

IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DELLE MACCHINE INTELLIGENTI E I NUOVI MODELLI DI TASSAZIONE DEI PROCESSI PRODUTTIVI AUTOMATIZZATI E INTERCONNESSI

Salvatore Antonello Parente

LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DELLE MACCHINE INTELLIGENTI E I NUOVI MODELLI DI TASSAZIONE DEI PROCESSI PRODUTTIVI AUTOMATIZZATI E INTERCONNESSI^o

Salvatore Antonello Parente

*Professore a contratto di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”*

Per assoggettare ad imposizione le nuove fattispecie derivanti dall'implementazione della robotica, è necessario, da un lato, verificare se le intelligenze artificiali siano dotate di un'autonoma soggettività tributaria, dall'altro, accertarne la compatibilità con il principio di capacità contributiva, fondamento dell'imposizione e garanzia per il contribuente. Entro questi limiti, la previsione di una robot tax potrebbe compensare le esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi in termini di minore occupazione e di finanziamento della spesa pubblica.

To subject to taxation new cases arising from the implementation of robotics, it is necessary, on the one hand, to verify whether artificial intelligences have an autonomous tax subjectivity, on the other, to ascertain their compatibility with the principle of ability to pay, basis of the taxation and guarantee for the taxpayer. Within these limits, the forecast of a robot tax could compensate for the negative externalities related to the automation of production processes in terms of lower employment and financing of public spending.

Sommario:

1. I punti di contatto tra le intelligenze artificiali, la soggettività tributaria e le nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*
2. La soggettività tributaria dei robot intelligenti e la c.d. *electronic ability to pay*
3. I nuovi assetti della fiscalità e i modelli di tassazione della robotica
4. Il prisma della soggettivizzazione: il “*peculium digitale*”
5. Procedure automatizzate e capacità contributiva rafforzata
6. Robotica e assoggettamento ad imposizione delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi: prospettive *de iure condendo*

^o Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

1. I punti di contatto tra le intelligenze artificiali, la soggettività tributaria e le nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*

Nell'ambito dei saperi giuridici contemporanei, pervasi dal paradigma della rivoluzione digitale¹, che sta mutando radicalmente la struttura dei rapporti economici, sociali e politici, il comparto del diritto tributario si sta rivelando uno dei settori più solerti di riflessione, nell'ottica di individuare nuove forme di prelievo² e di scandagliare le potenzialità applicative delle intelligenze artificiali ai sistemi di fiscalità di massa³.

Non stupisce, quindi, che sulla tematica si stia sviluppando un vivace dibattito per superare la centralità dei tradizionali meccanismi di selezione dei beni e dei servizi e per declinare ulteriori strumenti di identificazione e creazione di valori tassabili⁴ che sfuggono alle categorie classiche del diritto tributario e, persino, al modo stesso di concepire i rapporti economici e il *welfare*⁵.

Tuttavia, all'interno di questo movimento di pensiero⁶, se l'individuazione delle intelligenze artificiali risulta potenzialmente agevole secondo i parametri

¹ Cfr. URICCHIO - SPINAPOLICE, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 2018, 452 ss.; URICCHIO - PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 606 ss.

² Cfr. ROSEMBUJ, *Intelligenza artificiale e impuesto*, II ed., Barcelona, 2019; URICCHIO, *Prospettive per l'introduzione di nuovi modelli di prelievo in materia di intelligenza artificiale anche alla luce del recovery plan*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 435 ss.

³ Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 87 ss.

⁴ Cfr. VERSIGLIONI, *The 'Liquid Income Taxation System' - A Proposal for Creating 'Economic Energy'*, in *Bulletin for International Taxation*, 2019 (Volume 73), No. 9; ID., *'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore»*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2020, 87 ss.; CORASANITI, *La creazione di valore secondo i principi internazionali*, in *Dir. proc. trib.*, 2021, 31 ss.

⁵ Cfr. DORIGO, *Presentazione*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, XV.

