dell'Amministrazione finanziaria (corretta quantificazione del tributo dovuto ex art. 53 Cost.) e che devono essere trasmessi per dare al contribuente la possibilità, a seconda dei casi, di definire la pendenza fiscale in via anticipata.

L'interpretazione della disposizione deve, infatti, tenere conto dell'evoluzione della disciplina che, accanto agli atti di recupero del tributo, ha introdotto provvedimenti che producono effetti sanzionatori in senso ampio quali, proprio per la loro natura, devono essere preceduti, in applicazione del principio generale enunciato all'art 6, comma 2, Statuto, da atti che danno al

²⁹⁶ Cfr. Corte di Giustizia del 21 dicembre 2011, *Cicala* (C-482/10, EU:C:2011:868, punto 28); Corte di Giustizia del 17 luglio 2014, *YS e a.* (C-141/12 e C-372/12, EU:C:2014:2081, punto 67); Corte di Giustizia del 5 novembre 2014, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, punto 44); Corte di Giustizia del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 83), e Corte di Giustizia del 9 marzo 2017, *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, punto 60). Reperibili su www.curia.europa.eu.

contribuente la piena consapevolezza della sua posizione fiscale²⁹⁷. Il dovere dell'Amministrazione Finanziaria di informare il contribuente prima che venga adottato un provvedimento lesivo, oltre ad essere attuazione del principio di imparzialità e di buon andamento (art. 97 Cost.), è certamente una declinazione del principio e del diritto europeo ad una buona amministrazione. Il primo, elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla base delle indicazioni comuni provenienti dalle Costituzioni dei Paesi dell'Unione; il secondo disciplinato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) - conosciuta come Costituzione europea e approvata a Nizza nel 2000, e recepita con alcune marginali modifiche, tramite richiamo dell'art. 6, comma 1, nel Trattato di Lisbona, con effetto dal 1° dicembre 2009.

Originariamente la buona amministrazione - già in parte esaminata nel corso del presente lavoro - è stata individuata solo quale oggetto di un (principio generale) di origine pretoria, garanzia dell'efficienza e dell'imparzialità dell'agire pubblico (*ex parte principis*). Successivamente da indicazione di valore programmatico è stata elevata anche a diritto soggettivo (*ex parte civis*) azionabile, in caso di violazione, da ogni persona fisica che si pone in rapporto

²⁹⁷ Oltreché espressione di una pubblica amministrazione maggiormente efficiente. Per approfondimento, cfr. OECD, *Advanced analytics for better tax administration (putting data to work)*, 2016, 27, ove si evidenzia, letteralmente che parecchie amministrazioni (finanziarie hanno intrapreso una politica interna volta all'utilizzo dei dati per fornire un'assistenza migliore ai contribuenti, supporto concretizzantesi, ad esempio, nell'adozione di informazioni di cui i contribuenti abbiano maggiore consapevolezza. Si riporta di seguito la parte probabilmente maggiormente rilevante rispetto al tema in studio "many administrations have commenced using analytics in support of taxpayer service. The use of analytics to assist in developing views on taxpayer channel use, inform design decisions and to identify opportunities to offer self-services are assisting tax administrations improve outcomes. The use of proactive messaging, calling, and other interventions, especially in the case of possible non-compliance has encouraged administrations to look more closely at how advanced analytics can more broadly improve service delivery to taxpayers. Survey responses highlighted a number of initiatives in this area, with more planned for 2016. One particularly innovative service analytics project was highlighted by Singapore, where the text of incoming customer emails is mined in order to classify, analyse, and gain insight into the content of taxpayer inquiries. This insight is then used to devise and prioritise initiatives to improve service delivery. This initiative is the subject of a more detailed case study below. New Zealand applies similar tools for sentiment analysis and question extraction, and has also worked to achieve a customer-centric view of its data, integrating customer complaints, survey results, and risk management data to offer a more rounded picture of each taxpayer. This provides a platform for new operational practices - for example, fully customer-centric data makes it possible to treat complaints from compliant taxpayers differently to complaints from their non-compliant counterparts. A range of administrations - including Canada, Ireland, Norway and the United Kingdom - are using a mix of predictive and prescriptive analytics techniques to manage which channels taxpayers use for inbound communications. In general, analytics is used to encourage greater adoption of digital channels. This in turn is expected to open up new opportunities for analytics, since tracking and experimentation are simpler and less costly in the digital environment".

con le Istituzioni europee e nazionali. È proprio il passaggio da principio a diritto a una buona amministrazione ha determinato l'approdo a forme di tutela più efficaci. Vero è, infatti, che i principi trovano attuazione tramite atti legislativi o esecutivi e assumono rilevanza per il giudice solo quando tali atti sono interpretati o sottoposti a controllo, ma non danno adito, come avviene invece quando si è in presenza di diritti soggettivi, a pretese dirette per azioni positive da parte delle istituzioni dell'Unione o delle autorità degli Stati membri.

1.1. In particolare: l'accesso agli atti tributari.

L'istituto dell'accesso agli atti detenuti da una PA e concernenti attività di pubblico interesse, com'è noto, è disciplinato dagli artt. 22 ss., 1. 241/1990 (c.d. «Legge generale sul procedimento amministrativo») e consente ai soggetti interessati di verificare il livello di trasparenza dell'azione amministrativa. Il diritto di accesso, come affermato dall'art. 22, co. 2, 1. 241/1990, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza, rappresentando quest'ultima uno dei fondamentali criteri su cui deve reggersi l'attività amministrativa, ai sensi dell'art. 1, co. 1, 1. 241/1990. Nello specifico, la trasparenza deve intendersi come accessibilità totale dei dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni volta a realizzare i principi costituzionali di eguaglianza, di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo di risorse pubbliche, integrità e lealtà nel servizio alla nazione. Essa integra il diritto ad una buona amministrazione e concorre alla realizzazione di una amministrazione aperta, al servizio del cittadino. Il principio di trasparenza trova il suo - implicito - fondamento normativo nell'art. 97 Cost., essendo volto a dare attuazione ai principi ivi

consacrati di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione, nell'ottica del generale principio di pubblicità degli atti. L'esigenza che l'amministrazione operi in modo corretto ed imparziale fonda e rende necessaria la regola della trasparenza, di modo che l'operato della Pubblica Amministrazione sia visibile, comprensibile e controllabile. E proprio il diritto - riconosciuto ai privati interessati di accedere ai documenti amministrativi - rappresenta la manifestazione più concreta del grado di trasparenza pubblica di un ordinamento. Il principio di trasparenza consente di rendere conoscibile dall'esterno l'operato della P.A., permettendo ai consociati di verificare la correttezza dell'azione amministrativa o, per meglio dire, di vagliare se la specifica determinazione assunta dall'Amministrazione sia conforme all'interesse pubblico sotteso alla legge da cui la stessa determinazione trae fondamento. Ecco perché l'istituto dell'accesso e, più in generale, il principio di trasparenza, consentono di dare attuazione al principio di legalità posto dall'art. 97 Cost. in relazione all'organizzazione ed all'attività della P.A.: quest'ultima deve essere esercitata nelle forme, nelle modalità e nel rispetto dei limiti previsti dalla legge, la quale è unica fonte attributiva del potere. Il diritto di accesso, inoltre, non solo trova fondamento negli artt. 22 ss., l. 241/1990 e copertura costituzionale nell'art. 97 Cost., richiamato dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/2000), ma è sancito anche a livello sovranazionale dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (c.d. Carta di Nizza del 7 dicembre 2000) che, nell'ambito del diritto ad una buona amministrazione, prevede il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda.

Nell'ambito tributario, diversamente rispetto a quanto avviene in quello amministrativo in senso stretto, la trasparenza procedimentale non si erge (ancora) a principio assoluto e fondamentale, venendo ad essere posta in contrapposizione ad altri interessi, al ricorrere dei quali l'ordinamento suole ritenere legittima la compressione della trasparenza del fisco²⁹⁸. La *ratio* delle

²⁹⁸ Cfr. M. BRUZZONE, *Informazione del contribuente nella fase istruttoria preaccertativa e "prova di resistenza"*, in Corr. trib., 2021, p. 15 e ss.

limitazioni, invero, deve ravvisarsi nell'esigenza di tutelare un interesse generale avente carattere superiore rispetto a quello della conoscenza, ossia l'interesse fiscale, il quale si sostanzia nella pronta e sollecita riscossione delle risorse necessarie a garantire le funzioni pubbliche essenziali e che potrebbe risultare compromesso qualora il contribuente potesse disporre di un diritto di accesso illimitato. A fronte, infatti, di un quadro normativo scarno e incompleto che non consente né all'Amministrazione finanziaria di assicurare in maniera certa l'accessibilità, né, tantomeno, al contribuente di esercitare lo speculare diritto alla conoscenza, copiosa sull'argomento è stata l'elaborazione giurisprudenziale del Consiglio di Stato, il quale è addivenuto a statuizioni tese, seppur parzialmente, a sopperire alla carenza di disciplina normativa; l'orientamento maturato, tuttavia, pare contrastare con i principi statuiti più di recente dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea²⁹⁹.

In primo luogo, viene in considerazione l'art. 24, comma 1. lett. b). l. 241/1990; esso, derogando al generale principio di accessibilità ai documenti amministrativi sancito dalle coordinate ermeneutiche sopra indicate (art. 1, co. 1, art. 22, co. 2, l. 241/1990 e art. 97 Cost.), prevede l'esclusione di detto diritto nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano. Tale disposizione, dunque, esclude il diritto di accesso in relazione al procedimento tributario: sarebbe scorretto, però, ritenere che il Legislatore, tenuto ad applicare i principi costituzionali e dell'ordinamento europeo, abbia voluto con tale disposizione introdurre una preclusione assoluta all'accesso tributario³⁰⁰. Invero, la *ratio* della limitazione è quella di evitare l'estensione dell'istituto, così come inteso e regolato per il procedimento amministrativo, ad

²⁹⁹ Cfr. Cons. Stato, sez. VI, 12 gennaio 2011, n. 116; Cons. Stato, sez. VI, 28 settembre 2010, n. 7183; Cons. Stato, sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2820; Cons. Stato, sez. VI, 26 marzo 1992, n. 193, reperibili su www.giustizia-amministrativa.it.

³⁰⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore*. La parte più rilevante della sentenza riguarda proprio gli effetti derivanti dal mancato rispetto, da parte dell'Amministrazione, dei diritti di difesa nel caso di controllo fiscale del contribuente basato su informazioni e documenti acquisiti nell'ambito di procedimenti amministrativi e penali a carico di alcuni suoi fornitori. V. anche Corte di Giustizia, 9 novembre 2017, causa C-298/16, *Ispas*. Sulla stessa, v. G. DELLA BARTOLA, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 457 e ss.

un procedimento, qual è quello tributario, del tutto peculiare e caratterizzato dal perseguimento di un particolare interesse pubblico (quello fiscale), prevedendo che per esso trovi applicazione la disciplina specialistica settoriale³⁰¹.

In secondo luogo, va richiamato l'art. 6, I comma, 1. 212/2000 dello Statuto secondo cui l'Amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, non specificando, però, il grado né della trasparenza che l'autorità tributaria dovrebbe garantire al contribuente né della segretezza che essa potrebbe opporre al richiedente, né, tantomeno, la fase procedimentale in cui detta effettiva conoscenza del contribuente debba essere assicurata. Altra fonte rilevante in materia di accesso tributario è rappresentata dal d.m. 603/1996, il quale indica le categorie di documenti tributari sottratte all'accesso. Nel dettaglio, gli articoli 2, 3 e 4 del citato d.m. prevedono l'inaccessibilità a tutti i documenti relativi alle attività ispettive, di controllo e di indagine fiscale poiché la loro diffusione potrebbe compromettere le scelte di politica tributaria, monetaria e valutaria dello Stato, nonché la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento³⁰². Nondimeno, sono sottratti all'accesso anche atti e rapporti della Guardia di Finanza e delle Agenzie fiscali concernenti sia l'attività di ispezione e controllo condotta nei confronti dei contribuenti sia l'organizzazione delle predette strutture. L'art. 5 del citato d.m., invece, sancisce l'inaccessibilità a determinate categorie di documenti fiscali per ragioni di *privacy* e riservatezza. In sintesi, la ricognizione normativa effettuata permette di evidenziare come in ambito tributario esista un'ampia limitazione del diritto di accesso ai documenti detenuti dall'Amministrazione finanziaria rispetto a quanto avviene, al contrario, in ambito amministrativo. Deve, infatti, registrarsi il vano tentativo del Legislatore di introdurre in via generale un - seppur limitato - principio di accessibilità ai documenti tributari: l'art. 9, comma 1, lett. b) della legge di delega fiscale dell'11 marzo 2014, n. 23 aveva fissato, a favore del

³⁰¹ Cfr. M. P. NASTRI, *L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, Padova, 2021/3.

³⁰² Cfr. S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 e ss., ma già in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, 791 e ss.

Governo delegato, il principio secondo il quale occorre prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento. Sicché, oltre la fase istruttoria del procedimento, l'Amministrazione non avrebbe potuto mantenere alcun riserbo su dati, notizie e informazioni riguardanti il contribuente nei confronti del quale si è in procinto di emettere l'atto impositivo, ossia quell'atto attraverso cui l'Amministrazione finanziaria, a conclusione del procedimento, esercita la potestà impositiva diretta ad assicurare l'interesse dell'Erario³⁰³.

Orbene, anche se la delega è rimasta inattuata, dal principio fissato dal Legislatore delegante emerge la centralità dell'obiettivo della trasparenza quale cardine intorno al quale far ruotare una correttezza procedimentale del Fisco verificabile dall'interlocutore in via anticipata. Difatti, è tramite la conoscenza preventiva dei documenti che il cittadino-contribuente può controllare e valutare la legittimità dell'esercizio del potere pubblico, prima che l'emissione di un provvedimento illegittimo (o supposto tale) determini al privato un pregiudizio ingiustificato: si otterrebbe così una tutela immediata anziché differita³⁰⁴. Inoltre, la trasparenza permette di attuare il più ampio principio del "giusto procedimento", volto ad assicurare la collaborazione fra P.A. e privato e la partecipazione del secondo al procedimento preordinato all'adozione dell'atto finale, permettendo di rendere verificabile e controllabile dall'esterno l'operato della P.A. nell'ottica di due altri principi cardini del diritto amministrativo (e

³⁰³ La natura provvedimentale degli atti impositivi è stata ribadita, come si è già riferito, da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Milanofiori Assago, 2016, 201-202. Si segnalano inoltre, tra gli altri, anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 77; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 642 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 92 e ss., nonché S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 12 e ss. Meno di recente, ex multis, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 65; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 254 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, passim; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 51 e ss.; ID., *Il rimborso dell'imposta*, cit., 127 e ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 e ss., ma già in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, 791 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.* 1983, I, 1911 e ss., spec. 1914. Per ulteriori riferimenti dottrinali, si rinvia comunque a L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 94 nota 240

³⁰⁴ Cfr. Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, su www.curia.europa.eu

tributario): quello di pubblicità degli atti (desumibile dall'art. 97 Cost.) e quello, di matrice eurounitaria, del contraddittorio (endoprocedimentale), che impone alla PA, prima dell'adozione di un provvedimento individuale sfavorevole, di ascoltare l'interessato. Lo stesso art. 41 della CDFUE, nell'ambito del diritto ad una buona amministrazione, prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio³⁰⁵. Fra le questioni più controverse, vi è quella relativa all'interpretazione e all'estensione applicativa del co. 7 dell'art. 24, I. 241/1990, con cui è stato riconosciuto il c.d. accesso difensivo e a norma del quale deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici. Per affrontare il tema, occorre preliminarmente soffermarsi sui limiti che incontra il diritto di accesso ai documenti amministrativi; in particolare, ai sensi dell'art. 22, co. 3, I. 241/1990, tutti i documenti amministrativi sono accessibili, ad eccezione di quelli indicati dall'art. 24 della medesima legge. Le ipotesi di esclusione previste da quest'ultima disposizione rispondono, principalmente, a due esigenze: da una parte, la segretezza, in ragione dell'esigenza di tutela di interessi pubblici generali (segreto di Stato, altre ipotesi di segreto previste *ex lege* ai sensi dell'art. 24, co. 1 lett. a) o dell'istruttoria tributaria (art. 24, co. 1, lett. b); dall'altra parte, la riservatezza (volta a tutelare la vita privata delle persone fisiche, persone giuridiche, gruppi, imprese e associazioni), come disposto dalla lett. d), co. 6 dell'art. 24, il quale demanda a fonti secondarie (nello specifico regolamenti governativi) l'individuazione delle categorie di documenti inaccessibili, in ragione della preminenza del diritto alla riservatezza su quello alla conoscenza. In altri termini, così come il diritto alla conoscenza può - con riferimento a determinate categorie

³⁰⁵ La Corte Europea dei diritti dell'uomo (Corte Europea dei diritti dell'uomo, 11 dicembre 2008, *Mirilashvili c. Russia*) ha evidenziato che, a norma dell'art. 6 della CEDU, le persone sottoposte ad indagine devono essere in condizione di accedere non soltanto agli «elementi di prova direttamente pertinenti ai fatti di causa», ma anche agli «altri elementi di prova che possono riguardare l'ammissibilità, l'attendibilità e la completezza dei primi».

di documenti essere sacrificato rispetto a superiori esigenze di carattere generale, in particolare di riservatezza, così, a loro volta dette esigenze sono destinate a recedere quando la conoscenza sia necessaria per salvaguardare l'esercizio - sia in sede procedimentale che giurisdizionale - di un diritto fondamentale qual è quello di difesa, consacrato a livello interno negli artt. 24, 97, 111 e 113 Cost. e, a livello europeo, negli art. 47 Carta di Nizza e 6 CEDU³⁰⁶.

Nel settore del diritto tributario le considerazioni e i rilievi formulati a livello prettamente amministrativo devono essere contemperati con l'interesse pubblico erariale perseguito dall'attività impositiva e con l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di mantenere la segretezza sino alla formazione e, dunque, alla notifica dei provvedimenti impositivi. Il Consiglio di Stato, in merito, ritiene, secondo un consolidato orientamento, che il diniego di accesso ai documenti tributari abbia come obiettivo quello di mantenere il riserbo sull'attività istruttoria condotta dall'Amministrazione finanziaria, finché l'azione di accertamento non sia stata conclusa mediante la notifica dell'atto finale al contribuente³⁰⁷. Per vero, si è sostenuto che l'inaccessibilità agli atti del procedimento tributario non sia assoluta bensì relativa, posto che essa è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso; ne deriva che, una volta conclusa la fase procedimentale e adottato il provvedimento finale mediante il quale si estrinseca il potere impositivo del Fisco, verrebbe meno la

³⁰⁶ V. caso *Ravon*, (Corte Europea dei diritti dell'uomo, 21 febbraio 2008. Sulla stessa, v. A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in Riv. giur. trib., 2008, p. 743 e ss. Come in precedenza anticipato, l'attualità e l'importanza della ricerca di forme di tutela del contribuente durante lo svolgimento di attività di controllo è testimoniata anche da più recenti pronunce della Corte Europea dei diritti dell'uomo, relativi al diritto al godimento dei propri beni, ossia dell'art. 1 del Primo Protocollo addizionale della CEDU, che si occupano, tra l'altro, del principio di buona amministrazione. (V., in particolare, Corte Europea dei diritti dell'uomo, 30 giugno 2020, causa *Mihalache c. Romania*). Sul tema, v., in generale, F. TESAURO, *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 369 e ss.

³⁰⁷ Cfr. Cons. Stato Sez. IV, 6 febbraio 2019, n. 906; Cons. Stato Sez. IV Sent., 6 novembre 2017, n. 5126 su www.giustizia-amministrativa.it. L'accesso è ammissibile solo “nella fase che segue la conclusione del procedimento, con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento, essendo tale fase deputata alla tutela in giudizio delle proprie situazioni giuridiche soggettive, ritenute lese dal provvedimento impositivo. L'amministrazione, pertanto, non solo è obbligata a rendere disponibili gli atti richiesti dal contribuente, ma non è titolare di alcun margine di discrezionalità in ordine alla determinazione di quali atti esibire. L'esigenza di riservatezza dei documenti tributari è posta nell'interesse pubblico e di terzi ritenuti prioritari rispetto al generale interesse alla conoscenza di documenti tributari.”

causa di inaccessibilità - ossia l'esigenza di segretezza - con conseguente riespansione del diritto del contribuente alla conoscenza in via prodromica all'esercizio del diritto di difesa *ex art. 24 Cost*³⁰⁸. Il principio di diritto affermato dalla giurisprudenza amministrativa, dunque, fornisce un'interpretazione della generale normativa sull'accesso in chiave costituzionalmente orientata, adattandola alle peculiari esigenze: principalmente quella di salvaguardare la segretezza dell'attività svolta dal Fisco, posto che l'ostensibilità degli atti di indagine fiscale, nella generalità dei casi, ma non sempre, rischierebbe di compromettere l'esito positivo dell'accertamento tributario.

In sintesi, assicurare la conoscenza documentale solo dopo che l'attività istruttoria e decisoria si siano esaurite e che l'atto impositivo sia formato nonché portato a conoscenza del contribuente mediante notifica, consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di preservare l'interesse fiscale e di evitare che il contribuente possa interferire con l'attività d'indagine. Così, il Consiglio di Stato³⁰⁹ ha riconosciuto il diritto del contribuente di accedere al ruolo di riscossione quale atto presupposto della cartella esattoriale, nonché alla cartella esattoriale stessa, affermando che una lettura dell'art. 24, co. 1, l. 241/1990, costituzionalmente orientata, porta a concludere nel senso che la prevista

³⁰⁸ V., in generale, L. SALVINI, *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, 2006.

³⁰⁹ Cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 6 agosto 2014, n. 4209, reperibile su www.giustizia-amministrativa.it

inaccessibilità agli atti del procedimento tributario³¹⁰ non è assoluta né opera in qualunque momento, ma è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso, non sussistendo esigenze di segretezza nella fase successiva concernente l'adozione dell'atto d'accertamento definitivo o di riscossione dei tributi da parte del Fisco atteso che, diversamente opinando, si arriverebbe alla conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino può essere inciso dall'imposizione tributaria senza neppure conoscerne il perché e la relativa quantificazione del debito tributario. In altri termini, cessata la causa dell'inaccessibilità con l'emissione dell'atto concretante la pretesa impositiva, non c'è ragione alcuna per precludere l'accesso al destinatario dell'atto medesimo; detto accesso deve essere esteso agli atti e ai documenti sottesi alla formazione del detto atto conclusivo, o che ne costituiscono presupposto. Di recente il TAR Liguria, sez. II, 14 gennaio 2019, n. 28, ha affermato il diritto del contribuente di prendere visione ed estrarre copia della cartella di pagamento e della relativa relata di notifica, trattandosi di un atto che contiene la quantificazione definitiva della pretesa tributaria; allo stesso modo, il TAR Calabria, sez. II, 25 settembre 2018, n. 1620, in accoglimento del ricorso proposto dal contribuente in ordine al silenzio-diniego formatosi sull'istanza di accesso avente ad oggetto un avviso di accertamento e la relata di

³¹⁰ In materia tributaria, il ricorso al concetto di "procedimento" ha storicamente caratterizzato sia le "teorie dichiarativiste" che le "teorie costitutiviste". Per le prime, l'identificazione dell'iter di attuazione del prelievo con il procedimento si è risolta in una spiegazione delle modalità di svolgimento (dinamiche) del rapporto giuridico d'imposta; rapporto che già costituiva un collegamento (anche se solo statico) tra le diverse situazioni soggettive facenti capo al contribuente e all'Amministrazione finanziaria (A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 291 e ss.; poi, E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1966, I, 3 e ss., spec. 10 e ss.). Diversamente, per le "teorie costitutiviste" il "procedimento" ha rappresentato il fondamentale istituto idoneo ad inquadrare lo svolgersi (dinamico) dell'esercizio del potere di imposizione; l'istituto, cioè, in grado di "collegare fra di loro situazioni giuridiche di contenuto non corrispondente, come l'obbligo tributario e il potere di imposizione, in vista del conseguimento di un effetto giuridico finale: l'acquisizione da parte della finanza di determinate prestazioni pecuniarie a titolo di imposta o di sanzione" (F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, 69 e ss.). Per le successive, variegate, ricostruzioni della "teoria procedimentale", si vedano G.A. MICHELI (a cura di), *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1971, I, 433 e ss.; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1974, I, 620 e ss., nonché ID., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968, 212 e ss., il quale rilevava che "lo strumento del procedimento si manifesta dunque come il mezzo logicamente più idoneo per coordinare, indirizzandole verso un certo fine pubblico, le molteplici attività che provengono da soggetti diversi, ma tutte coordinate all'esercizio di una funzione fondamentale dell'ente pubblico". Per un'approfondita ricognizione delle "teorie procedimentali", si vedano L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 41 e ss., nonché A.F. BASCIU, voce *Imposizione (procedimento di)*, in Enc. Giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

notifica ha accertato il diritto di accesso del contribuente e condannato l’Agenzia delle Entrate resistente a esibire copia dei documenti richiesti entro trenta giorni. Si pensi a casi in cui la segretezza dell’agire fiscale non sia funzionale ad evitare possibili alterazioni probatorie da parte del contribuente, come può accadere in presenza di documenti pervenuti all’Amministrazione finanziaria e non modificabili dal privato. In casi del genere, ove si rinvergono documenti pervenuti dall’Amministrazione finanziaria e non modificabili dal privato, non si vede perché l’istanza di accesso agli atti debba essere intesa come idonea ad ostacolare o alterare l’attività impositiva. Non si comprende, infatti, la logica sottesa al rigetto opposto dall’autorità tributaria alla richiesta di ostensione presentata dal contribuente, quando, invece, è la prima a richiedere al secondo di fornire informazioni e/o di produrre documentazione necessaria ai fini dell’accertamento, che, in difetto della collaborazione del privato, sarebbe più difficoltoso se non impossibile reperire. Non sembra, pertanto, condivisibile che un istituto, quale quello dell’accesso, volto a favorire forme di collaborazione fra PA e privato, assicuri la partecipazione del secondo al procedimento solamente mediante ottemperanza ad un ordine, senza la speculare possibilità di conoscere gli atti e i documenti fondanti le motivazioni sottese alla richiesta³¹¹.

In definitiva, se da una parte la normativa vigente e la sua interpretazione giurisprudenziale escludono - come visto non sempre a ragione - l’accesso endoprocedimentale fino a che non sia concluso il relativo procedimento al fine di tutelare l’interesse erariale mediante la segretezza istruttoria, maggiori aperture devono registrarsi in tema di accesso esoprocedimentale (richiesto, cioè, da un soggetto che non è parte del procedimento) al fine di salvaguardare il personale diritto di difesa.

L’indirizzo, invece, affermatosi in seno alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea è completamente opposto a quello della giurisprudenza amministrativa

³¹¹ Sulla collaborazione e buona fede, v. Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576. V. anche, di recente, Cass., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12372; Cass., sez. trib., 7 agosto 2015, n. 16602, reperibili su banca dati *fiscovideo*; Consiglio di Stato, 21 ottobre 2008, n. 5144, reperibili su www.giustizia-amministrativa.it

nazionale. Difatti, il giudice europeo ha di recente affermato il principio secondo cui il diritto di accesso da parte dei contribuenti, anche se esercitato antecedentemente all'emissione di un provvedimento impositivo, deve essere generalmente consentito, potendo essere negato solo al ricorrere di obiettivi di interesse generale da contrapporre agli interessi dei soggetti richiedenti. La giurisprudenza unionale, pertanto, a differenza di quella amministrativa nazionale, ammette in via generale nel procedimento tributario il diritto di accesso, anche endoprocedimentale, e ciò a prescindere dal fatto che vengano in considerazione tributi armonizzati³¹². Tale diritto è ammesso anche nella fase istruttoria, con l'unico limite rappresentato dall'esigenza di bilanciamento con i predetti obiettivi di interesse generale. Ne deriva, alla luce del sistema di gerarchia delle fonti che vede la supremazia del diritto unionale (così come interpretato dalla giurisprudenza della CGUE) sul diritto interno contrastante, ex art. 117, co. 1, Cost. che i postulati giurisprudenziali di derivazione europea potrebbero rimettere in discussione l'orientamento giurisprudenziale interno³¹³; ciò anche considerando l'art. 1, co. 1, l. 241/1990 secondo cui l'attività amministrativa nazionale è retta e deve essere esercitata secondo le modalità previste dai principi dell'ordinamento eurounitario, a testimonianza dell'intenso legame intercorrente fra l'azione amministrativa interna ed il diritto europeo, di fonte sia normativa che pretoria.

In definitiva, si deve rilevare che in ambito tributario il diritto di accesso incontra i medesimi limiti che vigono nel procedimento amministrativo e che dovranno essere declinati avendo riguardo alle particolarità e alle fasi in cui è

³¹² Cfr. Sentenza Corte di Giustizia, 8 maggio 2014, causa C-604/12, H.N., EU:C:2014:302, su cui può leggersi la nota di S. BOGOJEVIĆ - X. GROUSSOT - M. MEDZMARIASHVILI, "Adequate Legal Protection and Good Administration sin EU Asylum Procedures: H.N. and Beyond", in *Common Market Law Review*, 2015, pag. 1635 ss.

³¹³ Cfr. Corte cost., 13 luglio 2017, n. 187; Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2018, n. 25258; Id., 20 luglio 2018, n. 19394; Id., 13 giugno 2018, n. 15479; Id., 28 marzo 2018, n. 7762; Comm. trib. reg. Emilia-Romagna-Bologna, sez. XII, 4 marzo 2019, n. 487, Comm. trib. reg. Lombardia-Milano, sez. VIII, 18 ottobre 2018, n. 4400; Comm. trib. reg. Basilicata-Potenza, sez. 1, 26 luglio 2018, n. 402; Comm. trib. reg. Sicilia-Palermo, sez. XII, 25 luglio 2018, n. 3211; Comm. trib. reg. Toscana-Firenze, sez. II, 2 luglio 2018, n. 1270; Comm. trib. reg. Basilicata-Potenza, sez. II, 25 maggio 2018, n. 292; Comm. trib. prov. Vicenza, sez. III, 22 febbraio 2018, n. 118; Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2018, n. 25258. Tutte consultate nella banca dati IpsoaBigSuite.

scandita l'attività impositiva. In modo particolare, con riguardo al c.d. accesso difensivo, viene in considerazione il limite della riservatezza delle persone fisiche. Difatti, l'esigenza difensiva dell'interessato deve essere bilanciata con la tipologia di dati personali altrui contenuti nella documentazione di cui si richiede l'ostensione. In vista di una sempre maggiore apertura all'accesso anche in ambito tributario³¹⁴, sarebbe opportuno che il diniego alle relative istanze fosse opposto dall'Amministrazione finanziaria al contribuente solo in via eccezionale, sulla base cioè di un'esigenza di segretezza già individuata dalla legge, senza che l'autorità fiscale possa esprimere alcuna valutazione discrezionale sull'*an* del diritto, così garantendo la legalità e la correttezza dell'agire amministrativo. Eventuali determinazioni discrezionali, non ancorate al dettato normativo, difatti, rischierebbero di restringere il grado di trasparenza della PA. Dovrebbe essere l'ordinamento a selezionare i casi in cui l'interesse fiscale debba essere salvaguardato mediante la compressione di un diritto del contribuente e quando, invece, detto interesse generale e detto diritto soggettivo possano coesistere ed essere entrambi preservati, a nulla rilevando la fase in cui perviene l'istanza e, dunque, l'avvenuta formazione (o meno) dell'atto impositivo.

³¹⁴ Si segnala che, di recente, la giurisprudenza (Consiglio di Stato, Ad.Plen., 25 settembre 2020, nn. 19, 20 e 21) ha riconosciuto il diritto di accesso all'anagrafe tributaria per estrarre copia di atti in vista dell'attività difensiva nei confronti di privati, a prescindere dalla disponibilità di specifici poteri istruttori nei giudizi entro cui confluivano le informazioni raccolte. Le sentenze, anche se tendono ad ampliare la tutela dei diritti individuali, permettono, tuttavia, l'accesso pieno ed effettivo ai dati soltanto nell'ambito dei rapporti orizzontali, nei quali il complesso delle sostanze reddituali e patrimoniali del contribuente influisce anche sulla disciplina delle relazioni giuridiche che lo legano agli altri soggetti. Permangono, quindi, le restrizioni all'accesso documentale nei procedimenti accertativi. Sull'accesso difensivo, v., di recente, Consiglio di Stato, 18 marzo 2021, n. 4, in cui si evidenzia che «le dichiarazioni, le comunicazioni e gli atti presentati o acquisiti (d)agli uffici dell'amministrazione finanziaria, contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari ed inseriti nelle banche dati dell'anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, costituiscono documenti amministrativi ai fini dell'accesso documentale difensivo ai sensi degli artt. 22 e ss. della legge n. 241/1990. L'accesso documentale difensivo può essere esercitato indipendentemente dalla previsione e dall'esercizio dei poteri processuali di esibizione istruttoria di documenti amministrativi e di richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione nel processo civile ai sensi degli artt. 210, 211 e 213 c.p.c.

Difatti, proprio ai fini della pronta e regolare riscossione si legittimano una serie di deroghe al diritto comune che costituiscono la particolarità del diritto tributario³¹⁵.

Si tratta di una prospettiva *de iure condendo*, che si inserisce in un più ampio processo (già in atto) di cambiamento di visione del rapporto Fisco-contribuente, sempre più incentrato alla collaborazione e alla partecipazione (e, quindi, alla trasparenza), come dimostra il nuovo regime di adempimento collaborativo, attraverso il quale da un agire successivo e repressivo dell'illecito è possibile passare ad una collaborazione preventiva che eviti l'illecito stesso³¹⁶. Il progressivo potenziamento della c.d. *tax compliance* dimostra come necessariamente si debba passare attraverso una ridefinizione del rapporto Fisco-contribuente, basato sempre più sulla collaborazione, partecipazione, trasparenza e, dunque, anche mediante l'accesso agli atti laddove compatibile con gli obiettivi di interesse generale previsti e tutelati dall'ordinamento.

1.2. ancora: accesso e contraddittorio.

Presupposto di verrà analizzato è quanto segue: l'esercizio del diritto al contraddittorio presuppone l'informazione per il titolare di tale diritto. Da un punto di vista logico e funzionale, è, infatti, necessario che il destinatario di un

³¹⁵ Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, cit., p. 178 e ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 122 e ss.; V. MESSINETTI, *Il diritto del contribuente ad essere informato. Dalla tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente alla partecipazione del privato nel procedimento di irrogazione della sanzione tributaria*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 220 e ss.; V., fra i tanti, A. COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede e affidamento nei rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. 501 e ss.

³¹⁶ Fra gli altri gli Uffici finanziari hanno l'obbligo di pubblicare sia i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo sia, "periodicamente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, l'elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso". Così Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 (prot. n. 101573) punto 2.2, lett. d) adottato in attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

atto potenzialmente produttivo di effetti nella sua sfera giuridica venga preventivamente reso edotto dei documenti che lo riguardano. Ne deriva, quindi, l'importanza per tale soggetto non solo di poter prospettare le proprie ragioni già nel corso dell'*iter* che conduce all'emanazione dell'atto, ma anche del diritto di poter accedere ai documenti nella fase procedimentale³¹⁷. In altri termini, è necessario garantire al destinatario dell'atto il diritto di accesso ai documenti già nell'ambito del procedimento tributario.

Si tratta, in particolare, di conseguire un equilibrio fra la garanzia del diritto di difesa del contribuente ed, in particolare, del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, e le esigenze di riservatezza del procedimento stesso vantate dall'Amministrazione finanziaria. È evidente, infatti, che, per poter aver accesso ad un fascicolo, è necessario che il soggetto sappia della sua esistenza. Attraverso l'opera ricostruttiva dei giudici europei, è possibile evidenziare, non solo l'esistenza di un generico diritto di informazione, ma anche di uno specifico diritto di accesso del contribuente alle informazioni presenti nel fascicolo che lo riguarda³¹⁸.

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione

³¹⁷ Sul tema del contraddittorio preprozessuale, si possono vedere, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Rass. Trib.*, 2011, 467 e ss.; G. VANZ, *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, in *DPCE Online*, 2019, 2619 e ss.; F. PICCIAFREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 397 e ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, *ivi*, 406 e ss.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, *ivi*, 413 e ss.; ID., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 95 e ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. Trib.*, 2017, 13 e ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018. Nella manualistica, per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Milanofiori Assago, 2016, 167 e ss. Per quanto attiene al nuovo art. 5-ter nel d.lgs. n. 218/1997 (che, pur avendo esteso il contraddittorio a fattispecie per cui prima non era previsto, ha comunque un ambito di applicazione piuttosto limitato e non ha certamente sortito l'effetto di generalizzare l'obbligo del contraddittorio), si vedano F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, in *Giur. Imp.*, 2019, 147 e ss. e C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. Trib.*, 2020, 26 e ss.

³¹⁸ Cfr. A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra Autorità fiscali e "protezione dei dati personali: quali diritti e tutela per il contribuente?"*, in *Riv. dir. trib.*, 29 maggio 2019.

