

Denken als Rechnen: il pensiero (giuridico) come calcolo

Attualità e prospettive nel diritto tributario

di Marco Greggi¹

[1. Introduzione: tecnologie, tecnica e diritto](#)

[2. Nuove tecnologie e procedimento tributario](#)

[3. Segue: il caso SyRI](#)

[4. Segue: l'esperienza olandese e il suo possibile impatto nell'ordinamento italiano](#)

[5. La fiscalità delle cd. "criptoattività"](#)

[6. Considerazioni conclusive: un diritto \(tributario\) incalcolabile](#)

1. Introduzione: tecnologie, tecnica e diritto

Il titolo che mi è stato assegnato "Nuove tecnologie: potenzialità e limiti delle stesse nel diritto tributario" è affascinante perché per quanto proteso al futuro permette di ritornare alle letture alle riflessioni che si sono sempre affrontate negli ultimi anni, non tanto del mondo del diritto, quanto in altre discipline che lo comprendono, come la filosofia teoretica: restando alla dimensione italiana gli scritti di Emanuele Severino sulla questione della tecnica² che mi hanno permesso forse di mettere un po' di ordine nelle problematiche che andremo ad affrontare, senza smarrirsi in aspetti applicativi di poco momento.

E sono stati quelli i filosofi più importanti che hanno analizzato l'incidenza della tecnica, anche sul pensiero giuridico. *Techné*, tecnica, andrebbe forse intesa innanzitutto in senso aristotelico e tenuta distinta dalla tecnologia. Nel suo trattato sulla meccanica³ Aristotele

¹ Il presente contributo riporta la relazione tenuta al convegno "Commercio internazionale, frodi e nuove tecnologie" presso l'Università degli studi di Verona, Dipartimento di scienze giuridiche, in data 28 giugno 2022.

² Emanuele Severino, *Techne, Le Radici della Violenza* (Milano, 2020), 236.

³ Aristotele, *Meccanica*, a cura di Maria Fernanda, Milano, 2010, come richiamato in nota *infra* a pagina 19 del testo.

sosteneva che la tecnologia è quello tutto ciò che estende la capacità del fare umano, al di là dei suoi limiti naturali.

Quindi un utensile fa parte della tecnologia, e così un microscopio, e così via. Una banca dati utilizzata dal giurista, come strumento, fa ancora parte della tecnologia in senso aristotelico, così come, restando in ambito tributario, la banca dati del MEF di precedenti delle Corti di giustizia tributarie della Cassazione.

Se però spostiamo l'attenzione da questi strumenti noti ormai da decenni e ci soffermiamo sui temi dell'intelligenza artificiale, del *deep learning*, e sulle decisioni giurisprudenziali automatizzate ci rendiamo conto che questo nuovo arsenale di dispositivi non rientra più nel concetto di tecnologia in senso aristotelico, ma diviene tecnica perché esso non sta agevolando il lavoro dell'uomo: sta facendo qualcosa al posto dell'uomo.

Altro è la banca dati che agita il giudice a prendere una decisione, altro è un applicativo che decide il caso in luogo del magistrato.

Affrontare la questione della tecnica o delle tecnologie applicate per il diritto tributario è rilevante. Lo è perché gli istituti, le categorie, i principi generali nel in questa disciplina, nonché nel diritto amministrativo più latamente inteso, sono concetti che sono nati e si sono sviluppati sin da ora senza seguire l'*algoritmo*, come si legge oggi in tantissime pubblicazioni scientifiche, ma trovano il loro fondamento, secondo altri filosofi del diritto⁴, nell'*androritmo*, che è il ragionamento umano: un modo di approcciare le cose del mondo nella sfera giuridica e di individuare le norme e i principi applicabili al caso concreto.

Si tratta ad esempio dei temi del giusto procedimento⁵, i temi del giusto processo⁶, del contraddittorio che la letteratura è solita declinare sempre e comunque alla luce di un vaglio umano e di un giudice in carne e ossa.

⁴ Luciano Floridi and Federico Cabitza, *L'intelligenza artificiale. L'uso delle nuove macchine* (Milano, 2021), 55.

