

IL QUARTO POLO DI RICERCA DELL'ISTITUTO S. PIO V

UN LABORATORIO PER LA CIVILTÀ FISCALE

La stagione delle riforme. I.A. e fisco.

Paradossi della fiscalità e i presupposti della democrazia fiscale.

Un bambino mi ha chiesto cosa sono le tasse.

Gli ho mangiato l'82% della sua merendina.

La seconda merendina l'ha mangiata di nascosto.

Titolo: Genesi dell'evasione fiscale

Un altro bambino, ricoverato in ospedale, mi ha chiesto chi paga le sue cure. Ho risposto: le tasse.

Il bambino delle merendine è corso a donare all'ospedale la sua terza merendina.

Titolo: Il bello delle tasse

1. *La costituzione del laboratorio* - Con delibera del comitato di coordinamento del 16 giugno del 2023 è stato costituito, presso l'Istituto S. Pio V, il laboratorio per lo studio della fiscalità¹.

La materia fiscale tocca i fondamenti della vita sociale e politica. Il fisco reperisce e raccoglie i mezzi finanziari per soddisfare i bisogni della collettività e per promuoverne il progresso. Lavorare su questi temi significa lavorare per la formazione di una consapevole coscienza civile, per la civiltà fiscale, appunto.

I cardini della nostra civiltà fiscale sono fissati negli articoli 2 e 53 della Costituzione. L'art. 2 «*riconosce e garantisce i diritti inviolabili del cittadino*», a fronte de «*l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale tra i cittadini*». L'art. 53, che recita: «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*». Questo, come direbbe un *ex* ministro della nostra Repubblica, è “il bello delle tasse”. Dove il termine “bello” non deriva da *bellum* (i linguisti spiegano che si tratta di un caso di convergenza accidentale dell'evoluzione di due parole, *bellum* e *bellus*), ma il chiarimento è opportuno perché la fiscalità, com'è a tutti noto, è stata anche causa di guerre e di insurrezioni popolari. La guerra di indipendenza dell'America dalla Gran Bretagna è scoppiata quando la madre patria, per recuperare i

¹ Con successiva delibera del 27 ottobre 2023 è stato approvato il piano operativo (attuazione del progetto e determinazione delle risorse finanziarie) del Laboratorio. Infatti, al punto n. 4 del relativo verbale si legge:

«Laboratorio sulla Fiscalità. Il Presidente comunica che, come annunciato nel CD precedente, il Dott. Merone ha presentato una proposta di ricerca su un “Laboratorio per lo studio della fiscalità come parametro di democrazia e di giustizia sociale”, allegato agli atti.

Il progetto, illustrato con dettaglio, sviluppa temi che toccano i fondamenti della vita sociale e politica e può coinvolgere numerosi organismi e soggetti protagonisti della politica finanziaria e fiscale. Ha inoltre un carattere trasversale che interessa anche le altre strutture di ricerca dell'Istituto.

Dalla discussione che segue emerge l'interesse e da parte dei consiglieri che apprezzano l'iniziativa alla quale riconoscono, oltre al valore scientifico, il carattere di estrema attualità.

Per lo sviluppo dell'iniziativa, il Presidente propone di fissare orientativamente un budget simile a quello assegnato agli Osservatori e avviare la definizione operativa del Progetto assicurando gli opportuni riferimenti funzionali con la struttura dell'Istituto.

Il CD approva all'unanimità».

costi della guerra dei sette anni, impose dazi doganali ai coloni americani (1778). E sono noti i tumulti scoppiati nella neonata nazione italiana quando fu istituita la tassa sul macinato (1868).

Ma non bisogna sfogliare le pagine della storia per trovare esempi di insurrezioni fiscali. È dei nostri giorni (20 giugno 2024) la notizia della rivolta dei giovani keniani, insorti a Nairobi contro l'introduzione di un'imposta di consumo sul pane. Ci sono anche i danni prodotti dai parassiti della evasione fiscale, contro i quali, secondo alcuni, andrebbe promossa la rivolta dei contribuenti onesti, che pagano il conto dei servizi sociali erogati anche agli evasori². Ma nella nostra legislazione è ancora vigente l'art. 1 del decreto legislativo del capo provvisorio dello Stato, 7 novembre 1947, n. 1559 (mantenuto in vita dal d.lgs. 1° dicembre 2009, n. 179, allegato n. 1, punto 975), che punisce «*Chiunque con qualsiasi mezzo promuove ed organizza accordi o intese tra i contribuenti al fine di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte dirette o indirette, ordinarie e straordinarie in esazione, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni, salvo che il fatto non costituisca reato punibile con pena maggiore*».

La fiscalità è il terreno sul quale si gioca anche la partita per la realizzazione di un'autentica Unione Europea. Questa non potrà essere pienamente realizzata se non quando la misura e il metodo del prelievo fiscale sarà unico per tutti gli Stati dell'Unione.

Intanto va registrato che sull'assetto dell'ordinamento tributario italiano incidono direttamente la giurisprudenza delle Corti Europee (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, CEDU, e Corte di Giustizia dell'Unione Europea, CGUE)³, le Direttive ed i Regolamenti dell'UE.

Sull'ordinamento tributario, come in ogni altro ramo del diritto, incidono poi anche le convenzioni internazionali dirette specificamente a contrastare i fenomeni di evasione e di elusione internazionale, ma anche dirette ad evitare i fenomeni di doppia imposizione.