Europea, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si propone di adottare, nei confronti di un soggetto, un atto che può produrre effetti pregiudizievoli nei suoi confronti. In virtù di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. Per esercitare il diritto di difesa e manifestare utilmente il proprio punto di vista, è, però, necessario che il contribuente conosca, nel corso del procedimento tributario, tutti gli elementi fondanti la contestazione che l'Amministrazione finanziaria intende avanzare, al fine di fornire spiegazioni o di far valere i propri motivi rispetto alla posizione di quest'ultima. Il diritto di accedere al fascicolo è, quindi, strumentale all'esercizio del diritto della difesa dei soggetti i cui interessi possono essere lesi dall'adozione di una decisione da parte dell'Amministrazione finanziaria. In altri termini, il principio del rispetto del diritto di difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo³¹⁹. Tale accesso non è limitato ai documenti sui quali l'Autorità tributaria ha basato la sua decisione contro il contribuente, ma deve estendersi anche ai documenti che sono vantaggiosi per il contribuente. In altri termini, il contribuente deve poter accedere anche ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'Amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio del diritto di difesa. Pertanto, una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non risulta sanata dal fatto che l'accesso a quest'ultimo venga reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione contestata.³²⁰ Dunque, l'accesso agli atti è centrale soprattutto nell'ipotesi di attività istruttorie condotte su soggetti terzi, in quanto è necessario

³¹⁹ Per una panoramica sull'art. 2-undecies, cfr. E. BASSOLI, Art. 2-undecies, in *Il codice della privacy*, Commento al D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196 e al d.lgs. 10 agosto 2018, n. 101 alla luce del Regolamento (UE) 2016/679 (GDPR), a cura di R. SCIAUDONE, Pisa, 2019, 131 ss.

³²⁰ Per utili riflessioni sul tema, si rimanda ad A. PURPURA, *Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all' "utentecentrismo?"*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2019, 2, 476 e ss.

assicurare al contribuente un'adeguata informazione degli elementi che verranno utilizzati a suo carico. Tuttavia, il diritto di accesso non costituisce una prerogativa assoluta, ma può essere limitato nella misura in cui siano presenti obiettivi di interesse generale da contrapporre agli interessi vantati dai richiedenti l'accesso, idonei, quindi, a consentire all'Amministrazione finanziaria di precludere l'accesso ai dati ed alle informazioni contenuti nel fascicolo del procedimento. Le restrizioni previste dagli ordinamenti domestici possono, per esempio, essere finalizzate a tutelare esigenze di riservatezza o il segreto professionale³²¹. In tali ipotesi, le suddette esigenze prevarranno sul diritto di difesa e, quindi, sul diritto di accesso del contribuente. La previsione di cui all'art. 24 della l. 241/90 potrebbe apparire giustificata dall'esigenza di garantire la riservatezza del procedimento di formazione del provvedimento impositivo³²². Ma, in realtà, la norma non sembra essere ispirata da tale esigenza, bensì dalla peculiarità dell'ordinamento tributario rispetto ad altri settori dell'ordinamento.

L'art. 24 non si limita, infatti, a precludere il diritto di accesso nei procedimenti tributari, ma prevede che per essi restano ferme le particolari norme che li regolano, lasciando, quindi, presagire l'esistenza di uno spazio per l'eventuale previsione di una particolare modalità per l'esercizio dell'accesso in materia tributaria. Tuttavia, nell'ordinamento tributario, non vi è una disposizione che regoli il diritto di accesso nella fase procedimentale da parte dei contribuenti.

Per superare le resistenze storicamente opposte dall'Amministrazione finanziaria alle istanze dei contribuenti di accesso agli atti del procedimento tributario, è dovuto intervenire il Consiglio di Stato, il quale ha fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni in tema di

³²¹ Per analisi approfondita, si vd. *The 5V of Big data*, in Watson Health Perspectives online del 17 settembre 2016, nonché, avendo riguardo al modello precedente rispetto a quello appena richiamato, si vd. *D. Laney, 3d Data management: controlling data volume, velocity and variety*, consultabile qui: <https://blogs.gartner.com/doug-laney/files/2012/01/ad949-3D-Data-Management-Controlling-Data-Volume-Velocity-and-Variety.pdf>, il quale si era fatto promotore della teoria delle 3V.

³²² Per analisi approfondita sul tema, Cfr. M. POMETTI, E. TISSONI, *Comunicare con i dati: l'informazione tra data journalism e data visualization*, Milano, 2018.

diritto di accesso, garantendo l'esercizio di tale diritto nel caso in cui il procedimento amministrativo possa ritenersi terminato, ossia successivamente all'emissione dell'atto impositivo. In particolare, i giudici hanno sancito che il divieto di cui all'art. 24, comma 1, lett. b), della legge n. 241/1990 deve intendersi limitato alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo. Se venisse applicato l'orientamento più restrittivo propugnato dall'Amministrazione finanziaria, si giungerebbe alla singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria - pur nella più lata accezione della ragion fiscale - senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione e, quindi, senza aver potuto esercitare il proprio diritto di difesa³²³. In altri termini, la giurisprudenza amministrativa giunge a riconoscere il diritto di accesso agli atti che la legge preclude per i procedimenti tributari, ma lo posticipa alla fase di conclusione di tali procedimenti, ossia, in seguito all'emissione dell'atto finale. Ritiene, infatti, che non ci siano esigenze di segretezza nella fase che segue alla conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo, essendo la stessa deputata alla tutela in giudizio delle situazioni giuridiche soggettive che si considerano lese dal provvedimento emesso. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria avrà l'obbligo di rendere disponibili gli atti richiesti dal contribuente e non avrà discrezionalità nel decidere quali debbano essere gli atti da esibire. In questo modo, il riconoscimento di tale diritto risulta, però, solo funzionale a realizzare un'adeguata preparazione dei motivi del ricorso. L'orientamento della Corte di Giustizia in precedenza evidenziato potrebbe, quindi, comportare una modifica dello *status quo* determinato dalle sentenze del Consiglio di Stato ed estendere il diritto di accesso da parte del

³²³ Cfr. Corte Cost., del 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., del 6 giugno 1974, n. 164.

contribuente anche nella fase antecedente all'emissione dell'atto impositivo. Come è noto, secondo l'orientamento della Corte Costituzionale³²⁴, le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni. Ne deriva che l'Amministrazione finanziaria deve garantire sempre il diritto di accesso ai contribuenti anche prima dell'emissione dell'atto impositivo ed a prescindere dal fatto che si tratti di tributi armonizzati.

Il diritto di accesso può essere limitato solo nei casi in cui vi siano obiettivi di interesse generale da tutelare. Tuttavia, tali obiettivi non devono riguardare ragioni di segretezza dell'agire amministrativo, bensì concernere la salvaguardia della sfera privata di soggetti terzi diversi dal soggetto sottoposto a verifica (riservatezza o segreto professionale, come in precedenza evidenziato). L'Amministrazione finanziaria deve, quindi, operare un giudizio di bilanciamento e precludere il diritto all'accesso ai documenti tributari endoprocedimentali anche prima dell'emissione dell'atto impositivo nei soli casi in cui vi siano interessi superiori da tutelare rispetto al diritto di difesa del contribuente. Il diritto di accesso si trova in una posizione strumentale rispetto alla realizzazione del più ampio principio della partecipazione, in quanto il contribuente può intervenire con piena cognizione e realizzare il contraddittorio nel procedimento tributario. Il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario deve, quindi, essere consentito ogni qualvolta il contribuente presenti una richiesta motivata ed anche prima dell'emissione dell'atto impositivo. Tale diritto, può essere, infatti, inibito unicamente nei casi in cui vi siano obiettivi di interesse generale da tutelare che sono già compiutamente individuati e tutelati dalla stessa legge. In altri termini, il contribuente potrebbe realizzare una tutela immediata e non differita dei suoi diritti.

In conclusione, si ritiene che nessuna tutela giuridica efficace possa esistere nella fase giurisdizionale se il contribuente non gode di una tutela anche nella

³²⁴ Cfr. Corte Cost., sentenze n. 389 del 1989 e n. 113 del 1985, reperibili su www.cortecostituzionale.it

fase procedimentale, dato che il confronto fra le parti inizia già in tale contesto. Tale tutela può essere garantita proprio attraverso la previsione del diritto di accesso del contribuente ai documenti, oltre che in seguito all'instaurazione di un contraddittorio nella fase procedimentale e prevedendo un'adeguata motivazione degli atti amministrativi. In altri termini, per garantire l'effettività del contraddittorio endoprocedimentale è altresì necessario statuire un obbligo di valutazione effettiva delle deduzioni difensive addotte dal contribuente a carico dell'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà considerarle nella formazione della decisione sull'*an* e sul *quantum debeatur*, così come dovrà esplicitare le ragioni che inducono a disattendere le osservazioni del contribuente. La motivazione rappresenta, quindi, la garanzia per l'interessato che, attraverso la sua partecipazione nel procedimento, potrà influire sulla formazione dell'eventuale atto dell'Amministrazione finanziaria: l'invalidità dei provvedimenti impugnati dai contribuenti in tutti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria motiva gli atti impositivi limitandosi a sintetizzare in essi alcuni degli elementi raccolti nel corso dell'attività di verifica condotta nei confronti di terzi³²⁵. Anche l'eventuale successiva produzione in giudizio (per esempio, dei processi verbali di constatazione dei fornitori da parte dell'Ufficio resistente), diretta ad integrare la motivazione dell'atto, dovrebbe essere censurata dai giudici, dato che tale condotta processuale non può sanare la palese violazione del diritto di difesa del contribuente. Tale posizione della Corte di Giustizia sembra porsi in contrasto con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità nazionale che esclude la violazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente nel caso in cui l'Ufficio si limiti a riprodurre il contenuto essenziale

³²⁵ Sulla motivazione, v, in generale, R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in Aa. vv. (a cura di A. FANTOZZI, A. FEDELE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2006; M. BEGHIN, *La motivazione degli avvisi di accertamento*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 18 e ss.; S. FIORENTINO, *Il diritto a una buona amministrazione e la motivazione degli atti tributari*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 233 e ss.; sul punto si veda anche, tra le tante, Cass., sez. trib., 30 settembre 2019, n. 24329; Cass., sez. trib., 29 agosto 2019, n. 21807, che rilegano la produzione degli elementi raccolti a carico di terzi al solo ambito probatorio. V. anche Cass., sez. trib., 23 ottobre 2019, n. 27125.

degli atti emessi nei confronti dei terzi³²⁶. Considerando, come in precedenza evidenziato, che l'esercizio del diritto al contraddittorio (nel procedimento, ma anche nel processo) presuppone l'informazione del titolare del diritto stesso, i giudici nazionali stanno valorizzando il requisito della motivazione, non integrabile o modificabile in sede giurisdizionale per non pregiudicarne la finalità, che è quella di esattamente circoscrivere il contraddittorio difensivo. In linea con quanto previsto dall'ordinamento europeo, si pone l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente il quale stabilisce al II comma che quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda. Si potrà ritenere assolto il dovere di informare il contribuente sulle ragioni giustificative della verifica attraverso l'esplicitazione degli indizi di violazione delle norme tributarie già in possesso dei verificatori. In questo modo, si evita, quindi, un'indagine esplorativa e si delimitano i confini dell'attività di controllo, evitando un successivo ampliamento indiscriminato.

In sintesi, al contribuente deve essere garantita l'informazione sia nel momento iniziale dell'istruttoria preaccertativa, rendendolo edotto degli indizi giustificativi della decisione di procedere al controllo, sia nella fase conclusiva, in quanto il destinatario deve essere messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi, che sono rappresentati dalle prove della pretesa impositiva, sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. In altri termini, l'effettività del contraddittorio preventivo

³²⁶ Infatti, si segnala che la giurisprudenza di legittimità (cfr. di recente, Cass., sez. trib., 6 ottobre 2020, n. 21411) sembra porsi in contrasto con il diritto dell'Unione Europea, perché ammette accessi in assenza della preventiva enunciazione degli indizi di violazione di norme tributarie, implicitamente ammettendo lo svolgimento di indagini esplorative. Analoghe considerazioni nel caso di avvio dell'attività di controllo tramite invio al contribuente di questionari, inviti a presentarsi negli Uffici o ad esibire documenti, così come nell'ipotesi di autorizzazione alle indagini finanziarie (V., di recente, Cass., sez. trib., 22 settembre 2020, n. 19775, che prevede che «l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il "*nomen iuris*" adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra Uffici, e ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dall'art. 3, comma 1, della Legge n. 241 del 1990 e dall'art. 7 della Legge n. 212 del 2000, un obbligo di motivazione»).

presuppone l'informazione del contribuente, al quale, fin dal momento iniziale dell'istruttoria, deve essere garantita la conoscenza degli indizi in possesso dell'ente impositore, attraverso la previsione dell'obbligo di motivare la decisione di procedere all'attività di controllo. Successivamente, al momento del completamento dell'istruttoria, è necessario assicurare al contribuente la conoscenza delle prove³²⁷.

2. L'innesto delle tecnologie digitali in ambito tributario fra innegabili benefici per il perseguimento dell'interesse fiscale, e l'esigenza di tutela della riservatezza dei dati personali del contribuente. Limiti all'accesso.

La protezione dei dati personali dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria è tema che, almeno fino ad oggi, è stato trascurato in materia tributaria, ma la cui importanza è divenuta attuale dato il crescente ricorso alla tecnologia per gli adempimenti tributari. Infatti, l'impiego della tecnologia per adempiere gli obblighi comunicativi, dichiarativi e di versamento permette l'acquisizione e la conservazione, nelle banche dati, di grandi quantità di dati che possono essere utilizzati per migliorare le attività di controllo e di accertamento. A tal riguardo, un supporto sempre maggiore viene offerto, per esempio, dagli strumenti di intelligenza artificiale e di analisi semantica per la selezione dei contribuenti ed individuazione degli indici di potenziale irregolarità fiscale.

La protezione dei dati personali in materia fiscale comporta l'insorgere del problema dei limiti all'acquisizione, utilizzo e conservazione degli stessi da parte

³²⁷ V., fra le tante, Corte di Giustizia, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Frères*. V. anche Corte Europea dei diritti dell'uomo, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Corte Europea dei diritti dell'uomo, 16 aprile 2002, *Societe Colas Est. c. Francia*

dell'Amministrazione finanziaria per garantire un corretto bilanciamento fra le esigenze di contrasto all'elusione ed evasione fiscale e la tutela del diritto alla protezione dei suddetti dati (sia a livello interno che sovranazionale)³²⁸. Quindi, in generale, il diritto alla protezione dei dati personali del contribuente deve essere considerato come limite agli adempimenti di massa che comportano l'acquisizione e la conservazione di grandi quantità di dati personali, nonché come limite all'utilizzo di dati personali dei contribuenti comunque acquisiti dall'Amministrazione finanziaria al fine di selezionare quelli da assoggettare a controllo.

Il diritto alla protezione dei dati si è gradualmente sviluppato come diritto individuale separato dal diritto alla *privacy* ed alla riservatezza delle informazioni personali. In particolare, l'avvento della società dell'informazione ha apportato significativi vantaggi alle persone e, in generale, alla società, migliorando la qualità della vita, l'efficienza e la produttività. Tuttavia, essa ha determinato l'insorgere di nuovi rischi per il diritto al rispetto della vita privata. È, quindi, emerso un nuovo concetto di vita privata, noto, in alcune giurisdizioni, come diritto all'autodeterminazione informativa. Tale concetto ha determinato lo sviluppo di normative specifiche, che offrono la protezione dei dati personali. In Europa, la protezione dei dati è iniziata negli anni '70 con l'adozione di una normativa, da parte di alcuni Stati, finalizzata a controllare il trattamento dei dati personali da parte delle Autorità pubbliche e delle grandi imprese. Sono, quindi, stati creati strumenti per la tutela dei dati a livello europeo e, nel corso degli anni, la protezione dei dati si è evoluta fino a diventare un valore distinto, che non può essere classificato come diritto al rispetto della vita privata. Nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, la protezione dei dati è, infatti, riconosciuta come un diritto fondamentale, distinto dal diritto al rispetto della vita privata. Le basi giuridiche sono, in particolare, gli articoli 7 e 8 della Carta disciplinanti, rispettivamente, il diritto al rispetto della vita privata e familiare e la tutela dei

³²⁸ Sul bilanciamento tra esigenze di trasparenza e riservatezza nello scenario digitale, v., di recente, Corte Cost., 23 gennaio 2019, n. 20.

dati personali, nonché l'art. 8 della CEDU che stabilisce il diritto al rispetto della vita privata e familiare. La giurisprudenza della Corte di Strasburgo denota, quindi, una certa severità nella valutazione, in particolare con riferimento alla condizione della compatibilità con il principio dello Stato di diritto. Se, quindi, si condivide l'idea che la proporzionalità si declini in un giudizio di adeguatezza del mezzo rispetto al fine, essa non dovrebbe ridursi ad un giudizio di mera ragionevolezza della misura, ma dovrebbe spingersi fino a postulare il criterio della preferenza per il mezzo meno invasivo, a parità di risultati prevedibilmente ottenibili.³²⁹ Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai fini dell'esistenza di un'ingerenza nel diritto fondamentale al rispetto della vita privata, è irrilevante se le informazioni abbiano o meno un carattere sensibile o che gli interessati abbiano o meno subito eventuali inconvenienti in conseguenza di tale ingerenza³³⁰. L'obbligo di comunicare tali dati all'Amministrazione finanziaria tramite un soggetto terzo costituisce, già di per sé, un'ingerenza nel diritto fondamentale della società terza interessata. L'art. 8, paragrafo 1, della Carta, prevede, invece, che ogni individuo ha diritto alla tutela dei dati personali che lo riguardano. Si intende per dati a carattere personale qualsiasi informazione concernente una persona identificata o identificabile. Le informazioni concernenti il livello di reddito sono dati a carattere personale, così come le informazioni concernenti i dati bancari. Lo stesso obbligo di agire del destinatario già pone a rischio anche i diritti fondamentali del contribuente. Ciò

³²⁹ Per approfondimento, G. SCACCIA, *Il controllo di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in E. CAGGIA, G. RESTA (a cura di), *I diritti fondamentali in Europa e il diritto privato*, Roma, 2019, p. 89.

³³⁰ Corte di Giustizia, 14 febbraio 2019, causa C-345/17, *Buivids*, punto 65. V. anche Corte Europea dei diritti dell'uomo, 7 luglio 2015, *M.N. e a./San Marino*, paragrafo 51; Corte di Giustizia, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WebMin-dLicenses*, punto 80; Corte di Giustizia, 14 febbraio 2008, causa C-450/06, *Varec*; v. anche Corte Europea dei diritti dell'uomo, 16 giugno 2015, *Othymia Investments/Paesi Bassi*, paragrafo 37; Corte Europea dei diritti dell'uomo, 14 marzo 2013, *Bernh Larsen Holding e a./Norvegia*, paragrafo 104; Corte Europea dei diritti dell'uomo, 16 aprile 2002, *Stes Colas e a./Francia*, paragrafo 41; secondo la giurisprudenza di Strasburgo (Corte Europea dei diritti dell'uomo, 22 dicembre 2015, *G.S.B./Svizzera*, paragrafo 93), le informazioni meramente finanziarie sono meno meritevoli di protezione rispetto ai dati che attengono all'intimità di un soggetto; Corte di Giustizia, 6 ottobre 2015, causa C-362/14, *Schrems*, punto 87; Corte di Giustizia, 8 aprile 2014, cause riunite C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland e a.*, punto 33; Corte Europea dei diritti dell'uomo, 7 luglio 2015, *M.N. e a./San Marino*, paragrafo 54; Corte di Giustizia, 3 ottobre 2019, causa C- 79/18, A e a., punto 54.

in quanto, adempiendo all'obbligo imposto, la Pubblica Autorità ottiene accesso ai dati personali senza il consenso del loro titolare.

Dato che la protezione dei dati personali è un diritto fondamentale distinto ed autonomo nell'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, protetto ai sensi del succitato art. 8 della Carta, qualsiasi trattamento dei dati personali costituisce, di per sé, un'ingerenza in tale diritto. Per quanto riguarda le limitazioni dei diritti al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati personali, la Corte applica un rigido criterio di necessità, sostenendo che deroghe e restrizioni intervengono entro i limiti dello stretto necessario. Se una limitazione è considerata strettamente necessaria, occorre anche valutare se sia proporzionata. La Corte di Giustizia ha ritenuto che l'ingerenza nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata ed alla tutela dei dati personali fosse di particolare gravità e non limitata a quanto strettamente necessario al conseguimento degli obiettivi di interesse pubblico perseguito, ponendosi in contrasto con il principio di proporzionalità.

Tali sentenze sono rilevanti per la materia tributaria in quanto fissano un principio fondamentale per la tutela del trattamento dei dati personali di fronte ad esigenze pubblicistiche rilevanti, rappresentate, al pari della lotta al terrorismo ed alla criminalità, da quella di contrastare l'evasione fiscale: vi deve sempre essere proporzionalità fra il trattamento del dato alla luce dell'obiettivo perseguito e l'esigenza di minimizzare l'acquisizione, trattamento e conservazione dei dati personali, ivi compresi, quindi, quelli dei contribuenti³³¹.

In particolare, per la protezione dei dati, si dovrebbe applicare il principio della “*privacy by design*”. Tale espressione fa riferimento all'attenzione per la corretta gestione e tutela del dato personale, da applicare sin dal momento della progettazione e dello sviluppo di sistemi informatici che ne prevedano il trattamento.

³³¹ Cfr. Circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, recante indirizzi operativi in tema di prevenzione e contrasto all'evasione, come richiamata da C. DELL'OSTE, G. PARENTE, *Ecco come il Fisco incastra gli evasori con le prove raccolte sul web*, in *Il Sole 24 Ore* del 28 gennaio 2020. Gli Autori parlano di “uso sartoriale di internet” da parte dell'Amministrazione Finanziaria la quale ha invogliato i propri dipendenti ad individuare le immagini ed i dati che inchiodano il contribuente. E, altresì, interessante la comparazione svolta dagli Autori tra l'esperienza italiana e quella francese.

In altri termini, gli interessati non devono essere sottoposti a decisioni automatizzate che producano effetti giuridici o effetti significativi analoghi. Qualora sia probabile che tali decisioni abbiano un impatto significativo sulle vite delle persone, è necessaria una protezione particolare. Tale processo decisionale automatizzato comprende la profilazione, che consiste in una forma di valutazione automatizzata degli aspetti personali concernenti una persona fisica. Tuttavia, ai sensi del Regolamento, il processo decisionale automatizzato che produce effetti giuridici o che incide significativamente sulle persone può essere accettabile se quest'ultimo ha prestato un consenso esplicito. Inoltre, il processo decisionale automatizzato è accettabile se è autorizzato per legge e se i diritti, le libertà ed i legittimi interessi dell'interessato sono adeguatamente garantiti.

Tuttavia, si può osservare che il Regolamento inizia ad esplicitare effetti anche in materia fiscale, come dimostra l'applicazione che è stata realizzata dal Garante della *Privacy* con i provvedimenti del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018, in tema di fatturazione elettronica, e con il provvedimento 4 aprile 2019, in tema di modelli predittivi del rischio di evasione, attraverso la selezione automatizzata di posizioni fiscali dei potenziali evasori, anche mediante scambio di informazioni con Amministrazioni estere³³²³³³. In particolare, i provvedimenti del Garante del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018 sono molto rilevanti in quanto prendono posizione su due aspetti.

Il primo aspetto concerne la legittimità della memorizzazione di massa di dati del contribuente fiscalmente poco rilevanti (dati strettamente personali, commerciali): questi dati non possono essere memorizzati, se non con il consenso del contribuente. Ciò determina dei problemi con alcune tipologie di

³³² Cfr. M. P. NASTRI, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2020/4.

³³³ Pertanto, l'analisi di tipo microeconomico conferma l'esistenza di un nesso causale tra l'incremento del gettito IVA e l'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica, fornendo risultati coerenti con quelli ottenuti con l'approccio macroeconomico. In questi termini, cfr. nota di aggiornamento del documento di economia e finanza (2019), relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2020, 41 e ss.

dati che oggi vengono automaticamente comunicati all'anagrafe tributaria, i quali non dovrebbero essere inseriti nelle banche dati.

Il secondo aspetto riguarda il riferimento alle esigenze di controllo fiscale: si richiede, in particolare, la specifica indicazione ed illustrazione delle modalità di utilizzo dei dati trattati dall'Agenzia per selezionare i contribuenti ai fini, per esempio, delle indagini di rischio. Esistono molteplici banche dati di interesse pubblico contenenti dati personali oggetto di consultazione in relazione ai quali possono verificarsi problemi di tutela degli stessi. Lo schema di decreto sull'anonimato, in attuazione della legge di Bilancio 2020, prevede che l'Agenzia delle Entrate, dopo la pseudonimizzazione di specifici *set* di dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, attraverso processi automatizzati ed interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, individui i criteri di rischio utili per far emergere le posizioni da sottoporre al controllo³³⁴.

La legge n. 160/2019 ha previsto che per le attività di analisi del rischio, con riferimento all'utilizzo dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, l'Agenzia delle Entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale 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 (art. 1, comma 682). Lo schema del decreto attuativo prevede la creazione di un database in cui confluiscono dati di rilievo all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di Finanza vengono, quindi, trasmesse le informazioni dalle quali è possibile ricavare la capacità contributiva dei soggetti. Tutti i dati sono destinati ad una prima scrematura, che restituisce, in ogni caso, una mole di

³³⁴ Cfr. anche Circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 2018. 18-19, la quale, nel chiarire che “le procedure ispettive, basate sulle verifiche e sui controlli fiscali, devono prediligere gli interventi verso contribuenti e operatori economici connotati dai più elevati profili di consistente evasione e frode, individuati attraverso un processo di selezione basato, innanzitutto, sulla completezza, sistematica e continua valorizzazione, ai fini fiscali, delle informazioni acquisite nei diversi comparti della missione istituzionale (...) particolarmente utili, in questo senso, risultano le attività informative poste in essere dalle Articolazioni 'I' dei Comandi Regionali e Provinciali, che possono orientare l'attività di servizio verso l'acquisizione di elementi e informazioni relativi a eventuali fenomeni di evasione riscontrati nel territorio di competenza, anche mediante il ricorso alle fonti informative ovvero alle risorse di fonti aperte”.

informazioni che necessita del successivo intervento umano per individuare le posizioni che presentano profili di rischio evasione maggiore³³⁵.

I dati necessari all'analisi del rischio vengono reperiti principalmente dall'anagrafe tributaria. I controlli vengono effettuati dopo l'individuazione di un *dataset* di analisi (dati preselezionati) necessari ad individuare la sussistenza di rischi di evasione. Successivamente, si passa ai *dataset* di controllo, applicando tali dati alle banche dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza. Dopo aver individuato i contribuenti che presentano uno o più rischi fiscali, si realizzano i controlli o le attività necessarie ad incentivare l'adempimento spontaneo. Le modalità di analisi ed i criteri per l'individuazione del rischio di evasione sono stati messi a punto contemplando la pseudonimizzazione preventiva.

Soltanto dopo la scrematura dei dati e la selezione degli stessi in relazione alle posizioni che presentano un rischio di evasione, i nominativi vengono collegati ai dati per procedere alla successiva fase istruttoria. Dunque, da queste premesse emerge che il binomio Fisco-*privacy* sottende due concetti che, a seconda dei punti di vista, possono (o debbono) restare molto lontani (dal punto di vista del contribuente), o molto vicini (dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria). Seguendo questo secondo punto di vista, in base al decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (D.L. n. 124/2019), recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza potranno controllare tutti i dati delle fatture elettroniche.

I dati fiscali contenuti nelle fatture elettroniche saranno utilizzati per controlli, analisi del rischio e assolvimento delle funzioni di polizia economica e

³³⁵ Per approfondimento, Cfr. P. META, J. MATHEWS, S. KUMAR, K. SURYAMUKHI, C.S. BABU, S. V. KASI VISWESWARAI RAO, V. SHIVAPUJIMATH, D. BISHT, *Big Data Analytics for Tax Administration*, Springer, 2019. Per altre esperienze tecnico-giuridiche sul tema, si vd. K.W. HSU, N. PATHAK, N. SRIVASTAVA, J. TSCHIDA, G. BJORKLUND, *Data mining based tax audit selection: a case study of a pilot project at the Minnesota department of revenue*, in M. ABOU-NASR, S. LESSMANN, R. STAHLBOCK, G.M. WEISS. (eds) *Real World Data Mining Applications*. AIS, vol. 17, pp. 221-245. Springer, Cham (2015); R.S. WU, C. OU LIN, H.Y. CHANG, S.I. YEN, *Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance*, *Expert Syst. Appl.* 39, 8769-8777 (2012).

finanziaria. Il DL n. 124/2019 sancisce, fra l'altro, la possibilità di accedere a natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione³³⁶.

Il Garante per la protezione dei dati personali, con alcuni successivi provvedimenti, ha tuttavia sollevato alcune osservazioni su tali disposizioni, con particolare riferimento al rispetto del principio comunitario di proporzionalità. In una memoria trasmessa il 5 novembre 2019 alla Commissione Finanze, il Garante ha infatti affermato che, nell'ambito della memorizzazione ed elaborazione massiva dei dati estratti dai *files* delle fatture, non dovrebbe rientrare il campo del file «xml» contenente la descrizione dell'operazione oggetto di fattura, potendo questo contenere dati personali dettagliati e, quindi, presentare rischi elevati per gli interessati. Sempre nella stessa memoria, il Garante ha dunque suggerito al Governo di valutare l'effettiva necessità dell'archiviazione integrale dei dati di fatturazione e proposto di oscurare almeno i dati fiscalmente non rilevanti.

La suddetta previsione di cui al D.L. n. 124/2019 non è, peraltro, l'unica che impatta sul tema della tutela dei dati personali, laddove anche la legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 682 e ss., (“legge di Bilancio del 2020”) è intervenuta sul tema, prevedendo, per l'Agenzia delle Entrate, la possibilità, previa pseudonimizzazione dei dati personali, di avvalersi delle banche dati di

³³⁶ L'OECD ha rilevato, tuttavia, come siano esigue le iniziative promosse sul tema dalle Amministrazioni Fiscali globali. Più precisamente, diverse amministrazioni (tra cui Irlanda e Paesi Bassi) hanno sperimentato tecniche di segmentazione senza supervisione. Dette tecniche, però, rientranti nella vasta rubrica dell'analisi dei cluster", cercavano di identificare gruppi di contribuenti simili tra loro (stando ad alcuni profili assunti a riferimento) e, allo stesso tempo, dissimili rispetto ad altri gruppi di contribuenti identificati secondo parametri differenti. Malgrado la lodevolezza dei tentativi, questi progetti hanno sì fornito interessanti spunti di natura generale sulla popolazione dei contribuenti, ma, più specificatamente, non hanno mostrato un forte impatto pratico quando i segmenti identificati non hanno avuto ovvie applicazioni aziendali. Al contra-rio, un approccio alternativo alla segmentazione - sviluppato in territorio irlandese - avrebbe cercato di raggruppare i contribuenti in gran parte sulla base del riscontro di questi rispetto alla tipologia di intervento prevista dall'Amministrazione Finanziaria. Sicché, nel caso in cui tutti i contribuenti avessero risposto allo stesso modo ad un determinato intervento, allora ne avrebbe fatto seguito uno scarso valore pratico della segmentazione dei contribuenti. Viceversa, in caso di grandi, costanti e perduranti e costanti nella risposta all'intervento, la segmentazione avrebbe assunto maggior valore, determinando un adeguamento delle politiche dell'Amministrazione rispetto alle differenze riscontrate nei feedback dei contribuenti. e dovrebbe seguire le differenze osservate nella risposta. In tal senso, si vd. OECD, *Advanced analytics for better tax administration (putting data to work)*, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>, 30.

cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo. Anche in questa occasione il Garante, con memoria depositata in Senato il 12 novembre 2019, ha evidenziato che anche tali tipi di controlli anonimi potevano violare la *privacy* del contribuente. La pseudonimizzazione (oscuramento temporaneo dei dati), ha osservato il Garante, non fornirebbe sufficienti garanzie, anche perché chi sarà sottoposto a controlli generati dall' algoritmo anonimo non avrebbe il diritto di rettifica³³⁷.

Tanto premesso, si evidenzia comunque che il potenziale contrasto fra esigenze di controllo fiscale e contrasto all'evasione tramite un massivo e penetrante utilizzo delle nuove tecnologie, da una parte, e di tutela dei dati personali, dall'altra, dovrebbe essere risolto alla luce del principio del bilanciamento di interessi contrapposti, per esempio, assicurandosi che i dati vengano trattati con le garanzie e tutele necessarie.

Insomma, un percorso, da costruire, molto complesso, dove la linea di demarcazione fra due legittime e fondamentali esigenze collettive (lotta all'evasione avvalendosi degli strumenti tecnologici e tutela della *privacy*) è spesso molto sottile. Il DL n. 124/2019, come accennato, ha introdotto la possibilità di accedere all'insieme dei dati presenti nelle e-fatture, comprese le informazioni fiscalmente irrilevanti. Avere la possibilità di accedere a natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione significa che fra i dati memorizzati dall'Agenzia delle Entrate vi possono essere compresi quelli di cui alla lettera g) dell'articolo 21 del DPR n. 633/1972, cioè dati che la fattura deve *ex lege* contenere.

In base al DL n. 124/2019, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza potranno controllare tutti i dati delle fatture elettroniche, accedendovi per un totale di 8 anni, stante la capacità di immagazzinamento a lungo termine fornita dalle nuove tecnologie. I controlli sulle fatture elettroniche verranno quindi inaspriti: sia per il numero di anni per cui saranno conservati i dati contenuti nei

³³⁷ In tal senso, per tutti, R. MARMO, *Algoritmi per l'intelligenza artificiale*, Milano, 2020.

file *xml* trasmessi al SdI (Sistema di interscambio), sia perché anche la Guardia di Finanza sarà coinvolta in modo più operativo e avrà accesso ad una maggiore quantità di dati. Il DL n. 124/2019, all'articolo 14, sancisce, in particolare, che i dati delle fatture elettroniche saranno conservati fino all'ottavo anno successivo a quello della dichiarazione di riferimento, o fino alla definizione di eventuali giudizi. I dati fiscali contenuti nelle fatture elettroniche saranno utilizzati sia dall'Agenzia delle Entrate che dalla Guardia di Finanza per: controlli ai fini fiscali; analisi del rischio; assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria³³⁸. I dati delle fatture elettroniche non dovrebbero peraltro servire soltanto a contrastare gli illeciti, ma anche per la predisposizione delle liste dei cosiddetti contribuenti a rischio. Si dispone poi che la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle entrate, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, adottano idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati, attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza, anche di carattere organizzativo, in conformità con le disposizioni del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 e del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

La disciplina richiama, dunque, il fondamentale Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE, spesso menzionato come GDPR (acronimo di *General Data Protection Regulation*), che ha rinnovato il quadro normativo europeo e nazionale in materia di *privacy*³³⁹. I nuovi controlli legati all'uso dei dati contenuti nei file delle fatture elettroniche dovrebbero quindi trovare un punto di

³³⁸ In tal senso, si rimanda al recentissimo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 settembre 2020 (Prot. n. 311557/2020) recante Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018, come modificato dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 524526 del 21 dicembre 2018, n. 107524 del 29 aprile 2019, n. 164664 del 30 maggio 2019, n. 738239 del 30 ottobre 2019, n. 1427541 del 17 dicembre 2019, n. 99922 del 28 febbraio 2020, n. 166579 del 20 aprile 2020 e n. 185115 del 4 maggio 2020.

³³⁹ Per analisi approfondita, si veda E. L. GUASTALLA, *Il nuovo regolamento europeo sul trattamento dei dati personali: i principi ispiratori*, in *Contratto e impresa*, 34.1, 2018, 106 e ss.

incontro con le indicazioni già fornite in passato dal Garante in occasione della nascita del servizio di consultazione, laddove il Garante aveva affermato che, a suo avviso, la conservazione di tutti i dati delle fatture elettroniche era sproporzionata rispetto all'uso previsto, anche considerando i rischi per la tutela dei diritti delle parti. Il confronto fra Ministero dell'Economia e delle Finanze ("MEF") e Garante aveva poi portato alla predisposizione del servizio di consultazione previa adesione da parte del contribuente, nonché alla (almeno temporanea) esclusione dei dati relativi alle caratteristiche di beni o servizi formanti l'oggetto dell'operazione fra quelli prelevati dai file delle fatture elettroniche. In una memoria trasmessa alla commissione Finanze a dicembre 2019 il Garante ha poi comunque precisato che le e-fatture emesse annualmente e contenenti dati sensibili ammontano a circa 2,1 miliardi. Nella memoria l'*Authority* ha quindi suggerito al governo di valutare l'effettiva necessità dell'archiviazione integrale dei dati di fatturazione e proposto di oscurare almeno i dati fiscalmente non rilevanti³⁴⁰. Anche la legge di Bilancio del 2020 è poi intervenuta sul tema con un evidente obiettivo: migliorare la lotta all'evasione fiscale con le tecnologie di *data mining* e *machine learning*. Le disposizioni della manovra esplicitano infatti, per l'Agenzia dell'entrate, la possibilità previa pseudonimizzazione dei dati personali di avvalersi 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 pratica, si richiama lo stesso metodo utilizzato per il c.d. "evasometro", ossia i dati contenuti negli scontrini pseudonimizzati grazie a un codice *ad hoc*. Si estende poi la possibilità di limitare i diritti degli interessati anche alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale³⁴¹. Tuttavia, ancora una volta il Garante aveva una visione diversa, ritenendo che i dati in questione, seppur

³⁴⁰ Per analisi approfondita sul tema, Cfr. M. PEIROLLO, *Fatturazione elettronica*, Milano, 2018.