⁵ Marco Greggi e Iacopo Buriani, "La CEDU e il principio del giusto procedimento" in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di Adriano Di Pietro e Thomas Tassani, vol. 7, Diritto tributario europeo (Padova, 2014), 117.

⁶ Franco Gallo, "Verso Un 'giusto processo' tributario" *Rassegna tributaria* (2003), 11; Francesco Tesauo, "Giusto processo e processo tributario" *Rassegna tributaria* (2006), 13.

Si pensi ad esempio alla legge generale sul procedimento, che è applicabile (salve deroghe espresse) anche a quello tributario. La legge impone di individuare sempre un funzionario responsabile⁷, che si assume essere un umano: ma ecco che si affrontano queste stesse questioni, questi stessi temi classici nella visione delle nuove tecnologie, immaginando un procedimento interamente automatizzato, allora molte delle certezze vengono scalfite, numerosi dei capisaldi che fanno parte della cultura tradizionale vengono meno.

Come giuristi dobbiamo porci la domanda e chiederci se ne valga la pena, o se l'ordinamento che ci verrà restituito da queste nuove tecnologie sia un sistema che possiamo accettare, che sia coerente con la nostra storia e la nostra tradizione.

La tecnica irrompe allora nel diritto tributario contemporaneo, e lo fa secondo molteplici direttrici. In queste pagine ne ho privilegiate due tra le tante: quella riguardante il meccanismo decisionale della pubblica amministrazione della magistratura, e quella concernente l'utilizzo delle criptovalute⁸.

Sono all'apparenza profili estranei l'uno all'altro, ma che in comune hanno l'attualità e il senso di sfida che sembrano portare a concetti e temi noti. Successivamente si osserverà anche come la giurisprudenza italiana e quella europea abbiano affrontato questi nuovi meccanismi decisionali e la tecnica che li pone in azione.

Questo non è così un *deus ex machina*, ma un *deus in macchina* come ci ricorda la migliore letteratura⁹: e lo stesso vale per i criptovalori e per tutti i servizi che ruotano attorno a questi strumenti di pagamento o strumenti finanziari a seconda del tipo di asset con il quale si ha a che fare, e della prospettiva (prettamente giuridica, economica o sociale) che si intende privilegiare.

⁷ Artt. 4, 5, 6 e 6bis l. n. 241 del 7 agosto 1990, in letteratura Girolamo Scullo, "Il Responsabile del procedimento" *Diritto Pubblico* 17,3 (2019), 863.

⁸ Su cui già Livia Salvini, "La dimensione valutaria dell'economia digitale: le criptovalute" in *Profili Fiscali Dell'economia Digitale*, a cura di Loredana Carpentieri, vol. 1 (Giappichelli, 2020), 165; Giulia Boletto, "Le criptovalute nel sistema tributario: prime riflessioni sull'esperienza Italiana," *Diritto e pratica tributaria* 95,5 (2021), 1974; Antonella Magliocco, "Le criptovalute: profili fiscali nell'ordinamento italiano," in *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, a cura di Alessio Persiani, (Roma, 2019), 223.

⁹ Floridi and Cabitza, *L'intelligenza artificiale. L'uso delle nuove macchine*, 44.

Tutto l'ecosistema *crypto* che in passato ha garantito ricchezze e sicuramente guadagni importanti per chi ci ha investito per tempo oggi invece manifesta le sue criticità¹⁰.

L'esplosione della bolla delle criptomonete deriva, come tutti gli economisti sanno, della straordinaria liquidità che in Europa, negli Stati Uniti è stata messa a sistema che ora sta progressivamente venendo meno e, sempre come dicono alcuni economisti, quando c'è alta marea tutte le barche galleggiano: anche queste barche qui.

2. Nuove tecnologie e procedimento tributario

Radicalmente diverso è l'impatto delle nuove tecnologie all'interno del procedimento tributario, inteso in termini generali, comprendendo quindi sia la fase istruttoria, per quanto riguarda la selezione dei soggetti da sottoporre a verifica, ma anche se soprattutto la fase impositiva: quella nella quale cioè l'ente impostore manifesta la sua (maggiore pretesa).