⁶ In generale, sulle implicazioni giuridiche delle intelligenze artificiali e della robotica, cfr. BUCHANAN - HEADRICK, *Some Speculations About Artificial Intelligence and Legal Reasoning*, in *Stanford Law Review*, 1970, 40 ss.; CORASANITI, *Intelligenza artificiale e diritto: il nuovo ruolo del giurista*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 395 ss.; COSTANZA, *L'AI: de iure condito e de iure condendo*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 407 ss.; PIETROPAOLI, *Fine del diritto? L'intelligenza artificiale e il futuro del giurista*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 107 ss.; ROMANO, *Diritto, robotica e teoria dei giochi: riflessioni su una sinergia*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 103 ss.; DE KERCHOVE, *Algoritmo, big data e sistema legale*,

della scienza informatica, fondandosi su risultanze scientifiche e su protocolli condivisi, la qualificazione tributaria delle fattispecie, in un contesto di notevole incertezza e volatilità, non può prescindere dalla disamina dell'interesse fiscale sotteso al prelievo⁷.

La ricerca delle nuove fattispecie imponibili offerte dalla *new economy*⁸, rispetto a quelle tradizionalmente assoggettate a tassazione, infatti, oltre a non poter essere arbitraria, deve esprimere l'idoneità del soggetto obbligato (alla contribuzione) all'assunzione di situazioni economicamente apprezzabili, in conformità ai principi di ragionevolezza, equità distributiva e giusto riparto che discendono dal canone di capacità contributiva⁹.

Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, è necessario, da un lato, verificare se alle intelligenze artificiali sia riferibile una propria soggettività tributaria, dall'altro, accertarne la compatibilità con il principio di capacità contributiva¹⁰, fondamento e limite dell'imposizione¹¹.

Questa doppia esigenza è presente soprattutto per le macchine munite di competenze cognitive simili a quelle della persona umana, capaci di assumere decisioni in piena autonomia e accrescere le proprie conoscenze anche in mancanza di corporeità e di cervello umano.

Nella tradizione storica¹², la capacità contributiva è stata intesa in senso statico, secondo una definizione che - in una prospettiva garantista - l'ha

in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 73 ss.

⁷ Cfr. BORJA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1759; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 517.

⁸ Cfr. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 784; GIOVANNINI, *Quale capacità contributiva?*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 839 ss.

⁹ Cfr. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017, 41 ss.; ID., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1758; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 513 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 50 s.

¹⁰ Cfr. D'AMATI, *Diritto tributario. Teoria e critica*, Torino 1985, 82.

¹¹ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1758 s.; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 515; PARENTE, *Lo ius impositionis tra potere autoritativo, solidarietà sociale e libertà personale*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, Taranto, 2013, 522 ss.

¹² Sulla genesi dell'art. 53 Cost., cfr. MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Roma, 1946, 5 ss.; FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486 ss.; FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 102 ss.; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 230 ss.; ID., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella*

circoscritta ad indici che denotano l'attitudine alla contribuzione attraverso il riferimento al reddito, al patrimonio e al consumo, cioè ad entità sintomatiche di forza economica e di ricchezza spendibile.

In seguito, la nozione è stata estesa ad altri parametri che hanno assegnato rilievo al concorso alla spesa pubblica. In quest'ottica, che ha valorizzato la posizione dei padri costituenti, la capacità contributiva, non immedesimandosi in fattispecie tipizzate, ma riferendosi alla situazione personale del contribuente, ha assunto la fisionomia di una "scatola vuota", ossia di un contenitore da riempire con indici concretamente ritenuti manifestazione di ricchezza e tali da giustificare il concorso alla spesa pubblica¹³.

Anche secondo il giudice delle leggi¹⁴, la capacità contributiva presuppone che vi sia un collegamento tra la prestazione patrimoniale imposta e gli indici concreti, esemplificativi di forza e consistenza economica, facenti capo al contribuente.

Tuttavia, la restrizione della capacità contributiva ad indici concreti, espressivi di forza economica, rischia di svilire l'essenza del principio e il suo dinamismo.

Pertanto, in un'ottica distributiva, il peso della prestazione patrimoniale imposta, lungi dall'essere circoscritto ai soli indici rivelatori di ricchezza (quali il reddito, il patrimonio, gli incrementi patrimoniali, il consumo e gli atti di scambio), per evincere l'idoneità del presupposto a fornire i mezzi con cui far fronte al pagamento del tributo (la c.d. spendibilità del presupposto)¹⁵, potrebbe colpire qualsiasi fatto a contenuto economico non avente necessariamente carattere patrimoniale o situazioni, circostanze, utilità¹⁶ ed

Costituzione, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97 ss.; GIOVANNINI, voce *Capacità contributiva*, in https://www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva_%28Diritto-on-line%29/; FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014, 92 ss.; GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss.