³⁴¹ Per analisi approfondita, si veda nota di aggiornamento del documento di economia e finanza (2019), *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2020* presieduta dal Prof. E. Giovannini (c.d. Commissione Giovannini), 47 e ss.

sottoposti a pseudonimizzazione, dovrebbero comunque essere considerati come dati personali, costituendo informazioni su persone fisiche (almeno potenzialmente) identificabili. Sempre il Garante (provvedimento del 29 aprile 2019) ha del resto evidenziato che l'utilizzo di tecniche informatiche dovrebbe essere esplicitato nelle successive motivazioni degli atti amministrativi, in modo che il contribuente, ed eventualmente anche il giudice, possano comprendere esattamente il funzionamento degli algoritmi utilizzati.

Come visto l'Agenzia dell'entrate potrà avvalersi 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. Nell'ambito del Sistema Informativo della Fiscalità (SIF), è necessario allora però chiedersi, preliminarmente, in quante banche dati sono smistati e duplicati i dati del singolo interessato o, in altre parole, quali banche dati si alimentano con i dati fiscali-personali. Parte dei dati che alimentano i database affluiscono inoltre all'Anagrafe Tributaria. Il numero delle banche dati, nondimeno, sale a trentadue se consideriamo altre fiscalmente rilevanti (ivi compresa quella del Processo Tributario Telematico). A queste è inoltre utile aggiungere *Indaco* (Informazioni dall'estero per contribuenti nazionali) e *Serpico* (Servizio per le informazioni sul contribuente, in dotazione all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza).

Infine, ulteriori basi di dati di utilità fiscale, che alimentano quelle propriamente fiscali, sono distribuite presso diversi enti della Pubblica Amministrazione, riconducibili all'area: giudiziaria (contenziosi di natura patrimoniale, eredità e riconoscimenti di paternità, separazioni e divorzi, riconoscimento di compensi lavorativi); sanitaria (relazioni fra scontrini fiscali elettronici e ricette elettroniche per la redazione delle dichiarazioni dei redditi precompilate). Se consideriamo, infine, le basi di dati presso gli Enti locali, si constata l'esistenza di migliaia di banche dati di interesse pubblico, contenenti dati personali, soggette ad accessi costanti per i più disparati trattamenti (consultazione, estrazione, uso, trasmissione ecc.).

2.1. segue: il legittimo uso delle banche dati ai fini di contrasto all'evasione fiscale

Se si vuole utilizzare la tecnologia per il contrasto all'evasione fiscale, senza violare i diritti e le libertà fondamentali dei cittadini, i dati personali (anche sensibili) devono quindi potere essere legittimamente trattati con le garanzie necessarie. Per i dati sensibili questo trattamento (ossia l'uso) dei dati è possibile solo a condizione che esso sia (articolo 9 lett. g, Regolamento): necessario per motivi di interesse pubblico rilevante sulla base del diritto italiano (una legge)³⁴²; proporzionato alla finalità perseguita; rispettoso dell'essenza del diritto alla protezione dei dati; preveda misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti fondamentali e gli interessi dell'interessato³⁴³.

Per i dati non sensibili, il trattamento è invece permesso se in esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri. Quello che dunque fa la differenza è indicare le operazioni eseguibili, nonché le misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti fondamentali dell'interessato nei trattamenti di dati personali dell'Agenzia delle entrate, volti alla individuazione dei fattori rilevanti per il rischio di evasione fiscale, alla prevenzione e al contrasto della stessa³⁴⁴. In tema di azione dell'Amministrazione finanziaria, legittimata dal fine del contrasto all'evasione fiscale, è possibile richiamare un importante precedente della Corte di Cassazione (Cass., Sez I, n.

³⁴² Cfr. M. D'AGOSTINO PANEBIANCO, *Lineamenti di responsabilità derivanti dalla violazione al trattamento dati*, in Europa e Diritto Privato, fasc.1, Marzo 2020, 237.

³⁴³ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E, indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale e sull'attività relativa alla consulenza, al contenzioso e alla tutela del credito erariale, 8 agosto 2019.

³⁴⁴ Punto 1.4. del Provvedimento n. 89757 del 30.04.2018, Agenzia delle Entrate.

17485 del 4 luglio 2018³⁴⁵), laddove la Suprema Corte afferma che la potestà impositiva dell'Amministrazione si fonda sull'art. 53 Cost. e sulla legislazione ordinaria che disciplina l'attività di accertamento e la raccolta dei dati attuata presso l'Anagrafe tributaria. In base a tale impostazione, né il Garante, né il giudice possono dunque disapplicare norme di legge, che, ove ritenute non legittime, dovrebbero comunque essere sottoposte al vaglio della Corte Costituzionale. Secondo la Corte (che, nella specie, si riferiva ad un caso di redditometro) appare dunque prioritario, per un corretto inquadramento della questione, rilevare che i diritti di cui all'art. 7 del Regolamento concernono il trattamento illegittimo di dati specificamente individuati e non genericamente il trattamento di tutti i dati riguardanti un interessato e indistintamente indicati, traducendosi altrimenti l'iniziativa in una non consentita opposizione da parte del contribuente all'azione di accertamento dell'Amministrazione, fondata su disposizioni di legge, così da impedire all'Amministrazione di esercitare le potestà ad essa attribuite dalla legge.

Vero è che i dati fiscali possono spesso contenere dati personali degli interessati-contribuenti. E vero è che tutto questo genera naturalmente un potenziale contrasto fra esigenze di controllo fiscale e contrasto all'evasione, da una parte, e tutela della *privacy* (generalmente intesa), dall'altra. Tuttavia, nel rapporto fra Fisco e *privacy*, come detto, è necessario procedere ad un bilanciamento di interessi. E l'impiego della tecnologia consente l'acquisizione e la conservazione in apposite banche dati di grandi quantità di dati, che possono sicuramente servire a migliorare le attività di controllo e di accertamento. In base all'articolo 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ogni persona ha del resto diritto al rispetto della sua vita privata e della sua corrispondenza. E non può esservi ingerenza della pubblica autorità nell'esercizio di tale diritto se non in quanto tale ingerenza sia prevista dalla legge e in quanto costituisca una misura necessaria, fra l'altro,

³⁴⁵ Sentenza reperibile su Italggiureweb.

per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, la prevenzione di disordini o reati, o la protezione dei diritti e delle libertà altrui.

In un tale contesto, giacché la conservazione dei dati si è dimostrata uno strumento investigativo necessario ed efficace nel contrasto all'evasione (concetto che rientra senz'altro nel più ampio *genus* dell'ordine pubblico o della prevenzione dei reati, se non anche in quello della protezione dei diritti altrui, quanto meno inteso nel senso di diritti dei contribuenti onesti che le tasse le pagano), risulta tuttavia necessario assicurare che i dati conservati restino a disposizione delle autorità di contrasto per un certo periodo di tempo³⁴⁶. Tanto premesso, in ordine alla *ratio* e legittimità dell'ingerenza, ciò che occorre verificare è quindi solo la proporzionalità dell'ingerenza stessa³⁴⁷. E, a questo proposito, si deve ricordare che il principio di proporzionalità esige, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, che gli atti delle istituzioni dell'Unione siano idonei a realizzare gli obiettivi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi e non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi. Pertanto, occorre sempre prevedere regole chiare e precise, che disciplinino la portata e l'applicazione delle misure e impongano requisiti minimi, in modo che le persone i cui dati sono conservati dispongano di garanzie sufficienti che permettano di proteggere efficacemente i loro dati personali contro il rischio di abusi, nonché contro eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati.

La Corte fornisce poi un *vademecum* sulle condizioni che legittimano l'applicazione di queste misure, fra cui: che la normativa nazionale definisca, mediante regole chiare e precise, la portata e l'applicazione delle misure di conservazione, fissandone i requisiti, anche al fine di permettere agli interessati di averne contezza e di poter proteggere i propri dati; che la conservazione

³⁴⁶ Cfr. M. CONIGLIARO, *Big data e fatturazione elettronica: nuovi strumenti di contrasto all'evasione*, in *Il Fisco*, n. 41, 2019, 3907.

³⁴⁷ In seno alla dottrina tributaria, si veda A. PURPURA, *Legittimità del diritto ad esenzione IVA per prevalenza della sostanza sulla forma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2020, 5, IV, 121, nonché G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017.

risponda a criteri oggettivi, in base a un rapporto fra dati da conservare e obiettivo perseguito³⁴⁸. Da ultimo, occorre rilevare che la conservazione richiede l'utilizzo di misure tecniche e organizzative appropriate, che consentano di prevenire abusi e alterazioni all'integrità e alla riservatezza dei dati.

Altra pronuncia da cui possiamo ricavare principi di rilievo è infine la Sentenza della Corte di Giustizia del 27 settembre 2017, nella causa C-73/16³⁴⁹. La Corte ricorda che, ai sensi dell'articolo 6 della Direttiva 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 ottobre 1995, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati (Direttiva 95/46/CE), gli Stati membri dispongono che i dati personali devono essere: trattati lealmente e lecitamente; rilevati per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo non incompatibile con tali finalità; adeguati, pertinenti e non eccedenti rispetto alle finalità per le quali vengono rilevati e/o per le quali vengono successivamente trattati; esatti e, se necessario, aggiornati; devono essere prese tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare i dati inesatti o incompleti rispetto alle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati, cancellati o rettificati; conservati in modo da consentire l'identificazione delle persone interessate per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento delle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati. Il tema fondamentale è dunque, quello del bilanciamento di interessi contrapposti, laddove la stessa Corte di giustizia ha affermato che il principio di stretta proporzionalità, che può giustificare limitazioni ai diritti fondamentali qualora vengano in considerazione esigenze di pubblica sicurezza, non può delinearsi in astratto e in maniera indifferenziata rispetto a qualsiasi reato, ma, al contrario, esige una differenziazione attentamente modulata in base al tipo di delitto, alle esigenze investigative, alla tipologia dei dati e delle informazioni da

³⁴⁸ Cfr. G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 1, 1912.

³⁴⁹ Reperibile su www.curia.europa.eu

acquisire e dei mezzi di comunicazione utilizzati (cfr. anche *Google Spain*, CGUE, sentenza del 13 maggio 2014, causa C-131/12).

In conclusione, visto in tale ottica, l'impiego della tecnologia nella fase di adempimento dei numerosi obblighi tributari (obblighi comunicativi, dichiarativi e di versamento), che consente l'acquisizione e la conservazione in apposite banche dati di grandi quantità di informazioni (v. la fatturazione elettronica, l'archivio dei rapporti finanziari, l'anagrafe tributaria) che possono essere facilmente utilizzati per migliorare le attività di controllo e di accertamento, appare del tutto in linea con quei presupposti e finalità indicati dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria nel contemperamento fra esigenze di *privacy* ed esigenze di perseguimento di un rilevante interesse pubblico, quale quello del contrasto all'evasione fiscale³⁵⁰. Per altro verso, dato che permangono sia la rilevanza della protezione dei dati personali, anche in materia fiscale, sia il problema dei limiti che il diritto alla protezione dei dati personali pone alla acquisizione, all'utilizzo, alla conservazione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva, appunto, di un corretto bilanciamento fra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei suddetti dati, se si vuole utilizzare la tecnologia per il contrasto all'evasione fiscale, i dati personali devono comunque essere trattati con le garanzie necessarie, anche in linea con quanto stabilito dall'art. 2-sexies del d.lgs. n. 101/18, che richiama misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti fondamentali dell'interessato³⁵¹. Per comprendere, in concreto, il possibile impatto del fisco sulla *privacy* possiamo partire da un episodio che anni fa destò

³⁵⁰ A conferma delle potenziali utilizzazioni delle informazioni contenute nelle fatture elettroniche "possono essere proficuamente utilizzati anche per raffinare, sotto il duplice profilo qualitativo e quantitativo, le modalità di svolgimento delle attività di controllo e di accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria. Questo rafforzamento dei poteri pubblici è accompagnato dalla crescente disponibilità di strumenti di intelligenza artificiale, che permettono l'effettuazione di indagini di analisi semantica e offrono la possibilità di mettere in atto una selezione dei contribuenti tramite l'individuazione di indici di potenziale irregolarità fiscale". Così, Cfr. A. CONTRINO, S. RONCO, *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, Dir. e Prat. Trib. int. 3/2019.

³⁵¹ In tal senso, per tutti, G. DE PERRIS, *La digitalizzazione del fisco e la difficile parità delle armi fra amministrazione e contribuente*, in. Corr. Trib., 2020, 6, 589.

molto scalpore, almeno fra gli addetti ai lavori, evidenziando quanto a tal proposito poi rilevato dalla Suprema Corte, con l'ordinanza n. 15075 dell'11 giugno 2018.³⁵² L'allora direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 5 marzo 2008, aveva diffuso in rete i dati delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti, riferiti all'anno di imposta 2005.

Con la sola informazione del Comune nel quale la persona aveva presentato la dichiarazione dei redditi, era dunque possibile conoscere nomi, date di nascita, redditi dichiarati e imposta pagata di ogni contribuente italiano. E questo sia che fosse solo per curiosità, sia per altri fini più o meno leciti. L'Agenzia delle Entrate aveva comunque difeso la scelta, richiamando le norme sulla pubblicità delle dichiarazioni, e sottolineando che l'informazione *online*, senza mediazioni di terzi e curata dalla stessa amministrazione pubblica, era sinonimo di garanzia, trasparenza e affidabilità. Lo stesso direttore dell'epoca sostenne pubblicamente che la pubblicazione *online* rappresentasse, peraltro, anche uno stimolo a non evadere le tasse (puntando evidentemente all'effetto "vergogna", nei confronti di amici, vicini, conoscenti etc., di chi magari dichiarava un reddito risibile a fronte di un tenore di vita di tutt'altro genere). Il Garante non era però d'accordo e censurò la pubblicazione *online* dei dati fiscali, anche considerato che i contribuenti, nel consegnarli in sede dichiarativa, erano stati informati che i loro dati sarebbero stati consultabili secondo le modalità stabilite dalla normativa di riferimento (in sostanza possibilità di consultazione degli elenchi cartacei presso i Comuni), che non comprendeva però la modalità *online*, utilizzata in quell'occasione dall'Agenzia delle Entrate. Nella partita era poi entrato anche il *Codacons*, che aveva chiesto all'Amministrazione un risarcimento danni di 20 miliardi di euro. Questo l'antefatto, a cui poi era seguita, da parte del Garante, dapprima, la richiesta interlocutoria di chiarimenti e poi il divieto all'Agenzia delle Entrate dell'ulteriore divulgazione dei dati, con contestazione della violazione dell'art. 13 del Codice della *privacy* ed irrogazione della sanzione di

³⁵² Reperibile su su Italggiureweb.

euro 6.000,00. contestando l'attinenza dei dati relativi ai redditi delle persone alla nozione di *privacy*, stanti le finalità di interesse pubblico cui la circolazione dei dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria assolveva, ed assumendo l'erroneità delle motivazioni poste dal Garante a fondamento della delibera assunta. Il Tribunale, riuniti i giudizi, rigettò tutte le domande, ritenendo, in particolare, sussistere, nel citato provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 5 marzo 2008, i seguenti profili di illegittimità:

(i) inammissibilità della pubblicazione *online*, via *internet*, dei dati, in quanto una cosa è la diffusione dei dati in questione a livello locale presso ciascun ambito territoriale interessato in relazione alla residenza dei singoli contribuenti, e tutt'altra è, invece, la divulgazione sull'intero territorio nazionale, con una pubblicità ed una rapidità tali da non poter essere nemmeno lontanamente paragonabili alla mera consultazione degli elenchi presso i singoli comuni; ma comunque, quand'anche potesse ritenersi la trasmissione via *internet* conforme ad una *ratio* di sostanziale trasparenza dei dati dei contribuenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria immanente al DPR n. 600/1973 ed alla legge n. 413/1991, trattandosi di mezzo di comunicazione allora inesistente, secondo il tribunale non poteva comunque non rilevarsi che, nel frattempo, era intervenuto il D.P.R. n. 196/2003, che, nel regolamentare il diritto alla *privacy*, aveva necessariamente interferito sulla divulgazione dei dati personali delle persone fisiche definendone le modalità e le finalità del trattamento da parte del titolare;

(ii) omessa preventiva consultazione del Garante prima della sua adozione. La *ratio*, secondo la ricorrente, andava ricercata nell'intento di favorire gli uffici tributari nell'espletamento delle loro attività di controllo e di verifica.

Consentire una conoscenza generale, da parte di chiunque, degli elenchi nominativi dei contribuenti e degli imprenditori e professionisti, serviva appunto, secondo l'Agenzia, a promuovere il controllo più diffuso possibile da parte della comunità, sull'adempimento degli obblighi tributari e quindi anche a stimolare il

rispetto degli stessi. Affermavano infatti i giudici di legittimità che una corretta lettura degli art. 69 del D.P.R. n. 600/1973 e 66-bis del D.P.R. n. 633/1972, evidenziava che la pubblicazione degli elenchi recanti i nominativi dei contribuenti, che avevano presentato le dichiarazioni relative all'imposta sui redditi ed all'IVA, doveva rispettare precisi criteri territoriali e temporali: dal punto di vista territoriale, questi elenchi, sebbene accessibili a chiunque, dovevano essere depositati solo presso i comuni interessati ed i competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate; sotto il profilo temporale, gli stessi dovevano essere formati anno per anno e resi accessibili, ai fini della consultazione, da parte di chiunque, solo per un anno. In tal modo, dunque, da un lato, sarebbe stato possibile per chiunque accedere, gratuitamente, a tali elenchi, soddisfacendo l'esigenza di trasparenza e di controllo degli adempimenti tributari che costituisce la *ratio* delle norme suddette; e dall'altro, tuttavia, con i descritti accorgimenti, volti ad introdurre limiti territoriali e temporali, si sarebbe evitato l'accesso puramente strumentale a questi elenchi, ossia per scopi diversi da quelli per i quali era prevista la pubblicazione. Era evidente, allora, secondo la Cassazione, che l'Agenzia delle Entrate era andata ben al di là dei propri obblighi, allorquando aveva disposto l'ulteriore pubblicazione degli elenchi dei contribuenti nell'apposita sezione del proprio sito *internet*. Così operando, infatti, il direttore della stessa - con il già menzionato provvedimento - non si era limitato a sancire i termini e le modalità per la formazione degli elenchi, ma, oltre ad oltrepassare i vincoli territoriali e temporali prescritti, aveva stabilito un'ulteriore forma di loro pubblicazione, che, oltre a non essere prevista, era potenzialmente idonea a danneggiare il contribuente nella sua sfera privata. Era evidente, infatti, che, con una siffatta pubblicazione *online*, quegli elenchi avevano avuto - per le caratteristiche proprie della rete - una diffusione certamente ben superiore rispetto ai limiti territoriali (ciascun comune interessato) e temporali (un anno) imposti dalla normativa, così violandosi non solo i principi e le regole che presiedono al trattamento dei dati personali, ma

anche le specifiche norme, che, nel caso di specie, miravano a scongiurare una consultazione indiscriminata dei suddetti dati, rendendoli fruibili per tempi più lunghi, oltre che per finalità (anche) ben diverse da quelle avute di mira dal legislatore.

Mutatis mutandis, in un caso analogo sottoposto all'attenzione della Corte europea dei diritti dell'uomo (sez. IV, 12 gennaio 2021, n. 36345) si presentava questa situazione: uno Stato aveva provveduto alla pubblicazione di una *black list*, ossia di un elenco di “grandi” evasori, corredato di dati personali dei contribuenti, sul sito *web* di un'autorità fiscale nazionale. Gli interessi contrapposti in gioco erano dunque, da un lato, la lotta all'evasione fiscale e, dall'altro, la riservatezza dei dati personali privati del contribuente (*privacy*)³⁵³. Le ragioni a sfavore della pubblicazione risiedevano, in estrema sintesi, nel fatto che l'unico scopo preso di mira tramite siffatta ostensione risiedesse nello screditare pubblicamente tali soggetti. Da ciò la richiesta di constatarne l'illegittimità. Invece, i motivi a favore della pubblicazione venivano rintracciati nell'art. 8 CEDU che al paragrafo 2 stabilisce: “*le ingerenze sono giustificabili se previste dalla legge e sempreché rappresentino misure necessarie al perseguimento di finalità generali di significativo rilievo sociale, identificate nella sicurezza nazionale, nella pubblica sicurezza, nel benessere economico del paese, nella difesa dell'ordine pubblico, nella prevenzione dei reati, nella protezione della salute o della morale o ancora nella protezione dei diritti e delle libertà altrui*”. La Corte, provando a contemperare gli opposti orientamenti, concludeva ritenendo che fosse meritevole l'interesse di ogni persona, che voglia intrattenere rapporti economici con altri soggetti, ad ottenere le informazioni relative all'attitudine di questi ultimi ad osservare gli obblighi fiscali e, in sostanza, alla relativa affidabilità in ordine alle obbligazioni economiche contratte. Di talchè, la divulgazione di informazioni private non

³⁵³ In tal senso si vd. il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 agosto 2018, recante Disposizioni di attuazione dell'articolo 11, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201. Sperimentazione di una procedura di analisi del rischio di evasione per le società con l'utilizzo delle informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari.

tendeva ad appagare solo una mera curiosità dell'opinione pubblica, bensì mirava a garantire l'accesso ad informazioni utili per la correttezza degli scambi, la trasparenza dei negozi giuridici nonché per il buon andamento dell'economia all'interno di un sistema statale democratico. La pubblicazione costituisce l'adeguata risposta ad un pressante bisogno sociale derivante dalla prevenzione e dalla repressione dell'evasione fiscale tramite l'implementazione degli strumenti funzionali a tale scopo (purché non si spinga fino a legittimare la profilazione indiscriminata o il trattamento generalizzato, incondizionato ed automatico, di dati personali di massa dei contribuenti).

La misura in esame risulterebbe proporzionata poiché limitata solamente ai "grandi" evasori e destinata alla cessazione immediata in caso di adempimento del debito fiscale da parte del contribuente. Dunque, si è compreso che quando si parla di utilizzo dei dati da parte del Fisco, la prima e più importante "giustificazione" è quella che siano utilizzati per fini di interesse pubblico. Molte amministrazioni pubbliche, e non solo quella italiana, stanno cercando di utilizzare i dati con un approccio simile a quello delle grandi società commerciali: intelligenza artificiale, *cognitive computing*, analisi avanzata dei dati, tecniche di *data mining* etc. Eppure *Google*, *Amazon* e *Facebook* usano i nostri dati - dagli acquisti ai viaggi, dalle letture alle amicizie - senza che noi ce ne preoccupiamo particolarmente e con modalità che al Fisco, per di più, appunto, per un'attività di rilevante interesse pubblico, vengono puntualmente contestate. E questo senz'altro perché se le società che profilano gli individui lo fanno per inviargli messaggi volti a sollecitare acquisti commerciali, per quanto questo possa essere fastidioso, nel sentore comune, è meno pericoloso di poter subire un qualche accertamento basato appunto sui quei dati. Quello che però sfugge ad una tale (superficiale) conclusione è che il Fisco dispone già di quel potere di accertamento, a prescindere o meno dal fatto che utilizzi i tuoi dati, di cui ha già la (potenziale) disponibilità giuridica, seppur in modo più lento e comunque più invasivo (con richiesta della documentazione cartacea e accesso *in*

loco). A prescindere dunque dalle situazioni patologiche di chi ha qualcosa da nascondere o di chi magari addirittura ha fini frodatori, l'utilizzo più mirato, meno invasivo e più efficiente di quella documentazione dovrebbe essere solo a vantaggio del contribuente (onesto) e non certo a suo svantaggio. Dato che - benevolmente - si potrebbe ritenere che i contribuenti onesti siano la maggioranza, tutto questo sospetto nei confronti dell'utilizzo dei dati da parte del Fisco sembra più una presa di posizione ideologica o prevenuta che una valutazione razionale basata su considerazioni degne di condivisione.³⁵⁴In Francia, ad esempio, l'Agenzia delle Entrate transalpina può usare algoritmi e *big data* per scansionare i *social media* alla ricerca di possibili evasioni fiscali, laddove i funzionari doganali e fiscali sono autorizzati a "spiare" profili, *post* e foto degli utenti e usarli come prove per dimostrare la mancata dichiarazione di redditi³⁵⁵. Il sistema messo a punto dal governo italiano ed introdotto con l'ultima legge di bilancio 2020 consente di conciliare il diritto alla *privacy* dei cittadini con il valore costituzionale della lotta all'evasione fiscale³⁵⁶. E per riuscire nell'intento è stato messo a punto un algoritmo di intelligenza artificiale che scandaglierà le varie piattaforme *online* alla ricerca di dati e informazioni utili. Secondo il dettato legislativo, l'algoritmo potrà accedere solo a informazioni pubbliche, per le quali non è necessaria alcun profilo personale o *password*. Restano invece fuori dalla "giurisdizione" fiscale gli acquisti su *Amazon* e su altre piattaforme di *e-commerce*. Il progetto ha preso il via a partire dal 1° gennaio 2020 in via sperimentale e avrà una durata di tre anni.

³⁵⁴In omaggio a quanto si ricava dalla letteratura, non sarà il "Grande Fratello" a toglierci l'autonomia. La gente sarà felice di essere oppressa e adorerà la tecnologia che libera dalla fatica di pensare. Mentre Orwell temeva quindi che i libri sarebbero stati banditi, Huxley temeva non che i libri fossero vietati, ma che non ci fosse più nessuno più desideroso di leggerli. E questo senza magari arrivare agli eccessi, come ad esempio quello che accade nel mondo anglosassone sotto il nome di "*name and shame*", una sorta di gogna pubblica Web alla quale appendere gli evasori. L'azione di controllo del Fisco passa del resto anche tramite i profili *social*, spesso utili a verificare se il tenore di vita è congruo rispetto a quanto dichiarato.

³⁵⁵ In questi termini, Cfr. M. BOGNI, A. DEFANT, *Big data: diritti IP e problemi della privacy*, in *Il Dir. Ind.*, 2015, 2, 118.

³⁵⁶ In tal senso si veda il comma 682, articolo 1, Legge n. 160 del 27 dicembre 2019 - Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020- 2022.

Ad una *ratio* simile risponde peraltro anche il nostro cosiddetto “risparmiometro”, una sorta di un algoritmo che verifica se i risparmi accumulati dal contribuente in un anno sono coerenti con i redditi dichiarati. E può farlo perché da 10 anni, cioè dall’entrata in funzione dell’Anagrafe, banche e operatori finanziari sono obbligati a fornire al Fisco i saldi annuali di tutti i nostri conti e altre informazioni su base mensile (come aperture e cessazioni di rapporti o le operazioni effettuate direttamente allo sportello bancario attraverso assegni circolari o contanti). Così nei *computer* dell’anagrafe dei rapporti finanziari, gestiti da *Sogei*, si è accumulata una mole enorme di dati: 75 milioni di conti correnti, 115 milioni di carte di credito, 21 milioni di gestioni patrimoniali, 1,8 milioni di prodotti finanziari amministrati dalle assicurazioni, 124 milioni di incassi di assegni, per un totale di 670 milioni di rapporti finanziari. Tramite il “risparmiometro” il Fisco è dunque in grado di creare degli elenchi selettivi di contribuenti da mettere sotto controllo quando rileva delle anomalie. Per esempio, un contribuente che riceve ogni mese uno stipendio e ha uscite troppo modeste, potrebbe rivelare l’esistenza di altre entrate in nero. Oppure un consistente investimento che non trova giustificazioni in base ai guadagni. Il “risparmiometro” è dunque uno strumento predittivo, a differenza di “spesometro” e “redditometro”, che sono invece strumenti di accertamento. In tal modo, grazie ai dati condivisi con l’Agenzia delle entrate, la Guardia di finanza ha individuato 1.200 posizioni, di cui 156 a rischio di evasione. Inoltre, *ad adiuvandum* si consideri che l’apparato italiano appositamente creato nell’ambito della lotta all’evasione fiscale prevede comunque, già da qualche anno, la possibilità di avvalersi delle c.d. fonti aperte (siti *internet*, *social network* come *Facebook*, *Instagram*, etc.). Tale previsione è espressamente sancita dalla circolare n. 16/E del 28 aprile del 2016 dell’Agenzia delle Entrate. In tale documento, difatti, compaiono le indicazioni da seguire per prevenire e contrastare detti reati tramite il ricorso a notizie che si possono ottenere da banche dati diverse da quelle in uso normalmente dall’Agenzia delle Entrate per

dare impulso alle indagini. Fra i vari sistemi di recente impiego nella lotta all'evasione fiscale degni di menzione risulta altresì *Google Earth*. L'Agenzia delle Entrate utilizza infatti già da tempo tale programma per effettuare un controllo sugli immobili, con l'obiettivo di individuare eventuali strutture abusive.

Nell'ambito dell'intero trattamento di analisi dei rischi e fenomeni evasivi/elusivi, si distinguono due diverse modalità di elaborazione dei dati: l'una massiva, volta a delineare l'algoritmo da utilizzare alla base del modello di analisi per individuare il criterio di selezione; l'altra puntuale, volta a testare l'affidabilità e l'accuratezza del modello di analisi e il criterio di rischio utilizzati. Nel ricostruire poi i rapporti fra potere autoritativo della PA, utilizzo di algoritmi e diritti degli interessati, occorre seguire anche i principi e criteri che devono essere previsti in conformità ai principi per la protezione dei dati personali. E i due aspetti preminenti, individuati come condizioni minime di legittimità per l'utilizzo degli algoritmi nei procedimenti amministrativi (compresi quindi quelli tributari), sono dunque i seguenti: la piena conoscibilità dello strumento e l'imputabilità del potere.

Ragionando in chiave evolutiva potrebbe essere utile indagare il ruolo della tecnologia *blockchain* in termini di incremento dell'efficienza delle attività di controllo e monitoraggio usualmente effettuate dalle Amministrazioni Finanziarie statali, interrogandosi, infine, in merito alla potenziale capacità della "catena di blocchi" a costituire un nuovo strumento di contrasto, ad esempio, alle Frodi IVA carosello.

Innanzitutto, è opportuno partire dal fatto che la digitalizzazione economica - intesa non solo come digitalizzazione dei processi produttivi aziendali ma anche come informatizzazione dei rapporti interattivi e commerciali fra singoli utenti e come tecnologizzazione della relazione fra questi e le piattaforme commerciali digitali - abbia reso lampanti le significative e gravi mancanze degli ordinamenti giuridici statuali moderni, mostrando l'inidoneità di questi di ricondurre a

tassazione quell'insieme di valori economicamente e fiscalmente rilevanti che derivano dall'interazione fra utenti e piattaforme digitali, ma anche l'inadeguatezza nel monitorare correttamente le operazioni economiche svolte fra gli utenti all'interno della stessa rete.

Tutto quel che ha a che vedere con la digitalizzazione economica pare rappresentare un *vulnus* per il diritto tributario. Tuttavia, la relazione fra digitalizzazione economica e fiscalità rappresenterebbe una sorta di “cartina di tornasole” dello stato di vitalità e del livello di adeguatezza della materia tributaria a fornire risposte esaustive ad un nuovo modo - per l'appunto digitale - di “far economia”.

Ebbene, è opportuno esaminare la relazione intercorrente fra diritto tributario e digitalizzazione non in termini di teorica e sostanziale respingente contrapposizione, ma come invece complementare e sinergica. Dunque, è bene interrogarsi sul se la digitalizzazione, in uno alla tecnologizzazione, possa essere una risorsa a disposizione degli Stati Membri attraverso cui sopperire all'incapacità dei propri ordinamenti giuridici di prevenire la realizzazione di condotte criminose fiscalmente rilevanti, identificando, ove possibile, nuovi strumenti digitali idonei ad agire “a monte” avverso la realizzazione di comportamenti tributari fraudolenti.

Con riguardo a quanto testè citato, si può affermare che la tecnologia *blockchain*, quale sistema particolarmente complesso ed innovativo, possa farsi di certo portatrice di benefici importanti sia in fase di controllo preventivo che di monitoraggio da parte delle Amministrazione finanziarie. Siffatto meccanismo, infatti, presenta, fra le altre, tre fondamentali caratteristiche: la trasparenza, la tracciabilità, e l'indipendenza.

Il sistema *blockchain*, presumibilmente in ragione della propria natura digitale e delle modalità di funzionamento legate a meccanismi algoritmico-matematici, a differenza di quanto accade nei rapporti transattivi tradizionali, non attribuisce valore alla fiducia reciproca tra operatori economici, ma si fonda

esclusivamente sull'oggettività dell'algoritmo crittografico operante secondo la logica dell'apprendimento automatico.

In primo luogo, potrebbe dar vita ad una riduzione esponenziale del tasso di evasione fiscale; secondariamente, potrebbe riconoscere un tempo più rapido per reagire alle Amministrazioni Finanziarie, le quali potrebbero adottare strategie di prevenzione e contrasto a condotte economiche volte al conseguimento di un vantaggio fiscale indebito attraverso elusione o evasione fiscale.

Dunque, la tecnologia *blockchain*, in ragione della propria naturale trasparenza, potrebbe consentire un controllo "a monte" delle operazioni poste in essere in rete, poiché attribuirebbe alle Autorità fiscali la possibilità di verificare ab initio l'effettività e la veridicità delle operazioni poste in essere dagli operatori economici. Tale meccanismo, infatti, in virtù delle proprie insite peculiarità funzionali consentirebbe la realizzazione di un'attività di controllo preventivo, oltreché di costante monitoraggio, perché all'interno del sistema di blocchi ogni operazione è soggetta a distribuzione all'interno di tutto il registro digitale, ove, poi, viene archiviata e crittografata, divenendo non più falsificabile, a nulla rilevando la tipologia di operazione ivi realizzata.

In virtù di tali considerazioni, sembrano emergere nettamente due profili: anzitutto, il ruolo immediatamente disincentivante della tecnologia blockchain rispetto a chi intenda eseguire operazioni fraudolente in rete; in secondo luogo, la funzione d'ausilio e potenziale semplificazione della "catena di blocchi" verso le attività di controllo e monitoraggio usualmente svolte dalle Amministrazioni Finanziarie. Più precisamente, profilo sul quale si vorrebbe richiamare l'attenzione concerne il potenziale assolvimento d'una semplice funzione di tracciamento rivolto ad identificare e segnalare alle Amministrazioni Finanziarie le operazioni e le condotte economiche "sospette". In tal senso potrebbe conseguirsi un duplice risultato.

Da una parte ne uscirebbe salvaguardato l'interesse fiscale degli Stati a sanzionare le condotte fiscali elusive o evasive; dall'altro, verrebbe garantita

l'autonomia negoziale degli operatori economici senza che questa si tramuti, però, in un'attività subordinata all'approvazione dell'Amministrazione Finanziaria statale in ragione d'ogni passaggio negoziale.

Inoltre, si ritiene che l'efficacia della tecnologia *blockchain* possa produrre effetti benefici anche in relazione alle ipotesi di condotte volte a frodare la legittima riscossione da parte degli Stati Membri dell'imposta sul valore aggiunto

In particolar modo, si è dell'avviso per il quale la tecnologia blockchain sembrerebbe avere, almeno in potenza, la capacità di rivoluzionare l'intero sistema di riscossione dell'IVA, eliminando alla radice una serie di problematiche che coinvolgono indistintamente, seppur con portata diversa, le interazioni in rete fra operatori economici, l'incisività delle Amministrazioni Finanziarie, la capacità di predisporre idonei strumenti antifrode da parte degli Stati Membri e, non da ultimo, il sindacato della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, nel settore dell'IVA, è il vero "artefice" del diritto europeo. Nello specifico, l'applicazione della "catena di blocchi" al processo di riscossione dell'Imposta sul Valore Aggiunto potrebbe, *in primis*, consentire una più efficiente gestione delle situazioni creditizie e debitorie relative al tributo in parola.