Il tema che si affronta è quello della meccanizzazione procedimenti accertamento tributario e dei limiti esterni a questa opzione. Altro è l'informatizzazione della fase istruttoria, e selettiva, dei contribuenti da scrutinare, ovvero l'analisi del rischio fiscale, che già oggi viene essenzialmente condotta in modo quasi automatizzato¹¹, altro è l'adozione di un provvedimento in grado di incidere sulla sfera giuridica soggettiva del destinatario, comprimendo diritti soggettivi o interessi legittimi tutelati, e il fatto che tale provvedimento sia manifestazione di una volontà non umana¹². In altri termini, che non vi sia stato il pregresso vaglio di un funzionario responsabile sin dal momento genetico dello stesso, e che l'itinerario logico-argomentativo che porta alla sua adozione alla sua giustificazione sia, per così dire, totalmente automatizzato (ovvero che si tratti di un attore umano, ma mediato).

¹⁰Nella stampa divulgativa si veda Luca Tremolada, "È crisi degli NFT nell'arte (e non solo). Criptovalute e metaverso non fanno più sognare" *Il Sole 24 Ore Online*, 17 Aprile, 2023.

¹¹ Luigi Bernardi e Luigi Alberto Franzoni, "Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione alla analisi Economica" *SSRN Electronic Journal* 63,1 (2023), 3.

¹² Sui limiti all'automazione si veda anche TAR Lazio n. 9224 del 10 settembre 2016.

Già ora sussistono limiti importanti alla piena automazione dei processi decisionali: un esempio è il Regolamento sulla *privacy*. L'articolo 22¹³ ricorda che la decisione dell'autorità in ogni procedimento non può essere adottata basandosi esclusivamente su trattamenti automatizzati dei dati. Il tenore letterale della disposizione la rende sicuramente applicabile anche ai procedimenti tributari, che culminano con un provvedimento tranne evidentemente le ipotesi in cui il controllo della situazione del contribuente non concerna elementi meramente materiali, oggettivi, insuscettibili di apprezzamento o valutazione. Ad esempio, è questo il caso delle liquidazioni automatizzate ex art. 36 *bis* d.P.R. 600/73 la cui natura¹⁴ già da tempo permette una piena meccanizzazione senza che questo determini una illegittima compressione dei diritti soggettivi del contribuente.

Non manca sul tema il contributo giurisprudenziale, sebbene non ancora da parte delle Corti di giustizia tributaria, quanto dei tribunali amministrativi, che hanno dimostrato da sempre grande interesse al tema unitamente ad una attenta applicazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità¹⁵.

Va osservato come i risultati interpretativi conseguiti in sede amministrativa non possano essere direttamente trasferiti, *sic et simpliciter*, alla disciplina tributaria. La fiscalità da tempo soffre (o si fa vanto, a seconda dei punti di vista) di un certo eccezionalismo¹⁶, come si direbbe nell'accademia americana, ove l'*exceptionalism doctrine*¹⁷ sottende la ragione della diversità (e il primato del) diritto statunitense rispetto a tutti gli altri.

Una lettura in senso eccezionalista è possibile anche nel diritto tributario domestico, ove si registra strutturalmente una particolare divergenza rispetto ad alcuni principi generali, alla luce dell'interesse fiscale, dell'interesse finanziario (che deve essere

¹³ GDPR 2016/679, art. 22, § 1 per il quale la decisione dell'autorità non può essere adottata basandosi esclusivamente su un trattamento automatizzato.

¹⁴ Sul punto AA. VV., *Fondamenti di diritto tributario*, (Padova, 2022), 340.

¹⁵ In generale sul tema Silvia Triggiani, "*Principio di proporzionalità, contraddittorio e moduli consensuali nell'azione di accertamento tributario*" in *Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto contemporaneo*, vol. 2 (Napoli, 2017), 1080.

¹⁶ Enrico De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali* (Milano, 2006).