Il laboratorio nasce con l'ambizione di occuparsi anche di "microfiscalità", cioè delle vicende di quotidiana iniquità. Nasce per fare opera di divulgazione di una materia apparentemente ostica (ma che alla fine è basata sulle regole elementari dell'economia che guidano i nostri comportamenti quotidiani) e per contribuire alla formazione di una coscienza civico-fiscale. E il mezzo per raggiungere questi obiettivi può anche essere quello di raccontare semplicemente storie di piccole ingiustizie o di grandi evasioni fiscali.

La nuova unità di ricerca dell'Istituto S. Pio V prende il nome di Laboratorio perché intende svolgere un ruolo di formazione, di aggregazione, di ricerca e di proposta che vada oltre il semplice monitoraggio della fenomenologia fiscale. Anche sul piano del metodo l'idea che è alla base del progetto è quella che all'interno del Laboratorio possano svilupparsi proficue contaminazioni scientifiche.

2. *La stagione delle riforme fiscali: le riforme del '22 e il brocardo "in dubio contra fiscum"* - Il tempo per la costituzione del laboratorio fiscale è apparso maturo da quando il legislatore nazionale ha aperto la stagione delle riforme dell'ordinamento tributario. Una stagione che è iniziata con la promulgazione della legge 31/08/2022, n. 130 (*Disposizioni in materia di*

² A. Mincuzzi, *Europa parassita. Come i paradisi fiscali dell'Unione europea ci rendono tutti più poveri*, Chiarelettere, 2024.

³ In forza del Regolamento UE del 19 marzo 2024, n. 858, che ha introdotto l'art. 50 *ter* nello Statuto della CGUE molte competenze, in particolare in tema di rinvio pregiudiziale di questioni tributarie, sono state trasferite al Tribunale presso la stessa Corte.

giustizia e di processo tributari). Essa ha introdotto nel nostro ordinamento la quinta magistratura professionale, costituita dalle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, alla quale si accede ora per concorso pubblico, come per le altre magistrature. Al vertice della giustizia tributaria è stata posta una apposita sezione civile della Corte di cassazione.

Le Corti di giustizia tributaria sono l'ultimo approdo di un lungo processo evolutivo delle "vecchie" Commissioni tributarie, nate come organi amministrativi, dinanzi alle quali venivano discusse le controversie tributarie, senza reali garanzie per i contribuenti. La sezione civile della Corte di cassazione, «*incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia civile*» (art. 3, comma 1, legge n. 130/2022) era già stata costituita in via amministrativa, con provvedimento del Primo Presidente della Corte, che aveva appunto istituito la Quinta sezione civile, nota come Sezione tributaria. Il legislatore, recependo l'innovazione, avrebbe potuto (direi che avrebbe dovuto) prevedere la competenza della sezione per tutte le controversie tributarie, comprese quelle di carattere penale, in maniera da favorire l'elaborazione unitaria dei concetti del diritto tributario. Resta invece il sistema del c.d. doppio binario per cui il giudizio di legittimità delle violazioni tributarie costituenti reato resta di competenza della Terza sezione penale della Corte Suprema.

Altre riforme attuate con la legge n. 130/2022 non toccano l'architettura istituzionale della giustizia tributaria ma sono destinate a incidere profondamente nella evoluzione culturale del rapporto tra fisco e contribuente: un maestro come Cesare Glendi ne parla come di una "rivoluzione copernicana". Si tratta di una rivoluzione che molti operatori stentano ancora a riconoscere (specialmente il personale degli enti impositori), perché, in realtà, richiede una lenta metabolizzazione. È la riforma che abbatte il *totem* della presunzione di legalità degli atti impositivi. Questi, per effetto della citata riforma, oltre a dover essere correttamente costruiti e redatti, secondo le regole dettate dallo *Statuto del contribuente*, devono ora essere anche corredate della prova "*circostanziata e puntuale*" della loro fondatezza nel merito⁴. Anzi, devono essere corredate di prova "*circostanziata*", "*puntuale*" e anche "*certa*", perché la riforma del '22 ha introdotto nel sistema della giustizia tributaria la regola di giudizio "*in dubio contra fiscum*". Si tratta di una regola di civiltà fiscale, che ricalca quella del giudizio penale "*in dubio pro reo*". Entrambe le regole tendono a tutelare la parte più debole del rapporto, rispetto alla parte pubblica (pubblico ministero e/o ente impositore). Sono regole che dovrebbero riequilibrare l'asimmetria dei rapporti del cittadino con il potere (impositivo o punitivo), nel cui ambito la parte pubblica può avvalersi degli apparati amministrativi e di quelli di polizia

Per completezza di informazione va ricordato, però, che il brocardo "*in dubio contra fiscum*" è di antico conio. Viene ricondotto, infatti, ad un responso di Modestino, giureconsulto romano del III secolo d.c. Si ritiene che sia nato per bilanciare il carattere vessatorio dei tributi che, nella Roma antica, venivano richiesti soltanto nelle provincie conquistate. In ambito processuale la regola è un corollario del principio secondo il quale tra "*qui certat de damno vitando*" e "*qui certat de lucro captando*", è il primo ad aver bisogno di maggior tutela.

⁴ La riforma ha aggiunto all'art. 7 della legge sul processo tributario (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), norma che disciplina i poteri istruttori del giudice tributario, il comma 5 *bis*, in forza del quale «*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati*».

L'essenza politica della riforma è data dal fatto che finalmente il rapporto tra fisco e cittadino si sviluppa sul piano paritetico dei diritti e dei doveri e non più secondo il paradigma potere-soggezione.