La tecnologia *blockchain*, infatti, configurandosi come un registro diffuso e ad accesso aperto, consentirebbe la verifica in tempo reale: 1) delle transazioni effettuate fra gli operatori economici; 2) del momento esatto d'esecuzione dell'operazione; 3) dell'identità dei soggetti che hanno partecipato alla transazione; 4) dell'eventuale sussistenza di crediti o debiti d'imposta sorgenti in relazione alla realizzazione di una determinata operazione. Inoltre, con l'applicazione della tecnologia in esame, a differenza dei controlli tradizionali solitamente lenti e effettuati soltanto a seguito della commissione dell'evento fraudolento, le Amministrazioni Finanziarie avrebbero la possibilità di verificare in tempo reale ed *ex ante* la conformità dei blocchi a catena venuti ad esistenza a seguito dell'interazioni fra due o più operatori economici.

Le valutazioni che si sono fin qui formulate potrebbero trovare ulteriore conferma, ad esempio, in caso di applicazione del meccanismo della “catena di blocchi” alle c.d. frodi carosello. Dette tipologie di condotte fraudolente, infatti, sono caratterizzate essenzialmente da tre elementi: 1) in primo luogo, dall’emissione di fatture fittizie e documenti falsi utilizzati dai partecipanti alla frode al fine di creare l’illusione della transazione intracomunitaria di beni. Tipico di questo tipo di frode è la sua natura ripetitiva, per cui il bene (reale o fittizio) viene acquistato e venduto più volte fra i paesi; 2) in secondo luogo, almeno uno dei soggetti partecipanti alla frode scompare rendendosi difficilmente identificabile da parte delle Amministrazioni Finanziarie.

A sostegno delle considerazioni fin qui formulate sembrerebbero deporre le seguenti argomentazioni. *In primis*, il meccanismo “a blocchi” fungerebbe da strumento “antifrode”, perché parrebbe essere in grado di neutralizzare un primo elemento peculiare di tale tipologia di frode, ovvero il carattere “transnazionale” di questa, in quanto tutti gli utilizzatori delle catene di blocchi si troverebbero in una condizione di parità sia sostanziale che spaziale. In altri termini, l’operazione realizzata a mezzo *blockchain* potrà sì coinvolgere una serie di operatori economici situati all’interno di giurisdizioni differenti, ma il fatto che detta tecnologia si configuri come un registro digitale comune non geolocalizzato e la cui operatività sia naturalmente scissa dalla collocazione territoriale degli operatori stessi, sembrerebbe annullare *ab origine* le problematiche di natura transnazionale che sono solite connotare le frodi IVA “carosello”, sia con riferimento alla possibile rilevanza della collocazione territoriale dei soggetti che prendono parte alla frode, sia con riguardo ai potenziali effetti nocivi che dette condotte fraudolente possano produrre in relazione alla stabilità del mercato unico europeo.

In secundis, la tecnologia *blockchain* potrebbe porsi, altresì, come ostacolo alla scomparsa – in un dato momento dell’operazione rilevante ai fini IVA - di uno dei soggetti partecipanti ai meccanismi fraudolenti. La catena di blocchi,

infatti, è molto più di un unico grande portale a tutti accessibile. Si tratta, fra le altre declinazioni e definizioni che può subire, di un archivio cronologico immutabile, valutabile come tale sia rispetto alle operazioni ivi effettuate sia rispetto ai soggetti - e dunque all'identità di questi - che vi hanno partecipato. Dall'inalterabilità ed immutabilità dei blocchi che compongono la catena costituita dagli operatori economici potrebbe derivare che ciascuna partecipazione alle operazioni – fraudolente (e non) – rimanga cristallizzata all'interno delle catene di blocchi, rendendo, *de facto*, sempre identificabili coloro i quali abbiano preso parte alle attività transattive.

In conclusione, si potrebbe sostenere che la tecnologia *blockchain* rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento potenzialmente deterrente alla realizzazione di Frodi IVA (siano queste di tipo “carosello” o di altra natura), in virtù delle proprie peculiarità funzionali. Ai fini della creazione di nuove parti della catena, infatti, il meccanismo della “catena di blocchi” si serve d'un sistema crittografico a natura doppia “pubblico/privato”. Più precisamente, questa tecnologia utilizza una crittografia a chiave pubblica, ovvero un algoritmo crittografato asimmetrico che utilizza due chiavi generate matematicamente: la “chiave privata”, usata per crittografare ed una “chiave pubblica”, che viene usata per decrittografare il messaggio o per verificarne la firma. Il legame matematico presente fra le due chiavi fa sì che la chiave pubblica funzioni soltanto se esiste la corrispondente chiave privata. In questa prospettiva, sembrerebbe emergere in modo significativo la natura premiale del “sistema *blockchain*”, meccanismo strutturalmente orientato verso un naturale selezionamento delle operazioni economiche lecitamente realizzate a fronte di un automatico rigetto di eventuali condotte fraudolente realizzate dagli operatori economici.

Sempre al fine di disinnescare le frodi IVA tramite l'utilizzo dell'intelligenza artificiale e dei *big data*, particolare rilevanza assume la legge di Bilancio 2023 che ha introdotto misure di contrasto all'evasione e alle frodi IVA

connesse al rilascio di nuove partite IVA, al settore delle vendite *online* per alcune categorie di beni e alle operazioni inesistenti. Si tratta di misure, sottolinea Assonime nella circolare n. 25 del 2023, che rilevano ai fini degli obiettivi di riduzione del *tax gap* e del correlato processo di digitalizzazione delle metodologie del controllo fiscale. La riflessione a livello unionale e domestico ha individuato nelle frodi e nell'evasione IVA alcune fra le principali cause del *tax gap*, identificando come possibile soluzione per migliorare il controllo fiscale, ai fini di disinnescare con rapidità i fenomeni fraudolenti ed evasivi, l'utilizzo dei *big data*, ovvero dei nuovi strumenti digitali di analisi dei dati, che fanno su leva su intelligenza artificiale e interoperabilità delle banche dati.

Nella circolare n. 25 del 4 agosto 2023, Assonime sottolinea come la riduzione del VAT gap, ovvero il divario tra l'incasso di IVA atteso in un regime di perfetti adempimenti degli obblighi tributari e quello effettivamente realizzato nella singola giurisdizione, sia un tema molto sentito nel contesto europeo e domestico. La ragione è da ricondurre all'importanza che assume l'IVA nel finanziamento del bilancio dello Stato, in quanto rappresenta la seconda imposta per gettito, ma anche a livello di bilancio europeo, in quanto lo 0,3% dell'IVA riscossa a livello nazionale viene trasferita all'UE e rappresenta il 12% del bilancio totale dell'UE stessa. La riflessione su questo tema, a livello unionale, ha individuato fra le principali cause del *VAT gap* le frodi e l'evasione nell'IVA. Assonime rileva che i principali capisaldi della nuova strategia di contrasto all'evasione e alle frodi IVA consistono nell'incremento, anche qualitativo, della mole di *big data* a disposizione dell'Amministrazione e nell'utilizzo delle moderne tecniche digitali, tra cui l'intelligenza artificiale, per l'analisi di tale ingente mole di dati.

La legge di Bilancio 2023 si è mossa in questo contesto prevedendo tre misure di contrasto alla frode e all'evasione IVA, delle quali, le prime due, rilevano anche per la digitalizzazione ai fini fiscali. La prima misura si pone come presidio connesso alla corretta attribuzione della partita IVA in caso di

contribuenti a maggiore rischio di evasione, mediante l'utilizzo dei sistemi di *big data*. La valutazione del rischio non si basa sul semplice automatismo tipico dei sistemi di intelligenza artificiale, ma garantisce un momento di confronto fra l'Amministrazione e il contribuente prima che venga cessata la partita IVA, poiché l'ufficio deve invitare i soggetti selezionati a comparire per dimostrare l'assenza dei profili di rischio rilevati. La seconda misura riguarda il settore del commercio elettronico indiretto, e si muove nella direzione di incremento dei big data per contrastare la possibile creazione di opportunità di evasione in un settore potenzialmente caratterizzato dall'anonimato delle transazioni economiche. La terza misura, nell'ambito del contrasto alle frodi IVA, riguarda le sanzioni per l'applicazione del regime del *reverse charge* alle operazioni inesistenti imponibili. L'art. 1, comma 151, della legge di Bilancio 2023, nell'ambito delle misure di contrasto alle frodi IVA nel settore del commercio elettronico indiretto, introduce degli obblighi comunicativi a carico delle interfacce elettroniche che favoriscono le cessioni di certi beni, esistenti in Italia e ceduti ad un consumatore privato. Assonime sottolinea che la riflessione a livello unionale ha individuato nella possibilità per il venditore di avvalersi di un'interfaccia elettronica per la vendita dei propri prodotti a consumatori privati senza la necessità di una presenza fisica nello Stato membro di consumo, un'opportunità di evasione e frode da contrastare. La circolare rileva che la nuova normativa introduce un obbligo, per il soggetto passivo che facilita le vendite, aventi le caratteristiche sopracitate, di trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate. Assonime specifica che il decreto di attuazione non è stato ancora emanato; tuttavia, sulla base della Relazione illustrativa e tecnica alla legge di Bilancio 2023, ipotizza che la nuova previsione dovrebbe riguardare beni come i cellulari, i *laptop* e i *tablet PC*.

Nella stessa traiettoria di quanto fin qui analizzato si colloca anche una delle ultime innovazioni in tema di IA che ha avuto ad oggetto la documentazione sulla valutazione del rischio dell'evasione fiscale, controllata

dall’Agenzia delle Entrate. In tal senso, infatti, il Fisco ha intrapreso diverse iniziative per adeguare alle direttive del Garante *Privacy* le procedure di analisi del rischio, a partire dai dati nell’Archivio dei rapporti finanziari. Da ricordare che l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la nuova informativa sui modelli di analisi del rischio basati sui dati dell’archivio dei rapporti finanziari e, come si legge nel Documento 19 maggio 2023, il sistema prevede “*un incrocio tra i dati contenuti nell’archivio dei rapporti finanziari con quelli dell’Anagrafe Tributaria*”. E dunque, il Dl “Salva Italia” (D.L. n. 201/2011) ha introdotto l’obbligo, per gli operatori finanziari, di comunicare all’Anagrafe Tributaria - denominata archivio dei rapporti con operatori finanziari - le informazioni riguardo i saldi e le relative movimentazioni dei rapporti attivi. La presente comunicazione, inoltre, effettuata attraverso l’infrastruttura SID (Sistema di Interscambio flussi Dati) si allinea a quella relativa all’Anagrafe dei rapporti finanziari, la quale è regolata dai provvedimenti – rispettivamente - del 19 gennaio 2007 e del 29 febbraio 2008. Per inviare i dati all’Archivio è necessario, dunque, comunicare l’indirizzo di posta elettronica certificata al Registro elettronico degli indirizzi, secondo le modalità descritte nella pagina “Indagini finanziarie”. Inoltre, a partire dal 1° gennaio 2016, le comunicazioni delle informazioni mensili (aperture e cessazioni di rapporti) e annuali (saldi, movimenti e altri dati contabili) sono effettuate in base al tracciato e alle specifiche tecniche stabilite dal provvedimento del 25 gennaio 2016 tramite l’infrastruttura SID. Per la precisione, per utilizzare l’infrastruttura SID occorre, innanzitutto, essere registrati ai servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate (*Entratel* o *Fisconline*) e poi bisogna registrarsi al SID mediante apposita procedura, che permette di scegliere il canale di trasmissione da utilizzare (PEC o FTP). È importante, inseguito, disporre di un proprio certificato rilasciato dall’Agenzia delle Entrate, da utilizzare per la predisposizione dei flussi, da trasmettere mediante l’infrastruttura e/o per l’elaborazione dei flussi predisposti dall’Agenzia delle Entrate. Infine, bisogna munirsi del software SID, poiché esso

è necessario per operare nell'ambito dell'infrastruttura trasmissiva, dedicata allo scambio automatizzato dei flussi di dati.

Chiarito questo aspetto, bisogna specificare anche che la Legge di bilancio 2020 aveva introdotto delle norme volte a permettere all'Agenzia delle Entrate di avvalersi delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni delle 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 c.d. spontaneo. Tuttavia, sono state incluse le attività di prevenzione e contrasto dell'evasione fra quelle di rilevante interesse pubblico per cui è ammesso, nel rispetto di specifici presidi normativi, il trattamento di dati personali e, di conseguenza, vengono limitati i diritti dell'interessato previsti dal Regolamento (UE) 2016/679 (regolamento generale sulla protezione dei dati personali - RGPD). La Legge di bilancio 2020, inoltre, ha introdotto numerose misure volte a far emergere la base imponibile e più in generale, a potenziare il contrasto all'evasione fiscale e, in attuazione di tali norme, è stato, successivamente, pubblicato il D.M. 28 giugno 2022 che dà attuazione alle misure in materia di analisi del rischio prospettate dalla Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale da omessa fatturazione - relazione pubblicata il 20 dicembre 2021, in attuazione del traguardo *MICI-101* del PNRR (Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza). L'Agenzia delle Entrate, inoltre, con la Circolare 20 giugno 2022, n. 21, sempre in linea con le nuove norme introdotte, ha chiarito che l'analisi del rischio di evasione, basata sui dati dell'Archivio dei rapporti finanziari, già avviata in via sperimentale in attuazione di quanto previsto dall'articolo 11, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, verrà potenziata mediante l'elaborazione di nuove "liste selettive" per l'attività di controllo, che saranno rese disponibili mediante l'applicativo Ve.R.A. Nella fattispecie, si tratta di acronimo: "verifica dei rapporti finanziari"; (Ve.R.A.) è uno strumento di *data analysis* e, come tale, è finalizzato a contribuire alle analisi del rischio di evasione basate sui dati dell'Archivio dei rapporti finanziari, in

attuazione di quanto previsto dalla legge di bilancio per il 2020 (articolo 1, commi da 681 a 686, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160). Il funzionamento di Ve.R.A. è basato sull'utilizzo - integrato - dei dati presenti nella già nota Anagrafe tributaria, alla quale si sono unite anche le informazioni comunicate dagli operatori finanziari all'Archivio dei rapporti finanziari. L'algoritmo, Ve.R.A. consentirà, quindi, l'incrocio fra i dati dell'archivio dei rapporti finanziari con le altre informazioni delle quali l'amministrazione finanziaria è in possesso. L'obiettivo dell'algoritmo è quello di consentire agli Uffici preposti al controllo di ordinare - secondo i diversi criteri di priorità - le posizioni già individuate in esito ad un'analisi deterministica, così da ottimizzare e velocizzare i risultati e la calendarizzazione delle attività istruttorie. Sul punto, si consideri che l'archivio dei rapporti finanziari costituisce un'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria ed è una base dati che contiene una serie di informazioni. Come è desumibile dal sito dell'Agenzia dell'Entrate, tali informazioni sono relative: I) ai conti correnti e agli altri rapporti finanziari di cui un contribuente è titolare oppure dispone sulla base di deleghe o procure ad operare (c.d. sezione anagrafica) e II) alle movimentazioni contabili in forma aggregata, al saldo iniziale, a quello finale e, per alcune tipologie di conto, al valore medio di giacenza, che interessano in un anno solare ciascun rapporto continuativo, nonché alle operazioni c.d. "extra-conto", ovvero le operazioni effettuate al di fuori di un rapporto continuativo con l'intermediario finanziario (c.d. sezione contabile). Con un provvedimento del 23 maggio 2022, inoltre, sono stati approvati nuovi documenti tecnici e sono state definite le modalità e i termini di comunicazione dei dati all'Anagrafe Tributaria da parte degli operatori finanziari. Sia la comunicazione che l'utilizzo dei dati degli archivi dell'Anagrafe tributaria, da parte dell'Agenzia delle Entrate, devono avvenire nel rispetto delle indicazioni dettate dal Garante della Privacy. L'archivio dei rapporti finanziari, previsto dall'articolo 7, sesto comma, del DPR n. 605/1973, con obbligo di comunicazione per gli operatori finanziari, articolo 11, comma 2, del decreto-

legge 6 dicembre 2011, n. 2011, risponde alle esigenze dell’Agenzia delle Entrate di avere una base informativa in base alla quale avviare eventuali controlli fiscali volti ad intercettare possibili condotte finalizzate all’evasione fiscale.

Infatti, sulla base dell’art. 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 2011, si evince che “a far corso dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all’anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti di cui all’articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, ed ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali, nonché l’importo delle operazioni finanziarie indicate nella predetta disposizione. I dati comunicati sono archiviati nell’apposita sezione dell’anagrafe tributaria prevista dall’articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successiva modifica”. Il comma 682 dell’articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, inoltre, ha disposto che l’Agenzia delle Entrate, per le seguenti analisi del rischio, possa avvalersi, “anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare i criteri di rischio utili a far emergere le posizioni da sottoporre a controllo o nei cui confronti avviare attività di stimolo dell’adempimento spontaneo”. Il comma 684 del citato articolo 1 ha statuito, anche nel rispetto del principio di responsabilizzazione di cui all’articolo 35 del Regolamento (UE) 2016/679, che l’Agenzia delle Entrate redigesse una valutazione c.d. unitaria di impatto sulla protezione dei dati (*Data Protection Impact Assessment – DPIA*) da sottoporre al parere preventivo del Garante per la protezione dei dati personali. Tuttavia, è con il Provvedimento 30 luglio 2022, n. 276 che il Garante per la protezione dei dati personali ha espresso parere favorevole rispetto al documento di valutazione di impatto sulla protezione dei dati personali predisposto dall’Agenzia delle Entrate. Nel parere, infatti, sono presenti alcune prescrizioni volte a massimizzare la trasparenza del trattamento dei dati; in particolare, è

previsto l'obbligo di pubblicare sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate i seguenti documenti: uno stralcio del già menzionato documento di DPIA; un documento descrittivo della logica di funzionamento degli algoritmi utilizzati nello svolgimento delle attività di analisi del rischio; l'informativa sul trattamento dei dati personali. Per quanto riguarda la comunicazione, essa dovrà essere effettuata dagli operatori finanziari, indicati all'articolo 7, sesto comma, del DPR 605/1973. Si fa riferimento, in particolare: alle banche, alle Poste italiane S.p.a., agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e ad ogni altro operatore finanziario. Tuttavia, è bene sottolineare che l'elenco completo degli operatori finanziari è contenuto nell'allegato 1 al Provvedimento del 20 giugno 2012. Sulla base di quanto menzionato, è da mettere in luce l'aspetto principale dell'utilità del presente archivio. L'Agenzia delle Entrate, infatti, ha fissato i criteri per individuare eventuali intenti di evasione fiscale dei contribuenti, utilizzando - proprio - le informazioni presenti nel sopra menzionato archivio dei rapporti con operatori finanziari. Riguardo al funzionamento dei controlli del Fisco sui conti correnti e sugli altri rapporti finanziari, la procedura - piuttosto articolata - dalla quale partono i controlli dell'Agenzia delle entrate, presenta i seguenti caratteri: individuazione della platea di riferimento; scelta delle basi dati; messa a disposizione delle basi dati; analisi della qualità; definizione del criterio di rischio; scelta del modello di analisi; verifica della corretta applicazione del modello e del criterio di rischio; estrazione e identificazione dei soggetti; test su un campione della sotto-platea di riferimento; predisposizione delle liste selettive.

L'operatività dei controlli sui conti correnti e su altri rapporti finanziari deve tenere conto dei principi espressi a tutela dei contribuenti da parte del Garante della *Privacy* e, i presenti controlli posti in essere dall'Agenzia delle Entrate saranno effettuati sulla base di risultanze derivante dall'applicazione di alcuni algoritmi, che richiederanno comunque l'intervento umano nello

svolgimento del processo di analisi; di conseguenza, non si fa uso di alcun tipo di processo decisionale completamente automatizzato. Questo è un punto chiave per la vicenda in questione, poiché sottolinea un aspetto non scontato, ovvero che l'IA è utilizzato come strumento di ausilio e non di sostituzione. Ovviamente, è intuitivo che l'obiettivo principale è quello di evitare automatismi, che possano essere lesivi della sfera giuridica dei contribuenti. Oltre a ciò, nel momento in cui vengono utilizzate le informazioni dell'Archivio dei rapporti finanziari per l'individuazione dei rischi fiscali, i dati personali dei contribuenti - come sopra menzionato - vengono pseudonimizzati (cioè sostituiti con codici fittizi), in modo che, nel corso del trattamento di tali dati, non sia mai consentita la possibilità di associare i dati finanziari ad uno specifico individuo, prima che sia stata verificata la presenza di un rischio fiscale. Tuttavia, non potranno essere utilizzati i dati c.d. "particolari", di cui all'articolo 9 del Regolamento n.679/2016 (ad es. quelli afferenti allo stato di salute, all'orientamento sessuale, all'origine etnica, agli orientamenti politici e religiosi etc.) e non potrà essere, in ogni caso, utilizzato il dato relativo al luogo di nascita del contribuente ed, in attuazione dei controlli in esame, l'Agenzia delle Entrate invierà al contribuente una comunicazione con le anomalie rilevate in base agli archivi informativi alla stessa accessibili rispetto a quanto indicato in dichiarazione dei redditi. Nell'informativa sulla logica sottostante ai modelli di analisi del rischio basati sui dati dell'archivio dei rapporti finanziari pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate, sono riprodotti, a titolo di esempio, alcuni risultati a cui si può giungere al termine dei complessi processi di selezione automatizzata in argomento. L'indicazione del rischio fiscale identificato a carico di uno specifico contribuente e dei dati utilizzati costituiscono elementi importanti nella valutazione del risultato finale del processo, infatti, per comprendere se tali elementi, aggiuntivi rispetto alla più generale motivazione dell'atto giuridico-tributario, potranno essere ritenuti sufficienti al fine di comprendere, con

esattezza, il funzionamento degli algoritmi utilizzati, si dovranno attendere i primi sviluppi della giurisprudenza tributaria sul nuovo tema.

Nel documento del 19 maggio 2023, sono presenti i criteri alla base del funzionamento degli algoritmi utilizzati dall’Agenzia delle Entrate per i controlli sui conti correnti e, in linea generale, per l’analisi del rischio evasione. L’obiettivo dell’analisi del rischio è, infatti, duplice poiché da un lato lo scopo è il raggiungimento di un “*livello di compliance fiscale ottimale*”, mentre dall’altro si mira a evitare l’attivazione di controlli nei confronti di soggetti che hanno adottato comportamenti conformi alle norme tributarie. L’incrocio dei dati a disposizione dell’Agenzia delle Entrate, anche attingendo a quelli relativi ai conti correnti, sarà finalizzato a stimolare l’adempimento spontaneo “grazie alla disponibilità e al tempestivo utilizzo delle informazioni rilevanti, consente di operare interventi idonei a privilegiare la prevenzione ex ante, rispetto alla repressione ex post, nonché l’attuazione di azioni mirate e un uso più efficiente delle risorse dell’Amministrazione, circoscrivendo i controlli nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale e con minore impatto su cittadini e imprese anche in termini di oneri amministrativi.” Sarà, inoltre, possibile effettuare controlli anche solo visionando i dati dei rapporti finanziari e confrontandoli con quelli delle altre banche dati, selezionando successivamente i criteri di rischio da attenzionare, ma anche tener conto solo dei dati dei conti correnti.

Diverse, quindi, le vie mediante le quali l’Agenzia delle Entrate potrà ottimizzare le proprie verifiche in merito all’analisi del rischio evasione, base di partenza per l’avvio di controlli fiscali più approfonditi. Il tutto mediante i nuovi algoritmi, che mirano a potenziare al massimo l’utilizzo dell’ampio patrimonio informativo a disposizione dell’Amministrazione finanziaria, ai fini del contrasto all’evasione fiscale.

3. I benefici dell'utilizzo dei *big data* per il Fisco

A questo punto occorre chiedersi qual è la forza di utilizzo dei *big data* per il Fisco. *Big data* è un termine, come già accennato, che indica la capacità di estrapolare, analizzare e mettere in relazione un'enorme mole di dati eterogenei, strutturati e non strutturati, per scoprire i legami fra fenomeni diversi e prevedere quelli futuri³⁵⁷. Oltre alla varietà dei formati e delle strutture, i *big data* presentano anche una varietà di fonti, i cui dati sono classificati in *human generated*, *machine generated* e *business generated*. Fra le origini di dati *human generated* si trovano in particolare le piattaforme di *social network* (*Facebook*, *LinkedIn*), *social news*, *multimedia sharing* (*Instagram*, *YouTube*), i siti di recensioni (*TripAdvisor*), i portali di *e-commerce*, etc. I dati *machine generated* sono prodotti invece da sorgenti quali sensori *GPS*, *IoT*, *RFID*, centrali di monitoraggio, sistemi di *High Frequency Trading* dei mercati finanziari, etc. Infine per dati *business generated* si intendono tutti quei dati generati internamente ad un'azienda, che registrano tutte le attività dei processi di business aziendali.

L'acquisizione dei *big data* può avvenire con diverse modalità: accedendo ad *API* (*Application Programming Interface*) messe a disposizione dai servizi *Web*, grazie alle quali è possibile interfacciarsi ad essi per esaminarne i contenuti; utilizzando *software* di *web scraping*, che eseguono operazioni di estrazione per la raccolta automatica di dati da documenti presenti in *Internet*; importando i dati da database con strumenti già usati per la movimentazione di dati in sistemi di

³⁵⁷ In questi termini, si vd. The McKinsey Global Institute, 2012, come richiamato all'interno del Rapporto finale dell'indagine conoscitiva sui *big data*, del 10 febbraio 2020 ove le tre Autorità autrici del Rapporto *de qua* - ovvero l'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni, dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato e dal Garante per la protezione dei Dati Personali - hanno approfondito i cambiamenti derivanti dai *Big Data* sugli utenti che forniscono i dati, sulle aziende che li utilizzano e, dunque, sui mercati. Ciò anche al fine di cogliere appieno le possibili sinergie tra le tre Autorità e identificare gli strumenti più appropriati per eventuali interventi. "A conferma della natura "complessa" dei *big data*, "la natura massiva delle operazioni di trattamento reca con sé la necessità che tali insiemi di informazioni (sia memorizzate, sia in streaming) siano oggetto trattamento automatizzato, mediante algoritmi e altre tecniche avanzate, al fine di individuare correlazioni di natura (per lo più) probabilistica, tendenze e/o modelli". In tal senso, cfr. Rapporto finale dell'indagine conoscitiva sui *big data*, 7.

Data Warehousing; leggendo flussi continui di dati tramite sistemi capaci di catturare eventi, elaborarli e salvarli su un *database* in modo efficiente.

È fondamentale poi che su questi dati vengano eseguite ulteriori operazioni di *processing*, il cui scopo è filtrare i dati da informazioni ridondanti, inaccurate o incomplete. Quando parliamo di *big data* parliamo dunque di dati sensibili: informazioni sull'età, sul sesso, le preferenze, i desideri di acquisto e relativi bisogni, ma anche la posizione attuale, le abitudini, i viaggi o le auto appartenute. Ed esiste una quantità inimmaginabile di dati generata ogni minuto: sono talmente tanti che ormai ci si riferisce all'unità di misura informatica dello zettabyte, equivalente al trilardo di *byte*. Ogni volta che usiamo lo *smartphone*, del resto, realizziamo una certa quantità di dati. E tutti questi dati vengono intercettati tramite i sensori installati negli *smartphone*, ma anche attraverso le ricerche che effettuiamo ogni giorno per ottenere informazioni da *internet*³⁵⁸. Dunque, per ciò che è di specifico interesse in questa sede, la prima questione sulla quale focalizzare l'attenzione attiene alla relazione intercorrente fra raccolta dei *big data* ed utilizzo di questi da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In altre parole, occorre chiedersi quale possa essere la funzione potenzialmente assolvibile dai *big data* sia rispetto al tradizionale svolgimento delle usuali attività assolte dall'Ufficio sia avendo riguardo ad un'eventuale implementazione e, auspicabile, efficientamento di queste. Più precisamente, ci si deve chiedere se i *big data* possano assolvere una funzione più o meno pregnante sia in chiave di monitoraggio preventivo delle condotte tributarie poste in essere dai contribuenti

³⁵⁸ Dal punto di vista maggiormente tecnico/pratico è stato evidenziato che i sistemi software su web adattano la loro configurazione e il loro funzionamento a ogni singolo utente o gruppi di utenti e implementano diversi tipi di personalizzazione. Ad esempio: i) i sistemi di ricerca adattivi nelle piattaforme promuovono nei risultati i contenuti che ritengono più pertinenti per l'utente in base ai suoi interessi e ai suoi bisogni, così come si sono manifestati attraverso le precedenti esperienze di consumo; ii) i sistemi di adattamento delle pagine producono su misura il contenuto di una pagina web in base al profilo dell'utente portando i link consigliati in primo piano; iii) i filtri e i sistemi di raccomandazione completano la ricerca e la navigazione in base alle informazioni personali, suggerendo attivamente articoli che sembrano più rilevanti per l'interesse dell'utente. La personalizzazione implica una profilazione degli utenti basata su dati personali, cioè su informazioni riferite o riferibili a soggetti identificati e consiste nell'utilizzo di tali dati per valutare determinati aspetti relativi a uno specifico individuo, in particolare per analizzare o prevedere aspetti riguardanti il rendimento professionale, la situazione economica, la salute, le preferenze personali, gli interessi, l'affidabilità, il comportamento, l'ubicazione o gli spostamenti di detta persona fisica.

- limitando, ad esempio, la realizzazione di condotte elusive e/o evasive oppure concorrendo a reprimere quest'ultime con maggiore immediatezza ed efficacia - in termini, generici, di accertamento svolto dall'Amministrazione Finanziaria.

In primo luogo, ragionando secondo vie generiche, ma reali, deve in *primis* evidenziarsi che i *big data* - rappresentando una traduzione digitalizzata di informazioni e *trend* individuali - sono strettamente connessi a dinamiche di indagini di mercato, di ricerca, di sviluppo. In questa prospettiva, innanzi ad una raccolta massiva di dati e informazioni, da un'adeguata analisi di questi ne potrebbe discendere la possibilità di mappare una serie indefinita di informazioni a natura strettamente individuale e, in quanto tale, estremamente rilevante in termini di efficientamento ed indirizzamento delle attività delle Pubbliche Amministrazioni e, fra queste, dell'Amministrazione Finanziaria. Provando ad immaginare quali possano essere alcuni potenziali benefici derivanti dall'utilizzo dei *big data* da parte delle Amministrazioni Finanziarie, sembrerebbero emergerne diversi. Un primissimo riscontro positivo derivante dall'utilizzo dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria potrebbe essere di tipo strettamente economico. In tal senso, peraltro, deporrebbe anche il rapporto redatto dal *McKinsey Global Institute*, analisi dalla quale emergerebbe che l'utilizzazione dei *big data* da parte delle Pubbliche amministrazioni dei paesi OCSE potrebbe rappresentare un'occasione di grandissimo risparmio oscillante fra 150 e 300 miliardi di euro. Più precisamente, si potrebbe conseguire un risultato di questo tipo attraverso una gestione razionalizzata e, in quanto tale, ottimizzata dei dati elementari dei cittadini, dei sistemi di decisione automatici,

identificazione automatica di frodi o errori e trasparenza della *performance* operativa³⁵⁹.

Ragionando in questi termini, il ricorso ai *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria parrebbe essere immediatamente fruttifero. Ma v'è di più. L'utilizzabilità dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria potrebbe divenire occasione di produzione di effetti benefici non soltanto, almeno in via potenziale, in termini di ottimizzazione dei costi dell'intero apparato operativo-burocratico, ma anche in chiave di efficientamento e perfezionamento delle attività di monitoraggio delle condotte fiscalmente rilevanti poste in essere dai contribuenti. In termini più precisi, il ricorso ai *big data* potrebbe far sorgere in capo all'Amministrazione Finanziaria una capacità predittiva concretizzantesi nella possibilità di formulare anticipazioni e previsioni circa l'andamento, positivo e/o negativo, delle condotte future dei contribuenti, risultato al quale l'Ufficio potrebbe giungere - laddove continuasse a ricorrere a strumenti di monitoraggio e prevenzione tradizionali - con estrema difficoltà.

La funzione "predittiva" dei *big data* rappresenta, e lo si può affermare senza timore di smentiti, uno dei profili maggiormente peculiari, innovativi e, per certi versi, preoccupanti che all'utilizzo di detta massiva quantità di dati possano accompagnarsi. Tale funzione - derivante dall'eventuale utilizzo della massiva quantità di dati raccolti dall'Ufficio - potrebbe, senza dubbio, sortire, ancora, almeno un duplice effetto positivo. Da un lato, infatti, porrebbe l'Amministrazione Finanziaria nelle condizioni di valutare in modo quanto più

³⁵⁹ Soprattutto in ambito IVA, tributo la cui esatta percezione da parte degli Stati Membri è soggetta a controlli stringenti, stante la facilità con cui si assiste a condotte fraudolente poste in essere dai contribuenti. È proprio in questa direzione che l'Unione Europea si è mossa in tempi recenti attraverso l'introduzione del Transaction Network Analysis, nuovo strumento di interscambio attraverso cui si è specificata ed implementata la funzione d'un sistema di controllo informatizzato già esistente (il VIES) ed attraverso il quale, - come affermato dalla stessa Commissione Europea - si è intesa realizzare una sempre più "fitta, ed efficiente, cooperazione tra Stati Membri e l'EuroFise per l'analisi congiunta delle informazioni, in modo da poter rilevare e intercettare il più velocemente ed efficacemente possibile la frode carosello' all'IVA, effettuare controlli incrociati con i casellari giudiziari, le banche dati e le informazioni in possesso dell'Europol e dell'OLAF di coordinare le indagini transfrontaliere". In tal senso, si vd. il Comunicato Stampa della Commissione Europea (IP/19/2468) del 15 maggio 2019 come richiamato in A. PURPURA, *Potenziali benefici, rischi e limiti del "Transaction Network Analysis" quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra-UE*, in Riv. Dir. Trib (suppl. online) del 2 agosto 2019, 2.

certo possibile gli atteggiamenti pregressi dei contribuenti nei confronti degli adempimenti tributari. Dall'altro, ed in conseguenza, prendendo atto in modo ordinato e sistematico dei *tax behaviours* posti in essere dai contribuenti - relativamente, ad esempio, all'avvenuto adempimento di una determinata prestazione tributaria - in una fase antecedente rispetto alla conclusione dell'analisi dei dati relativi all'assolvimento di quel determinato obbligo fiscale, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe avere la possibilità di ovviare agli errori commessi dal contribuente in sede di adempimento dichiarativo, identificando, ad esempio, quali parti della dichiarazione siano state maggiormente fraintese dai contribuenti, quali erroneamente compilate, e, in linea generale, quali anomalie dichiarative siano state maggiormente ripetute nel tempo. L'utilizzo dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria potrebbe costituire, altresì, veicolo attraverso cui conseguire un ulteriore beneficio che potremmo qualificare, in via del tutto preliminare, come di natura relazionale. L'immagazzinamento di un'ingente quantità di dati, infatti, oltretutto la successiva utilizzazione di questi, potrebbero consentire un riavvicinamento fra Amministrazione Finanziaria e contribuenti. Com'è noto, infatti, alla massiva raccolta di dati non corrisponde un generico immagazzinamento di informazioni. Tutt'altro. In primo luogo, se è vero che dall'utilizzo dei dati individuali l'Amministrazione Finanziaria potrebbe enucleare, ad esempio, quali adempimenti fiscali siano stati maggiormente complessi e, eventualmente, fraintesi dai contribuenti, allo stesso tempo potrebbe ben discenderne un generalizzato efficientamento dei servizi eventualmente resi nei confronti dei contribuenti. Più precisamente, quest'ultimo sarebbe identificabile in una generica - ma fondamentale - ottimizzazione dei rapporti fra Fisco e contribuente. Ed infatti, la profilazione individuale derivante dall'utilizzazione dei *big data* e la, conseguente, identificazione di eventuali criticità pregresse intercorse con i contribuenti potrebbe consentire all'Amministrazione Finanziaria di agire a monte, acquisendo non soltanto le ragioni di eventuali, errati, adempimenti dichiarativi - condotte ormai, in termini

di effetti, definitive - ma anche l'esatto, o meno, recepimento dei provvedimenti adottati dall'Ufficio medesimo e destinati all'intera collettività di contribuenti.

In questa prospettiva, sembrerebbe emergere chiaramente la funzione di riavvicinamento fra Erario e contribuenti potenzialmente derivante dall'utilizzazione dei *big data* da parte del primo. Continuando a ragionare seguendo il percorso argomentativo che si è fin qui adottato, l'utilizzazione dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria potrebbe sortire effetti benefici anche in sede di attività accertativa. Mutuando le medesime considerazioni formulate nelle righe che precedono, infatti, ben può comprendersi come dalla raccolta massiva di dati e delle informazioni personali dei contribuenti l'Amministrazione Finanziaria - ed anche, a dire il vero, la Guardia di Finanza - possa conseguire un generalizzato arricchimento del compartimento informativo già esistente attraverso l'immagazzinamento ed utilizzo di dati qualitativamente corretti, così da supportare in modo sempre più efficace l'analisi del rischio e lo sviluppo e l'implementazione di nuovi percorsi di indagine e selezione, dando vita ad uno scenario informativo tanto ampio e variegato quanto profilato e, in definitiva, preciso.