¹³ Cfr. PROCOPIO, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1174.

¹⁴ Cfr. Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 155, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2001/0155-s-01.htm>.

¹⁵ Cfr. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 889 ss.; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 44 ss.; GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 31 ss.; MANZONI - VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, II ed., Torino, 2008, 30 ss.; GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e speciale*, VIII ed., Vicenza, 2016, 32.

¹⁶ Cfr. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 23, che intende la capacità contributiva «come attitudine o forza espressa da un'attività, un fatto o atto con rilevanza economica direttamente riportabile al contribuente, o come utilità che questi ritrae direttamente dal presupposto del tributo». Negli stessi termini, cfr. ID., *Quale capacità contributiva?*, cit., 832.

eventi, anche privi di liquidità, diretti a soddisfare esigenze, interessi e bisogni, pure non immediatamente in grado di fornire i mezzi necessari al pagamento del tributo¹⁷.

Comunque, deve trattarsi di fattispecie che permettano razionalmente di desumere l'idoneità soggettiva all'assunzione dell'obbligazione tributaria¹⁸: può parafrasarsi l'ipotesi della posizione sociale, del maggiore o minore stato di benessere familiare o d'istruzione o della situazione di vantaggio di cui beneficia l'autore di una condotta fonte di externalità negative rispetto ad un'attività analoga priva del suddetto impatto¹⁹.

Questa prospettiva consentirebbe di chiamare alla contribuzione pure i titolari di beni o di attività che la tassazione di redditi, patrimoni o consumi non riesce a colpire in maniera soddisfacente, vale a dire in modo da esprimere una situazione di vantaggio connessa a tale titolarità²⁰.

2. La soggettività tributaria dei robot intelligenti e la c.d. *electronic ability to pay*

Sul piano sistematico, la soggettività tributaria passiva²¹ non s'identifica con la mera capacità giuridica di diritto comune, né con i dati naturalistici o

¹⁷ Cfr. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 31 ss.; ID., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 1 ss.; ID., voce *Diritto tributario (principi)*, in *Enc. dir., Annali*, vol. II, tomo II, Milano, 2009, 447 ss.; GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2011, 78 ss.; GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1140; GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in SALVINI - MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 3 ss.; FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, in SALVINI - MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 13 ss.; GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit., 777 ss.

¹⁸ Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 513.

¹⁹ Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 92.

²⁰ Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 93; GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, cit., 23, che suggerisce di «allargare il concetto di capacità contributiva, così da attrarre a tassazione forme espressive non colpite (e forse, per ora, neppure individuate con precisione) e da fare spazio a concetti diversi da quelli tradizionalmente utilizzati».

²¹ Cfr. PUGLIESE, *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1935, 337 ss.; VANONI, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Foro it.*, 1935, IV, 323 ss.; LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, I, 8 ss.; VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in ID., *Opere giuridiche*,

antropomorfici, ma si fonda su un criterio casistico-nominalistico di natura formale²²: è il diritto positivo che circoscrive le fattispecie tributarie in grado di esprimere ricchezza da assoggettare ad imposizione, riferite a persone fisiche e giuridiche, ad enti privi di personalità giuridica e ad altre entità idonee a manifestare in maniera autonoma ed unitaria il presupposto del tributo, anche se prive di soggettività giuridica secondo le categorie civilistiche²³.