3. *Esordisce il testimone fiscale* – Nella stessa prospettiva, cioè quella del riequilibrio del rapporto fisco-contribuente, si muove anche un'altra riforma attuata dalla legge n. 130/2022, che oggi consente al contribuente di difendersi dalle pretese fiscali anche mediante testimoni. La sua genesi merita di essere raccontata.

Il processo tributario è sempre stato un processo documentale, nel quale non ha mai avuto accesso la prova testimoniale. Spesso però accade che gli organi ai quali è demandato il controllo fiscale (guardia di finanza e amministrazione finanziaria) nel corso delle indagini (specialmente in caso di accesso nei locali nei quali vengono svolte attività produttive) acquisiscano informazioni "testimoniali" da persone che lavorano alle dipendenze dei contribuenti o che, comunque, con questo hanno rapporti economici. Accade così che nell'attività di accertamento, e poi nel processo, il racconto di questi testimoni occasionali diventa elemento probatorio riversato nella motivazione degli atti impositivi. Il Fisco, dunque, fino alla riforma del '22, utilizzando le informazioni assunte nel corso dei controlli, beneficiava di una prova che era interdotta al contribuente. Con l'aggravante che tale prova veniva acquisita direttamente dalla parte pubblica, senza contraddittorio e senza la garanzia della acquisizione da parte di un giudice terzo.

Il problema era stato affrontato e "risolto" dalla Corte di cassazione in maniera fantasiosa. La Corte suprema, infatti, non potendo andare contro il divieto di testimonianza stabilito dal legislatore, ha riequilibrato la posizione delle parti facendo il seguente ragionamento: *stante il divieto di ammissione della prova testimoniale, così come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi di controllo dell'amministrazione finanziaria vengano utilizzate, a carico del contribuente, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (prodotte eventualmente sotto forma di un atto notorio) dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo, così da garantire la parità delle armi processuali e l'effettività del diritto di difesa.*⁵ La stessa Corte ha anche chiarito che si trattava di prove testimoniali "improprie", le quali - a differenza delle prove testimoniali assunte secondo le regole dettate dai codici di rito e previo giuramento - avevano soltanto valore indiziario.⁶

⁵ V., tra le altre, le sentenze della Cassazione nn. 4269/2002, 11785/2010, 8369/2013, 9080/2017, etc.

⁶ Per completezza di informazione, occorre ricordare che la questione è stata anche sottoposta all'esame della Corte costituzionale (sentenza n. 18 del 2000), la quale ha escluso la sussistenza di profili di illegittimità del divieto di testimonianza. La Corte ha così giustificato la decisione: *la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale non collide né con il principio di eguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente medesimo. Non collide con il principio di eguaglianza - spiega la Corte - perché il valore probatorio di tali dichiarazioni è solamente quello proprio degli elementi indiziari. Questi, infatti, possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Ne deriva che l'ammissione del mezzo di prova delle dichiarazioni dei terzi e l'esclusione della prova testimoniale non comporta la violazione del principio di "parità delle armi" perché non si tratta di mezzi di prova di uguale valore. L'esclusione della prova testimoniale - spiega ancora la Corte - non collide neanche con il diritto di difesa del contribuente. Questi, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, può contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale e il giudice tributario - se non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere da eventuali dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7, rinnovando e, eventualmente, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'ufficio.*

Il legislatore del '22 ha eliminato il divieto di testimonianza nel processo tributario, che costituiva di per sé una anomalia sistematica. Infatti, il nostro Codice civile prevede, in linea di principio, che, quando non sia consentita la prova testimoniale, il giudice non possa mai giudicare utilizzando ragionamenti presuntivi (art. 2729). Nonostante tale principio, le nostre procedure di accertamento tributario sono sempre state disseminate di presunzioni, legali e no. La riforma, che ha abolito il divieto della prova testimoniale, anche sotto questo profilo ha riequilibrato il sistema. E non rileva che la testimonianza nel processo tributario è ammessa essenzialmente nella forma scritta (salvo che il giudice non ritenga, a norma dell'art. 257, *bis*, ultimo comma, c.p.c., di chiamare il teste a deporre dinanzi a lui). Quello che interessa è che le narrazioni testimoniali, ancorché scritte, hanno ora piena dignità di prova (e non più di mero indizio).

4. *Le nuove riforme 2023-2024. Verso la codificazione del diritto tributario.* – Alla vigilia di Ferragosto dello scorso anno, nella gazzetta ufficiale del 14 agosto 2023, è stata pubblicata la legge 9 agosto 2023, n. 111, recante *Delega al Governo per la riforma fiscale*. La delega prevede la riforma dell'intero sistema tributario con l'ambizioso disegno sistematico di cambiamento, di chiarificazione, di razionalizzazione e di armonizzazione (interna ed internazionale) della complessa materia fiscale. Una materia che, come noto, affonda le sue radici in tutti i rami del diritto, dall'internazionale al privato, dall'amministrativo al penale e al processuale. E proprio questa sua genetica complessità ha favorito la nascita di una disordinata legislazione, prodotta intorno ai singoli tributi che di volta in volta il legislatore ha inventato. Al punto che ogni tributo spesso è nato con proprie regole di accertamento e con propri organi "paragiudiziari". Organi dinanzi ai quali il contribuente poteva proporre "opposizione" agli atti impositivi.