Dette considerazioni sembrano trovare conferma, in primo luogo, nel senso più semplice del concetto di elaborazione dei *big data*. Se il *data mining*, infatti, rappresenta quel processo di analisi di volumi più o meno ampi di dati - nel caso dei *big data*, chiaramente, d'ingente quantità - attraverso cui pervenire a campioni informativi precedentemente non conosciuti allora, dando applicazione a detto complesso procedimento in sede di accertamento potrà, senza dubbio, giungersi a conoscere con maggiore facilità ed immediatezza l'effettiva capacità fiscale di contribuenti che attraverso la trasmissione di dati immagazzinati dall'Ufficio abbiano tradito, ad esempio, la propria, effettiva, capacità contributiva. In altre parole, i *big data* assolverebbero la funzione, fondamentale, di sintetizzare e stilizzare una realtà economica e tributaria complessa rendendola, in questa prospettiva, maggiormente analizzabile da parte

dell'Amministrazione Finanziaria, agevolando quest'ultima nell'utilizzo delle informazioni raccolte realizzando un efficientamento delle attività accertative attraverso la destinazione di queste verso chi, sulla base dei dati esaminati, ne debba essere effettivamente reso fondatamente destinatario.

Sulla base di dette considerazioni, sembra corretto affermare che l'utilizzo dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria consentirebbe non tanto di implementare le attività di verifica ed accertamento quanto di perfezionare la propria efficacia operativa sia sotto il profilo relativo all'identificazione dei soggetti destinatari considerati *target* sia dal punto di vista attinente alla tipologia di politica, interna all'Amministrazione, da formulare ed applicare come se fosse una *best practice*. In altre parole, dall'applicazione dei *big data* sembra poter discendere un miglioramento dal punto di vista qualitativo anche delle attività di accertamento conducibili dall'Ufficio. A ciò, peraltro, possono far, altresì, seguito due ulteriori effetti altrettanto positivi. Da un lato, l'Amministrazione potrebbe conseguire un duplice risultato, ossia il risparmio di risorse eventualmente utilizzabili per scopi differenti, e il ricorso a strumenti di contrasto a condotte fiscali elusive o evasive qualitativamente migliori. Dall'altro, anche i contribuenti non potrebbero che trarre un beneficio da un'attività pubblica maggiormente mirata - soprattutto laddove il servizio pubblico reso dall'Amministrazione possa dar luogo, come nel caso dell'Amministrazione Finanziaria, ad effetti maggiormente incisivi all'interno delle sfere giuridiche individuali dei contribuenti - volta, in quanto tale, all'accertamento delle sole condotte effettivamente contrarie alla *ratio* delle norme tributarie.

Ebbene, in conclusione, alla luce delle considerazioni che precedono potrebbe dirsi che l'utilizzo dei *big data* ad opera delle Amministrazioni Finanziarie statali possa ben rappresentare la concreta applicazione di un valore aggiunto digitale di cui l'Ufficio possa beneficiare attingendo all'ingente quantità di dati individuali dei contribuenti raccolti nel corso del tempo. Si tratta, in altre parole, di valorizzare le informazioni in proprio possesso identificandone

adeguatamente i profili di applicabilità in relazione alle quotidiane attività di informazione, monitoraggio, prevenzione e contrasto alle condotte tributarie *contra legem*, o che aggirino la *ratio* di questa, poste in essere dai contribuenti. Dunque, se è vero che i *big data* rappresentano un immenso strumento attraverso cui conseguire un potenziale efficientamento delle attività di prevenzione, monitoraggio, accertamento ed ottimizzazione interna delle attività svolte dall'Amministrazione Finanziaria, deve, allo stesso tempo, evidenziarsi che l'utilizzazione di dati personali individuali non possa non far sorgere interrogativi in merito all'identificazione sia di limiti all'utilizzabilità degli stessi, sia alla, conseguente, tutela della riservatezza dei contribuenti innanzi alla raccolta ed al trattamento dei dati medesimi da parte delle Amministrazioni Finanziarie.

4. L'assolvimento dei fini istituzionali dell'Amministrazione finanziaria nel rispetto della riservatezza del contribuente, intesa come diritto costituzionale di nuovo conio

Il tema della protezione dei dati personali dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria è stato, almeno fino ad oggi, vittima di una poca attenzione da parte della letteratura di settore. Ciononostante, si tratta di un tema che necessita, oggi più che mai, di un serio approfondimento sia alla luce della sempre più frequente utilizzazione delle nuove tecnologie in sede di adempimenti tributari sia in vista della continua implementazione delle attività d'interscambio informativo fra Autorità Fiscali degli Stati Membri, che della condivisione interstatale la quale non soltanto risulta essere condotta con incisività al fine ultimo di contrastare (e prevenire) i fenomeni di elusione ed evasione fiscale, ma che, in tempi estremamente recenti vorrebbe essere estesa a

settori del mercato fino ad oggi ai margini di detti meccanismi di reciproca condivisione fra Stati di informazioni fiscalmente rilevanti³⁶⁰.

Ebbene, la questione nodale sottesa a tale profilo attiene, essenzialmente, alla identificazione dei limiti e, al contempo, dell'ampiezza della libertà dell'Erario di utilizzare i dati personali individuali dei contribuenti al fine di garantire un ottimale adempimento dei propri doveri istituzionali - per il tramite delle risorse tecnologiche messe a propria disposizione - e, contestualmente, del diritto del contribuente a non vedere violata la propria riservatezza. In altre parole, sotto il profilo strettamente tributario, occorre chiedersi quale sia, semprechè esista, un limite al soddisfacimento dell'interesse fiscale statale innanzi alla necessità di garantire la riservatezza (o *privacy*) della generalità dei contribuenti. Occorre procedere con ordine.

Sul concetto di interesse fiscale - com'è noto - è stato fino ad oggi certamente significativo il contributo reso dalla nostra dottrina tributaria la quale ha provato a fornire, in molteplici occasioni, un inquadramento quanto più esaustivo possibile del concetto di interesse fiscale³⁶¹.

Ai fini che in questa sede maggiormente rilevano, però, sembra risultare estremamente dirimente quella definizione di interesse fiscale in ragione del quale quest'ultimo si configurerebbe non come uno degli interessi indistinti che sono affidati alla cura dell'Amministrazione statale, ma come un interesse particolarmente differenziato, che attenendo al regolare funzionamento dei

³⁶⁰ In questa prospettiva, si è già avuto modo di sostenere in altra sede che l'evoluzione tecnologica possa rappresentare una nuova risorsa utilizzabile in chiave preventiva di condotte elusive ed evasive. Per approfondimento sul tema, sia consentito richiamare A. PURPURA, *Digitalizzazione, tecnologizzazione e diritto tributario. Prospettive di una difficile (ma possibile) sinergia?*, in Riv. Dir. Trib. (supp. online) del 22 luglio 2020 ove ci si è interrogati in merito ruolo potenzialmente assolvibile dalla tecnologia blockchain in termini di incremento dell'efficienza delle attività di controllo e monitoraggio usualmente effettuate dalle Amministrazioni Finanziarie statali, interrogandosi, infine, in merito alla potenziale capacità della "catena di blocchi" a costituire un nuovo strumento di contrasto alle Frodi IVA carosello.

³⁶¹ Per tutti, si veda P. MARONGIU, *L'amministrazione fiscale tra poteri e responsabilità*, Torino, 2016, 61 e ss.; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, 251 e ss., Milano, 1996; M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin., 2001, 1, 412 e ss., nonché A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'"interesse fiscale"?*, in Dir. Prat. Trib., 2001, 1, 793; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 190, Milano, 2006. Si veda, altresì, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, il quale parla di "interesse fiscale" come generalizzato interesse di tutti i consociati affinché vengano raccolte tutte le risorse finanziarie necessarie per realizzare le finalità pubbliche.

servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza. Ebbene, è proprio muovendo da questa considerazione che è possibile comprendere quale possa essere il limite che all'utilizzo dei dati personali dei contribuenti si associ. Più precisamente, dalla definizione di interesse fiscale espressa dalla Corte Costituzionale sembra potersi enucleare un principio fondamentale, d'ordine e portata generale, in ragione del quale l'interesse pubblico alla percezione dei tributi si esaurirebbe, e troverebbe, implicitamente, il proprio limite, nella raccolta di quanto necessario per garantire il regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità.

Declinando detto principio in relazione al tema che forma oggetto del presente studio, ne potrebbe discendere che l'utilizzabilità dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria incontri, essenzialmente, il limite prima immaginato³⁶². In altre parole, l'azione dell'Ufficio non potrebbe eccedere quanto necessario per garantire il regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità.

La bontà delle considerazioni che si sono appena formulate, peraltro, sembrerebbe trovare ulteriore conferma nell'applicazione alla questione in esame del principio di proporzionalità da intendersi quale parametro di legittimità dell'operato dei legislatori nazionali - oltretutto di quello europeo - rispetto ai fondamentali principi sovranazionali ai quali l'ordinamento giuridico unionale è informato, ma anche quale strumento di bilanciamento fra interesse erariale e tutela del contribuente, ponendo in capo al legislatore, all'autorità giudiziaria ed all'Amministrazione Finanziaria statale il dovere di seguire un criterio di normalità al quale si affianchi il minor aggravio e la minor compressione possibile sul bene giuridico di volta in volta tutelato dalle norme.

Ragionando in questa prospettiva, l'utilizzabilità dei *big data* da parte dell'Amministrazione Finanziaria dovrebbe necessariamente trovare una decisa, e legittima, limitazione nella necessità che il pubblico operare non ecceda quanto

³⁶² Così, cfr. G. ROCCASALVA, *I big data e gli strumenti di visualizzazione analitica: interazioni e studi induttivi per le P.A.*, 2001, 95.

sia necessario per garantire la corretta percezione di quanto dovuto dal contribuente all'Erario. In altre parole, si tratterebbe di realizzare un esercizio di bilanciamento fra interesse pubblico e privato, contemperamento che, indipendentemente dal fatto che l'esito del confronto risulti positivo per il primo o il secondo interesse, potrà vedere la compressione dei diritti di quest'ultimo soltanto a condizione che ogni limitazione avvenga non soltanto tenendo in considerazione le specificità di ogni caso esaminato dall'Amministrazione Finanziaria, ma anche in modo proporzionato e dunque, in quanto tale, calibrato in base alla gravità della condotta eventualmente posta in essere dal contribuente. Ad esempio, l'introduzione della fatturazione elettronica nell'ordinamento tributario italiano, come visto, mira in primo luogo a disincentivare fenomeni pervasivi di evasione ed elusione fiscale incardinandosi lungo il graduale processo di digitalizzazione della Pubblica Amministrazione, secondo cui la prevalenza di un generale principio di trasparenza è da intendersi come accessibilità ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, al fine di tutelare i diritti dei cittadini, verso la promozione, la partecipazione ed il coinvolgimento all'attività amministrativa.

Il processo di dematerializzazione dei documenti fiscali mira, in primo luogo, a disincentivare fenomeni ormai pervasivi di evasione ed elusione fiscale, riducendo il livello del *tax gap* IVA, in Italia pari a circa il 27,4% nel 2017, attraverso un rigido processo di controllo fiscale da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle informazioni che transitano attraverso il Sistema di interscambio ed una tempestiva intercettazione delle ³⁶³ IVA. L'analisi ha consentito di stimare, su base semestrale, che la fatturazione elettronica ha indotto un extra-gettito quantificabile in un ammontare compreso fra 217 e 277 milioni di euro annui relativamente all'IVA esigibile e a circa 376 milioni di euro annui relativamente all'IVA detratta dei settori presi ad esame.

³⁶³ In tal senso, Cfr. M. GREGGI, *Frodi Fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 2016, 1015, n. 1.

In tal senso, l'innovazione tecnologica e l'interconnessione delle banche dati possono rappresentare un argine all'evasione ed elusione fiscale, unitamente ad un approccio sempre più orientato al rischio da parte dell'Amministrazione finanziaria consistente nella raccolta, analisi e selezione dei contribuenti, alla qualità e quantità delle informazioni, nonché alla loro veridicità, facendo emergere le posizioni più sospette da sottoporre a controllo, attraverso l'individuazione di un livello di significatività che consenta di graduare il rischio di controllo e di individuazione, incentivando a tal fine l'adempimento spontaneo. La Circolare n. 19/E dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2019 ha riconosciuto una rilevanza strategica alle banche dati ed alle informazioni in esse contenute, nell'ambito delle politiche di contrasto alle frodi fiscali, secondo un'ottica orientata al rischio, incentrata sulla individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo, in quanto poco trasparenti o comunque non collaborativi.

Dunque, anche in tale situazione un rafforzamento della partecipazione attiva ed effettiva del contribuente all'azione dell'AF potrebbe rappresentare, *de iure condendo*, una prospettiva da tenere in considerazione nell'ottica di comporre l'atavica endiade fisco-*privacy*.

Invero, le modalità di utilizzo dei c.d. *big data analytics* nel contesto dell'Amministrazione finanziaria e ancor più specificamente della fattura in formato elettronico si differenziano rispetto alle più diffuse tecniche commerciali (che è possibile riscontrare, ad esempio, nelle maggiori piattaforme digitali). Difatti, mentre in queste ultime il titolare del trattamento, utilizzando specifiche informazioni e con l'ausilio di peculiari algoritmi informatici, tende a catalogare gli utenti in *cluster* omogenei sulla base di correlazioni più o meno elevate - al fine di conoscere ad esempio le abitudini di consumo - nel contesto delle tecniche di raccolta e analisi dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria è necessario riferirsi al contribuente, nella sua dimensione individuale, seppure nell'ambito delle relazioni commerciali realizzate con altri operatori.

Tale orientamento se da un lato non può certo negarsi sia di ausilio ad una concreta manovra di contrasto all'evasione fiscale, non è neutrale e deve necessariamente rispondere ai principi fondamentali di tutela e protezione dei dati personali in materia tributaria, affermati tanto dall'ordinamento comunitario, con l'adozione del Regolamento, quanto da quello nazionale, con il Codice della *privacy*.

La memorizzazione, utilizzazione e conservazione delle informazioni contenute nelle fatture in formato elettronico sono di certo acquisite e trattate dall'Amministrazione finanziaria per finalità strettamente pubblicistiche, orientate alle fasi endoprocedimentali di controllo e al successivo accertamento, in un contesto in cui è ormai abituale l'utilizzo delle tecnologie informatiche per l'adempimento di numerosi obblighi tributari. Il Regolamento definisce in modo ampio la nozione di dato personale come qualsiasi informazione riguardante una persona fisica identificata o identificabile («interessato»), proponendo un principio di liceità del trattamento ancorato a due criteri specifici quali la necessità e il consenso dell'interessato. La violazione dei dati personali, nota con il termine *Data Breach*, consiste nella distruzione, perdita, modifica, divulgazione non autorizzata o accesso ai dati personali trasmessi, conservati o comunque trattati, che comportino la compromissione della riservatezza, dell'integrità o della disponibilità di dati personali. I meccanismi di profilazione fiscale dei contribuenti in funzione del rischio di evasione discendono dalla presenza di un patrimonio di dati e informazioni interconnesso in possesso dell'Anagrafe tributaria e nei database di altre Amministrazioni pubbliche. Nell'operare tale processo di interconnessione di dati, l'Agenzia delle Entrate opera mediante un meccanismo di pseudonimizzazione e anonimizzazione, attraverso cui le informazioni personali sono rese codificate seguendo specifici protocolli e chiavi di lettura. Se da un lato tale meccanismo consente di rendere anonimi i dati, tutelando le informazioni personali sensibili, dall'altro è necessario implementare verifiche organiche di qualità, in termini di correttezza

ed efficienza del sistema di controllo. Già nella normativa di contrasto al riciclaggio sono state introdotte specifiche disposizioni orientate allo scambio e alla condivisione di informazioni rilevanti sotto il profilo finanziario in vista della introduzione di specifiche procedure tese alla individuazione del rischio di evasione, specificamente per le società di persone e le società di capitali. Sin dalla prima introduzione dell'approccio teso all'analisi e valutazione del rischio di evasione, e ancora successivamente allorquando con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 agosto 2018 si è teso estendere ai successi periodi di imposta 2014 - 2015 la sperimentazione della procedura di selezione basata sull'utilizzo delle informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari, il Garante per la protezione dei dati personali ha ravvisato delle criticità insite all'attività di profilazione dei contribuenti suggerendo specifiche azioni correttive volte a mitigare tali minacce, quali ad esempio: la minimizzazione dei rischi connessi ad accessi non autorizzati ai dati, l'implementazione di controlli mirati sulla qualità dei dati utilizzati e sulle elaborazioni logiche effettuate, garanzie al trattamento automatizzato dei dati personali, o ancora la convocazione del contribuente in contraddittorio. Non pare possa essere in dubbio il fatto che l'apporto del Garante per la protezione dei dati personali esula dalla sindacabilità nel merito delle azioni di politica tributaria e fiscale con le quali l'Amministrazione finanziaria esercita le proprie funzioni di contrasto all'evasione, ma non di meno assume un ruolo di primo ordine nell'assicurare il rispetto della *privacy* dei contribuenti.

Il bilanciamento fra l'interesse erariale e la tutela del contribuente risulta sempre più legato ad un *fil rouge* che trova fondamento e giustificazione nel processo di digitalizzazione della pubblica amministrazione, intrapreso da tempo e solo negli ultimi anni ancor più rafforzato attraverso l'introduzione di specifici strumenti di contrasto all'evasione ed elusione fiscale e al rafforzamento dei database informatici condivisi ed anonimi. In tal senso l'inviolabilità della sfera privata spesso si scontra con le più recenti tecniche catalogazione, profilazione,

raccolta ed utilizzazione delle informazioni sensibili, quelle cioè più intrinsecamente legate ad una specifica persona. Il progresso tecnologico e le nuove misure di contrasto alle frodi IVA, fra cui la fatturazione elettronica, esprimono una maggiore efficacia in termini quantitativi, qualitativi e temporali, sia nella fase antecedente che concomitante e ancora successiva al controllo ed al monitoraggio fiscale³⁶⁴. L'ubiquità dei dati personali all'interno delle anagrafi digitali impone nuove responsabilità. Occorre trovare un punto di equilibrio, tanto giuridico quanto sociale, al fine di garantire accessibilità pubblica, trasparenza e protezione individuale.

È indubbio che l'utilizzo del patrimonio informativo e l'interconnessione delle banche dati nazionali lungo il processo di monitoraggio e controllo fiscale sia di ausilio all'Amministrazione finanziaria, in quanto permette un riscontro diretto e documentale delle operazioni sospette, raccogliendo elementi probatori utili in vista di indagini ispettive più approfondite, unitamente allo scambio di informazioni con gli altri stati membri in un'ottica di leale collaborazione³⁶⁵. L'invocata limitazione alla memorizzazione e successiva utilizzazione delle informazioni contenute nelle fatture in formato elettronico in ragione della tutela dei dati personali è legata alle possibili distorsioni derivanti da un impiego indebito di tali informazioni, non legandosi in alcun modo allo sfruttamento di

³⁶⁴ In questi termini, sia consentito rimandare ad A. PURPURA, *Legittimità del diritto alla esenzione per prevalenza della sostanza sulla forma*, in Riv. Dir. Trib., 2020, 3, 12 e ss.

³⁶⁵ Si pensi, per tutti, alla proposta di direttiva COM (2020) 314 final, con cui la Commissione europea si è fatta promotrice di nuove modifiche alla direttiva n. 2011/16/UE relativa allo scambio di informazioni. Come ben evidenziato da A. VALENTE, *Scambio automatico di informazioni fiscali esteso anche alle piattaforme digitali*, in IPSOA Quotidiano del 27 luglio 2020, la proposta di direttiva in parola si pone l'obiettivo di estendere le procedure di scambio automatico di informazioni fiscali anche ai gestori delle piattaforme digitali. Più precisamente la proposta di direttiva ha introdotto, a tal scopo, una previsione ad hoc, ovvero l'art. 8 rubricato: "*Scope and conditions of mandatory automatic exchange of information reported by Platform Operators*". Detta disposizione imporrebbe a ciascuno Stato membro di porre in essere tutte le misure necessarie per consentire ai gestori della piattaforma di adempiere gli obblighi di due diligence e di comunicazione previsti all'interno dell'Annex V (sezioni II e III) e assicurare l'effettiva implementazione delle normative relative a tale materia in conformità a quanto disposto dalla sezione IV dell'Annex V. In questa prospettiva, i gestori della piattaforma sarebbero tenuti a raccogliere e verificare le informazioni riguardanti i soggetti (persone fisiche o giuridiche) che utilizzano la piattaforma (cd. "*reportable sellers*") per la vendita di beni, servizi o in relazione ad operazioni di crowdfunding. Tali informazioni verranno comunicate all'Autorità dello Stato membro dei gestori della piattaforma che, a sua volta, le comunicherà allo Stato membro in cui il "*reportable sellers*" è residente ovvero in cui sono localizzati i beni gli immobili.

queste ultime nell'ambito delle attività di analisi del rischio, quale strumento predittivo di incoerenza contributiva.

In ragione di ciò, l'asserita parametrizzazione alla proporzionalità del fine rispetto agli strumenti a disposizione per il contrasto delle frodi IVA, difficilmente può risolversi mediante una valutazione preventiva di impatto sulla *privacy* personale, finendo per valutarsi in una fase successiva all'acquisizione e al trattamento del dato, certamente strumentale al raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'Amministrazione finanziaria³⁶⁶.

I dati fiscali possono spesso contenere dati personali (comuni e particolari) degli interessati-contribuenti. Tutto questo genera naturalmente un potenziale contrasto fra esigenze di controllo fiscale e contrasto all'evasione, da una parte, e tutela della *privacy* (generalmente intesa), dall'altra. In base all'articolo 8 CEDU, ogni persona ha diritto al rispetto della sua vita privata e della sua corrispondenza. Giacché la conservazione dei dati si è dimostrata uno strumento investigativo necessario ed efficace per le autorità di contrasto all'evasione, risulta comunque necessario assicurare che i dati conservati restino a disposizione delle autorità di contrasto per un certo periodo di tempo.

La conservazione dei dati, rileva la Corte di Giustizia nella causa *Digital rights Ireland* - 8 aprile 2014 - cause C-293/12 E C-594/12, non è idonea peraltro a pregiudicare, di per sé, il contenuto essenziale del diritto fondamentale alla protezione dei dati personali, sancito all'articolo 8 della Carta, considerato che la direttiva 2006/24 prevede, all'articolo 7, una regola relativa alla protezione e alla sicurezza dei dati, ai sensi della quale gli Stati membri assicurano l'adozione di adeguate misure tecniche e organizzative. Tanto premesso in ordine alla *ratio* e legittimità dell'ingerenza, ciò che occorre verificare è solo la proporzionalità dell'ingerenza stessa. La Corte, come detto, fornisce poi un *vademecum* sulle condizioni che legittimano l'applicazione di queste misure: in primo luogo,

³⁶⁶ In tema di interscambio di informazioni finalizzate al contrasto delle frodi IVA (ed in particolare di quelle c.d. "carosello"), si rimanda, *ex multis*, ad A. PURPURA, *Potenziati benefici, rischi e limiti del "Transaction Network Analysis" quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra-UE*, in Riv. Dir. Trib (supp. online) del 2 agosto 2019, 2.

occorre che la normativa nazionale definisca, mediante regole chiare e precise, la portata e l'applicazione delle misure di conservazione, fissandone i requisiti anche al fine di permettere agli interessati di averne contezza e di poter proteggere i propri dati; in secondo luogo, la Corte afferma che la conservazione deve rispondere a criteri oggettivi, in base a un rapporto fra dati da conservare e obiettivo perseguito.

Da ultimo, la Corte specifica che analoghe cautele devono trovare riscontro in merito alla determinazione dei destinatari potenziali delle misure e delle situazioni in cui esse ricevono applicazione: in base a criteri oggettivi, cioè, che circoscrivano le situazioni idonee a rivelare la connessione con atti di criminalità o con un rischio grave per la sicurezza pubblica.

Il tema fondamentale è dunque, come più volte ribadito, quello del bilanciamento di interessi contrapposti, laddove numerose e diverse sono le finalità che possono giustificare ingerenze da parte dell'autorità pubblica nella vita privata dei cittadini. Si pensi, fra le altre, alle misure adottate nell'obiettivo di garantire la sicurezza nazionale, la pubblica sicurezza, il benessere economico del paese, la difesa dell'ordine pubblico e la prevenzione dei reati, la tutela della salute e la protezione dei diritti e delle libertà altrui. Tuttavia, la Corte di giustizia, pur riconoscendo il potere di cui godono gli Stati in riguardo, non ha perso l'occasione per affermare che il principio di stretta proporzionalità, che può giustificare limitazioni ai diritti fondamentali qualora vengano in considerazione esigenze di pubblica sicurezza, non può delinarsi in astratto e in maniera indifferenziata rispetto a qualsiasi reato, ma, al contrario, esige una differenziazione attentamente modulata in base al tipo di delitto, alle esigenze investigative, alla tipologia dei dati e delle informazioni da acquisire e dei mezzi di comunicazione utilizzati. Ancora, sempre la Corte, nel caso *Google Spain* (CGUE, sentenza del 13 maggio 2014, causa C-131/12), recependo gli indirizzi interpretativi della Corte europea dei diritti dell'uomo, ha ricordato come la nozione di necessità implichi che l'ingerenza risponda ad un bisogno sociale

imperativo e che sia proporzionata agli obiettivi legittimi perseguiti dalle autorità.

In conclusione, l'impiego della tecnologia nella fase di adempimento dei numerosi obblighi tributari (obblighi comunicativi, dichiarativi e di versamento) non è neutrale sotto il profilo della protezione dei dati personali, consentendo l'acquisizione e la conservazione in apposite banche dati di grandi quantità di dati (v. la fatturazione elettronica, l'archivio dei rapporti finanziari, per non parlare dell'anagrafe tributaria) che possono essere facilmente utilizzati per migliorare, sotto il duplice profilo qualitativo e quantitativo, le attività di controllo e di accertamento. Per altro verso, bisogna tenere in debita considerazione l'introduzione del Regolamento, che esplica effetti anche in materia fiscale, come dimostra l'applicazione fattane dal Garante, con i provvedimenti del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018, in tema di fatturazione elettronica, e con il provvedimento 4 aprile 2019, in tema di modelli predittivi del rischio di evasione, attraverso la selezione automatizzata di posizioni fiscali dei potenziali evasori, anche mediante scambio di informazioni con Amministrazioni estere³⁶⁷.

La nuova rilevanza della protezione dei dati personali in materia fiscale fa sorgere quindi il problema dei limiti che il diritto alla protezione dei dati personali pone all'acquisizione, all'utilizzo ed alla conservazione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, e ciò nella prospettiva di un corretto bilanciamento fra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei suddetti dati, tanto a livello interno quanto a livello sovranazionale. Quanto alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, seppur in materie non tributarie, importanti indicazioni generalizzabili, anche in punto di tutela dei dati personali, possono essere ricavate dalle citate sentenze. Queste sentenze sono rilevanti anche per la materia tributaria in quanto fissano un principio valido per la tutela del trattamento dei dati personali di fronte ad

³⁶⁷ In tal senso, per tutti, M. ZAVANI, P. DI TOMA, *L'innovazione nei processi amministrativi delle pmi. Opportunità e vincoli della fatturazione elettronica*, Milano, 2012.

esigenze pubblicistiche rilevanti, qual è - al pari della lotta al terrorismo e alla criminalità - quella di contrastare l'evasione fiscale: e il senso ultimo è che vi deve sempre essere proporzionalità fra trattamento del dato alla luce dell'obiettivo perseguito ed esigenza di minimizzare l'acquisizione, il trattamento, la conservazione dei dati personali, ivi compresi, dunque, quelli dei contribuenti.

Tanto premesso e cercando di tirare le fila del discorso, si evidenzia quanto segue: la conservazione dei dati non è idonea a pregiudicare, di per sé, il contenuto essenziale del diritto alla protezione dei dati personali, soprattutto laddove venga garantita la protezione e la sicurezza dei dati attraverso l'adozione di adeguate misure tecniche e organizzative. Quindi se tali misure sono prese e sono adeguate il problema non sussiste. È idoneo ad esempio prevedere un numero limitato di persone che dispongano dell'autorizzazione di accesso e di uso ulteriore dei dati conservati a quanto strettamente necessario alla luce dell'obiettivo perseguito. È comunque opportuno evidenziare che la Corte di Cassazione (Cass., Sez 1, n. 17485 del 4 luglio 2018³⁶⁸), ha affermato che la potestà impositiva dell'Amministrazione si fonda sull'art. 53 della Cost. e sulla legislazione ordinaria che disciplina l'attività di accertamento e la raccolta dei dati attuata presso l'Anagrafe tributaria. Né il Garante, né il giudice possono dunque disapplicare norme di legge, che, ove ritenute non legittime, dovrebbero comunque essere sottoposte al vaglio della Corte Costituzionale. Il giudizio di proporzionalità e di necessità delle misure poste in essere deriva, dunque, da due fattori innegabili: un'evasione fiscale di più di 100 miliardi all'anno; una lesione gravissima dei principi costituzionali fondamentali (*in primis* dell'art. 53 Cost.), che si pongono come limiti insuperabili anche di fronte agli obblighi comunitari. Quanto a misure adeguate a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati, in modo da ridurre i rischi per gli interessati, con particolare riguardo ad erronee rappresentazioni della capacità contributiva, tali esigenze potrebbero

³⁶⁸ Sentenza reperibile su banca dati *fisconline*.

essere tutelate mediante lo strumento di tutela preventiva del diritto di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo tributario. Tale posizione esplicitata a partire dal caso *Sopropè* (Corte di giustizia, sentenza del 18 dicembre 2008, C-349/2007³⁶⁹) considera la partecipazione del privato all'accertamento come un vero e proprio corollario del principio del giusto procedimento. Il postulato alla base di questa affermazione è quello di consentire l'intervento attivo dell'interessato finalizzato ad esplicitare le proprie ragioni ogni qual volta quest'ultimo sia esposto agli effetti di un provvedimento amministrativo anche solo potenzialmente pregiudizievole.

La giurisprudenza comunitaria, con la sentenza *Ravon* (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008) è tornata sul tema della tutela immediata del contribuente nel corso della fase istruttoria del procedimento tributario. Ai fini delle questioni in esame tale sentenza assume un valore ancor maggiore perché incentrata sul bilanciamento fra libertà individuali del contribuente, garanzie procedurali e invasività dei poteri attribuiti al Fisco. Basterebbe dunque, per esempio, prevedere che, in caso di accertamento derivante da analisi del rischio da memorizzazione massiva di dati personali, dovrebbe garantirsi, a pena di nullità, un contraddittorio preventivo all'accertamento con il contribuente.

In conclusione, nessuno può mettere in dubbio che l'evasione fiscale in Italia sia un bisogno sociale imperativo e che gli obiettivi di contrasto alla stessa sia legittimi e anche proporzionati (vista, peraltro, l'enormità e rilevanza assunta dal fenomeno). Dunque, l'affermazione per cui la memorizzazione di dati contenenti la descrizione delle prestazioni fornite potrebbe essere sproporzionata e questo perché le fatture di regola, contengono dati, anche molto di dettaglio, volti ad individuare i beni e i servizi ceduti, con la descrizione delle prestazioni, i rapporti fra cedente e cessionario e altri soggetti, riferiti, fra le altre, anche a sconti, deve fare il conto con le regole basilari di controllo in funzione di

³⁶⁹ Consultabile su www.curia.europa.eu.

contrasto all'evasione fiscale, laddove è chiaro che un controllo che non possa accedere ai dati necessari per l'individuazione dei beni e servizi ceduti e alla descrizione delle prestazioni e rapporti fra cedenti e cessionario non avrebbe alcun senso, né alcuna efficacia. In sostanza non è possibile dire che il contrasto all'evasione, pur legittimo non si deve fare controllando tali sensibilissimi dati. In tal caso infatti il contrasto all'evasione, pur legittimo, non si potrebbe fare (di fatto questa sarebbe la conseguenza). Sul punto, si pensi al controllo sull'inerenza delle spese (laddove è necessario appurare i beni e i servizi ceduti e il tipo di prestazione) al *transfer pricing* o alle operazioni elusive e di abuso del diritto (laddove è necessario appurare i rapporti fra cedente e cessionario); al controllo sugli sconti, fondamentale per rilevare l'antieconomicità delle operazioni, dietro le quali si nascondono spesso gravissime frodi (*in primis* le frodi carosello). In tutto questo non c'è dubbio che il responsabile del trattamento deve attuare misure tecniche ed organizzative appropriate al fine di garantire la protezione dei dati personali dalla distruzione accidentale o illecita, dalla perdita accidentale o dall'alterazione, dalla diffusione o dall'accesso non autorizzati, segnatamente quando il trattamento comporta trasmissioni di dati all'interno di una rete, o da qualsiasi altra forma illecita di trattamento di dati personali. Tali misure devono garantire un livello di sicurezza appropriato rispetto ai rischi presentati dal trattamento e alla natura dei dati da proteggere, laddove secondo la Corte di Giustizia, il trattamento dei dati personali è lecito se necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento.

Se si vuole usare la tecnologia per il contrasto all'evasione fiscale, senza violare altri diritti, i dati devono quindi potere essere legittimamente trattati con le garanzie necessarie. E per i dati sensibili questo trattamento (ossia, l'uso) dei dati è possibile a condizione che esso sia (articolo 9 lett. g, Regolamento): necessario per motivi di interesse pubblico rilevante sulla base del diritto italiano (una legge); proporzionato alla finalità perseguita; rispettoso dell'essenza del

diritto alla protezione dei dati; preveda misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti fondamentali e gli interessi dell'interessato.

Le disposizioni recentemente introdotte stabiliscono quindi che, per le attività di analisi del rischio di evasione effettuate utilizzando le informazioni contenute nell'archivio dei rapporti finanziari tenuto presso l'Anagrafe tributaria, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza si possano avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispongono, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini.

Fra le ipotesi in cui viene limitato l'esercizio di specifici diritti in tema di protezione dei dati personali, viene quindi ora incluso anche l'effettivo e concreto pregiudizio alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale. Si ricorda che, quanto alla disciplina delle analisi del rischio di evasione effettuate dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza, il decreto legge n. 201 del 2011 stabilisce che l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza utilizzino le informazioni sui rapporti bancari e finanziari, nonché sulle operazioni di natura finanziaria effettuate al di fuori di rapporti continuativi, rilevate e comunicate all'anagrafe tributaria dagli intermediari bancari e finanziari ai sensi del D.P.R. n. 605 del 1973 e del medesimo decreto n. 201 del 2011.

Le stesse informazioni sono altresì utilizzate dal Dipartimento delle finanze ai fini delle valutazioni di impatto e della quantificazione e del monitoraggio dell'evasione fiscale. L'articolo 7, VI comma, del D.P.R. n. 605 del 1973 dispone poi che le banche e gli altri operatori finanziari sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria.

I medesimi operatori sono tenuti a rilevare l'esistenza dei rapporti bancari e finanziari, e di qualsiasi operazione compiuta al di fuori di un rapporto continuativo. Con riferimento alla protezione dei dati personali, si prevede inoltre che l'utilizzo delle informazioni sulle operazioni bancarie e finanziarie possa avvenire previa pseudonimizzazione dei dati personali e nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 23 del Regolamento, laddove la pseudonimizzazione dei dati personali viene definita dall'articolo 4 del DGPR come il trattamento dei dati personali effettuato in modo tale che gli stessi non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile.

L'articolo 23 del Regolamento stabilisce infine che l'ordinamento europeo o quello nazionale al quale sono soggetti il titolare o il responsabile del trattamento dei dati, possono limitare, mediante misure legislative, la portata degli obblighi e dei diritti previsti dagli articoli da 12 a 22 e 34, nonché all'articolo 5, nella misura in cui le disposizioni ivi contenute corrispondano ai diritti e agli obblighi di cui agli articoli da 12 a 22.

I diritti attribuiti dagli articoli da 12 a 22 del Regolamento all'interessato del trattamento dei dati sono: il diritto di ottenere informazioni su quali dati sono trattati dal titolare (diritto di informazione); il diritto di chiedere ed ottenere in forma intellegibile i dati in possesso del titolare (diritto di accesso); il diritto di opposizione al trattamento o di limitazione al medesimo ove ricorrano specifiche condizioni; il diritto di ottenere l'aggiornamento o la rettifica dei dati conferiti; il diritto di ottenere la cancellazione dei dati in possesso del titolare; il diritto alla portabilità dei dati; il diritto di non essere sottoposto a una decisione basata unicamente sul trattamento automatizzato, compresa la profilazione, che produca effetti giuridici che lo riguardano o che incida in modo analogo significativamente sulla sua persona.

La limitazione di tali diritti da parte del diritto europeo o nazionale è consentita qualora rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare specifici interessi pubblici, fra i quali, la sicurezza nazionale, la difesa e un rilevante interesse, anche in materia tributaria.