Come accennato²⁴, ogniqualvolta si è in presenza di un nuovo fenomeno, anche solo embrionale, astrattamente configurabile come centro di imputazione di diritti e di obblighi, il diritto tributario è tra i più attenti settori del sapere giuridico a scandagliarne le potenzialità, al fine di verificarne i

a cura di FORTE-LONGBARDI, vol. II, Milano, 1962, 125 ss.; E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1, 1969, 21 ss.; D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, *Le ipotesi della riforma tributaria*, Padova, 1973, 166 ss.; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 419 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 81 ss.; A. AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1897 ss.; POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, 1226 ss.; A. AMATUCCI, voce *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIX, Roma, 1993, 1 ss.; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 4 ss.; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996; FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000; PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000; CASTALDI, voce *Soggettività tributaria*, in CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. IV, Milano, 2006, 5613 ss.; GALLO, *La soggettività tributaria nel pensiero di G.A. Micheli*, in *Rass. trib.*, 2009, 611 ss.; PURI, *I soggetti*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago (MI), 2012, 424 ss.; GIOVANNINI, voce *Soggettività tributaria*, in https://www.treccani.it/enciclopedia/soggettivita-tributaria_%28Diritto-on-line%29/; ID., *Il diritto tributario per principi*, cit., 65 ss.; FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 10 marzo 2017, 1; BODRITO, *I soggetti del rapporto tributario*, in MARONGIU - MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, V ed., Torino, 2018, 58; FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, II ed., Napoli, 2020, 75 s.; MELIS, *Manuale di diritto tributario*, III ed., Torino, 2021, 192 ss.; PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021, 149 ss.

²² Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 517.

²³ Cfr. VIOTTO, voce *Tributo*, in *Dig. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, 221 ss.; MATTIA, *La soggettività tributaria del trust*, in *Comm. internaz.*, 2008, 32 ss.; DELLA VALLE, *La soggettività tributaria del trust*, in *Tax news*, 2019, 175 ss.; URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, cit., 101 s.; ID., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1759; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 517 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 60 s.

²⁴ V. *supra*, par. 1.

riflessi fiscali (ossia, la possibilità di considerare detta entità come soggetto passivo d'imposta, a cui addossare anche obblighi strumentali al prelievo)²⁵.

In riferimento al tema in analisi, affinché possa essere riconosciuta la soggettività tributaria dei robot intelligenti è necessario individuare, in capo agli stessi, una capacità contributiva autonomamente ed unitariamente apprezzabile da assoggettare ad imposizione (c.d. *electronic ability to pay*)²⁶.

In una prospettiva *de iure condendo*²⁷, a seconda di come il legislatore tributario intenda definire la fattispecie imponibile, la capacità contributiva potrebbe essere individuata nel valore patrimoniale del robot, nella produzione del reddito derivante dall'attività svolta dal medesimo e, dunque, nella maggiore capacità produttiva originata dall'utilizzo della robotica e dei processi automatizzati²⁸, o nel risparmio di spesa conseguito per il tramite delle macchine intelligenti²⁹.

Al contrario, non sarebbe possibile fare assurgere ad indice di ricchezza la mera esistenza del robot per legittimare la previsione di un "testatico elettronico" o di una "tassa di possesso". Difatti, tributi di tal sorta potrebbero rivelarsi iniqui, trovando applicazione in maniera eguale e generalizzata per tutti i robot, senza tener conto del valore, del tempo di utilizzo, dell'effettiva capacità produttiva e delle utilità realizzate³⁰.

3. I nuovi assetti della fiscalità e i modelli di tassazione della robotica

Un dato di fatto è evidente: l'irrompere nella realtà fenomenica dei robot, dei *big data* e delle tecnologie abilitanti in grado di svolgere molteplici attività rende quanto mai attuale la necessità di adottare un atteggiamento resiliente, per dare vita ad un nuovo assetto della fiscalità mediante la predisposizione di modelli di tassazione³¹ - afferenti tanto alla fiscalità diretta (*robot income tax*

²⁵ Cfr. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 87.

²⁶ Cfr. OBERSON, *Taxer les robots? L'émergence d'une capacité contributive électronique*, in *Pratique juridique actuelle*, 2017, 232 ss.

²⁷ Sul punto, v. anche *infra* par. 6.

²⁸ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, in *Corr. trib.*, 2018, 2369.

²⁹ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 518 s.; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 61 ss.

³⁰ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 519.

³¹ Cfr. GUERREIRO - REBELO - TELES, *Should Robots be Taxed?*, in *NBER Working Paper*, 23806, 2017; OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, in *World Tax Journal*, May 2017, 247 ss.; BOTTONE,

e imposte patrimoniali), quanto a prestazioni di natura commutativa (tassa di possesso) - suscettibili di apprezzare la capacità produttiva dell'intelligenza artificiale, anche attraverso la comparazione con il lavoro umano³², e di misurarne il valore intrinseco o i risparmi di spesa, al fine di assicurare, con il relativo gettito, maggiori servizi ai consociati, fornendo, altresì, le risorse necessarie a reinserire nel mercato del lavoro coloro che sono stati espulsi dal sistema, attraverso la predisposizione di misure capaci di minimizzare l'impatto sociale sfavorevole del fenomeno³³.