¹⁷ Stephen Gardbaum, "*The Myth and the Reality of American Constitutional Exceptionalism*" *Michigan Law Review* 107,1 (2008), 391; Harold Hongju Koh, "*On American Exceptionalism*" *Stanford Law Review* 55 (2002), 1479.

tutelato) e così via¹⁸. L'eccezionalismo ha da tempo fatto breccia anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale ove ad esempio ha contribuito, in alcuni *leading cases*, a limitare l'effetto nel tempo delle sentenze in ragione dell'impatto che altrimenti avrebbero avuto sui saldi di finanza pubblica¹⁹.

In conclusione, dunque, non tutto e non sempre il contributo della letteratura del diritto amministrativo può essere trasferito al diritto tributario: questo magari può essere uno di quei contesti dove l'eccezionalismo può giocare un ruolo in ragione degli indiscussi vantaggi (in termini di recupero di gettito) che l'applicazione delle nuove tecnologie potrebbe determinare. Se poi tale recupero avvenga nei confronti di chi manifesta effettivamente una maggiore capacità contributiva non è dato sapere, a priori.

Ciò però non deve far venire del tutto meno il contributo della giurisprudenza del Consiglio di Stato²⁰, ad esempio, che si è interessata ai procedimenti meccanizzati di accertamento. Si tratta, ancora oggi, di una giurisprudenza più inclusiva per la quale gli algoritmi nei procedimenti amministrativi possono essere utilizzati a condizione che principi come quelli di trasparenza, di conoscibilità e di comprensibilità quindi vengano comunque rispettati.

Non si tratta evidentemente di una petizione di principio, perché una rigorosa applicazione di questa visione dovrebbe comportare l'accessibilità del *software* che viene utilizzato per gestire l'intelligenza artificiale e l'automazione dei procedimenti, fino ad includere le modalità attraverso le quali l'intelligenza stessa viene alimentata, andando addirittura ad ipotizzare situazioni pretensive di interesse legittimo qualora l'addestramento della intelligenza stessa non avvenga secondo criteri di trasparenza e conoscibilità da parte dei consociati.

¹⁸ Esemplicativa di questo approccio è la sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 11 febbraio 2015, ECLI:IT:COST:2015:10.

¹⁹ A. Morrone, "Suprematismo giudiziario. Su sconfinamenti e legittimazione politica della Corte costituzionale" *Quaderni costituzionali* 39,2 (2019), 251; Dario Stevanato, "Oltre la sentenza n. 10/2015: la modulazione temporale degli effetti delle sentenze di accoglimento fra limiti costituzionali e nuove prospettive della Giustizia costituzionale" *Osservatorio Costituzionale AIC* 19,3 (2019), 185.

²⁰ Cons. Stato n. 2270 dell'8 aprile 2019 e Cons. Stato n. 8472 del 13 dicembre 2019.

3. Segue: il caso *SyRI*

A favore di questa posizione proprio l'esperienza straniera, come ad esempio quella olandese²¹, offre un importante contributo. Essa ci testimonia come i vizi nella formazione (per così dire) della volontà automatizzata finiscano per riverberarsi sui provvedimenti finali e sulle scelte dell'amministrazione.

Anche nella dimensione europea ci sono precedenti interessanti, soprattutto per quanto concerne la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. Quest'ultima il 2 marzo 2021²² ha affrontato proprio l'attività di *data mining*, intesa come raccolta massiva di dati e di informazioni rilevanti per una successiva attività amministrativa di controllo. Si tratta di una scansione dei dati che nelle forme somiglia molto alla cd. "*fishing expedition*" che non viene ammessa né nel diritto tributario internazionale e neppure in quello unionale²³.

Dal punto di vista statutario, poi, l'articolo 52 della Carta diritti fondamentali²⁴ conferma questa posizione sebbene evidentemente non in modo specifico per la materia tributaria, la quale nonostante il suo eccezionalismo non può che ricadere all'interno del margine applicativo della norma²⁵.

Nonostante le coraggiose prese di posizione della Corte, è comunque il contributo della giurisprudenza nazionale che si segnala di più nel tentativo di limitare (o meglio, precisare) la portata applicativa delle nuove tecnologie, e in particolare dell'intelligenza artificiale, (anche) al diritto tributario.