Il secondo paragrafo dell'articolo 23 del Regolamento stabilisce, inoltre, che le misure legislative che limitano i diritti riconosciuti a protezione dei dati personali, contengono disposizioni specifiche riguardanti almeno, se del caso: le finalità del trattamento o le categorie di trattamento; le categorie di dati personali; la portata delle limitazioni introdotte; le garanzie per prevenire abusi o l'accesso o il trasferimento illeciti; e l'indicazione precisa del titolare del trattamento o delle categorie di titolari; i periodi di conservazione e le garanzie applicabili tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione e delle finalità del trattamento o delle categorie di trattamento; i rischi per i diritti e le libertà degli interessati; e il diritto degli interessati di essere informati della limitazione, a meno che ciò possa compromettere la finalità della stessa.

I principi applicabili al trattamento dei dati sono quindi in sostanza: liceità, correttezza e trasparenza; minimizzazione dei dati rispetto alle finalità per le quali sono trattati; esattezza; limitazione della conservazione; integrità e riservatezza. In tutto tale contesto, si ricorda del resto che, come già accennato, l'utilizzo di algoritmi su dati massivi è stato dichiarato legittimo dal Consiglio di Stato³⁷⁰.

In conclusione, è infine opportuno ricordare che le norme nazionali le quali stabiliscono procedure per combattere la frode o l'evasione fiscale, costituiscono un'attuazione del diritto dell'Unione, ai fini dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta (Corte giustizia Unione Europea, Concl. Avv. Gen., 05/06/2019, n. 189/18).

Per quanto riguarda il rapporto fra fisco e *privacy*, peraltro, si tratta di dati raccolti da una Pubblica Amministrazione ai fini della normativa di settore, e più

³⁷⁰ Cfr. sentt. nn. 2936/2019 e 8472, 8473 e 8474/2019, reperibili su www.giustizia-amministrativa.it

esattamente per adempiere l'obbligo e la relativa missione di effettuare i controlli diretti ad assicurare l'avvenuto assolvimento dei doveri fiscali, a tutela dell'interesse pubblico nazionale in materia di bilancio e tributaria³⁷¹.

Non a caso, le più recenti stime dell'evasione fiscale e contributiva elaborate individuano, i seguenti dati. In media, nel triennio 2014-2016, si osserva un *tax gap* complessivo pari a circa 109,7 miliardi di euro, di cui 98,3 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,4 miliardi di mancate entrate contributive. Nella media del periodo 2013-2018 il *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, IRES, IVA, IRAP, da locazioni e canone RAI ammonta a circa 84,3 miliardi di euro, in scomposizione per tipologia di tributo mostra il *gap* maggiore con riferimento all'IVA, per un valore pari a 35,5 miliardi di euro.

La seconda voce per importanza è il gap dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, che risulta pari a quasi 32 miliardi di euro, seguita dall'IRES con 9,2 miliardi di euro. Il principio di proporzionalità dovrebbe essere pertanto ricalibrato alla luce di tali dati. L'entità del mancato gettito fiscale, particolarmente rilevante nel settore dell'IVA e dell'IRPEF da impresa e lavoro autonomo, e i conseguenti rischi di pregiudizio effettivo e concreto per la salvaguardia dell'interesse pubblico nazionale in materia di bilancio e tributaria, depongono dunque a favore di misure maggiormente adeguate ed efficaci per prevenire e contrastare comportamenti illeciti.

Al riguardo, giova rammentare che la proporzionalità va intesa quale parametro essenziale di legittimità, sia con riferimento alla concreta limitazione del diritto alla protezione dei dati personali, sia con riferimento al concreto svolgimento del trattamento da parte dell'Agenzia, da parametrare ai canoni dell'art. 52 della Carta di Nizza (che individua una serie di requisiti puntuali perché si possa limitare l'esercizio dei diritti e delle libertà, fra i quali appunto il diritto alla protezione dei dati personali), anche in sede di esercizio del potere legislativo.

³⁷¹ Cfr. A. CARINCI, *Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro*, in *Il Fisco*, 2019, 46, 4407 e ss.

In tale contesto assume particolare rilevanza il principio di proporzionalità della misura che consente limitazioni dei diritti fondamentali solo se siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciuto dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà.

La battaglia all'evasione è solo all'inizio e le frontiere dell'utilizzo dell'intelligenza artificiale si allargano sempre di più. Il Fisco sta fra le altre mettendo a punto un algoritmo che consenta di individuare presunti schemi elusivi. È infatti in corso di perfezionamento un *software* che si basa su un algoritmo di *network analysis* capace di mettere in relazione una serie di dati di determinate categorie di contribuenti. Il direttore Ruffini ne ha parlato durante l'audizione davanti le commissioni riunite di Camera e Senato, in occasione degli obiettivi del *recovery plan*.

Prima di ufficializzare l'utilizzo del *software* su scala nazionale, l'Agenzia delle Entrate sta facendo comunque dei test in determinate direzioni regionali. Si può fare un esempio: il professionista Caio è socio di due società e sindaco di una terza. Ha un conto corrente per la società A ma nel contempo è amministratore della società C. Il software in questo caso raggruppa tramite l'algoritmo tutti i punti di contatto. Gli incroci avvengono su dati e accertamenti di oggi ma anche del passato. In questo modo il *software*, aiutandosi con l'intelligenza artificiale, elenca possibili soggetti con la propensione all'evasione.

L'intelligenza artificiale è dunque la nuova frontiera. E ciò rileva naturalmente anche nel rapporto Fisco-privacy, anche perché è chiaro che questo sistema non è una scienza esatta.

La campionatura dei soggetti a rischio può infatti sempre presentare falsi evasori. L'Agenzia delle Entrate con questo potente mezzo tecnologico ha comunque l'intenzione di estrarre liste per i controlli anche prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, implementando così l'altra carta

che dovrebbe servire a sconfiggere l'evasione fiscale nel nostro Paese: la *compliance*³⁷².

L'“oracolo” fiscale sarà in ogni caso sempre più destinato ad essere alimentato con i dati che arrivano oltre che dalle dichiarazioni, anche dall'e-fattura, dall'archivio rapporti finanziari e da tutte le altre banche dati a disposizione. E ognuno di noi avrà alla fine un voto sul livello di probabilità e propensione all'evasione. Vero è che il *software* si autocorregge e anche i falsi positivi servono nel processo di affinamento dei dati.

Questa è comunque l'evoluzione che ci aspetta e per far sì che funzioni saranno anche necessari ed opportuni ingenti investimenti nel capitale umano e tecnologico, che potrebbero magari trovare risorse nel *recovery plan*.

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte non si possono di certo tralasciare le spinte evolutive, sul piano sovranazionale, e involutivo, a livello interno, in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale nell'ottica innovativa, e prospettica, della valorizzazione del principio di proporzionalità.

Occorre così analizzare gli sviluppi dell'ultimo lustro, sul duplice piano sovranazionale e interno, in tema di protezione dei dati dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di un corretto bilanciamento fra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei dati personali.

³⁷² In tal senso, è utile rimandare all'analisi schematica del tema rinvenibile in A. SANTORO, La compliance fiscale nell'era dei big data: considerazioni sul caso italiano, SOSE, 28 Settembre 2018, Workshop Economico Statistico Tecnologico, Roma. Sempre ammesso, peraltro, che vi riesca effettivamente a pervenire. Creando non poche criticità in tema di tutela della *privacy* dei contribuenti e, in linea più generale, degli utenti. In tal senso, con riferimento al settore "privatistico", potrebbe considerarsi emblematico il “caso *Amazon*”. Più precisamente, in dottrina è stato evidenziato che "ricorre la battuta secondo cui *Amazon* sarebbe in sostanza in grado di farti recapitare un bene prima ancora che tu l'abbia ordinato. Ed in effetti il colosso delle vendite on line ha depositato negli Stati Uniti una domanda di brevetto per un servizio di *anticipatory shipping*; relativamente alla collocazione da parte della stessa *Amazon* di prodotti nel magazzino più vicino a colui che sarà verosimilmente l'acquirente di un certo bene, previsione effettuata sulla base dell'analisi delle precedenti esperienze di acquisto e di navigazione sul sito effettuate da tale soggetto, 'interpretate anche alla luce delle conoscenze derivanti dall'analisi della immensa casistica detenuta della stessa *Amazon*. E ancora, sempre *Amazon* (così come molti altri siti di *e-commerce*, come ad esempio *Yoox*, operante nel settore dei prodotti di moda) è in grado di proporti il prossimo libro che acquisterai: attività quest'ultima che, in una prima fase, era affidata a un pool di esperti, poi sostituiti dall'analisi dei dati e di migliaia di percorsi di acquisto di utenti che avevano operato in rete.

Al tema della protezione dei dati personali dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria è attribuito poca attenzione nella nostra materia, nonostante la sua importanza sia non solo attuale ma destinata a crescere esponenzialmente in tempi brevi: il sempre maggiore ricorso alla tecnologia per gli adempimenti tributari consente, infatti, l'acquisizione e la conservazione in apposite banche dati di enormi quantità di informazioni dei contribuenti (v. la fatturazione elettronica, l'archivio dei rapporti finanziari, l'anagrafe tributaria, ecc.) da utilizzare nelle attività di controllo e di accertamento.

Qual è il problema? È che la protezione dei dati personali pone dei limiti alla acquisizione, alla conservazione e all'utilizzo dei suddetti dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, e ciò nella prospettiva di un corretto bilanciamento fra esigenze di contrasto all'evasione fiscale e tutela del diritto alla protezione dei dati personali.

Infatti, il diritto del contribuente alla protezione dei dati può affermarsi, da un lato e innanzitutto, come limite al massivo utilizzo di adempimenti che comportano l'acquisizione e la conservazione di grandi quantità di dati personali, non sempre di stretto e diretto interesse fiscale; e, dall'altro lato, come limite all'utilizzo di dati personali comunque acquisiti dall'Amministrazione per selezionare i contribuenti da assoggettare a controllo e ad accertamento.

La tutela del trattamento dei dati personali, quindi, di fronte a esigenze pubblicistiche - qual è quella di contrastare l'evasione fiscale - non può che passare dal principio di proporzionalità: vi deve sempre essere proporzionalità fra trattamento del dato alla luce dell'obiettivo perseguito ed esigenza di minimizzare l'acquisizione, il trattamento e la conservazione dei dati personali dei contribuenti.

Per raggiungere tale conclusione l'indagine deve essere svolta sia a livello interno sia a livello sovranazionale. A livello interno, erano stati di ausilio alcuni Provvedimenti del Garante della *Privacy* (quelli in tema di fatturazione elettronica del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018), che - proprio con la

lente della proporzionalità - aveva escluso la legittimità della memorizzazione di massa di dati del contribuente fiscalmente poco rilevanti (dati strettamente personali, commerciali ecc.), se non con il consenso espresso del contribuente.

In definitiva, soprattutto grazie alla giurisprudenza sovranazionale non tributaria si è potuto trarre la conclusione, che poteva leggersi solo in filigrana nei provvedimenti del Garante della *Privacy*, che anche in ambito fiscale una banca dati può ritenersi legittima se, e solo se, la raccolta dei dati ivi contenuti non determini un'ingerenza grave nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla tutela dei dati personali, di cui agli artt. 7 e 8 della Carta europea, e sia, dunque, limitata a quanto strettamente necessario al conseguimento degli obiettivi di interesse pubblico perseguito (sulla diversa intensità dell'ingerenza, che può essere “non grave”, “grave” e “molto grave”, e i riflessi sull'applicazione del principio di proporzionalità, v. CGUE, 6 ottobre 2020, causa C-511/18).

Questa conclusione deve essere accompagnata da una constatazione: l'inesistenza, a quel momento, di un'adeguata elaborazione dei limiti e delle condizioni di legittimità, in termini di proporzionalità, del trattamento di rilevanti quantità di dati personali nelle banche dati fiscali. Infatti, nella sentenza *Puskar*, pur richiamando il principio di proporzionalità e ammonendo che le deroghe e le restrizioni alla tutela dei dati personali debbano avvenire entro i limiti dello stretto necessario, la Corte di Giustizia si è astenuta dall'illustrare a quali condizioni l'iscrizione di un contribuente in una banca dati possa essere ritenuta idonea e necessaria al raggiungimento degli obiettivi perseguiti dal legislatore fiscale, lasciando al giudice nazionale il compito di verificare la proporzionalità dell'adempimento rispetto agli obiettivi voluti dal legislatore.

Cosa è successo in questi cinque anni? Sul tema vi sono state molte novità, soprattutto in tempi recenti, che possono essere sintetizzate lungo tre direttrici.

La prima: la conclusione raggiunta in relazione alle banche dati fiscali, e sopra sintetizzata, continua a trovare conferma indiretta nella successiva

giurisprudenza della Corte di Giustizia sempre in materie non tributarie. La seconda: il tema delle interrelazioni fra protezione dei dati personali e banche dati fiscali è stato specificamente affrontato dalla Corte di Giustizia e dalla Corte EDU, sia pur - come vedremo - con risultati ancora in fase di assestamento. La terza: a livello interno, in controtendenza, ci si è incamminati sulla strada della svalutazione della normativa sulla protezione dei dati personali per facilitare, nella sostanza, l'attività di controllo e di accertamento della Amministrazione finanziaria.

La necessità che, in forza del diritto fondamentale dei contribuenti alla protezione dei dati personali, l'acquisizione e la conservazione dei dati personali da parte dell'Amministrazione debbano essere valutati sempre con il parametro della proporzionalità ha trovato indiretta conferma nella più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di obblighi antiriciclaggio.

Il riferimento è alla sentenza 22 novembre 2022, cause riunite n. C-37/20 e C-601/20 con cui la Corte di Giustizia ha dichiarato l'invalidità di alcune disposizioni della Direttiva antiriciclaggio (la n. 2015/849, come modificata dalla Direttiva n. 2018/843) che prevedevano l'accessibilità al pubblico, senza condizioni, di tutte le informazioni contenute in un Registro dei titolari effettivi delle società e delle altre entità giuridiche costituite nel territorio dello Stato (nella specie, il Lussemburgo), ritenendo che ciò determinasse un'ingerenza nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati personali, rispettivamente sanciti agli artt. 7 e 8 della Carta, non proporzionata rispetto all'obiettivo di prevenire il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo.

In effetti, in relazione a tale obiettivo era palesemente eccessivo il riconoscimento dell'accesso alla banca dati a numero potenzialmente illimitato di persone, con possibilità altrettanto illimitata di conservazione e ulteriore divulgazione, di tutte le informazioni ivi contenute riguardanti la situazione personale, materiale e finanziaria del titolare effettivo.

Se nel caso delle banche dati fiscali il primo problema - l'accessibilità a un pubblico indiscriminato - non si pone, non altrettanto si può dire per il secondo: in materia fiscale, l'acquisizione e la conservazione devono riguardare sempre e solo i dati personali del contribuente strettamente rilevanti per le attività di controllo e di accertamento, e non su base generalizzata, senza distinzione limiti, determinandosi in caso contrario un'ingiustificata ingerenza anche nella vita privata (abitudini, luoghi di soggiorno, spostamenti, relazioni sociali, orientamenti sessuali, ambienti frequentati, ecc.) in contrasto con gli art. 7 e 8 della Carta europea.

Oltre a confermare indirettamente la conclusione raggiunta in sede di prima indagine del tema, la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU ha iniziato ad approfondire specificamente la questione della compatibilità delle misure nazionali di carattere tributario con il diritto alla protezione dei dati personali. Il riferimento è, per un verso, alla sentenza della CGUE 24 febbraio 2022, C-175/20 e, per altro verso, alle sentenze della Corte EDU 21 gennaio 2021 e della Grande Camera della Corte EDU 9 marzo 2023, entrambe nel caso L.B. c. Ungheria. La sentenza della Corte di Giustizia affronta specificamente il tema del bilanciamento fra il diritto alla riservatezza dei dati personali dei contribuenti e il dovere delle Autorità fiscali nazionali di adempiere ai propri compiti avvalendosi anche di informazioni sensibili sotto il profilo della *privacy*.

Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale del giudice nazionale verteva sulla corretta interpretazione dell'art. 5, par. 1 del "Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati" (Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 - GDPR), nell'ambito di una controversia tra l'Amministrazione finanziaria e una società sulla richiesta della prima di comunicazione mensile (senza limitazione temporale) di tutti i dati dei contribuenti (senza limitazioni quantitative) che pubblicavano annunci di vendita di veicoli sul sito internet gestito dalla seconda, per l'esecuzione di misure specifiche concernenti la riscossione delle imposte.

La Corte di Giustizia ha sancito che le disposizioni del GDPR non ostano a che l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro imponga a una società di comunicare informazioni relative ai contribuenti che sono clienti della stessa, a condizione che i dati (i) siano necessari rispetto alle finalità specifiche per le quali sono raccolti; (ii) il periodo oggetto della raccolta non oltrepassi la durata strettamente necessaria per raggiungere l'obiettivo di interesse generale perseguito. Il problema di questa sentenza riguarda la premessa su cui è assisa la conclusione. Infatti, dopo aver chiarito che la raccolta di una quantità significativa di dati personali come quella in esame è senz'altro soggetta ai requisiti imposti dal GDPR, in particolare a quelli di cui al citato 5, par. 1, la Corte di Giustizia ha sancito che le relative norme sono inderogabili per l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro, a meno che la deroga non sia espressamente prevista da una "misura legislativa" nazionale adottata ai sensi dell'art. 23 del GDPR, che consente limitazioni della portata degli obblighi e dei diritti previsti dal Regolamento qualora la limitazione rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e sia una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per salvaguardare importi obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione o dello Stato interessato, come, in particolare, un rilevante interesse economico o finanziario, anche in materia di bilancio e tributaria. Con la precisazione che “il riferimento in tale Regolamento a una «misura legislativa» non richiede necessariamente l'adozione di un atto legislativo da parte del Parlamento”.

È quest'ultimo *obiter dictum* il punto dolente della sentenza, perché, leggendolo dalla prospettiva italiana, ciò si traduce nel depotenziamento del principio della riserva di legge costituzionalmente tutelata che è presidio di garanzia per un corretto bilanciamento degli interessi pubblici e privati anche nei rapporti tributari digitalizzati. Non va dimenticato, d'altronde, che fra gli antecedenti storici della riserva di legge recepita dalla nostra Costituzione vi è anche l'art. 14 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo e del

Cittadino del 1789, ove è chiaro il riferimento anche al versante dall'attuazione (“*recouvrement de l'impôt*”) come ambito coperto dalla riserva di legge in materia tributaria.

È, dunque, da stigmatizzare, ancorché si tratti - come detto - di un *obiter dictum* - la precisazione che il riferimento nel GDPR a una “misura legislativa” non richiede necessariamente l'adozione di un atto legislativo da parte di un Parlamento per derogare ai principi generali in materia di protezione dei dati personali quando si tratta di utilizzo per fini di contrasto all'evasione.

Tale assunto può, forse, avere un senso nella prospettiva del diritto europeo, ma è indubbio che, laddove gli ordinamenti costituzionali degli Stati membri la prevedano in materia fiscale, la maggiore garanzia della riserva di legge richiesta deve essere soddisfatta. Se la sentenza della Corte di Giustizia, appena esaminata, presenta aspetti problematici sotto il profilo del principio di legalità tributaria, la recentissima giurisprudenza della Corte EDU, nel caso L.B. c. Ungheria, apre spiragli di notevole interesse nella prospettiva del rafforzamento della tutela del diritto alla protezione dei dati personali in materia tributaria.

Nella relativa vertenza, è stata esaminata la compatibilità con il diritto alla protezione dei dati personali di una legislazione nazionale, quella ungherese, che prevedeva la pubblicazione sul sito della Autorità fiscale della lista dei “grandi evasori”, individuati nei contribuenti che avevano debiti certi col Fisco per un importo superiore a circa 30.000 euro, e in particolare dei seguenti dati personali: nome, cognome, indirizzo di residenza, codice fiscale e ammontare del debito tributario (lista che, per inciso, era stata poi ripubblicata da un sito web privato, il quale aveva realizzato una mappa interattiva che individuava geograficamente gli evasori mediante punti e che, cliccandoci sopra, forniva i loro dati personali).

Con la sentenza 21 gennaio 2021 la Corte EDU aveva sancito, in via generale, che la valutazione di proporzionalità delle misure legislative nazionali fosse rimessa essenzialmente alla discrezionalità degli Stati, salvo i casi di manifesta irrazionalità, e, in modo specifico, che la pubblicazione su internet dei

dati personali dei "grandi evasori" da parte dell'Amministrazione finanziaria non violasse l'art. 8 della CEDU in materia di protezione della riservatezza, ritenendo tale ingerenza nella vita privata giustificata e proporzionale in una società democratica, ossia rientrante nel margine di apprezzamento concesso agli Stati in materia di scelte di politica sociale ed economica, al cui interno rientra quella fiscale.

Com'è evidente, questa sentenza annientava il diritto alla protezione dei dati personali in materia tributaria, accordando, in via pressoché generalizzata, prevalenza all'interesse erariale al contrasto dell'evasione fiscale rispetto al diritto alla riservatezza dei contribuenti, ancorché evasori.

La conclusione di questa sentenza è stata, tuttavia e per fortuna, ribaltata dalla Grande Camera della Corte EDU, con una pronuncia resa il 9 marzo 2023, che ha riconosciuto la sussistenza nel caso di specie di una violazione dell'art. 8 della CEDU in materia di protezione della riservatezza, argomentando che il margine di apprezzamento riconosciuto agli Stati in materia anche tributaria non è illimitato, ma subordinato al rispetto di alcuni requisiti idonei ad assicurare un bilanciamento tra interessi erariali e tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Per la Grande Camera della Corte ED, in particolare, i fattori da ponderare nella valutazione di bilanciamento sono i seguenti: (i) l'interesse pubblico legato alla disseminazione delle informazioni fiscali dei contribuenti; (ii) la natura e tipologia delle informazioni che vengono rese pubbliche; (iii) le ripercussioni in capo al contribuente e i rischi per la sua vita privata in conseguenza della pubblicazione di tali informazioni; (iv) la tipologia del 'mezzo di comunicazione tramite il quale sono rese note le informazioni (se in formato cartaceo o su Internet con libero accesso da parte del pubblico), in quanto, a seconda del mezzo di comunicazione utilizzato, i dati possono avere una diffusione più o meno ampia a livello nazionale e globale; (v) le principali norme in materia di protezione dei dati personali che si rendono applicabili, quali, ad esempio, quelle

relative alla minimizzazione dei dati resi pubblici e al periodo massimo di conservazione dei dati.

Nell'introdurre l'obbligo di pubblicazione dei dati personali dei contribuenti-evasori, il legislatore ungherese non aveva ponderato bene i suddetti fattori. Infatti, non aveva fatto alcuna valutazione dei possibili effetti di tale obbligo sulla vita privata dei contribuenti, né dell'efficacia dei presidi esistenti per assicurare la tutela dell'interesse erariale senza pregiudicare l'interesse dei contribuenti alla tutela della propria vita privata. Inoltre, non aveva fatto alcuna valutazione della proporzionalità di tale obbligo di pubblicazione con il principio della tutela privata del debitore, in considerazione sia dei rischi connessi all'utilizzo abusivo da parte di terzi dell'indirizzo di casa del debitore, sia della diffusione a livello non solo nazionale, ma addirittura globale, che avrebbero avuto i dati, con elevati danni reputazionali in capo ai contribuenti interessati.

In breve, il legislatore tributario non aveva, a monte, neanche cercato di trovare un giusto equilibrio tra i contrapposti interessi individuali e pubblici nella doverosa prospettiva di garantire la proporzionalità dell'ingerenza predisposta.

In relazione al nostro tema, la decisione della Grande Camera della Corte EDU nel caso L.B. c. Ungheria è molto interessante e rilevante sotto diversi profili.

Innanzitutto, essa getta “un ponte” fra giurisprudenza sovranazionale in materie non tributarie e giurisprudenza sovranazionale in ambito tributario, rendendo comune il principio secondo cui la raccolta e la conservazione di dati personali devono essere limitate, in ogni materia, a quanto strettamente necessario al conseguimento degli obiettivi di interesse pubblico perseguito.

In secondo luogo, essa afferma, per la prima volta in modo netto, che anche in ambito tributario gli obiettivi di tutela degli interessi erariali devono essere oggetto di bilanciamento con il diritto alla protezione dei dati personali, e che le norme nazionali relative alla raccolta e all'utilizzo di dati dei contribuenti

debbono essere vagliate alla luce di un sindacato di proporzionalità attento a contemperare gli interessi contrapposti.

Da ultimo, è interessante osservare che, pur riconoscendo l'esistenza di un ampio margine di apprezzamento in materia da parte degli Stati, per la Corte EDU essi sono comunque tenuti a valutare in concreto, e prima dell'introduzione della normativa, se gli obblighi di raccolta e trattamento di dati personali, che con essa si prevedono, sono realmente indispensabili o se non vanno al di là di quanto necessario in una società democratica.

La terza e ultima direttrice di novità, nell'arco dell'ultimo lustro preso in considerazione, riguarda il piano interno, ove - neanche a dirlo - il cammino intrapreso, in punto di tutela dei dati personali in materia fiscale, è esattamente opposto a quello percorso dalla giurisprudenza sovranazionale.

Come si è evidenziato in apertura, a livello interno l'unico e importante contributo sulla questione della proporzionalità di talune banche dati fiscali era stato dato dal Garante della *Privacy* (l'occasione era stato il vaglio del sistema di fatturazione elettronica), che, in linea con la giurisprudenza sovranazionale nelle materie non tributarie, aveva valorizzato l'obiettivo la minimizzazione dei dati personali che si acquisiscono in materia tributaria nel contesto di un bilanciamento orientato ai canoni della proporzionalità.

Questo primo approccio aveva aperto scenari interessanti, e potenzialmente fecondi di sviluppi, laddove la posizione si fosse evoluta fino al punto di legittimare una maggiore intrusività del sindacato di proporzionalità del trattamento massivo di dati ai fini delle attività di selezione e controllo dei contribuenti. In tale prospettiva, ad esempio, sarebbe stato possibile mettere in discussione la legittimità dell'Archivio dei rapporti finanziari - che, così come oggi costituito, accoglie una mole elevatissima di dati - alla luce dei criteri di proporzionalità e di adeguatezza del trattamento, pur a fronte degli obiettivi istituzionali di contrasto all'evasione e alla repressione degli illeciti fiscali.

Cosa ha fatto il nostro legislatore? In un *trend* di generalizzata deferenza verso le istanze di provenienza pubblica, e specificamente in occasione delle modifiche apportate dal D.L. 8 ottobre 2021, n. 139 al Codice della *Privacy*, ha depotenziato il ruolo del Garante della *Privacy* e aggirato il principio di legalità in materia tributaria a tutto (e solo) beneficio delle attività di controllo e accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto al primo profilo, con l'art. 9, comma 1, lett. b), è stata abrogata la disposizione (in specie, l'art. 2-quinquiesdecies, d.lgs. n. 196/2003) che prevedeva, con riferimento ai trattamenti svolti per l'esecuzione di compiti di interesse pubblico e con rischi elevati per la tutela dei dati personali (nel quadro dell'art. 35, Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016), la possibilità per il Garante di adottare provvedimenti di carattere generale atti a prescrivere misure e accorgimenti a tutela degli interessati (nel nostro caso, i contribuenti), che il titolare del trattamento era poi tenuto ad adottare (nel nostro caso, l'Amministrazione finanziaria).

L'abrogazione di tale vaglio preventivo produrrà, inevitabilmente, l'effetto di modificare, obliterandolo, il ruolo sempre più attivo che, nel legittimo esercizio delle sue prerogative, il Garante aveva assunto negli ultimi anni quale Autorità deputata a vagliare la rispondenza, specie in termini di proporzionalità, tra gli obiettivi delle misure legislative e le esigenze di tutela dei dati personali anche nel settore fiscale, com'è stato in occasione della fatturazione elettronica.

Nell'attuale modello, il Garante della *Privacy* può essere coinvolto dal titolare del trattamento soltanto dopo un filtro basato sull'auto-valutazione dell'esistenza di rischi elevati nel trattamento dei dati personali, con l'effetto che il titolare del trattamento (nel nostro caso, sempre l'Amministrazione) potrebbe sottostimare il livello di rischio, per errore o in maniera intenzionale, impedendo conseguentemente all'Autorità di controllo di venire a conoscenza del trattamento e poter approntare eventuali correttivi in via preventiva.

Quanto al secondo profilo, con l'art. 9, comma 1, lett. a), n. 1), del medesimo D.L. n. 139/2021 è stato previsto che il trattamento dei dati personali deve ritenersi lecitamente effettuato anche qualora la relativa base giuridica sia contenuta in un "atto amministrativo generale", come sostanzialmente affermato anche dalla Corte di Giustizia nella già illustrata sentenza SS SIA del 2002 (le critiche effettuate sul punto s'intendono, per ciò, qui richiamate). E in aggiunta, al successivo n. 2) della stessa lett. a), è stato previsto che il trattamento dei dati personali da parte delle Amministrazioni pubbliche è consentito se necessario per l'adempimento di un compito svolto nel pubblico interesse o per l'esercizio di pubblici poteri ad esse attribuiti, nel rispetto dell'art. 6 del GDPR.

Cosa prevede, in sintesi, quest'ultima disposizione? Che il trattamento dei dati personali è lecito solo se e nella misura in cui ricorra una sola delle sei fattispecie ivi elencate. Ora, poiché la quinta fattispecie prevede il caso in cui il trattamento sia necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento, è ben evidente che, in materia fiscale, il trattamento dei dati personali da parte dell'Amministrazione finanziaria finisce con l'essere sempre lecito, anche se assiso su un atto amministrativo generale che si colloca *naturaliter* al di fuori del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., essendo sempre funzionale al contrasto dell'evasione fiscale. Con buona pace, in definitiva, del diritto dei contribuenti alla protezione dei dati personali e del canone di proporzionalità nella prospettiva di un doveroso equilibrio tra i contrapposti interessi pubblico e privato.

Tirando le fila del discorso, e in conclusione, si può affermare che, rispetto a cinque anni fa, significati passi avanti sono stati fatti a livello sovranazionale, essendosi rafforzato nella giurisprudenza in materie non tributarie e divenuto comune alla giurisprudenza in materia fiscale il principio secondo cui la tutela del trattamento dei dati personali di fronte a esigenze pubblicistiche - qual è anche quella di contrasto l'evasione fiscale - va sempre garantita attraverso il

giudizio di proporzionalità, i cui contorni, a differenza del passato, risultano oggi tracciati nella sentenza resa il 9 marzo 2023 dalla Grande Camera della Corte EDU.

Per converso, significativi passi indietro sono stati fatti a livello interno, dove, se la giurisprudenza apicale è rimasta ferma alla sentenza su redditometro, sostanzialmente elusiva del problema in esame, il legislatore nazionale si è prodigato: (i) nel ridimensionare l'importante ruolo assunto dal Garante della Privacy in tema di bilanciamento delle opposte esigenze di protezione dei dati personali e di contrasto dell'evasione fiscale, impedendogli di agire in via preventiva di propria iniziativa; (ii) nel mortificare il principio di riserva di legge in materia tributaria, consentendo trattamenti di dati personali fondati su atti amministrativi generali; e, in definitiva, (i) nel legittimare, sempre e a prescindere, il trattamento dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo prevalenza all'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale.

Se si considera che nel caso LB c. UNGHERIA l'argomento principe che ha portato la Corte EDU a sancire l'illegittimità della normativa ungherese era l'approvazione "a scatola chiusa" da parte del Parlamento della normativa, scrutinata senza domandarsi se fosse davvero proporzionata e se vi fossero soluzioni alternative meno intrusive nella vita privata del contribuente, è ben evidente che - se in Italia si depotenzia il ruolo del Garante e si ammette che misure di grande intrusività nella vita privata dei contribuenti possano essere demandate addirittura ad atti amministrativi generali - la normativa nazionale si pone, forse, in rotta di collisione con i principi affermati dalla Corte EDU.

Ebbene, dalle considerazioni svolte in tale capitolo emerge ancora una volta che il rispetto della dignità della persona - inteso in senso ampio - assume rilevanza capitale anche se dall'altro lato vi può essere un interesse di primario rilievo rappresentato, nel caso di specie, dal perseguimento dei fini istituzionali spettanti all'Amministrazione finanziaria.

Per cui, il “potente” Stato che si avvale di penetranti strumenti forniti dalle tecnologie per prevenire e contrastare fenomeni evasivi, nell’ottica della più generale soddisfazione dell’interesse fiscale, dovrà sempre tenere a mente l’altrettanto fondamentale obiettivo costituito dalla tutela dei diritti del contribuente, fra cui certamente si annovera la protezione dei dati personali, o *privacy*, inteso come diritto di nuovo conio rientrante nel precipitato di cui all’art. 2 della Costituzione.

Ancora una volta, la partecipazione del contribuente in un’ottica di collaborazione, al fine di fornire opportuni chiarimenti, potrebbe essere funzionale ad una migliore riuscita della lotta all’evasione fiscale.

Come visto, l’instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale preventivo con il contribuente a rischio potrebbe essere utile ai fini di una sua profilazione maggiormente corrispondente al vero.

D’altronde una diffusione così significativa del fenomeno evasivo lascia pensare che lo Stato abbia fallito in qualcosa. Ed infatti, condoni ed amnistie, a parte il disvalore sociale ed etico, per chi ha voglia di leggere dietro gli *slogan* ideologici della politica, sono proprio questo: la dimostrazione palese della resa dello Stato a controllare con i propri apparati amministrativi l’evasione. Tale situazione è efficacemente sintetizzata da una suggestiva affermazione di Norberto Bobbio: “il re (lo Stato) è nudo”.

Allora, un recupero di una partecipazione che permetta di intendere il rapporto col Fisco come “amichevole” e non antagonista consentirebbe, altresì, forse, di riacquisire quei valori che permeano la società - ed il vivere civile in generale - scongiurando, o quantomeno arginando - un fenomeno così tristemente dilagante.

Ciò chiaramente può - e deve - partire solo dall’uomo e probabilmente, soprattutto, dagli studi che lo riguardano; non c’è tecnologia che tenga, come risulta statisticamente dai dati - già sopra menzionati - che non riscontrano alcun

decremento dell'evasione fiscale a fronte di un aumento delle tecniche digitali utilizzate per sgominare tale fenomeno.

In tali termini, si potrebbe parlare di antropocentrismo: l'uomo è sempre al centro della società, più delle tecnologie digitali. Esse devono accompagnare la sua vita, senza mai interferire in termini negativi.

La sua partecipazione attiva, in chiave tanto collaborativa quanto difensiva, deve poter contribuire al miglioramento degli aspetti che lo coinvolgono e alla tutela dei diritti che dovrebbero garantirgli il pieno sviluppo della propria persona, quasi a voler richiamare quel "diritto alla felicità" previsto dalla Costituzione americana, che forse passa proprio dal rimpadronirsi della propria vita contro qualsiasi dittatura statale, morale e finanche tecnologica.

5. Le recentissime modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente con l'introduzione dell'art. 6-bis ad opera del d.lgs. 219/2023: la tanto auspicata "rivoluzione copernicana" in tema di diritto di accesso agli atti tributari diventa realtà

È proprio nei giorni in cui mi accingo a completare la mia tesi dottorale che si assiste ad una svolta epocale per uno dei temi principali oggetto del mio lavoro di ricerca. Trova codificazione nel sistema tributario italiano - finalmente - il diritto del contribuente di accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo del procedimento tributario, prima che l'Amministrazione finanziaria notifichi la propria pretesa.

Il nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal d.lgs. n. 219/2023 (pubblicato in gazzetta ufficiale il 3 gennaio 2024), configura l'accesso come funzionale alla realizzazione di un contraddittorio endo-procedimentale, informato ed effettivo, fra contribuente ed Amministrazione

finanziaria. Come ogni introduzione normativa anche quella in esame porta con sé apparentemente delle lacune: essa, difatti, omette di disciplinare le modalità della richiesta ostensiva e altri aspetti indispensabili per rendere concreto tale diritto del contribuente. Inoltre, se il contraddittorio sarà confinato alla fase dell'accertamento con adesione (come risulta dall'attuale bozza di decreto legislativo in materia di accertamento), depotenziato ne risulterà anche il propedeutico accesso agli atti, che costituisce, nondimeno, un presupposto indispensabile per la difesa delle ragioni del contribuente, soprattutto nei casi di accertamenti fondati su elementi di prova raccolti presso terzi o provenienti da indagini penali.

Nonostante tali punti oscuri, occorre evidenziare che è a dir poco significativa l'espressa introduzione - lungamente auspicata - di un fondamentale diritto del soggetto passivo: l'accesso endo-procedimentale agli atti del fascicolo formato dall'Amministrazione finanziaria, che - almeno per ora - parrebbe mettere un punto ad un'annosa questione particolarmente attenzionata anche in ambito eurounitario.

In particolare, nell'ambito del nuovo art. 6-bis, è prescritto che l'Amministrazione finanziaria, prima di notificare un atto autonomamente impugnabile, comunichi al contribuente lo schema del provvedimento che intende adottare, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli - su richiesta - di accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo" (comma III).

Trova, così, ingresso nella normativa tributaria un principio opposto a quello - finora seguito - di inaccessibilità (almeno fino alla notifica della pretesa impositiva) del materiale probatorio acquisito dall'Autorità.