La riforma in atto, come si avrà modo di approfondire, tocca tutti i settori del diritto tributario, dal sistema delle garanzie (c.d. Statuto del contribuente), alle procedure di accertamento delle imposte, alla Giustizia Tributaria alla revisione del sistema delle sanzioni (con il problema cruciale del rapporto tra sentenze penali e sentenze tributarie, quando entrambe abbiano giudicato dei medesimi fatti). A parere di chi scrive, però, l'intervento di maggior valore politico e di maggiore impatto culturale è (*rectius*, sarà) quello della codificazione del diritto tributario, previsto a conclusione del lavoro di riforma.

«Sul finire degli anni '30 del '900, è Vanoni ad affrontare, in ottica sistematica, il tema della codificazione tributaria, sull'esempio di altri Paesi (in particolare la Germania). Le sue riflessioni si collocano in un contesto nel quale stavano maturando i tempi di una riforma complessiva del sistema fiscale, auspicata da più parti con motivazioni e intendimenti che pur a distanza di molti decenni appaiono di assoluta attualità. Tali spinte, peraltro, si erano tradotte in un'indicazione normativa: con l'art. 47, R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, si autorizzava il Governo a coordinare e riunire in testi unici le disposizioni riguardanti le imposte dirette e indirette. Con la Circolare n. 1300/1938, si precisava che tali testi unici non avrebbero dovuto limitarsi a riunire in un unico volume le varie disposizioni, dunque allo scopo di facilitarne la consultazione, ma costituire i libri di un "codice tributario"»».⁷

Il secondo comma dell'art. 21, della legge n. 111/2023, prevede che, dopo il completamento della riforma del sistema tributario, accorpato provvisoriamente in testi unici per materie omogenee, il Governo provveda al riassetto delle disposizioni di diritto tributario «per la raccolta di esse in un codice articolato in una parte generale, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di

⁷ M. Logozzo, *La codificazione tributaria tra mito e realtà*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, fasc. 1, p. 219.

semplificare il sistema tributario e accrescere la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria».

La stessa norma aggiunge poi che nella parte generale del codice devono trovare posto:

- a) principi e garanzie del contribuente, contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212;
- b) la disciplina, unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo e dell'obbligazione tributaria;
- c) la disciplina delle sanzioni e del processo;
- d) i principi e le regole, valide per tutti i tributi, in materia di dichiarazione, accertamento e riscossione;

5. *I codici e i contropesi del potere* - Per evitare il ritorno alla legislazione tributaria *extravagantes*, la delega impone anche il «*monitoraggio periodico della legislazione codificata*» (art. 21, comma 2, lett. c), legge n. 111/2023), in maniera che eventuali novità legislative vengano subito riportate all'interno del codice tributario unico e venga così garantita la «*conoscibilità delle norme fiscali*» e la «*certezza dei rapporti giuridici*». La preoccupazione e l'aspirazione di riportare all'interno di un unico testo legislativo (cioè, di un codice unico e sistematico, nell'ambito del quale si possano poi rinvenire facilmente norme di comportamento e sanzioni) sono proprie di quei rami del diritto che disciplinano le forme più pervasive del potere, appunto il potere impositivo e il potere punitivo. Avremo modo di verificare come, storicamente, le procedure dell'istruttoria tributaria e del relativo giudizio e quelle della giurisdizione penale, hanno seguito, e stanno seguendo percorsi paralleli di democratizzazione. Ne sono un esempio l'avvento della regola di giudizio «*in dubio contra fiscum*», già ricordata, e la transizione dall'accertamento fiscale segreto, alla regola dell'obbligo della informazione dell'inizio della verifica⁸, con il corollario dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale⁹; obblighi che appaiono simmetrici rispetto a quelli dell'informazione di garanzia¹⁰ e del contraddittorio¹¹, che garantiscono, nelle intenzioni del legislatore, il corretto esercizio del potere punitivo.

Anche la preoccupazione (forse è soltanto una aspirazione difficile da realizzare) di convogliare l'intero corpo delle norme tributarie all'interno di un unico codice, per rendere le norme stesse immediatamente individuabili e riconoscibili, è condivisa dal legislatore penale. La ritroviamo nell'art. 3 *bis* del Codice penale, laddove il legislatore ha coniato il *Principio di riserva di codice*, in forza del quale «*Nuove disposizioni che prevedono reati possono essere introdotte nell'ordinamento solo se modificano il Codice penale ovvero sono inserite in leggi che disciplinano in modo organico la materia*»¹².

⁸ L'art. 12, comma 2, della legge 212/2000, dispone infatti che «*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. Sono comunque sempre applicabili l'assistenza e la rappresentanza del contribuente ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*»

⁹ L'art. 6 *bis*, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 219/203, al comma 1 stabilisce che «*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo*», fatta eccezione per gli atti automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale.

¹⁰ L'art. 111, terzo comma, della Costituzione dispone: «*Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico*». V. anche gli artt. 369, commi 3 e 3 *bis* e 369 c.p.p.

¹¹ «*Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità*» (art. 111, Cost., secondo comma).

¹² Articolo inserito dall'art. 1 comma 1, D. Lgs. 1° marzo 2018, n. 21, a decorrere dal 6 aprile 2018.

È un fondamentale dovere di democrazia quello di rendere chiare e facilmente reperibili le norme attraverso le quali vengono esercitati i poteri più invasivi dello Stato, quali sono appunto il potere punitivo ed il potere impositivo. Nelle intenzioni, la riforma persegue questo obiettivo e il laboratorio intende verificarne l'attuazione.