Difatti, il ricorso a processi automatizzati nella produzione di beni e nella prestazione di servizi, se, da un lato, consente agli operatori economici di acquisire un vantaggio competitivo, in termini di aumento della produzione e di risparmio di costi, dall'altro, rischia di espellere dal mercato del lavoro coloro che operano nei settori oggetto di riconversione, con conseguente perdita di risorse umane e di gettito³⁴.

La *robot tax*³⁵, quale forma di prelievo gravante sui processi produttivi informatizzati, potrebbe così assumere diverse configurazioni a seconda delle scelte di politica fiscale operate dal singolo ordinamento giuridico: potrebbe sostanziarsi nel diniego delle agevolazioni fiscali sugli investimenti tesi ad automatizzare la produzione o relative agli operatori economici che realizzano

A Tax on Robots? Some food for thought, Dipartimento delle Finanze, *Working Paper*, 3, september 2018; MARWALA, *On Robot Revolution and Taxation*, Cornell University Library, 7 August 2018, in *arxiv.org*; MAZUR, *Taxing the Robots*, in *Pepperdine Law Review*, 2019, 277 ss.; VAROUFAKIS, *A Tax on Robots?*, in *Innovation & Technology*, 4 may 2019; MASTROIACOVO, *Uguaglianza sostenibile e sostegno all'innovazione: quale tassazione dei sistemi di intelligenza artificiale?*, in CUOCCI - LOPS - MOTTI (a cura di), *La circolazione della ricchezza nell'era digitale*, Pisa, 2021, 63 ss.; PARENTE, *Robotica e intelligenze artificiali: forme di prelievo e dinamiche impositive*, in *Corti Umbre*, 2021, 645 ss.

³² Cfr. DI PIETRO, *Leva fiscale e divisione sociale del lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 449 ss. Più in generale, sui riflessi in ambito tributario della valorizzazione del "capitale umano", cfr. BARABINO, *La valorizzazione del "capitale umano" e la "modulazione" del tributo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 233 ss.

³³ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1750; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 495; ID., *Prefazione*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 18.

³⁴ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364 s.; TOMASSINI, *Intelligenza artificiale, impresa, lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 43 ss.

³⁵ Cfr. PARENTE, *Artificial intelligences and "robot tax": the role of robotics on tax structures and de iure condendo perspectives*, in FLOREK - KORONCZIOVÁ - ZAMORA MANZANO (edited by), *Crisis as a challenge for human rights*, Bratislava, 2020, 353 ss.

buona parte dei profitti avvalendosi di strumenti robotizzati o di processi d'innovazione tecnologica; ma potrebbe pure consistere in un vero e proprio tributo applicato alla "persona robotica" sulla base del "valore normale" dell'attività svolta (*rectius*, della retribuzione fittizia ottenuta a seguito della comparazione con il lavoro umano), in quanto entità ritenuta dotata di autonoma soggettività giuridica³⁶ (c.d. personalità elettronica)³⁷ e di capacità di apprendimento (c.d. *machine learning*), in grado di svolgere funzioni e azioni in passato riservate ai soli esseri umani³⁸.

In realtà, entrambe le soluzioni ipotizzate presentano elementi di criticità: la prima, in mancanza di una regolamentazione sovranazionale uniforme, non sarebbe pienamente efficace, potendo gli operatori economici sottrarsi al regime fiscale disincentivante delocalizzando la produzione in giurisdizioni che, per attrarre capitali e materia imponibile, risultino prive di tali ostacoli; la seconda, senz'altro più suggestiva, al momento sarebbe del tutto teorica, non essendo certo che gli sviluppi tecnologici possano, nel breve periodo, realizzare una macchina "pensante" munita di propria autonomia decisionale e di soggettività tributaria, anche in ragione delle problematiche di natura dogmatica afferenti tanto al profilo soggettivo, quanto al versante oggettivo³⁹.