Nonostante, infatti, alcune aperture da parte del Consiglio di Stato, che negli anni ha affermato crescenti tutele a favore di chi presenta un'istanza ostensiva con riferimento ad atti sia infra-procedimentali³⁷³ che esattivi, il nostro

³⁷³ Cfr. Cons. Stato, sentenza n. 3492 del 4 maggio 2021; Cons. Stato sentenza n. 4 del 14 marzo 2022. Entrambe reperibili su www.giustiziamministrativa.it

sistema non risultava in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia, secondo la quale, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dei tributi armonizzati, il soggetto passivo deve avere la possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla Pubblica Autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione dell'accesso³⁷⁴.

La novella configura l'accesso come un diritto partecipativo, funzionale a consentire il contraddittorio, informato ed effettivo, che l'Amministrazione finanziaria dovrà attivare con il contribuente, affinché questi abbia la possibilità di manifestare utilmente il proprio punto di vista prima dell'adozione di una decisione negativa nei suoi confronti, a prescindere dalle modalità con cui si è svolto il controllo (tramite verifica "a tavolino" o previo accesso nei luoghi di domicilio dei privati) e dalla natura (armonizzata o meno) del tributo accertato.

Dal momento che la garanzia del contraddittorio concernerà tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (comma I), l'accesso dovrà essere riconosciuto anche rispetto ai fascicoli dei provvedimenti di rifiuto della restituzione di tributi o di diniego di agevolazioni. Sono esplicitamente eccettuati i "casi motivati di fondato pericolo per la riscossione", nonché "gli atti sostanzialmente automatizzati" (secondo l'inedita categoria formalizzata dal legislatore delegato) e di controllo formale delle dichiarazioni (in relazione ai quali l'art. 36-ter, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prescrive l'invito al contribuente a fornire chiarimenti), la cui ricognizione è affidata - tramite decreto del Ministro dell'economia e delle finanze - allo stesso soggetto che dovrebbe assicurare il contraddittorio.

³⁷⁴ Cfr. Corte di giustizia UE, 4 giugno 2020, *SC C.F. S.r.l.*, C-430/19, par. 31; Id., 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, parr. 51 ss.; Id., 9 novembre 2017, *Ispas*, C-298/16, parr. 32 e 39).

Il diritto di accesso dovrà essere garantito anche dalle Regioni e dagli enti locali, che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie (nuovo comma 3-bis dell'art. 1 dello Statuto) e che, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dallo Statuto (nuovo comma 3-ter dell'art. 1 dello Statuto).

Come rilevato poc'anzi, la novella presenta delle criticità, *subspecie* di omissioni, sulle quali è opportuno brevemente soffermarsi. Nonostante la legge delega avesse prefigurato una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (art. 4, comma 1, lettera e, della legge 9 agosto 2023, n. 111), il nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente si limita a stabilire che il contribuente potrà prendere visione degli atti del proprio fascicolo ed estrarne copia.

La disposizione non precisa l'ambito del diritto di accesso, che tuttavia dovrebbe ragionevolmente includere tutti gli elementi di prova raccolti dall'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento tributario di accertamento, ivi compresi quelli a discarico del contribuente, che non sono stati valorizzati nello schema del provvedimento, ma che possono essere utili per l'esercizio dei suoi diritti di difesa.

Non risultano disciplinati, inoltre, aspetti indispensabili per rendere effettivo il diritto di accesso e segnatamente: la procedura di accesso; il coordinamento temporale fra l'istanza di accesso, l'ostensione del fascicolo e le eventuali controdeduzioni allo schema di provvedimento che l'istante intende produrre entro il termine (non inferiore ai 60 giorni) assegnato; la tutela giurisdizionale nei casi di rifiuto, differimento o di limitazione dell'accesso, sulla base di motivi di interesse generale che l'Amministrazione finanziaria potrebbe essere legittimata ad opporre al richiedente (aspetti su cui, invece, è dettagliato l'art. 25 della legge 7 agosto 1990, n. 241, dedicato alle modalità di esercizio del diritto di accesso ai documenti amministrativi).

Di tale disciplina non vi è traccia nemmeno nella bozza di decreto legislativo recante disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale che addirittura confina la comunicazione dello schema dell'atto autonomamente impugnabile alla fase dell'accertamento con adesione (art. 1, comma 1, lett. a), n. 3, del suddetto decreto), nonostante nella Relazione illustrativa a tale decreto si distingua nettamente "il diritto del destinatario dell'atto di esporre le sue difese, completata l'istruttoria e prima del provvedimento impositivo" dall'accertamento con adesione, che costituisce, invece, uno strumento di definizione del procedimento, concordato, ed è pertanto un modo alternativo di definizione, fondato sulla prognosi di fondatezza di atti e difese.

Se il contraddittorio endo-procedimentale (previsto nel sistema sovranazionale come uno strumento di tutela delle ragioni di difesa del destinatario di una decisione amministrativa ad egli pregiudizievole) assumerà i tratti di una mera integrazione dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, finalizzata a confezionare una pretesa su cui è conveniente accordarsi, rinunciando a ricorrere al controllo del giudice, depotenziato ne risulterà anche il propedeutico diritto di accesso agli atti.

Ai fini della realizzazione dei principi di legalità, uguaglianza, trasparenza, buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione, sarebbe stato, quindi, preferibile configurare l'accesso come un diritto autonomo di carattere conoscitivo, sganciato dalla (non generalizzata) fase di confronto infra-procedimentale con l'Ufficio.

La piena conoscenza degli atti del procedimento è strumentale, infatti, non solo a consentire il contraddittorio, ma a realizzare il fondamentale diritto di informazione del contribuente, che dovrebbe essere tutelato soprattutto nei casi di accertamenti fondati su elementi di prova raccolti presso terzi (ossia in procedimenti amministrativi connessi, rispetto ai quali il destinatario della pretesa è legalmente escluso non solo da ogni forma di contraddittorio

preventivo, ma anche di conoscenza) o provenienti da indagini penali (la cui segretezza riserva in via esclusiva all'Amministrazione finanziaria la selezione del materiale rilevante da utilizzare ai fini accertativi).

Nonostante i dubbi - testè esposti - che residuano, certamente si deve riconoscere il grande impatto derivante da una disciplina ostensiva generalizzata degli atti tributari infra-procedimentali.

Innanzitutto, si tratta di una norma statutaria, come tale applicabile anche agli enti locali e, pur se sprovvista di forza costituzionale, dotata di quella particolare forza di "interpretazione adeguatrice" che alle disposizioni dello Statuto la giurisprudenza ha inteso assegnare. In secondo luogo, viene superata la distinzione fra accertamenti previo accesso e accertamenti "a tavolino", sicché il contraddittorio dovrà essere garantito quali che siano le modalità di controllo adottate.

Tale diritto deve essere riconosciuto al contribuente senza attendere l'emissione dell'atto impositivo. Sicché l'accesso consentirà non solo una migliore difesa ed una maggiore conoscibilità dell'attività condotta nei suoi confronti dall'amministrazione finanziaria, ma consentirà anche a quest'ultima di espletare un'attività accertativa più efficace, in un'ottica di buon andamento *ex art. 97 Cost.*, proprio perché l'AF dovrà tenere conto di ciò che il contribuente osserverà e vorrà far valere a seguito dell'esercizio del suddetto diritto.

Si supera dunque il precedente orientamento per il quale l'esercizio di tale diritto poteva essere validamente esperito solo una volta emesso l'atto impositivo.

Chiaramente si riconosce la possibilità che vengano in rilievo obiettivi di interesse generale (ad es., la tutela della riservatezza o del segreto professionale) idonei a giustificare delle restrizioni, ma è evidente che una preclusione di carattere generale al diritto di accesso prima dell'emissione dell'atto impositivo, come elaborata dalla nostra giurisprudenza, si rivela del tutto incompatibile con

la necessità di formulare le osservazioni prima della sua emanazione, minando alla radice l'effettività del diritto al contraddittorio.

La CGUE, inoltre, riconosceva il diritto di accesso anche a soggetti diversi dal contribuente accertato - si pensi ad un soggetto il cui accertamento si basi, a sua volta, su verifiche effettuate in capo ad un altro soggetto, il cui contenuto il primo sia pertanto interessato a conoscere, ben potendo emergere anche elementi a suo discarico - e tale conclusione sembra potersi estendere anche ai tributi non armonizzati, posto che l'art. 7, comma 1, Legge n. 212/2000, stabilendo l'obbligo di allegare al provvedimento gli atti cui lo stesso rinvia, testimonia una scelta del legislatore in favore di una piena *disclosure* di tutti i dati che fondano un accertamento.

Anche la disposizione relativa al nuovo diritto di accesso agli atti tributari, nel momento in cui obbliga l'Amministrazione alla *discovery* di tutti i dati raccolti, si rivela, dunque, pienamente funzionale al corretto dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

Siamo così in presenza di una norma di portata storica che segna un passo decisivo per la piena realizzazione del c.d. "giusto procedimento tributario", dando altresì concretezza, con singolare coincidenza temporale, proprio all'intervento appena auspicato dalla Consulta, sia di un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata, sia di un intervento che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.

D'altronde, si deve rilevare che siffatta novella attua quanto già era in seno alla Corte di Giustizia, la quale nella nota sentenza *Glencore* - menzionata anche negli atti parlamentari di accompagnamento alla legge delega - oltre a ribadire che il contraddittorio anticipato costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, precisa che il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo, prima che la decisione venga adottata, in quanto

funzionale a consentire al destinatario di far valere anticipatamente le proprie osservazioni.

Tale diritto, peraltro, deve essere esteso anche ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'Amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in quanto contenenti elementi a scarico che l'Amministrazione ha potuto raccogliere. Anche in sede sovranazionale naturalmente si era previsto che il diritto in questione viene meno qualora esistano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione all'accesso.

Al riguardo, giova ricordare che i giudici europei asserivano che il pieno esercizio del diritto al contraddittorio anticipato, peraltro, dovrebbe accompagnarsi all'introduzione del diritto all'accesso al fascicolo delle indagini. In questa direzione si auspicava potesse muoversi il legislatore delegato in forza del criterio direttivo di cui all'art. 4, lett. e), concernente la previsione di una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, sia in virtù di quanto disposto dall'art. 3 della delega in punto di adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli *standard* di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, in considerazione di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza *Glencore*.

Il d.lgs. 219/2023, introducendo l'art. 6-bis nello Statuto dei diritti del contribuente, recepisce di fatto le osservazioni inerenti alla previsione delle modalità (dell'accesso), ai tempi di risposta e alle cause di impedimento. Il diritto di accesso, inoltre, si auspicava fosse adeguatamente coordinato con la disciplina della decadenza dell'azione accertativa, al fine di evitare che l'allungamento dei tempi necessari per l'esame dei documenti si ripercuota negativamente sull'azione dell'Ente impositore.

Ebbene ciò risulta recepito al comma III lì dove il legislatore delegato afferma che l'atto non è adottato prima della scadenza del termine di 60 giorni. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per

l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

CONCLUSIONI

La ricerca condotta nel presente elaborato di tesi ha permesso di sostenere che soltanto la partecipazione, in uno al contraddittorio e all'accesso agli atti, quali manifestazioni concrete del principio del “giusto” procedimento tributario, coadiuvato dal valore della proporzionalità, consentirebbero l'effettiva e meglio calibrata composizione della dialettica afferente al rapporto che intercorre fra amministrazione finanziaria digitalizzata e contribuente.

Con maggiore impegno esplicativo, all'esito del lavoro in esame si è potuto comprendere che l'utilizzo delle tecnologie digitali nel settore tributario deve essere accolto senza dubbio con favore. I controlli automatizzati, gli algoritmi, le fatture elettroniche, l'acquisizione dei *big Data* ai fini del contrasto all'evasione fiscale, le indagini presuntive sui *social media*, in un'ottica anche di giustizia predittiva, consentono senz'altro un perseguimento efficace dei fini istituzionali, che si riverberano inevitabilmente sul benessere della collettività.

Si rammenti, tuttavia, che nessun potere è però senza argini; di certo, non in uno Stato di diritto, ossia in quella *Rule of Law* in cui il perno del sistema è costituito dalla tutela garantista dei diritti dell'individuo.

Infatti, all'esito del lavoro è possibile sostenere con fermezza che ci troviamo in un periodo storico in cui la valorizzazione dei diritti individuali

afferenti alla persona è ampia e progressivamente riconosciuta. Ampi margini di implementazione dei citati valori della partecipazione, del contraddittorio, della proporzionalità nel contemperamento degli interessi emergono da quanto è in seno al legislatore incaricato per la delega fiscale.

Trattasi di acquisizioni *in itinere* significativamente rilevanti che stanno trovando il loro concreto e formale riconoscimento proprio in questi stessi giorni in cui mi accingo a scrivere le conclusioni del presente elaborato di tesi.

Difatti, sul tavolo di Palazzo Chigi vi è anche la bozza dello Statuto dei diritti del contribuente. In particolare, è di significativo rilievo la previsione secondo la quale alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie si applicherà il principio di proporzionalità. Il governo, infatti, vuole così tutelare i diritti fondamentali del contribuente.

Lo Statuto del contribuente si rafforza dal punto di vista legislativo: le sue disposizioni si conformano alle norme della Costituzione in materia tributaria, ai principi dell'ordinamento dell'Unione europea e alla Convenzione dei diritti dell'uomo.

Il decreto prevede anche l'istituzione del Garante nazionale del contribuente: un organo monocratico con sede a Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal ministro dell'Economia per la durata, rinnovabile una volta, di quattro anni.

Anche con riferimento al contraddittorio, com'è emerso dal presente lavoro, vi è stata una svolta di portata storica ad opera della delega fiscale. Difatti, essa ne prevede l'applicazione in via generalizzata, superando l'attuale distinzione fra accertamenti previo accesso e accertamenti "a tavolino" e garantendone anche l'effettività con la previsione di un termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento e dell'obbligo per l'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente. Si tratta di "rivoluzione copernicana" che segnerà un passo decisivo per la piena realizzazione del "giusto" procedimento tributario.

La legge delega interviene sul contraddittorio con tre disposizioni volte a prevedere: una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario; una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario; un obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente; un'estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000.

La finalità principale che il legislatore delegante si pone è di superare il c.d. “doppio binario” generatosi per effetto delle note Sezioni Unite n. 24823 del 2015 e, dunque, l'attuale distinzione tra accertamenti previo accesso e accertamenti “a tavolino”, rendendo indifferenti le modalità di controllo adottate.

La delega intende, tuttavia, garantire anche l'effettività del contraddittorio, con la previsione di un termine congruo a favore del contribuente per replicare alle conclusioni cui l'Amministrazione è giunta al termine dell'attività istruttoria e l'obbligo di pronunciarsi espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, sì che l'atto conclusivo rappresenti il frutto di un profondo convincimento maturato dall'Amministrazione sulla legittimità e sostenibilità della propria pretesa. È noto, infatti, che con riferimento all'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 la giurisprudenza di legittimità ha assunto un atteggiamento permissivo (Cass., n. 15616/2016; n. 21408/2017; n. 1778/2019), escludendo l'obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di motivare sulle osservazioni del contribuente e riducendo di fatto queste ultime ad un mero *flatus vocis*.

La delega prevede altresì il venir meno della “prova di resistenza”, che costituisce fonte di ulteriore contenzioso che la relativa soppressione è precipuamente finalizzata ad eliminare. È questo il senso della “estensione del livello di maggior tutela” prevista dall'art. 12, comma 7, in cui la nullità (*rectius*, annullabilità) consegue alla mera violazione del paradigma normativo, rendendo

così di agevole accertamento la relativa violazione. Si tratta del recepimento della brillante soluzione fornita dalla giurisprudenza di legittimità alla questione se l'accezione "sostanziale" del contraddittorio ai fini dei tributi armonizzati dovesse trovare applicazione anche nelle ipotesi di cui al menzionato art. 12, comma 7 (accessi, ispezioni e verifiche) (Cass., n. 1007/2017; n. 701/2019), in cui la Corte ha affermato che se il legislatore nazionale non può assicurare un minor grado di tutela ai diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione, ciò non esclude che lo assicuri in misura maggiore; ed inoltre, facendo salve le "ragioni di urgenza" - che dovranno essere conservate nel nuovo contraddittorio - viene evitato il rischio che siano compromessi gli effetti della normativa unionale in tema di riscossione dell'IVA nel caso di fondato pericolo per la riscossione. Verrà poi generalizzata la sanzione di nullità (annullabilità), considerata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, nel silenzio dell'art. 12, comma 7, quale presidio essenziale (e naturale) della disposizione sull'obbligo di contraddittorio (Cass., SS.UU., n. 18184/2013). La sua natura generale consentirà inoltre di estendere il contraddittorio a tutti i procedimenti di rimborso, anche diversi da quelli relativi a tributi armonizzati.

Infine, rilevante è l'intervento nella richiamata previsione della legge delega sul diritto all'accesso, perché intimamente collegata alla disposizione sul contraddittorio. Come noto, la posizione del Consiglio di Stato (Consiglio Stato, n. 5144/2008; n. 53/2010; n. 461/2014; n. 5588/2014) è di riconoscere al contribuente, a partire dalla legge n. 241/1990, un interesse giuridicamente rilevante ad accedere agli atti relativi al procedimento tributario, salvo però consentirgli l'esercizio di tale diritto solo una volta emesso l'atto impositivo. Si tratta, tuttavia, di una soluzione che non è più compatibile, per i tributi armonizzati, con il diritto unionale: come infatti rilevato la Corte di Giustizia UE (Corte di giustizia UE, 9 novembre 2017, C-198/16, *Ispas*), dal momento che il contribuente ha diritto a manifestare il proprio punto di vista prima dell'adozione

di una decisione negativa nei suoi confronti, egli deve essere messo in condizione di conoscere, a richiesta, gli elementi sui quali detta decisione si fonda, ivi compresi quelli relativi a procedimenti connessi (Corte di giustizia UE, 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*).

Di assoluto rilievo è l'introduzione, avvenuta proprio nei giorni in cui mi appresto a rivedere le conclusioni del presente elaborato, dell'art. 6-bis nello Statuto dei diritti del contribuente che prevede un diritto di accesso generalizzato per il contribuente agli atti tributari infra-procedimentali dell'amministrazione finanziaria. E ciò in un'ottica di migliore realizzazione non solo delle istanze difensive e partecipative del contribuente, ma anche dell'efficacia dell'azione tributaria e, perciò, della pretesa fiscale, la quale dovrà essere attentamente calibrata sulle osservazioni prodotte dal contribuente prima ancora che un eventuale atto impositivo venga emesso nei suoi confronti.

In conclusione siamo in presenza di una svolta di portata storica che segnerà un passo decisivo per la piena realizzazione del c.d. "giusto" procedimento tributario, dando altresì concretezza, con singolare coincidenza temporale, proprio agli auspici della Corte costituzionale, la quale, dopo avere già a suo tempo sottolineato l'essenzialità dell'interlocuzione preventiva quando la verifica amministrativa non abbia contenuti esclusivamente cartolari (Corte cost., n. 152/2018), ha recentemente assunto una ferma posizione al riguardo, poiché pur rilevando l'inammissibilità della questione in ragione delle molteplici soluzioni circa i meccanismi attraverso cui assicurare la formazione partecipata dell'atto impositivo, ha ritenuto necessario un "tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata" e, soprattutto, un intervento "che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente" (Corte cost., n. 47/2023).

Rimarcando l'attualità delle considerazioni che sto svolgendo, evidenzio che è proprio mentre scrivevo parti della tesi di dottorato che ho appreso, dapprima, che il Consiglio dei Ministri aveva approvato, in esame preliminare, il

decreto di attuazione della delega fiscale con la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente e da ultimo, come poc'anzi rilevato, sono venute altresì a conoscenza delle impattanti modifiche apportate al testo cardine in materia tributaria.

Non può non osservarsi, tuttavia, che i principi fissati dalla legge n. 212/2000 hanno comunque valore di legge ordinaria e sono, quindi, derogabili da un successivo atto avente forza di legge, come puntualmente avviene, ad esempio, in materia di decadenza.

Dunque, in questa dimensione l'utilizzo delle tecnologie digitali al servizio dell'Amministrazione finanziaria non dovrà essere necessariamente ridimensionato, ma di certo dovrà essere ricalibrato in virtù del riconoscimento, non più solo sostanziale, di quei valori che attengono alla sfera privata dell'individuo.

L'azione dell'Amministrazione finanziaria non potrebbe perciò eccedere quanto necessario per garantire il regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità. In questi termini è certamente da valorizzare il principio di proporzionalità - in virtù di un'innovativa tendenza che si sta sviluppando e che auspicabilmente troverà sempre maggiori riscontri nel più prossimo futuro - da intendersi quale parametro di legittimità dell'operato dei legislatori nazionali, oltretutto di quello europeo, rispetto ai fondamentali principi sovranazionali ai quali l'ordinamento giuridico unionale è informato, ma anche quale strumento di bilanciamento fra interesse erariale e tutela del contribuente, ponendo in capo al legislatore, all'autorità giudiziaria ed all'Amministrazione Finanziaria statale il dovere di seguire un criterio di normalità al quale si affianchi il minor aggravio e la minor compressione possibile sul bene giuridico di volta in volta tutelato dalle norme.

Dunque, è bene rimarcare che non si possono di certo tralasciare le spinte evolutive, sul piano sovranazionale, e involutivo, a livello interno, in tema di bilanciamento fra diritto alla protezione dei dati dei contribuenti ed esigenze di

contrasto all'evasione fiscale nell'ottica innovativa, e prospettica, della valorizzazione del principio di proporzionalità.

Di conseguenza, si ricava che anche in ambito tributario gli obiettivi di tutela degli interessi erariali devono essere oggetto di bilanciamento con il diritto alla protezione dei dati personali, e che le norme nazionali relative alla raccolta e all'utilizzo di dati dei contribuenti debbono essere vagliate alla luce di un sindacato di proporzionalità attento a contemperare gli interessi contrapposti.

Per converso, significativi passi indietro sono stati fatti a livello interno, dove il legislatore nazionale si è prodigato: nel ridimensionare l'importante ruolo assunto dal Garante della *Privacy* in tema di bilanciamento delle opposte esigenze di protezione dei dati personali e di contrasto dell'evasione fiscale, impedendogli di agire in via preventiva di propria iniziativa; nel mortificare il principio di riserva di legge in materia tributaria, consentendo trattamenti di dati personali fondati su atti amministrativi generali; e, in definitiva, nel legittimare, sempre e a prescindere, il trattamento dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendo prevalenza all'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale.

Tuttavia, l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione europea nel 2023 ha affermato, per la prima volta, il ricorso generale allo strumento della proporzionalità per comporre gli eventuali problemi inerenti al rapporto *Fisco-privacy*, sostenendo che anche qualora le ragioni di carattere pubblico dovessero risultare preminenti nel caso specifico in ogni caso l'interesse statale dovrà pur sempre essere perseguito in modo tale da arrecare il minor aggravio possibile al contribuente. Quasi come se la proporzionalità divenisse il grimaldello per comporre in futuro ed in via definitiva l'atavica connotazione di potestà e soggezione che interessa i rapporti fra lo Stato e il privato, in una rinnovata dimensione antropocentrica - e perciò pienamente conforme alla nostra Carta repubblicana - rinvenibile anche nell'introduzione del principio del

contraddittorio e del diritto di accesso agli atti tributari infra-procedimentali
avvenuta nel gennaio 2024.

BIBLIOGRAFIA

DOTTRINA

ABBAMONTE G., *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in *Quad. reg.*, VIII, 8, 1989

ACCIAI R. 2004 *Il diritto alla protezione dei dati personali. La disciplina sulla privacy alla luce del nuovo Codice*, Rimini, Maggioli, 2004

ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018

ACOCELLA C., *Innovazione tecnologica e innovazione amministrativa. L'automazione delle decisioni nel quadro della riforma della P.A.*, in *Il problema amministrativo. Aspetti di una trasformazione tentata*, Liguori F. (a cura di), Napoli, 2021

ACOCELLA N., *La privatizzazione in Italia*, in *Econ. pub.*, XIX, 19 1989, n. 12

ACQUARONE L., *Attività amministrativa e provvedimenti amministrativi*, a cura di G. Cofrancesco e P.M. Vipiana, Genova, Ecig, 1991

ADILARDI G., *Valutazioni e motivazioni: un passo indietro sulla via della trasparenza*, in *Giust. civ.*, XL, 40 1994

AGRIFOGLIO S., *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in *Dir. proc. amm.*, IX, 9 1991

ALBERTI P., AZZARITI G., GALLO C.E., QUAGLIA U., *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Torino, 1992

ALLEGRETTI U., *Legge generale sui procedimenti e moralizzazione amministrativa*, in *Scritti Giannini*, I, Milano, Giuffrè, 1988, 3

ALLENA M., *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012

ALPA G., *La disciplina dei dati personali. Note esegetiche sulla legge 31 dicembre 1996 n. 675 e successive modifiche*, Formello (RM), 1998

ANDREANI A., *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*, Padova, Cedam, 1979

ANRÒ I., *Il margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *La funzione giurisdizionale nell'ordinamento internazionale e nell'ordinamento comunitario: atti dell'incontro di studio tra i giovani cultori delle materie internazionalistiche / edizione*, 9-10 ottobre 2009, Napoli, 2010

ANTONINI L.- PIANTAVIGNA P., *Accesso agli atti tributari: le nuove tutele previste dal Consiglio di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2022

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.* 2001

ARAI TAKAHASHI Y., *The defensibility of the margin of appreciation doctrine in the ECHR: value-pluralism in the European integration*, in *Revue Europeenne de Droit Public*, 2001

ARENA G., *Trasparenza amministrativa*, in *Enc. Giur.*, XXXVI, 1995

ARENA G., *Il segreto amministrativo, I profili storici e sistematici*, Padova, 1984

ATRIPALDI V., *Il concetto di partecipazione nella dinamica della relazione stato-società*, in *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, III, Milano, 1988

AVANZINI G., *Decisioni algoritmiche e algoritmi informatici: predeterminazione, analisi predittiva e nuove forme di intellegibilità*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2019

AVANZINI G., *Decisioni amministrative e algoritmi informatici*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2019

AYRES I., SCHWARTZ. A., *The No-Reading Problem in Consumer Contract*, in *Law Stanford Law Review*, 2014, 66

BACCARINI S., *Posizione giuridico-soggettiva dell'aspirante all'accesso amministrativo: natura giuridica ed implicazioni applicative*, in M. A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2001

BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009

BARMANN B., *La responsabilità della Amministrazione per il cattivo funzionamento dei sistemi informatici*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2016

BARONE G., *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969

BASSANI C., *Procedimento amministrativo e diritto di accesso ai documenti*, Milano., 1995

BASSAN F., *Diritto delle comunicazioni elettroniche*, Giuffrè, Milano, 2010

BASILAVECCHIA M., *Contraddittorio preventivo e accesso al fascicolo*, in *Corr. trib.*, 2020

CAVAR D., HERRING J., MEYER A., *Law Analysis using Deep NLP and Knowledge Graphs*. Presented at the Proceedings of the LREC 2018 "Workshop on Language Resources and Technologies for the Legal Knowledge Graph", Miyazaki, Japan, 2018

BEN-SHAHAR O., PORAT A., *Personalizing Negligence Law*, in *New York University Law Review*, 2016, 91(3), p. 627

BENETAZZO C., *Intelligenza artificiale e nuove forme di interazione tra cittadino e pubblica amministrazione*, in *Federalismi.it*, 2020, 16, pp. 1-13

BENVENUTI F., *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996

BERLINGO V., *Il fenomeno della datafication e la sua giuridicizzazione*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 2017, 3, pp. 641-675

BERNASCONI P., SCHURCH S., *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera in materia fiscale. Norme e prassi recenti e imminenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2015

BERTI G. - DE MARTIN G. C. (a cura di), *Gli istituti della democrazia amministrativa*, Giuffrè, Milano, 1996

BERTI G., *La Pubblica Amministrazione come organizzazione*, Cedam, Padova, 1968

BIANCHI L., *Il diritto alla portabilità dei dati*, in R. PANETTA (a cura di) *Circolazione e protezione dei dati personali, tra libertà e regole del mercato*, Milano, 2019

BLAKE H.J., PERLINGEIRO R. (a cura di), *The Right to Access to Public Information An International Comparative Legal Survey*, Heidelberg-Dordrecht-London-NewYork, 2018

BODEI R., *Dominio e sottomissione. Schiavi, animali, macchine, intelligenza artificiale*, Il Mulino, Bologna, 2019

BOHUNNY A., *Accesso ai documenti amministrativi nella legge n. 241/90 riformata*, in R. TOMEI, (a cura di), *La nuova disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi. Commento alla legge n. 241 del 1990 ed al DPR 184/2006*, Padova, 2007

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002

BORRUSO R. - TIBERI C., *L'informatica per il giurista*, Milano, 2001

BRAUCH J.A., *The Margin of Appreciation and the Jurisprudence of the European Court of Human Rights: Threat to the Rule of Law*, in *Columbia Journal of European Law*, 2004

BRUZZONE M., *Informazione del contribuente nella fase istruttoria preaccertativa e "prova di resistenza"*, in *Corr. trib.*, 2021

BUCCOLIERO D., *Il governo elettronico. Modelli, strategie di innovazione ed elementi di valore per una pubblica amministrazione digitale*, Milano, 2009

BUFFONI L., *Alla ricerca del principio costituzionale del "giusto procedimento"*. *La processualizzazione del procedimento amministrativo*, in A. MASSERA (a cura di), *Le tutele procedimentali*, Napoli, 2007

BUSCEMA V. «Data base», *sql e reti neurali: un felice connubio*, in Foro amm. CDS. 2003

BUSCH C., *The Future of Pre-contractual Information Duties: From Behavioural Insights to Big Data*, in C. TWIGG-FLESNER (a cura di), *Research Handbook on EU Consumer and Contract Law*, Edward Elgar Pub, 2016

CAFERRA V.M., *Diritti della persona e stato sociale*, II ed., Bologna, 2004

CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. trib., fasc. 9, 2004

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1966

CAPPIELLO B., *Il finanziamento delle opere pubbliche con la tecnologia blockchain: nuove forme di collaborazione pubblico-privato per una più efficace raccolta fondi bottom-up ed una più effettiva partecipazione della popolazione*, in CERIDAP, 2020

CARDARELLI F., *Amministrazione digitale, trasparenza e principio di legalità*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, fasc. 2, 2019

CARINCI A., *Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro*, in *Il Fisco*, 2019

CARLONI E., *Nuove prospettive della trasparenza amministrativa: dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni*, in *Dir. pubbl.*, 2005

CARLONI E., *I principi della legalità algoritmica. le decisioni automatizzate di fronte al giudice amministrativo*, in *Dir. Amm.*, 2020

CARLONI E., *Se questo è un FOIA. Il diritto a conoscere tra modelli e tradimenti*, in Astrid Rassegna, 2016

CARLONI E., *La qualità delle informazioni pubbliche. L'esperienza italiana nella prospettiva comparata*, in *Riv. trim. pubbl.*, 2009

CARLONI E., *L'amministrazione aperta. Regole e limiti dell'open government*, Rimini, 2014; P. COSTANZO, *Aspetti e problemi dell'informatica pubblica*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997

CAROTTI B., *La riforma della pubblica amministrazione - L'amministrazione digitale e la trasparenza amministrativa*, in *Giornale dir. amm.*, fasc. 5, 2015

CARPENTIERI L., *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, 2020

CARULLO G., *Gestione, fruizione e diffusione dei dati dell'amministrazione digitale e funzione amministrativa*, Giappichelli, Torino, 2017

CARULLO G., *La gestione e lo scambio di dati nel settore pubblico nel contesto dell'Unione europea*, in D.-U. GALETTA (a cura di), *Diritto amministrativo nell'Unione europea. Argomenti (e materiali)*, Torino, 2020

CASE M.A., *Community Standards and the Margin of Appreciation*, in *Human Rights Law Journal*, 2004

CASSANO G., *Il codice della Pubblica Amministrazione digitale. Commentario al d.lgs. del 7 marzo 2005*, Milano, 2005

CASSESE S., *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche. Saggio di diritto comparato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2007

CASSESE S., *Il sistema amministrativo italiano*, Milano, 1982

CASSESE S., *L'amministrazione pubblica in Italia*, Bologna, 1974

CASSESE S., *Il privato e il procedimento amministrativo*, in *Arch. giur.*, CLXXIX, 103 1970

CATALA P., *Le droit à l'épreuve du numérique. Jus ex machina*, Paris, 1988

CAVALLO PERIN R., GALETTA D.U. (a cura di), *Il diritto dell'amministrazione pubblica digitale*, Torino, 2020

CAUDURO A., *Il diritto di accesso a dati e documenti amministrativi come promozione della partecipazione: un'innovazione limitata*, in *Dir. amm.*, 2017, 3

CLEMENTE DI SAN LUCA G., *Diritto di accesso e interesse pubblico*, Napoli, 2006

CERULLI IRELLI V., *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2008

CERULLI IRELLI V., *La tecnificazione*, in S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. TORCHIA (a cura di) vol. IV, in L. FERRARA e D. SORACE (a cura di), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana*. Studi, Firenze University Press, Firenze, 2016

CHATILLON G., *Responsabilité et administration électronique: une notion revisitée*, in G. CHATILLON-BERTRAND DU MARAIS (a cura di), *L'administration électronique au service des citoyens*, Bruxelles, 2003, 139

CHIARIZIA G., *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in *Giustizia insieme*, 6 maggio 2021, 3

CIARCIA A. R., *Il consenso del contribuente supera le garanzie dello Statuto in tema di verifica fiscale?*, in *Riv. tel. dir trib.*, 19 maggio 2022

CIARCIA A.R., *L'accesso agli atti dell'Amministrazione Finanziaria (tra aperture europee e limiti della normativa amministrativa interna)*, in *Riv. dir. trib.*, 2021

CIVITARESE MATTEUCCI S., *“Umano troppo umano”. Decisioni amministrative automatizzate e principio di legalità*, in *Diritto pubblico*, 2019

CLARICH M., *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, *Dir. amm.*, 12, 2004

CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Il Mulino, Bologna, 2019

COCCAGNA B., *Open data, trasparenza elettronica e codice aperto*, in *Manuale di informatica giuridica e diritto delle nuove tecnologie*, Milano, 2012

COGLIANESE C., LEHR D., *Transparency and Algorithmic Governance*, in *Adm. Law Rev.*, 2019

COGLIANESE C., *The Transparency President? The Obama Administration and Open Government*, in *Governance - Intern. Jour. Pol., Admin., Inst.*, 2009, 4

COGNETTI S., *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000

COLAPIETRO C., *La terza generazione della trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018

COLLI VIGNARELLI A., *Collaborazione, buona fede e affidamento nei rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005

COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020

CONIGLIARO M., *Big data e fatturazione elettronica: nuovi strumenti di contrasto all'evasione*, in *Il Fisco*, n. 41, 2019

CONTE A., *Dal controllo fiscale al confronto preventivo sull'imponibile*, Padova, 2018

CONTE A., *Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*, in *Riv. Dir Trib.*, 2016

CONTRINO A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir trib.* 2/2020

CONTRINO A., *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. dir. trib. online*, 29 maggio 2019

CONTRINO A. - RONCO S., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019

CORASANITI G., *Data science e diritto. Certezze digitali e beneficio del dubbio*, Torino, 2022

CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016

CORDEIRO GUERRA R., *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, Torino, 2017

CORRADO A., *Conoscere per partecipare: la strada tracciata dalla trasparenza amministrativa*, Napoli, 2018

COSTANTINO F., *Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti - Algoritmi, intelligenza artificiale e giudice amministrativo*, in *Giur. It.*, 2022

COSTANTINO F., *Autonomia dell'Amministrazione e innovazione digitale*, Jovene, Napoli, 2012

COSTANTINO F., *L'uso della telematica nella pubblica amministrazione*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa. Saggi sul procedimento amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2016

COSTANZO P., *Aspetti e problemi dell'informatica pubblica*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckemar*, I, Padova, 1997

CRISAFULLI V., *Principio di legalità e 'giusto procedimento'*, in *Giur. cost.*, VII, 7 1962

D'AYALA VALVA F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la "lista Falciani"*, in *Riv. dir. trib.*, 2011

D'ALBERTI M., *La "visione" e la "voce": le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, fascicolo 1, 2000

DE FLORA M. G., *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario fra fattispecie interne e sovranazionali*, Napoli, 2022

DEL FEDERICO L. - PAPARELLA F., *Diritto tributario digitale*, Pisa, 2023

DEL FEDERICO L. - MONTANARI F. - GIORGI F., *OECD Approach on Digital Transformation of Tax Administrations and New Taxpayers' Rights*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2, 2021

DEL FEDERICO L., *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale dibattito fra autorità e consenso*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2009

DELLA BERTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001

DELEN M., LINDHOLM J., *Is it Good Law? Network Analysis and the CIEU's Internal Market Jurisprudence*, in *Journal of International Economic Law*, 2017, 2012