5. *L'I.A., la cibernetica (un ricordo personale) e la riforma fiscale.* Non è questa la sede per approfondire ulteriormente i contenuti della legge delega e lo stato di attuazione della riforma. Sono temi che impegneranno l'attività del laboratorio e che saranno oggetto di appositi *report*. Qui, preme fare cenno, ma soltanto un cenno, ad un altro tema che oramai pervade ogni attività umana. È diventato un *totem* del quale si parla e si scrive molto, forse anche per esorcizzare le ancestrali paure che evoca. È il tema della intelligenza artificiale (I.A.).

Negli anni in cui ero ancora studente universitario, i tentativi di emulare il lavoro del cervello umano andavano sotto il nome di *cibernetica*. La *robotica* invece perseguiva l'obiettivo di creare macchine che riproducessero le fattezze ed i movimenti fisici dell'uomo. Messe assieme, le due scienze davano all'uomo l'ebbrezza di assomigliare a un dio. Ricordo ancora il mio primo incontro con la robotica. Fu quando cominciai a curiosare tra i volumetti che un mio parente, un avvocato appassionato di fantascienza (erano gli anni Cinquanta del secolo scorso), conservava gelosamente in una libreria accanto al suo letto. Erano, appunto, racconti di fantascienza pubblicati in una storica collana della Mondadori che si chiamava Urania. Tra questi volumetti ne trovai uno intitolato "*Io robot*", l'autore era un noto scienziato ed autore di fantascienza, Isaac Asimov. Era una raccolta di racconti, ma ciò che ricordo è che l'autore aveva elaborato quelle che chiamò "le tre leggi della robotica", impennate tutte sul principio che un robot non deve mai arrecare danno agli uomini¹³. Già allora preoccupava l'idea di una "macchina pensante" e autonoma, la quale senza vincoli etici poteva costituire una minaccia per l'umanità. Oggi, il tema etico è centrale nel dibattito sui limiti di utilizzabilità dell'I.A., assieme ai temi della tutela della *privacy* e del segreto industriale (riferito questo alla elaborazione degli algoritmi utilizzati dalla I.A.).

Emblematico è il caso dell'algoritmo *Compas (Correctional Offender Management Profiling for Alternative Sanctions)*. Un caso giudiziario verificatosi negli Stati Uniti (venuto alla ribalta nel 2016) nel quale un imputato ha contestato il trattamento sanzionatorio che gli è stato applicato sulla base del rischio di recidiva calcolato secondo l'algoritmo *Compas*. La difesa dell'imputato ha chiesto di conoscere l'algoritmo per poter esercitare il contraddittorio. Ma le è stato opposto il segreto industriale, secondo una non condivisibile gerarchia di valori che ha visto prevalere l'interesse economico su quello della tutela della libertà.

Torno agli anni in cui ero studente, perché la scoperta della cibernetica mi aveva entusiasmato, al punto che avevo deciso di iscrivermi ad una facoltà che mi consentisse di specializzarmi poi in quel settore. L'idea incontrò lo scetticismo dei miei genitori che non vedevano in me il sacro fuoco della ricerca pura: la cibernetica, all'epoca, non aveva sbocchi pratici. Ma l'idea che si potesse

¹³ Le tre leggi della robotica meritano di essere ricordate per la valenza etica che ancora oggi conservano e per la loro attualità ove si sostituisca alla parola "robot", le parole "intelligenza artificiale" (I.A.). Ecco le tre leggi:

"1. Un robot [l'I.A.] non può recare danno agli esseri umani, né può permettere che, a causa del suo mancato intervento, gli esseri umani ricevano danno.

2. Un robot [l'I.A.] deve obbedire agli ordini impartiti dagli esseri umani, tranne nel caso che tali ordini contrastino con la Prima Legge.

3. Un robot [l'I.A.] deve salvaguardare la propria esistenza, purché ciò non contrasti con la Prima e la Seconda Legge".

“meccanizzare” il pensiero umano, in maniera da controllarne la correttezza, spesso mi è tornata alla mente. Specialmente quando, come giudice di legittimità, ho dovuto prendere decisioni complesse e delicate: avrei voluto poter uscire dalla mia mente per controllare “dall’esterno” se i passaggi logici lungo i quali mi avventuravo fossero corretti e/o condivisibili. Ma questo è un altro discorso, che sarà ripreso quando capiterà di occuparci della logica e dei paradossi del diritto tributario.

Intanto, in quegli anni, il primo matrimonio tra diritto e cibernetica fu celebrato da un filosofo del diritto della scuola torinese, Mario G. Losano, il quale nel lontano 1969 scrisse, per i tipi della Einaudi, *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*. Eravamo però ancora alla archeologia dei rapporti tra elaboratori e diritto.

Tornando ai giorni nostri, la legge che detta i principi e i criteri direttivi della riforma tributaria ha previsto anche l’utilizzo della I.A. principalmente nella attività di *intelligence*, che viene svolta dagli organi di controllo fiscale (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) (art. 2, comma 1, lett. b)) per prevenire, contrastare e ridurre l’evasione e l’*elusione* fiscale, oltre che per «*circoscrivere l’attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale*» (art. 17, comma 1, lett. f) e nella attività di “accertamento” effettuata nei confronti di singoli contribuenti (art. 17, comma 1, lett. f), legge n. 111/2023). Nell’ambito di questa seconda attività, l’I.A. è chiamata a svolgere anche un ruolo di affiancamento ai contribuenti, per aiutarli a prevenire errori e per incentivare l’adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