³⁶ Cfr. OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, cit., 247; CAROCCIA, *Soggettività giuridica dei robot?*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 213 ss.; BERTI SUMAN, *Intelligenza artificiale e soggettività giuridica: quali diritti (e doveri) dei robot?*, in ALPA (a cura di), *Diritto e intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 251 ss.

³⁷ Cfr. Ris. Parlamento europeo del 16 febbraio 2017 recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica [2015/2103/(INL)], § 59, lett. f); RUFFOLO, *Intelligenza artificiale, machine learning e responsabilità da algoritmo*, in *Giur. it.*, 2019, 1702 ss.; TEUBNER, *Soggetti giuridici digitali? Sullo status privatistico degli agenti software autonomi*, a cura di FEMIA, Napoli, 2019, 29; RUFFOLO, *La "personalità elettronica"*, in RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*, Milano, 2020, 213 ss.; ID., *Responsabilità da algoritmo e "personalità elettronica"*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 365 ss.; ID., *La personalità elettronica tra "doveri" e "diritti" della macchina*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 115 ss. In senso critico, cfr. DRIGO, *Sistemi emergenti di Intelligenza Artificiale e personalità giuridica: un contributo interdisciplinare alla tematica*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 195, secondo cui «l'equivocità terminologica di certe espressioni, in *primis* quella di "personalità elettronica", della quale non si intuiscono né i confini né la collocazione dogmatica certa, dovrebbe quantomeno rendere cauti rispetto all'adozione di terminologie che si prestano ad interpretazioni assai differenti tra loro».

³⁸ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367.

³⁹ Cfr. WALKER, *Robot Tax. A Summary of Arguments "For" and "Against"*, in <https://emerj.com/ai-sector-overviews/robot-tax-summary-arguments/>.

Difatti, in relazione al profilo soggettivo, manca ancora una nozione condivisa di “robot” ed un livello di autonomia tale da consentirne una considerazione separata dagli esseri umani; in relazione al profilo oggettivo, non è agevole oggi individuare i requisiti in grado di giustificare il concorso del robot alle spese pubbliche in ragione dell’assenza di un salario a cui parametrarne la capacità contributiva⁴⁰.

4. Il prisma della soggettivizzazione: il “*peculium digitale*”

Nell’elaborazione teoretica, la prospettiva di una futura imputazione di rapporti patrimoniali in capo alle macchine intelligenti è oggetto di vivaci dibattiti: la soluzione positiva potrebbe essere accolta adattando alle esigenze attuali l’istituto romanistico del *peculium*⁴¹, storicamente utilizzato per delineare meccanismi di relativa soggettivizzazione di quello che (lo schiavo), per il diritto allora vigente, non era un soggetto di diritto⁴².

⁴⁰ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367; FALCÃO, *Should My Dishwasher Pay a Robot Tax?*, in *Tax Notes International*, 2018, 1273 ss.

⁴¹ Cfr. WIENER, *The human use of human beings. Cybernetics and society*, Boston, 1950; TADDEI ELMI, *I diritti dell’intelligenza artificiale tra soggettività e valore: fantadiritto o ius condendum?*, LOMBARDI VALLAURI (a cura di), *Il meritevole di tutela*, Milano, 1990, 685 ss.; WEIN, *The responsibility of intelligent artifacts: toward an automation jurisprudence*, in *Harvard Journal of Law & Technology*, 1992, 103 ss.; PAGALLO, *The Laws of Robots. Crimes, Contracts and Torts*, Cham, 2013, 102 ss.; RIZZUTI, *Il peculium del robot. Spunti sul problema della soggettivizzazione dell’intelligenza artificiale*, in DORIGO (a cura di), *Il ragionamento giuridico nell’era dell’intelligenza artificiale*, Pisa, 2020, 284, secondo cui tale parallelismo aprirebbe la strada ad una società in cui il cittadino, piuttosto che qualificarsi come lavoratore, diverrebbe «semmai il percettore delle rendite provenienti dal lavoro svolto dagli automi, quale era in fondo tipicamente il *civis* antico rispetto al lavoro servile, grazie al quale egli poteva dedicarsi esclusivamente a quelle altre attività che ne facevano per l’appunto un vero cittadino, quali la guerra, la politica, l’oratoria forense e la filosofia». Si tratta di una riflessione che affonda le proprie radici nella «prospettiva di un reddito basico di cittadinanza da garantire a prescindere dal lavoro, proprio in quanto nella *jobless society* prossima ventura di lavoro non se ne troverà più». In relazione a questi ultimi profili, cfr. FORD, *Rise of the Robots: Technology and the Threat of a Jobless Future*, New York, 2015; STIEGLER, *La Société automatique. I. L’avenir du travail*, Paris, 2015; DANAHER, *Will Life Be Worth Living in a World Without Work? Technological Unemployment and the Meaning of Live*, in *Science and Engineering Ethics*, 23, 2017, 41 ss.