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano 2006

DE PERRIS G., *La digitalizzazione del fisco e la difficile parità delle armi fra amministrazione e contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2020

DI DONATO F., *Lo stato trasparente. Linked open data e cittadinanza attiva*, Pisa, 2011

DI PIETRO A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, *Rass. Trib.* 2012

DI PORTO F., *La disciplina degli obblighi informativi. La sfida delle scienze cognitive e dei big data*, Napoli, 2017

DOMINELLI S., GRECO G., *I mercati dei servizi tra regolazione e governance*, Torino, 2019

DONATI F., MILAZZO P., *La dottrina del margine di apprezzamento nella giurisprudenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Rivista AIC*, 2002

DORIGO S., *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell'incertezza?*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, Milano, 2019

DUNI G., *L'amministrazione digitale. Il diritto amministrativo nell'evoluzione telematica*, Milano, 2008

DUTHEIL DE LA ROCHÈRE J., "The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration", in A. Arnulf et al. (a cura di) *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2008

ESPOSITO G. M., *Al confine tra algoritmo e discrezionalità. Il pilota automatico tra procedimento e processo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2019

FAGAN F. *Big Data Legal Scholarship: Toward a Research Program and Practitioner's Guide*, in *Virginia Journal of Law & Technology*, 201

FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984

FARO S., *Big data: una lettura informatico-giuridica*, in *Scritti per Luigi Vallauri*, vol. I, Padova, 2016

FARRI F., *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in Dir. prat. trib., 2021, 1

FARRI F., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in Riv. dir. trib., 2020, 1

FARRI F., *Per il contraddittorio endoprocedimentale tributario occorre un nuovo art. 12-bis nello statuto del contribuente, non l'art. 5-ter del d.lgs. 218/1997*, in Riv. dir. trib., 2020

FEDELE A., *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010

FERRAJOLI L., *La tutela del contribuente nelle procedure di accertamento tributario: linee evolutive*, in *il fisco*, 2004

FERRARA R., *La pubblica amministrazione fra autorità e consenso: dalla "specialità" amministrativa a un diritto amministrativo di garanzia?*, in Dir. amm., V, 1997

FRANSONI G., *Le indagini tributarie*, Torino, 2020

FRANSONI G., *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in Rass. trib., 2019

FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in Riv. dir. trib., 2005

FROSINI T. E., *Il diritto all'oblio e la libertà informatica*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, n. 4/5, 2012

FROSINI T.E., *Il diritto costituzionale di accesso a internet*, in PIETRANGELO M. (a cura di). *Il diritto di accesso ad Internet*, Collana ITTIG-CNR, Serie “Studi e documenti”, n. 9, ESI, Napoli, 2011

FROSINI T.E., *Telematica e informatica giuridica*, in Enc. del dir., XLIV, Milano, 1992

FROSINI V., *Cibernetica, diritto e società*, Milano, 1968

GABRIELLI M., *Dalla logica al deep learning: una breve riflessione sull'intelligenza artificiale* in U. RUFFOLO (a cura di), XXVI Lezioni di diritto dell'intelligenza artificiale, Torino, 2021

GAETANO S., *La digitalizzazione del procedimento amministrativo*, Lecce, Galetta D. U., *Algoritmi, procedimento amministrativo e garanzie: brevi riflessioni, anche alla luce degli ultimi arresti giurisprudenziali in materia*, in Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario, 2020, 3

GALETTA D.U., *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica amministrazione*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2005

GALETTA D.-U., CORVALAN J.G., *Intelligenza Artificiale per una Pubblica Amministrazione 4.0. Potenzialità, rischi e sfide della rivoluzione tecnologica in atto*, in federalismi.it, 2019

GALETTA D. U., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in Diritto Amministrativo, 2010, 3

GALETTA D.U., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 2019, 2

GALETTA D. U., *La Pubblica Amministrazione nell'era delle ICT: sportello digitale unico e Intelligenza Artificiale al servizio della trasparenza e dei cittadini?*, in Ciberspazio e Diritto, 2018, 3

GALETTA D. U., *Riflessioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE sul diritto ad una buona amministrazione, anche alla luce di alcune recenti pronunce della Corte di giustizia*, in Il Diritto dell'Unione europea, 2013, 1

GALETTA D. U., *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, 3

GALETTA D. U., CORVALÁN J.G., *Intelligenza Artificiale per una Pubblica Amministrazione 4.0?*, in *Federalismi.it*, 2019, 3

GALETTA D. U., *Open Government, Open Data e azione amministrativa*, in *Ist. fed.*, 2019, 3

GALETTA D. U., *La trasparenza per un nuovo rapporto fra cittadino e Pubblica amministrazione: un'analisi storico-evolutiva in una prospettiva di diritto comparato ed europeo*, in *Riv. it. dir pubbl. comunit.*, 2016, 5

GALETTA D. U., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M.C. PIERRO (a cura di), *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019

GALETTA D. U., *Transparency and Access to Public Sector Information In Italy: a Proper Revolution?*, in *Italian Journal of Public Law*, 2014, 2

GALETTA D. U., *Accesso civico e trasparenza della pubblica amministrazione alla luce delle (previste) modifiche alle disposizioni del Decreto legislativo n. 33/2013*, in *Federalismi.it*, 2016

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *La concentrazione della riscossione dell'accertamento*, Milano, 1997

GARDINI G., *Il Codice della trasparenza: un primo passo verso il diritto dell'informazione amministrativa?*, in *Giornale dir. amm.*, 2014

GARDINI G., *Il paradosso della trasparenza in Italia: dell'arte di rendere oscure le cose semplici*, in *Federalismi.it*, 2017

GARDINI G., MAGRI M. (a cura di), *Il FOIA italiano: vincitori e vinti. Un bilancio a tre anni dall'introduzione*, Rimini, 2019

GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto*, in *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018

- GIANNINI A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- GIANNINI M.S., *L'amministrazione pubblica nello Stato contemporaneo*, in Tratt. dir. amm., diretto da G. Santaniello, I, Padova, 1988
- GIOVANNINI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in Rass. Trib., 2017
- GIURDANELLA C., GUARNACCIA E., *Elementi di diritto amministrativo elettronico*, Halley Editrice, Matelica, 2005
- GLENDI C., *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in Corr. Trib., 2020
- FABBRINI F., *Privacy and National Security in the Digital Age*, in *Tilburg Law Review*, Journal of International and European Law, 2015, p. 8
- GRANGER F.M.P., IRION K., *The right to protection of personal data: the new posterchild of European Union citizenship?*, *Civil rights and EU citizenship*, Edward Elgar, Cheltenham, 2018
- GREGGI M., *Frodi Fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in Dir. prat. trib., n. 1, 2016
- GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin., 2001
- GROSSI P., *Sulla odierna "incertezza" del diritto*, in Giust. civ., 2014
- GROSSI P., *Giuristi e legislatori. Pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, Atti del convegno (Firenze, 26-28 settembre 1996), Milano, 1997
- GROSSI P., *L'ordine giuridico medievale*, Laterza, Roma-Bari, 1995
- GUASTINI R., *La certezza del diritto come principio di diritto positivo?*, in Le Regioni, 1986
- GUCHELBERGER A., *Informatisierung der Verwaltung und Zugang zu Verwaltungs-informationen*, in Verwaltungsarchiv, 2006

GUERRA M. P., *Circolazione dell'informazione e sistema informativo pubblico: profili giuridici dell'accesso interamministrativo telematico*, in *Dir. publ.*, 2005

GUIDARA A., *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020

GUIDARA A., *Telematica e ruoli "orfani"*, in *Riv. dir. trib.*, 2006

HASLEHNER W. - LAMENSCH M. , *General report on value creation and taxation: outlining the debate*, in *aa.vv.*, *Taxation and value creation*, Amsterdam, 2021, 4

HEUDIN J-C., *Intelligence Artificielle. Manuel de survie*, Science-eBook, 2017

IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.* 2016

ICOLARI M. A., *Il fenomeno fiscale italiano al tempo della crisi delle concezioni giuridiche tradizionali*, in *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, V 21, n. 42, luglio 2019

ICOLARI M. A., *Crisi dell'uguaglianza e utopia dell'etica fiscale*, in *Formamente*, n. 3/4 dicembre 2016

ICOLARI M. A., *Il rispetto delle libertà fondamentali nell'Ordinamento Comunitario e nell'Ordinamento nazionale: due modelli a confronto*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* n° 1/2007

ICOLARI M. A., *L'evoluzione del principio della giusta amministrazione nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e la tutela del Contribuente*, in *Il Fisco* n. 20 del 2003

KAŃSKA K., *Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights*, in *European Law Journal*, vol. 10, n. 3/2004

KRANENBORG H.R., *Article 8, Protection of personal data, The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C.H. Beck, Munich, 2014

LAMBERTI L., *L'accesso difensivo alle informazioni tributarie e il difficile equilibrio rispetto alla tutela della privacy*, in Riv. telem. dir. Trib., 27 maggio 2022

LA ROSA S., *Dalla dichiarazione "unica" del contribuente alla dichiarazione "precompilata" dal fisco e gli accertamenti fiscali "automatizzati"*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020

LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in Dir. Prat. Trib., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in Giur. imp., 2004

LATHROP D., *Open government: collaboration, transparency in practice*, O'Reilly Media, Sebastopol, 2010

LEINO P., *Efficiency, Citizens and Administrative Culture. The Politics of Good Administration in the EU*, in *European Public Law*, 20, n. 4/2014

LEONE C., *Il ruolo del diritto europeo nella costruzione dell'amministrazione digitale*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, fasc. 2, 2011

LEVI A., *Teoria generale del diritto*, Cedam, Padova, 1950

LIPARI M., *Il diritto di accesso e la sua frammentazione dalla legge n. 241/1990 all'accesso civico: il problema delle esclusioni e delle limitazioni oggettive*, in www.federalismi.it, 2019

LO GOZZO M., *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario*, in PIERRO M. (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2020

LO GOZZO M., *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in *La digital economy nel sistema italiano e europeo*, a cura di L. Del Federico, Roma 2015

LO GOZZO M., *La centralità della telematica negli adempimenti tributari: la fattura elettronica*, in *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico - T. Delfini, in *Quaderni del Cirte*, Amon, 2015

LO GOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002

LOLLER M.-ANDERSEN, FOLKESTAD E., GOPINATHAN M. E NYGARD O., *Current Trends in Deep Learning in Medium*, 28 dicembre 2018

LOSANO M.G., *Il diritto pubblico dell'informatica*, Torino, 1986

LOSANO MG, *L'automazione delle procedure gestionali e le banche di dati*, in University, Milano, 1979

LOVISOLO A., *Sulla c.d. 'utilità' del previo contraddittorio preventivo procedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016

LUCIANI M., *La decisione robotica*, in *Rivista AIC*, 2018

LUCIANI M., *L'éclipse de la sécurité juridique*, in *Rev. franç. dr. const.*, 2014

LUPI R. – SILVESTRI M. R., *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in *Dialoghi tributari*, 2014

MACLUHAN M., *Understanding Media: The Extensions of Man*, Mentor, New York, 1964

MACRI I., MACRI U., PONTEVOLPE G., *Il nuovo Codice della amministrazione digitale*, Ipsoa, Milano, 2011

MAINOLFI G., *Indagini bancarie e tutela della privacy: l'allegazione dell'autorizzazione alla richiesta di acquisizione di copia dei conti*, ex art. 18 della l. n. 413/1991, in *il fisco*, 2008

MANCA M., *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *il fisco*, 2003, 186

MANCOSU G., *Trasparenza amministrativa e open data: un binomio in fase di rodaggio*, in *federalismi.it*, fasc. 17, 2012

MANGANARO F., *Trasparenza e obblighi di pubblicazione*, in *Nuov. aut.*, 2014, 3

MANGANARO F., *L'evoluzione del principio di trasparenza amministrativa*, in *astridon-line.it*, 2009

MANIGRASSO M., *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrivalentemente esercitate*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022

MARCHESELLI A., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2013

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011

MARCHESELLI A., *“Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011

MARINELLO A., *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*, nota sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo n. 36345/16 del 12 gennaio 2021, in *Riv. dir. trib.*, 2022, IV

MARINELLO A., *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015

MARINO G., *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, 213 ss. In argomento, si veda altresì BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012

MARMO R., *Algoritmi per l'intelligenza artificiale*, Milano, 2020

MARONGIU D., *L'attività amministrativa automatizzata*, Maggioli, Rimini, 2005

MARONGIU D., *I dati aperti come strumento di partecipazione al procedimento amministrativo*, in S. Civitarese Matteucci, L. Torchia (a cura di), *La tecnificazione*, vol. IV, in L. Ferrara e D. Sorace (a cura di), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana*. Studi, Firenze University Press, Firenze, 2016

MARONGIU P., *L'amministrazione fiscale tra poteri e responsabilità*, Torino, 2016

MASTELLONE P., *Accordi preventivi per imprese con attività internazionale, in Fiscalità della internazionalizzazione delle imprese*, a cura di A. VICINI RONCHETTI, Torino, 2018

MASUCCI A., *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie, il procedimento elettronico ad istanza di parte*, Torino, 2011

MASUCCI A., *L'atto amministrativo informatico*, Jovene, Napoli, 1993

MASUCCI A., *Il documento informatico. Profili ricostruttivi della nozione e della disciplina*, in Riv. dir. civ., 2004, 5

MASUCCI A., *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza di parte*, Giappichelli, Torino, 2011

MASUCCI A., *L'atto amministrativo informatico. Primi lineamenti di una ricostruzione*. Napoli, 1993

MCGOLDRICK D., *A defence of the margin of appreciation and an argument for its application by the Human Rights Committee*, in International and Comparative Law Quarterly, 2016

MCTEAR M., CALLEJAS Z., GRIOL. BARRES D., *The conversational interface: Talking to smart devices*, Springer International Publishing, Switzerland, 2016

MENDES J., *Good Administration in EU Law and the European Code of Good Administration Behaviour*, in EUI Working Paper Law, n. 9/2009, European University Institute, S. Domenico di Fiesole (FI), 2009

MENDILLO M., *La "funzionalizzazione" del principio di trasparenza. Il diritto di accesso agli atti ed ai documenti amministrativi come evoluzione funzionale del concetto di partecipazione: linee evolutive e profili applicativi nella disciplina interna e sovranazionale*, in Riv. sem. dir., 2020

MERLONI F., *Trasparenza delle istituzioni e principio democratico*, in F. MERLONI, (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008

MERONE M., *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti "connessi"*, in Dir. e prat. trib. intern., 2020

MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005

MICHELI G. A. (a cura di), *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971

MINELLI C., *«Rationabilis» e codificazione canonica. Alla ricerca di un linguaggio condiviso*, Giappichelli, Torino, 2015

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo I, Cedam, Padova, 1967

MOSCARIELLO A., *El principio de la buena Administración*, in *El Derecho*, Serie Especial Administrativo, 28/02/2013

MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.* 1983

MUCIACCIA N., *Algoritmi e procedimento decisionale: alcuni recenti arresti della giustizia amministrativa*, in *Federalismi.it*, 6 febbraio 2019

MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2007

MOWBRAY A., *A Study of the Principle of Fair Balance in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights*, in *Human Rights Law Review*, 2010

NANULA G., *Verifiche fiscali: i problemi del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *il fisco*, 2003, 6047

NASTRI M. P., *L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, Padova, 2021/3

NASTRI M. P., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati*, in *Dir. e prat. trib. intern.*, 2020/4

NASTRI M. P., *L'evoluzione del principio del contraddittorio alla luce del diritto tributario nazionale ed europeo*, in *Il diritto tributario: tematiche sostanziali e processuali*, G. Petrillo, G. Mallardo, G. Cossu (a cura di), Napoli, 2018

NICOTINA L., *Il contraddittorio tributario in funzione deflativa: una premessa/promessa che non può essere tradita*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014

NIGRO M., *Scienza dell'amministrazione e diritto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, XXII, 22 1968

NIGRO M., *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, XXXIV, 225-36. 34 1980

NIGRO M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, 1

OCCHIENA M., *I principi di pubblicità e trasparenza*, in RENNA M. - SAITTA F. (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012

ONIDA V., *Pubblica amministrazione e costituzionalità delle leggi*, Giuffrè, Milano, 1967

OROFINO A. G., *L'informatizzazione dell'attività amministrativa nella giurisprudenza e nella prassi*, in *Giorn. dir. amm.*, 2003

OROFINO A.G., *Profili giuridici della trasparenza amministrativa*, Bari, 2013

OTRANTO P., *Riflessioni in tema di decisione amministrativa, intelligenza artificiale e legalità*, Torino, 2019

PACELLI F., PALAZZI P., *DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, 9, 719 A. Vozza, *La difesa nelle indagini innescate dallo scambio di informazioni previsto dalla dac 6*, in *Corr. trib.* 2021

PAJNO A., *Il principio di trasparenza alla luce delle norme anticorruzione*, in *Giust. civ.*, 2015, 2

PALMIRANI M., *Interpretabilità, conoscibilità, spiegabilità dei processi decisionali automatizzati*, in U. RUFFOLO (a cura di), *Lezioni di diritto dell'intelligenza artificiale*, Milano, 2020

PALUMBO G., *Fisco e privacy. Il difficile equilibrio tra lotta all'evasione e tutela dei dati personali*, Pisa, 2021

PAPARELLA F., *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi*, in Riv. dir. trib., 2022

PARISIO V., *La tutela dei diritti di accesso ai documenti amministrativi ed alle informazioni nella prospettiva giurisdizionale*, in www.federalismi.it, 2018

PASCUZZI G., *Il diritto dell'era digitale*, Bologna, 2020

PASQUALE F., *The Black Box Society: The Secret Algorithms That Control Money and Information*, Harvard University Press, Cambridge, 2015

PATRITO P., PAVONI F., *La disciplina del riutilizzo dei dati pubblici dal punto di vista del diritto amministrativo: prime riflessioni*, in Dir. inf., 2012, 1

PATRONI GRIFFI F., *La trasparenza della pubblica amministrazione fra accessibilità totale e riservatezza*, in www.federalismi.it, 2013

PEDROTTI F., *Riflessioni sull'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 36 ter comma 2 del DPR 29 settembre 1973, n. 600*, in Riv. dir. trib., 2019

PERRONE L., *Sull'inquadramento sistematico e sulla natura giuridica degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e sulla loro estensibilità all'IVA*, in Riv. Dir. Trib., 2019

PERRONE L., *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in Rass. trib., 2011

PICARD R.W. *Toward Machines With Emotional Intelligence*, G. MATTHEWS, M. ZEIDNER, R.D. ROBERTS (a cura di), *The Science of Emotional Intelligence: Knowns and Unknowns*, Oxford University Press, Oxford, 2007

PICCIAFREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012

PICCIOLI S., *L'accertamento tributario*, Padova, 1998, 62

PIERRO M., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013

PISAPIA A., *La tutela per il trattamento e la protezione dei dati personali*, Giappichelli, Torino, 2018

PISTOLESI F., *Il contraddittorio "generalizzato"*, in *Giur. Imp.*, 2019

PIZZETTI F., *La privacy come diritto fondamentale alla protezione dei dati personali nel Trattato di Lisbona*, in P. BILANCIA, M. D'AMICO (a cura di), *La nuova Europa dopo il Trattato di Lisbona*, Giuffrè, Milano, 2009

POLLICE A., *Scelta discrezionale e decisione algoritmica*, in *Il diritto nell'era digitale. Persona, Mercato, Amministrazione, Giustizia*, Milano, 2022

POMETTI M., TISSONI E., *Comunicare con i dati: l'informazione tra data journalism e data visualization*, Milano, 2018

PONTI B., *La trasparenza amministrativa dopo il d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33*, Santarcangelo di Romagna, 2013

PONTI B., *Il riutilizzo dei documenti del settore pubblico*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 8/2006

PONTI B., *Il patrimonio informativo pubblico come risorsa, I limiti del regime italiano al riutilizzo dei dati delle pubbliche amministrazioni*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 3

PONTI B. (a cura di), *Nuova trasparenza amministrativa e libertà di accesso alle informazioni*, Rimini, 2016

PREDIERI A., *Gli elaboratori elettronici nell'amministrazione dello Stato*, Il Mulino, Bologna, 1971

PROCIDA P., *Contraddittorio a base facoltativa*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 ottobre 2006

PROTTO M., *Pubblica amministrazione e tecnologie emergenti*, in *Giur it.*, 2022

PUBUSA A., *L'attività amministrativa in trasformazione. Studi sulla l. 7 agosto 1990, n. 241*, Torino, 1993

PUGLIA M., *La protezione dei dati personali nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE*, in AA.VV. (a cura di), *Liber amicorum Antonio Tizzano: de la Cour CECA à la Cour de l'Union: le long parcours de la justice européenne*, Giappichelli, Torino, 201

PURPURA A., *Digitalizzazione, tecnologizzazione e diritto tributario. Prospettive di una difficile (ma possibile) sinergia?*, in *Riv. Dir. Trib. (suppl. online)* del 22 luglio 202

QUATTROCCHI A., *Le potenzialità applicative della blockchain e dei database condivisi nell'attuazione della norma tributaria*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 22 novembre 2022

RAGUCCI G., *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento algoritmico?*, 4 settembre 2019, in www.rivistadirittotributario.it

RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. dai comandi e controlli alla self-regulation*, Torino, 2019

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino 2009

RANELLETTI O., *Principi di diritto amministrativo*, Luigi Pierro Editore, Napoli, 1902

RENNA M. - VACCARI S., *Dalla vecchia trasparenza amministrativa alla cd. open government*, *Giust. amm.*, 1, 2019

RESTA G., *Governare l'innovazione tecnologica: decisioni algoritmiche, diritti digitali e principio di uguaglianza*, in *Politica del Diritto*, 2019, 2

RICHARDSON M., "The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences", in *EC Tax Law Review*, 2017

RENDA A., *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015

RICH M.L., *Machine Learning, Automated Suspicion Algorithms, and the Fourth Amendment*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 2016

RINALDI R., *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001

RODOTÀ S., *Funzione politica del diritto dell'economia e valutazione degli interessi realizzati dall'intervento pubblico*, in *Studi Pettiti* 3 1973

ROMANO A. (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016

ROMANO TASSONE A., *A chi serve il diritto di accesso? (Riflessioni su legittimazione e modalità d'esercizio del diritto d'accesso nella I. n. 241 del 1990)*, in *Dir. amm.*, 1995

ROSSI DAL POZZO F., *La tutela dei dati personali tra esigenze di sicurezza nazionale, interessi economici e diritti fondamentali della persona (dal Safe Harbour al Privacy Shield)*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2016, p. 690

SABBI L., *Il contraddittorio nel processo tributario*, Padova, 2020

SALVINI L., *Accesso agli atti nel procedimento tributario*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990

SANDULLI M. A., *Accesso alle notizie e ai documenti amministrativi*, in *Enc. Dir.*, IV agg., 2000

SANDULLI M.A., *Il responsabile del procedimento amministrativo*, in *procedimento amministrativo e diritto di accesso ai documenti*, con il coordinamento di V. Italia e M. Bassani, Milano, 1991

SANDULLI A., *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017

SANDULLI A., *Il procedimento*, in CASSESE, S. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, P. gen., Milano, 2003

SANDULLI A., *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, S. Cassese (a cura di), Milano, 2000

SANDULLI A., *Il procedimento amministrativo*, in S. Cassese, C. Franchini (eds.), *L'amministrazione pubblica italiana: un profilo*, Bologna, 1994

SANTOSUOSSO A., *Intelligenza Artificiale e Diritto, Perché le tecnologie di IA sono una grande opportunità per il diritto*, Milano, Mondadori, 2020

SARTOR G., *Nozione e settori dell'informatica giuridica*, in G. PERUGINELLI, M. RAGONA (a cura di), *L'informatica giuridica in Italia. Cinquant'anni di studi, ricerche ed esperienze*, Napoli, 2014

SAVINO M., *La nuova disciplina della trasparenza amministrativa*, in *Giorn. dir. amm.*, 2013

SAVINO M., *Le riforme amministrative: la parabola della modernizzazione dello Stato*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2015, 2

SAVINO M., *IL FOIA italiano. La fine della trasparenza di Bertoldo*, in *Giorn. dir. amm.*, 2016, 5

SCACCIA G., *Il controllo di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in E. Caggia, G. Resta (a cura di), *I diritti fondamentali in Europa e il diritto privato*, Roma, 2019

SCALIA R., *Note sulle liste di correntisti "provenienti" dall'estero e sul loro impiego nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013

SCHIAVOLIN R., *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012

SELICATO P., *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario. Il nuovo volto della semplificazione fiscale*, in *ECONOMIA ITALIANA*, 1/2020

SELICATO P., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. Trib.*, 2019

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012

SILVESTRO C., *Trasparenza e Riforma Brunetta*, in *Foro amm. - TAR*, 2011, 2

SIMONCINI A., SUWEIS S., *Il cambio di paradigma nell'intelligenza artificiale*, in *Rivista di Filosofia del Diritto*, 2019

SIMONCINI A. *Sovranità e potere nell'era digitale*, in TE. FROSINI, O. POLLINO, E APA, M. BASSINI (a cura di) *Diritti e libertà in internet*, Le Monnier, Firenze, 2017

SIMONCINI A., *Profili costituzionali della amministrazione algoritmica*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2019

SIMONCINI A., *L'algoritmo incostituzionale: intelligenza artificiale e il futuro delle libertà*, in *BioLaw Journal - Rivista di Bio Diritto*, 2019

SÖDERMAN J., *Speech of the European Ombudsman-Public hearing on the draft of fundamental Rights of the European Union, Preliminary remarks*, 2000, in www.ombudsman.europa.eu.

SORACE D., *La buona amministrazione e la qualità della vita nel 60° anniversario della Costituzione*, in www.costituzionalismo.it, 2008

SPANO TARDIVO P., *El principio de transparencia de la gestión pública in el marco de la teoría del buen gobierno y la buena administración*, in *Revista Digital de la Asociación Argentina de Derecho Administrativo*, 2016, 1

SPINA F., *“La fattura elettronica”*, in *Diritto tributario telematico*, a cura di F. Montalcini - C. Sacchetto, Torino, 2017

STRIANESE L., *Rapporto giuridico d'imposta e contraddittorio endoprocedimentale: un ragionamento permanente sull'illusoria parità delle armi tra Amministrazione Finanziaria e contribuente*, in BUCCICO C., FIORENTINO S., MERONE A., (a cura di), *Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto “ideale” di Statuto dei diritti del Contribuente*, Milano, 2020

TANZARELLA P., *Il margine di apprezzamento*, in M. Cartabia (a cura di), *I diritti in azione*, Bologna, 2007

TESAURO F., *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008

TOMMASI C., *Criteri di bilanciamento e discrezionalità amministrativa nell'accesso civico generalizzato*, in *Foia Italia: vincitori e vinti. Un bilancio a due anni dalla riforma*, a cura di G. GARDINI - M. MAGRI, Rimini, 2019

TORANO V., *Il diritto di accesso civico come azione popolare*, in *Dir. amm.*, 2013, 4

TRAVERSA E., *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della corte di giustizia dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977

TRESCA M., *I primi passi verso l'Intelligenza Artificiale al servizio del cittadino: brevi note sul Libro Bianco dell'Agenzia per l'Italia digitale*, in *Medialaws*, 2018, 3

TRIMARCHI BANFI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, Milano, 2007

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009

TROPEA A.M., *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, San Giuliano Milanese, 2013

VALENTE A., *Scambio automatico di informazioni fiscali esteso anche alle piattaforme digitali*, in *IPSOA Quotidiano* del 27 luglio 2020

VANZ G., *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, in *DPCE Online*, 2019

VANZ G., *“Buona amministrazione” di cui all’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea e diritto tributario nazionale*, in *Rass. trib.*, 2019

VANZ G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017

VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012

VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione*, in *Jornadas latinoamericana de derecho tributario*, Ciudad de Guatemala (contributo in volume), AA.VV., ILADT, 2023

VERRIGNI C., *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. e Prat. Trib. Int.*, 3/2020

VIGNOLI A., LUPI, R. *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi trib.*, 2011

VILLATA R., *La trasparenza dell’azione amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 1987

VIOLA L., *Attività amministrativa e intelligenza artificiale*, in *Cyberspazio e diritto*, 2019

VIOLA L., *L’intelligenza artificiale nel procedimento e nel processo amministrativo: lo stato dell’arte*, in *Foro Amministrativo*, II, 2018

VIOLA R., *La riforma del quadro normativo dell’audiovisivo fra mercato unico digitale e valori fondamentali*, in G.B. ABBAMONTE, E. APA, O. POLLICINO (a cura di), *La riforma del mercato audiovisivo europeo*, Giappichelli, Torino, 2019

VIOTTO A., *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019

VIOTTO A., *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

VIOTTO A., *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002

YANG D., LI M., *Evolutionary Approaches and the Construction of Technology-Driven Regulations*, in *Emerging Markets Finance and Trade*, 2018

YOUROW H.C., *The Margin of Appreciation Doctrine in the Dynamics of European Human Rights Jurisprudence*, The Hague, 1996

ZENO-ZENCOVICH V., *Dati, grandi dati, dati granulari e la nuova epistemologia del giurista*, in *MediaLaws*, 2018, 2

ZENO-ZENCOVICH V., *La “comunione” di dati personali: un contributo al sistema dei diritti della personalità*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2009

ZITO A., *Il «diritto ad una buona amministrazione» nella Carte dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2002

ZIZZO G., *Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione fra Fisco e imprese*, in *Corr. Trib.*, 2019

ZUBOFF S., *The age of surveillance capitalism*, Hachette Book Group, New York, 2019

ZUCCARELLO A., *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*, in *Riv. telematica dir trib.* del 2 giugno 2022

GIURISPRUDENZA

CGUE, 22 ottobre 2002, C-94/00, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 4 giugno 2020, C-430/19, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 16 ottobre 2019, C-189/18, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 14 febbraio 2019, C-345/17, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 16 gennaio 2019, C-265/17 *P*, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 9 novembre 2017, C-298-16, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 9 novembre 2017, C-46/16, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 9 marzo 2017, C-141/15, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 17 dicembre 2015, C-419/14, <http://curia.europa.eu>

CGUE, 6 ottobre 2015, C- 362/14, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 5 novembre 2014, C-166/13, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 17 luglio 2014, C-141/12 e C-372/12, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 13 maggio 2014, C-131/12, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 8 maggio 2014, C-604/12, disponibile su <http://curia.europa.eu>

CGUE, 8 aprile 2014, C- 293/12 e C 594/12, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 26 settembre 2013, C-418/11, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 21 dicembre 2011, C-482/10, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

CGUE, 14 febbraio 2008, causa C-450/06, disponibile su: <http://curia.europa.eu>

Corte Cost., 23 gennaio 2019, n. 20, in www.cortecostituzionale.it

Corte cost., 13 luglio 2017, n. 187, in www.cortecostituzionale.it

Corte Cost., 6 giugno 1974, n. 164, in www.cortecostituzionale.it

Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50, in www.cortecostituzionale.it

Cons. St., Ad. Plen., 14 marzo 2022, n. 4 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 18 marzo 2021, n. 4 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., Ad. plen, 25 settembre 2020, n. 19, in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, sent. 4 settembre 2020, n. 5565 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 13 dicembre 2019 n. 8472 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 6 febbraio 2019, n. 906 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 22 giugno 2018, n. 3847 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St. sez. IV, 6 novembre 2017, n. 5126 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 31 marzo 2015, n. 1705 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 6 agosto 2014, n. 4209 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 14 maggio 2014, n. 2472 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 12 maggio 2014, n. 2422 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez., 26 settembre 2013, n. 4821 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St. sez. IV, 28 marzo 2012, n. 1817, in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. VI, 12 gennaio 2011, n. 116, in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. VI, 28 settembre 2010, n. 7183, in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St. sez. IV, 9 agosto 2010, n. 5449 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 21 ottobre 2008, 5144 in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2820, in www.giustizia-amministrativa.it

Cons. St., sez. VI, 26 marzo 1992, n. 193, in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Sicilia 11 settembre 2017, n. 2146/3/17 in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Puglia 3 febbraio 2017 n. 94/3/17 in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Campania 9 marzo, 2016, n. 1347/6/16 in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Campania 17 luglio 2015 n. 380/6/15 in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Basilicata, 23 settembre 2011, n. 478 in www.giustizia-amministrativa.it

Tar Calabria, 10 novembre 2009, n. 1223/2/09 in www.giustizia-amministrativa.it

Cass. civ. sez. III Ord., 27 settembre 2018, n. 23163, in banca dati *il fiscovideo*

Cass. civ. sez. VI - 5 Ord., 29 ottobre 2018, n. 27420, in banca dati *il fiscovideo*

Cass. sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823 in banca dati *il fiscovideo*

Cass. civ., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, in banca dati *il fiscovideo*

Cass., sez. un. sent. 29 luglio 2013 n. 18184, in banca dati *il fiscovideo*

Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26638, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12372, in banca dati *fisconline*

Cass. civ., sez. trib., 30 marzo 2021, ord. n. 8740, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 6 ottobre 2020, n. 21411, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 22 settembre 2020, n. 19775, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 23 ottobre 2019, n. 27125, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 30 settembre 2019, n. 24329, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., ord. 18 settembre 2019, n. 23252, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 29 agosto 2019, n. 21807, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. V Ord., 25 giugno 2019, n. 16962, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 11 ottobre 2018, n. 25258, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 20 luglio 2018, n. 19394, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 13 giugno 2018, n. 15479, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 28 marzo 2018, n. 7762, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 7 agosto 2015, n. 16602, in banca dati *fiscovideo*

Cass., sez. trib., 20 dicembre 2012, n. 23554, in banca dati *fisconline*

Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in banca dati *fisconline*

Comm. trib. reg. Emilia-Romagna, Sez. XII, 4 marzo 2019, n. 487, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. VIII, 18 ottobre 2018, n. 4400, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. reg. Basilicata, Sez. I, 26 luglio 2018, n. 402, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. reg. Sicilia, Sez. XII, 25 luglio 2018, n. 3211, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. reg. Toscana, Sez. II, 2 luglio 2018, n. 1270, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. reg. Basilicata, Sez. II, 25 maggio 2018, n. 292, in banca dati il *fiscovideo*.

Comm. trib. prov. Vicenza, sez. III, 22 febbraio 2018, n. 118, in banca dati il *fiscovideo*

PRASSI

Prov. Dir. Ag. Entrate, 24 novembre 2022. n. 433608

Prov. Dir. Ag. Entrate, 22 maggio 2022, n. 176227

Prov. Dir. Ag. Entrate, 19 maggio 2022, nn. 173217 e 173218

Prov. Dir. Ag. Entrate del 30 settembre 2021, n. 249936

Prov. Dir. Ag. Entrate, 29 settembre 2021, n. 248717

Prov. Dir. Ag. Entrate, 5 agosto 2021, n. 211273

Prov. Dir. Ag. Entrate, 23 settembre 2020, n. 311557

Prov. Dir. Ag. Entrate, 4 maggio 2020, n. 185115

Prov. Dir. Ag. Entrate, 20 aprile 2020, n. 166579

Prov. Dir. Ag. Entrate, 28 febbraio 2020, n. 99922

Prov. Dir. Ag. Entrate, 17 dicembre 2019, n. 1427541

Prov. Dir. Ag. Entrate, 30 ottobre 2019, n. 738239

Prov. Dir. Ag. Entrate, 30 maggio 2019, n. 164664

Prov. Dir. Ag. Entrate, 29 aprile 2019, n. 107524

Prov. Dir. Ag. Entrate, 21 dicembre 2018, n. 524526

Prov. Dir. Ag. Entrate, 30 aprile 2018, n. 89757

Prov. Dir. Ag. Entrate, 26 maggio 2017, n. 101573

Circ. Ag. Entrate, 25 giugno 2021, n. 7

Circ. Ag. Entrate, 8 agosto 2019, n. 19/E

Circ. GdF, 10 gennaio 2018, n. 1

Circ. GdF, 28 aprile 2016, n. 16/E

Circ. Ag. Entrate, 01 aprile 2016, n. 9/E

Ris. Ag. Entrate, 16 dicembre 2021, n. 72

Ringraziamenti e dediche finali

Per questo lavoro ringrazio la Professoressa Nastri. Se è vero che in questa vita prima o poi ognuno di noi ha bisogno di un maestro, sono felice che lei sia stato il mio. E lo sarà per sempre.

Oltre i ringraziamenti, dedico i miei sforzi sempre:

A Roberta che, come me, crede nella forza dei sogni. Voglio realizzarne tanti altri ancora e tutti con te.

A mia madre, così simile a me. Sono davvero felice di averla riempita di orgoglio con questo percorso.

A mio padre, il mio bastione.

A mio fratello, il mio migliore amico.

A mia zia Gabriella, alla sua generosità e alla sua forza che a volte è la mia.

Ai miei amici di sempre, con la speranza di rimanere ragazzi tutta la vita.

Infine, anche ai miei nonni, in particolare al professor Alfredo e ad Elvira, gli unici che ho conosciuto: so bene quanto sarebbero stati entusiasti di questo traguardo.