²¹ Per il suo eco in Italia si veda ad esempio Marianna Mazzarella, "*Il Digital Welfare State e l'algoritmo Syri: una nuova sfida per la Privacy*" Istituto di Ricerche sulla Pubblica amministrazione - IRPA, 11 maggio 2020, <https://www.irpa.eu/digital-welfare-syri/>.

²² CGUE C-746/18 del 2 maggio 2021 *H.K. vs Estonia*, ECLI:EU:C:2021:152.

²³ Claudio Sacchetto, "*Le trasformazioni del diritto tributario internazionale: la cooperazione fiscale internazionale: una breve sintesi su evoluzione e prospettive*" in *Rivista di diritto tributario internazionale: International Tax Law Review*, 22,1 (2020), 175.

²⁴ Art. 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: "*Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui (...)*".

²⁵ Antonio 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*" *Rivista Trimestrale Di Diritto Tributario* 8,1 (2019), 153; Alessandra Kostner, "*Osservazioni in tema di diritti fondamentali della persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario*" *Rivista trimestrale di Diritto tributario* 1,4 (2012), 929.

Apripista in questo senso sono stati i paesi bassi, con il caso *Syri*, nel 2020²⁶. La controversia prende il nome da un applicativo software implementato in Olanda per contrastare la concessione irregolare di meccanismi di tutela assistenziale. È un software basato su meccanismi di apprendimento evoluto delle macchine, il cui obiettivo era quello di individuare soggetti che, secondo l'amministrazione, anche finanziaria olandese, percepivano trattamenti assistenziali non avendone diritto.

Il *software* era in grado, lavorando su database diversi, non soltanto di “incrociare i dati” e svolgere una analisi di rischio delle singole posizioni, ma anche di sospendere unilateralmente il trattamento economico assistenziale qualora ritenesse che la persona in questione non ne avesse effettivamente diritto. Esso cioè era in grado di associare alla sfera istruttoria quella più prettamente provvedimentale: in esso, dunque, si esauriva il procedimento amministrativo²⁷.

L' anomalia (oggetto poi di controversia) era emersa di lì a pochi mesi della sua effettiva applicazione, quando non soltanto ci si era avveduti del fatto che il software nell'elaborazione dei dati commetteva errori (facilmente individuabili a un successivo riscontro umano, ma anche che inspiegabilmente, questi errori (nel senso di un diniego ingiustificato del trattamento assistenziale richiesto oppure della sua revoca se già in essere) di fatto erano tutti concentrati in categorie sensibili: vale a dire immigrati e richiedenti asilo²⁸.

Proprio, per così dire, la clusterizzazione dell'errore aveva fatto scaturire non soltanto una reazione giuridica (che ha portato alla sentenza sopra richiamata), ma anche politica e sociale che evidentemente in queste pagine non interessa, ma della quale la stampa (non soltanto olandese) ha dato ampio riscontro nel periodo in questione, e che è servita da *caveat* per tutti i paesi che, successivamente, si sono avventurati nella stessa direzione (vale a dire la totale automazione provvedimentale).

²⁶ Tribunale dell'Aia sentenza n° 1878 del 6 marzo 2020, C-09-550982-HA ZA 18-388, ECLI:NL:RBDHA:2020:1878

²⁷ A. Rachovitsa and N. Johann, “The Human Rights Implications of the Use of AI in the Digital Welfare State: Lessons Learned from the Dutch SyRI Case” *Human Rights Law Review* 22,2 (2022), 1.

²⁸ Sonja Bekker, “Fundamental Rights in Digital Welfare States: The Case of SyRI in the Netherlands” in *Netherlands Yearbook of International Law*, a cura di Daniëlla Dam-de Jong e Fabian Amtenbrink, *Netherlands Yearbook of International Law* (The Hague, 2021), 289.

Interessa anche l'interprete italiano allora vedere per quali ragioni la giurisprudenza olandese abbia di fatto censurato la totale automazione del procedimento decisionale, e in base a quale norma positiva.