⁴² Cfr. BIANCHINI – GLIOZZO – MATTEUZZI, *Instrumentum vocale: intelligenza artificiale e linguaggio*, Bologna, 2008; STOLFI, *La soggettività commerciale dello schiavo nel mondo antico*, in *Teoria e storia del diritto privato*, 2, 2009, 1 ss.; D. DI SABATO, *Gli smart contracts: robot che gestiscono il rischio contrattuale*, in *Contratto e impresa*, 2017, 389; CORDEIRO GUERRA, *L’intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 91 s.; RIZZUTI, *Il*

Il “*peculium digitale*” consentirebbe di dare vita ad una separazione patrimoniale finalizzata a tutelare i molteplici interessi coinvolti senza la necessità di richiamare una personalità giuridica piena⁴³.

A ben guardare, allo stato corrente, assoggettare ad imposizione le intelligenze artificiali non equivarrebbe a considerare i robot come soggetti passivi d'imposta, dato che la soggettività tributaria passiva è circoscritta ai soli consociati, in quanto centri d'imputazione di diritti e doveri di natura politica e patrimoniale⁴⁴.

In altri termini, pur non potendosi escludere, in un prossimo futuro, di comprendere i robot tra i membri della collettività, per riconoscere loro una *electronic ability to pay* delimitata alla titolarità di patrimoni o d'introiti imponibili⁴⁵, è certo che tali condizioni non sono attuali, apparendo prematura la possibilità di autodeterminazione degli automi⁴⁶.

In questa luce, la *robot tax* potrebbe assurgere a tributo gravante sulle imprese con un più elevato livello di automazione o con un minore impiego di manodopera umana (c.d. *robot companies*), colpendo i sovraprofiti conseguiti grazie all'utilizzo delle tecnologie dell'innovazione⁴⁷.

Tutt'al più, in ragione dei limiti che non consentono oggi di riconoscere una soggettività tributaria in capo alle macchine intelligenti, una soluzione per legittimarne l'assoggettamento ad imposizione potrebbe essere quella di valorizzare il concetto di “personalità digitale del robot”, riprendendo le proposte sulla tassazione dell'economia digitale⁴⁸ che, in materia di stabile

peculium del robot. Spunti sul problema della soggettivizzazione dell'intelligenza artificiale, cit., 286.

⁴³ Cfr. DRIGO, *Sistemi emergenti di Intelligenza Artificiale e personalità giuridica: un contributo interdisciplinare alla tematica*, cit., 196.

⁴⁴ Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1.

⁴⁵ Cfr. OBERSON, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, cit., 250.

⁴⁶ Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, in *Riv. Guardia di Finanza*, 2019, 1285-1289; CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 91.

⁴⁷ Cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1 s.; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1285.

⁴⁸ Cfr. DEL FEDERICO, *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato ma dalle condivisibili opportunità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 913 ss.; GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 604 ss.; ID., *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Dir. mer. tecn.*, 2016, 154 ss.; URICCHIO - SPINAPOLICE, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, cit., 452 ss.; BUCCICO, *Problematiche e prospettive della tassazione dell'economia digitale*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 255 ss.; DI DIO - D'AMELIO, *Appropriatezza*

organizzazione, fanno riferimento al modello della “presenza digitale significativa”⁴⁹.