Disposizioni specifiche sull’analisi del rischio di evasione/elusione fiscale sono state dettate dal d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, con il quale sono state dettate anche le modalità operative per gli organi di controllo. Infatti, in attuazione di tali disposizioni è stata istituita l’UPAR, unità per l’analisi del rischio, che è «*la nuova task force con cui Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza dovranno perseguire un obiettivo ambizioso ... giocare sempre di più d’anticipo per individuare sul nascere i nuovi fenomeni di frode, prima che i soldi di imposte e contributi non versati vengano nascosti, trasferiti a strutture occulte o spostati all’estero*». ¹⁴ Lo sforzo che intende compiere l’amministrazione finanziaria è quello di orientare l’utilizzazione degli incroci di informazioni, che evidenziano soltanto «*anomalie su comportamenti del passato ... verso un approccio probabilistico, ossia “addestrare” l’intelligenza artificiale per fare emergere le aree di rischio fiscale che non sono conosciute e conoscibili a priori e da lì in poi far discendere i criteri da cui articolare i controlli*». ¹⁵

Recentemente, come è noto, è stato anche approvato il Regolamento Europeo 2024/1689 del 13 giugno 2024, sull’uso dell’intelligenza artificiale (AI Act), pubblicato sulla G.U.E. 12 luglio 2024, con il quale è stato disciplinato l’uso dell’I.A., considerando il rischio di danni che questa può generare. Il Parlamento UE considera, infatti, che «*L’IA può nel contempo, a seconda delle circostanze relative alla sua applicazione, al suo utilizzo e al suo livello di sviluppo tecnologico specifici, comportare rischi e pregiudicare gli interessi pubblici e i diritti fondamentali tutelati dalla legislazione dell’Unione. Tale pregiudizio può essere sia materiale sia immateriale, compreso il pregiudizio fisico, psicologico, sociale o economico*» (5° “considerando”). Conseguentemente, «*Al fine di garantire un livello costante ed elevato di tutela degli interessi pubblici in materia di salute, sicurezza e diritti fondamentali, è opportuno stabilire regole comuni per i sistemi di IA ad alto rischio. Tali regole dovrebbero essere coerenti con la Carta, non discriminatorie e in linea con gli impegni commerciali internazionali dell’Unione. Dovrebbero inoltre tenere conto della*

¹⁴ M. Moussanet e G. Parente, *Intelligenza artificiale, task force antievasione, Il sole 24 ore*, 25 giugno 2024, p. 5.

¹⁵ *Idem*.

dichiarazione europea sui diritti e i principi digitali per il decennio digitale e degli orientamenti etici per un'IA affidabile del gruppo di esperti ad alto livello sull'intelligenza artificiale» (7° “considerando”).

Il regolamento ha lo scopo dichiarato di istituire «*un quadro giuridico uniforme in particolare per quanto riguarda lo sviluppo, l'immissione sul mercato, la messa in servizio e l'uso di sistemi di intelligenza artificiale (sistemi di IA) nell'Unione, in conformità dei valori dell'Unione, promuovere la diffusione di un'intelligenza artificiale (IA) antropocentrica e affidabile, garantendo nel contempo un livello elevato di protezione della salute, della sicurezza e dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (la "Carta"), compresi la democrazia, lo Stato di diritto e la protezione dell'ambiente, contro gli effetti nocivi dei sistemi di IA nell'Unione nonché promuovere l'innovazione» (1° “considerando”).*

Nella legislazione nazionale, in ambito tributario, un argine all'utilizzo della I.A. lo si rinviene nell'art. 10 *ter* della legge n. 212/2000 sui diritti del contribuente,¹⁶ introdotto da uno dei tanti decreti delegati approvati in attuazione della riforma fiscale globale. L'art. 10 *ter* stabilisce, infatti, che «*Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità» (comma 1). Stabilisce, inoltre, che «In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo» (comma 2). Infine, il comma 3 chiarisce che il principio di proporzionalità deve contenere l'azione di accertamento entro i limiti della stretta necessità, anche quando mira ad applicare «misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».*

Il governo intanto ha presentato un disegno di legge (atto senato n. 1146) sulla disciplina generale in materia di I.A. che contiene norme specifiche sul suo uso da parte della pubblica amministrazione (art. 13) e in ambito giudiziario (art. 14).

6. *Due presupposti della democrazia fiscale: chiarezza del linguaggio e rispetto delle regole di inferenza.* Tra i presupposti della democrazia fiscale in uno stato di diritto vanno annoverati la chiarezza del linguaggio normativo ed amministrativo e il rispetto delle regole della corretta argomentazione. La chiarezza del linguaggio è la precondizione perché una norma venga compresa e quindi rispettata o violata coscientemente. La corretta argomentazione è lo strumento attraverso il quale si misura se una attività umana corrisponda o meno al precetto legislativo.

Chiarezza del linguaggio e corretta argomentazione sono, purtroppo, requisiti che spesso scarseggiano tra gli operatori del diritto. Ho il sospetto che la situazione sia divenuta critica da quando le facoltà di giurisprudenza sono state aperte anche a chi non ha una solida cultura classica, la cultura della buona scrittura (appunto quella dei classici, a cominciare da Cicerone) e del buon argomentare così come ce lo ha insegnato Aristotele. Se mancano la chiarezza del linguaggio e il rigore dell'argomentazione, il cittadino-contribuente è schiavo della burocrazia e non ha mezzi di difesa.