Il Tribunale dell'Aia si è pronunciato con la sentenza n° 1878 del 6 marzo 2020²⁹, e ha criticato il *modus operandi* dell'amministrazione olandese non tanto (e non solo) per l'erroneità delle conclusioni cui era giunta (nel senso che alcuni dei casi per i quali il trattamento era stato negato ne avevano effettivamente diritto), quanto piuttosto perché, del punto di vista metodologico l'automazione procedimentale è incompatibile con il principio del giusto procedimento³⁰, che è sia postulato dalla legge olandese che dai diritti fondamentali dell'uomo in una prospettiva europea³¹. Il procedimento, dunque, o vede il coinvolgimento dell'essere umano (responsabile dello stesso) in una posizione tale da poter scrutinare, o comunque a validare, la conclusione oppure procedimento giusto non è.

In Olanda, peraltro, la giurisprudenza aveva osservato come l'automazione del procedimento non fosse neppure compatibile con la CEDU e in particolare con la tutela garantita dagli articoli 6 e 8. Questo in ragione del fatto che l'errore sistematico in cui era caduto il *software* utilizzato dipendeva necessariamente da un vizio di alimentazione della banca dati: dunque un errore umano che però non si collocava all'interno del procedimento ma in una fase, per così dire precedente ed estranea allo stesso.

A maggior ragione l'incompatibilità dell'automazione totale con i principi del giusto procedimento viene confermata anche quando l'applicativo che viene impiegato non sia *open source* e dunque sia impossibile per il contribuente (o comunque per il cittadino, nel caso olandese) avere contezza (o anche solo essere nelle condizioni di poter avere contezza) del perché delle decisioni e delle ragioni per cui la sua pretesa sia stata rigettata o il trattamento revocato³².

Quello che è l'obbligo di motivazione sembrerebbe avere nel percorso seguito dai giudici olandesi un suo riconoscimento nell'applicazione delle nuove tecnologie nella

²⁹ Vedi nota 26 *supra*.

³⁰ Gaetano Ragucci, "Contraddittorio e 'giusto procedimento' nella giurisprudenza costituzionale" *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 75,4 (2016), 474.

³¹ Marco Greggi, "Due Procedure Clause (*Derecho a un procedimiento justo*) Under European Tax Law" *ITax Papers on Taxation* (Università di Ferrara, 2009), 1.

³² Cfr. § 6.31 della Sentenza.

accessibilità delle regole tecniche seguite. Se la stringa *software* si sostituisce, per così dire, alla volizione umana, allora il destinatario della stessa deve essere messo in condizione di poter conoscere il suo funzionamento.

4. Segue: l'esperienza olandese e il suo possibile impatto nell'ordinamento italiano

Alla luce di questo scenario che ci proviene da un altro paese dell'Unione europea che, in ragione del suo investimento nei processi di automazione, è all'avanguardia nel continente resta da vedere quale sia la possibile ricaduta nel diritto tributario domestico. Quello che è stato evidenziato ai giudici olandesi è stata la mancanza di proporzionalità³³, innanzitutto: un'asimmetria per così dire dal punto di vista metodologico. Ad uscirne irrimediabilmente vulnerato è stato il bilanciamento necessario fra trattamento automatizzato e tutela della riservatezza della *privacy*. Allo stesso modo ad essere lesa è la necessaria trasparenza e verificabilità degli esiti cui *software* giunge: questa invero è una questione che anche in Italia abbiamo è stata affrontata molti anni fa per altri meccanismi di accertamento (la memoria corre agli studi di settore e all'impossibilità per il contribuente di avere accesso al *software* e alla banca dati che alimentava gli studi).

5. La fiscalità delle cd. "criptoattività"

Le nuove tecnologie, tuttavia, non hanno impattato solo sul procedimento, ma anche sui profili maggiormente sostanziali della disciplina tributaria: il regime fiscale delle criptomonete ne è un esempio³⁴.

Si tratta di un tema interessante non soltanto dal punto di vista giuridico e tributario ma anche dal punto di vista economico poiché a fronte di questi strumenti è sorta una ancor fiorente industria, nonostante i più recenti rovesci e le perdite di valore.