Il laboratorio si candida per essere anche un luogo in cui si possano raccontare, analizzare e catalogare le ambiguità semantiche del linguaggio della fiscalità, i paradossi e le fallacie argomentative che si celano nelle prassi amministrative e nella giurisprudenza. Eventualmente,

¹⁶ Aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. m) del d.lgs. n. 219/2023.

anche con il contributo di chi non è “addetto ai lavori”, ma sappia riconoscere un paradosso o un argomento fallace.

A parte il principio di riserva di codice, al quale si è già fatto cenno, sulla esigenza di chiarezza e riconoscibilità delle norme, gli artt. 2 e 8, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), stabiliscono, rispettivamente:

- a) che le leggi tributarie devono essere dichiaratamente tali e riconoscibili immediatamente dal titolo, nel quale deve essere evidenziato il contenuto fiscale e che, conseguentemente, le leggi che non hanno oggetto fiscale non possono contenere disposizioni di carattere tributario (commi 1 e 2 dell’art. 2);
- b) che le sanzioni tributarie non si applicano quando il precetto che si assume violato, presenti profili di incertezza sulla sua “portata” e “ambito di applicazione” (art. 10).

Chiarezza e sintesi degli atti del rapporto tributario sono il presupposto perché il rapporto tributario si sviluppi in maniera proficua. Il legislatore è intervenuto per predicare l’obbligo di redigere in modo chiaro la motivazione degli atti dell’amministrazione finanziaria (art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente). L’art. 17 *ter* del d.lgs. n. 546/1992, sul processo tributario, predica lo stesso obbligo di chiarezza, per gli atti processuali, delle parti e del giudice, aggiungendo che la chiarezza si accompagna anche alla sintesi. Un testo prolisso difficilmente risulta chiaro.

La normativa fiscale non prevede regole tecniche su come debbano essere sviluppati gli argomenti. Sono previsti vari tipi di accertamento (analitico, analitico-induttivo, induttivo, sintetico), ma non ci sono regole specifiche su come debba essere costruito un argomento “tributario”. Vale la regola generale dell’inferenza probabilistica, così come elaborata dalla teoria dell’argomentazione. Fanno eccezione le presunzioni legali, in forza delle quali “se A, allora B”, dove B è dato per vero, *ex lege*, anche se la probabilità che B si accompagni ad A è scarsa. In genere, però, nelle inferenze fiscali vengono richiamate le regole dettate dal Codice civile (artt. 2727-2729), secondo le quali da un fatto noto, “A” (posseggo una Ferrari), si può risalire ad un fatto ignoto, “B” (sono un uomo ricco), sempre che il rapporto che lega il fatto noto al fatto ignoto sia “grave, preciso e concordante”. La giurisprudenza della Cassazione, proprio in materia tributaria, ha chiarito che *«Nel processo tributario, in tema di formazione della prova critica valgono i medesimi criteri di cui all'art. 2729 c.c., laddove: la "precisione" va riferita all'indizio costituente il punto di partenza dell'inferenza e postula che esso sia ben determinato nella realtà storica; la "gravità" va ricollegata al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto; la "concordanza", infine, richiede che il fatto ignoto sia, di regola, desunto da una pluralità di indizi gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto immune da censure la sentenza d'appello che aveva escluso il superamento della presunzione di cui all'art. 1298 c.c. in ipotesi di accertata differenza reddituale tra cointestatari di conto corrente, non riconoscendo a tale circostanza valore indiziaro, in mancanza di una regola di esperienza che consenta di correlarla alla riferibilità delle somme, in un determinato periodo, ad uno solo dei correntisti).»*¹⁷

In taluni casi, però, il legislatore, con piglio chiaramente punitivo, ha sciolto l’amministrazione finanziaria da ogni obbligo di rispetto delle regole dell’inferenza legale. È il caso previsto dall’art. 39, secondo comma, DPR 29 settembre 1973, n. 600, in forza del quale, in presenza di gravi violazioni nella tenuta delle scritture contabili, l’amministrazione finanziaria può determinare il

¹⁷ Sentenza n. 15454 del 7 giugno 2019, sezione Quinta civile.

reddito d'impresa “sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà ... di avvalersi anche di presunzioni” prive dei requisiti di “gravità”/grado di probabilità che si verifichi il fatto ignoto in presenza di quello noto, “precisione”/determinatezza dell'indizio-fatto noto, e “concordanza” /pluralità e convergenza univoca degli indizi. È evidente che nessuna norma può introdurre nel nostro ordinamento una licenza di irrazionalità, perché una norma del genere contrasterebbe con il principio di razionalità sancito dall'art. 3 della Costituzione. In ogni caso, qualsiasi accertamento tributario, in caso di contenzioso, deve poi superare il vaglio sostanziale del “prudente apprezzamento del giudice” ex art. 116 c.p.c., pur con gli eventuali limiti previsti da disposizioni speciali (mai però irrazionali) e il controllo formale della corretta motivazione (artt. 132 c.p.c. e 36 d.lgs. n. 546/1992).

7. *Fallacie e paradossi della fiscalità.* Al di sopra delle regole dell'accertamento fiscale vigono le regole della razionalità, sul cui rispetto vigila la Corte costituzionale. Gli esempi delle fallacie nascoste nelle leggi fiscali sono ricorrenti. Piccoli e grandi incongruenze e *bias* cognitivi, che condizionano l'accertamento a favore dell'Erario, sono spesso nascosti tra le pieghe delle leggi tributarie; leggi che sono approvate dalla stessa amministrazione finanziaria (cioè, dall'Erario) attraverso i decreti legislativi che essa stessa emana su delega del Parlamento. È come se l'elaborazione delle regole dei processi che hanno ad oggetto i rapporti di dare e avere venissero scritte da un comitato di soli creditori. In questo ambito l'opera di vigilanza critica dei giuristi è determinante, anche rispetto al lavoro dei professionisti di formazione economica, i quali normalmente seguono le attività produttive adeguandosi alle prassi dell'amministrazione, piuttosto che saggiarne la legittimità.