³³ Cfr § 6.80 della Sentenza

³⁴ Per i profili fiscali Marco Greggi e Georges Cavalier, "Blockchains, Cryptos and Von Hayek's Theory on Concurrent Currencies: Tax Implications in France and in Italy" in *Des Systèmes d'Information Aux Blockchains*, a cura di Wilfrid Azan and Georges Cavalier, vol. 11, Economie & Droit (Bruylant, 2021), 117.

Se si intendono le criptomonete come strumenti di pagamento, analoghi alla moneta a corso legale / forzoso si potrebbe sostenere che le prime teorizzazioni sul loro impiego risalgono agli anni 70. In quegli anni ovviamente non si rifletteva sulle monete *crypto*, ma sulle monete cd. "private", fondando così una teoria che è applicabile anche alle criptomonete, le quali, data la loro non replicabilità hanno il vantaggio di poter dare attuazione a quella che 50 anni fa altro non era che una ipotesi di difficile se non impossibile attuazione pratica.

Von Hayek fu l'economista che in un suo pamphlet del 1976³⁵ teorizzò la concorrenza tra monete. Questa concorrenza doveva essere uno strumento per controllare, in modo coerente con la visione liberista della sua scuola l'inflazione.

Secondo Von Hayek la concorrenza tra monete avrebbe dovuto surrogarsi al controllo di stabilità operato oggi pressoché in tutto il mondo dalle banche centrali.

Lo studioso austriaco sarebbe stato fortemente contrario all'Euro, ma non certo per motivi ideologici, quanto per motivi di efficienza: una moneta unitaria blocca quell'idea di competizione che non è soltanto fra servizi, beni o persone, ma riguarda anche quella particolare struttura attraverso cui la ricchezza si consolida: il danaro. Lo stesso ragionamento d'altro canto potrebbe essere accettato anche da chi ritiene che il denaro in realtà sia solo un servizio.

Cosa possiamo imparare da questo punto di vista, che me adattare la teoria monetaria di Von Hayek alla disciplina tributaria odierna?

Le criptomonete non sono tradizionalmente dei meccanismi di conservazione del valore perché esse hanno costi di mantenimento in termini di energia: non possono essere paragonati all'oro, e neppure, entro certi termini, alla cartamoneta.

Il costo di mantenimento deriva dal fatto che per poter essere gestita la blockchain ha necessità di potenza, di calcolo, e come tale è fortemente energivora³⁶. Proprio per questo si caratterizza per un meccanismo di sviluppo che premia chi mette a disposizione potenza di calcolo, e che si basa in buona misura sul signoraggio.

³⁵ F. A. Hayek, *"Denationalisation of Money: An Analysis of the Theory and Practice of Concurrent Currencies"* (London, 1976).

³⁶ Vlachos Ioannis e Kostopoulos Nikos, *"Energy Efficiency of Blockchain Technologies"* (The European Union Blockchain Observatory & Forum, 2021), 34.

Questo significa che chi “mina” moneta (*miners* è l'appellativo utilizzato nel gergo per far riferimento alle imprese commerciali che generano moneta *crypto*), ne ottiene una percentuale con la quale fa fronte ai costi di esercizio.

Questo è un meccanismo che fa emergere un'attività economica, e un tipo di impresa commerciale che nel lungo periodo, come la intendiamo oggi, non è sostenibile perché la base di di moneta per le criptovalute (o almeno per i *bitcoin* che sono il caso più longevo e di maggior successo) è comunque limitata, e con essa il premio alle imprese che “minano” la stessa. Mantenere quella potenza di calcolo per il sistema ha un costo, anche dal punto di vista fiscale, che diventa componente deducibile per l'impresa che gestisce l'erogazione di moneta.

Per chi ancora realizza plusvalenze a fronte della cessione di cripto valori ci sarà un problema di tassazione delle plusvalenze³⁷ in un quadro di redditi diversi per i *miners* o i gestori di portafogli.

Sarà il problema dell'attività di impresa commerciale secondo le regole classiche o al più, visti gli orientamenti più recenti della nostra pubblica amministrazione, un problema di localizzazione dei server negli Stati.

L'Italia solo lo scorso anno si è finalmente dotata di una disciplina aggiornata in tema di criptomonete³⁸, andando a tagliare con essa nodi gordiani che la letteratura non era stata in grado di sciogliere con sicurezza.

In questa prospettiva era davvero interessante, e coerente con l'oggetto di questa presentazione, l'idea emersa in Parlamento di normare le cripto associando ad esse una nuova misurazione della ricchezza facendo diretto riferimento non tanto alla criptomoneta quanto a una “unità matematica” intesa come “unità minima matematica e crittografica statica, ma dinamica suscettibile di rappresentare diritti con circolazione automatici”³⁹.

³⁷ I proventi realizzati tramite cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di criptoattività rientrano nella categoria dei redditi diversi ex art. 67, co. 1, lettera c-sexies d.P.R. 917/86. Ex art. 68 co. 10 dello stesso decreto queste plusvalenze, costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito o il valore normale delle criptoattività permutate e il costo o il valore di acquisto. L'aliquota attualmente prevista è pari al 26%, allineata a quelle delle altre rendite finanziarie.

³⁸ In particolare, l'art. 1 co. 126 della Legge n. 197/22 (Legge di bilancio per il 2023).

³⁹ Questo era il contenuto del disegno di legge S. 2572 del 30 marzo 2022.

Probabilmente l'idea era quella di far nascere qualcosa di diverso e di mai visto prima nella metrica delle basi imponibili: si torna dunque alla questione della tecnica alla questione della matematica, con la quale si era partiti e con la quale tornato a riflettere sulla "calcolabilità" del diritto tributario.

6. Considerazioni conclusive: un diritto (tributario) incalcolabile

In un articolo poi raccolto in un libro magistrale⁴⁰ Natalino Irti si interroga sul diritto incalcolabile, sull'esigenza di predeterminazione, di certezza della nostra disciplina. Lui muove di fatto da Max Weber⁴¹, per venire fino all'architettura dell'ordinamento giuridico italiano, e per giungere infine a dire che il nostro diritto in generale e quello tributario (aggiungiamo noi) resta un diritto incalcolabile⁴².

Dall'altro lato c'è un'altra chiave di lettura per interpretare oggi il rapporto tra nuove tecnologie e diritto tributario: ce la fornisce un filosofo come Martin Heidegger, che fin dal dopoguerra aveva evidenziato, e aveva cercato di riportare nei suoi scritti, nel bene e nel male il pericolo dell'irrompere della tecnica nei rapporti sociali (e anche nelle scienze sociali, come il diritto) e le insidie di un "pensiero calcolante"⁴³.

La forza della sua visione oggi si caratterizza per una straordinaria attualità. Ed è chiaro che se il nostro pensare giuridico per le più diverse ragioni o per i più svariati accidenti si trasforma in un calcolo, allora c'è da temere che con esso finisca lo stesso diritto inteso come arte⁴⁴, e che ogni giurista debba porsi il problema, prima che sia troppo tardi.

⁴⁰ Natalino Irti, *Un diritto incalcolabile* (Torino, 2016).

⁴¹ *Ibid.*, 33.

⁴² È nelle pagine di Weber richiamate dall'Irti (in particolare a pag.108) che l'autore ricorda come sia esigenza intrinseca dell'impresa e del sistema di accumulazione capitalista quella di un "diritto che si possa calcolare in modo simile a una macchina": anche se la questione del diritto tributario non viene affrontata né da Irti né da Weber pare evidente che le loro conclusioni possano essere estese anche a questa disciplina.

⁴³ Martin Heidegger, *Die Frage nach der Technik* (1953), in *Vorträge und Aufsätze*, Neske, Pfullingen 1957, trad. it. La questione della tecnica, in *Saggi e discorsi*, (Milano 1976), 5. Qui ho usato la traduzione a cura di G. Vattimo.

⁴⁴ Francesco Carnelutti, *Arte del diritto*, a cura di Daniele Cananzi, Centro di ricerca per l'estetica del diritto (Torino, 2017).