Merita di essere ricordata, a proposito di ragionamenti fallaci, la vicenda della presunzione legale di redditività dei prelievi effettuati dai lavoratori autonomi dai propri conti correnti. In forza di tale presunzione, se un lavoratore autonomo (un avvocato, un medico, un ingegnere, ecc.), prelevava dal proprio conto corrente bancario una somma di denaro senza ricordare poi, a distanza di tempo, che uso ne avesse fatto, l'amministrazione finanziaria era autorizzata ad attribuire a quel lavoratore un reddito aggiuntivo, non dichiarato, pari all'ammontare delle somme prelevate, sulla quale veniva poi calcolata l'imposta dovuta/evasa. La legge presumeva che quel prelievo fosse servito per fare un investimento produttivo e presumeva anche che l'investimento fosse andato bene e che il reddito realizzato fosse pari alla somma prelevata! C'è voluta la Corte costituzionale, con la sentenza n. 228 del 2014, per rilevare la irrazionalità/fantasia della norma. Il giudice delle leggi, infatti, ha stabilito che è *illegittima, perché lesiva del principio di ragionevolezza, la presunzione in virtù della quale è ipotizzato che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito.*¹⁸

Il tema dei paradossi fiscali, invece, mi riporta alla mente il gustoso ed istruttivo racconto storico, nato dalla fantasia di Michele Salazar, *Il barbiere delle due Sicilie*, pubblicato da Giuffrè nel 2002, ispirato al paradosso di Bertrand Russell. Appunto il paradosso del barbiere, così formulato: “*Un solo barbiere molto bravo lavora in un villaggio sperduto in cui tutti gli uomini si fanno la barba. Il barbiere rade tutti e solo gli uomini del villaggio che non si radono da soli. Chi rade la barba al barbiere?*”. La domanda non ha risposta perché nessun cittadino si rade da solo. Quindi, se il barbiere è rasato, allora necessariamente c'è qualcuno che lo rade, e quel qualcuno non può essere lui stesso perché, per definizione, nessuno si rade da solo. Quindi, quel barbiere non può esistere. Traendo spunto da questo dilemma, Salazar racconta che nel 1775, visto il diffondersi della moda

¹⁸ La presunzione era stabilita dall'art. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

parigina di rivolgersi ai barbieri per la rasatura della barba, Carlo III di Borbone istituì la tassa fissa di un carlino per ogni barba rasata, una sorta di tassa sul lusso di farsi radere dal barbiere. La tassa veniva riscossa dal barbiere, il quale poi, in qualità di sostituto d'imposta, doveva versarla nelle regie casse. Un tal barbiere Amatucci, racconta Salazar, aveva ottenuto la licenza di “*«fare la barba a tutti quelli che non se la facevano da sé», con la prescrizione che per ogni rasatura era dovuta l'imposta pro capite suddetta (un carlino)*” (p. 28). Il nostro figaro era soddisfatto dell'incasso settimanale, dal quale accantonava 200 carlini a settimana per il pagamento del tributo, posto che gli abitanti del suo villaggio che non si radevano da sé erano 200. Un brutto giorno però “*un maledetto martedì del mese di novembre dell'anno 1797*”, gli si presentò il messo comunale, che era anche un suo abituale cliente, e gli notificò “*un accertamento fiscale contenente l'ingiunzione di pagamento, tra imposte evase, soprattasse, interessi, sanzioni, ecc., della rilevante somma di cento ducati. ... Era stato accertato, infatti, che il barbiere – il quale ovviamente si faceva la barba da sé - non si era computato, nell'autoliquidazione dell'imposta, tra coloro ai quali egli aveva fatto nei due anni precedenti settimanalmente la barba*” (pp. 28 e s.). La vicenda finisce dinanzi ad un giudice, il quale annulla l'ingiunzione perché “*l'atteggiamento mentale del ricorrente, nel momento in cui si faceva la barba - ancorché nei locali dell'impresa – non era quello di sottoporsi alle cure dell'artigiano tonsore, altro da sé, ma di agire come un qualunque mortale che si sbarba in solitudine e in privato e quindi senza alcun intento di evadere l'imposta*” (p. 34). Ma la storia non finisce qui, perché insorse il Procuratore fiscale del regal patrimonio del tribunale della regia Camera, il quale argomentò che “*se la mano rasante era quella del barbiere nessun problema poteva essere posto: l'obbligo tributario era diretta ed immediata conseguenza dell'opera di quella mano, quale che fosse stata la faccia che se ne era giovata*”. Per il Procuratore, la conclusione fu: *semel tonsor, semper tonsor* (p. 37 e s.), quindi il barbiere doveva pagare l'imposta evasa.

Il giurista, dunque, deve imparare a padroneggiare le tecniche dell'argomentazione per individuare gli argomenti fallaci e per trarre dai fatti umani e dalle norme le soluzioni conformi a giustizia. Specialmente se naviga nelle acque infide delle presunzioni, legali e umane, di cui è ricco il mare dei tributi. Ecco la proficuità delle auspicate contaminazioni scientifiche.

Roma 12 luglio 2024

Il coordinatore
Antonio Merone