In tal modo, i robot verrebbero assoggettati al prelievo non quali autonomi soggetti passivi d’imposta, ma come stabili organizzazioni (a tassazione separata) del loro *dominus* e beneficiario effettivo⁵⁰.

delle soluzioni proposte in sede UE per l’individuazione e la tassazione della stabile organizzazione digitale - Considerazioni preliminari, in DI TANNO - MARCHETTI (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale*, Position Paper - Fondazione Bruno Visentini, febbraio 2019, 35; GREGGI, *La tassazione dell’economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax*, in PERSIANI (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Roma, 2019, 104 ss.; PARENTE, *Digital Economy e fiscalità del mondo virtuale: dal commercio elettronico alla web taxation*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, Taranto, 2019, 344 ss.; PERRONE, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della Digital Economy*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 30 agosto 2019, 1 ss.; PERSIANI, *I tentativi di tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla web tax all’imposta sui servizi digitali*, in ID. (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Roma, 2019, 197 ss.; PURPURA, *Tassazione dell’economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale e la necessità di un’armonizzazione fiscale europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 1929 ss.; SCIANCALEPORE, *Appunti sulla tassazione dell’economia digitale come nuova risorsa propria dell’Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 685 ss.; ID., *Web tax e risorse proprie europee. Un connubio perfetto?*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 11 ottobre 2019, 1 ss.; CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell’economia digitale*, in ID. (a cura di), *Profili fiscali dell’economia digitale*, Torino, 2020, 1 ss.; CORASANITI, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1397 ss.; DEL FEDERICO, *La tassazione nell’era digitale. Genesi, diffusione ed evoluzione dell’equalisation levy*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1431 ss.; LOGOZZO, *Tassazione della digital economy: l’imposta sui servizi digitali (ISD)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 805 ss.; SANTORO, *La “web tax”. Profili di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 464 ss.; STEVANATO, *Dalla Proposta di Direttiva europea sulla Digital Services Tax all’imposta italiana sui servizi digitali*, in CARPENTIERI (a cura di), *Profili fiscali dell’economia digitale*, Torino, 2020, 115 ss.; SUCCIO, *Digital economy, digital enterprise e imposizione tributaria: alcune considerazioni sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2363 ss.; A.L. D’AMBROSIO, *Crisi economica post-pandemia: un “volano” per la Digital services tax?*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 2021, 546 ss.; FRANSONI, *Note sul presupposto dell’imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 13 ss.; URICCHIO - PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, cit., 606 ss.

⁴⁹ Cfr. FRANSONI, *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 123 ss.; DORIGO, *Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all’economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2019, 759 ss.; DELLA VALLE, *La stabile organizzazione “da remoto”: la lett. f-bis) dell’art. 162 del T.U.I.R. e l’approccio OCSE*, in *Rass. trib.*, 2019, 470 ss.; FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale “versus” presenza digitale significativa*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 129 ss.

⁵⁰ Cfr. ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1290; URICCHIO, *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 506, nt. 48.

5. Procedure automatizzate e capacità contributiva rafforzata

In una prospettiva di ulteriore elaborazione, non mancano differenti soluzioni in astratto percorribili: da un lato, la possibilità di parametrare la *robot tax* ad un indice di “capacità contributiva rafforzata” che tenga conto del vantaggio economico (pari alla maggiore potenzialità di realizzare ricavi o al risparmio di spesa) derivante dall’attività delle macchine intelligenti in un dato periodo d’imposta (di regola, annuale) o delle utilità ricevute, tassate sulla base del valore normale, prevedendo correttivi appropriati per impedire la doppia imposizione dei profitti dell’impresa e dei benefici economici conseguiti dai robot nello svolgimento dell’attività produttiva; dall’altro, l’utilizzo di modelli di tassazione di tipo presuntivo, applicati con ragionevolezza e fondati sulla stima dei benefici legati all’utilizzo dei robot, attraverso un aumento delle aliquote delle imposte dirette gravanti su coloro che si avvalgono di forza lavoro robotizzata, in ragione della maggiore capacità di produrre profitti⁵¹.

In una prima fase, potrebbe essere ragionevole sperimentare un’imposta di natura patrimoniale⁵² sui robot intelligenti, differenziata a seconda della capacità di accumulare dati e conoscenze, gravante sul soggetto utilizzatore: tale tributo, insistendo su un presupposto diverso da quello delle imposte sui redditi, sarebbe facilmente accertabile, dato che la presenza di un robot di regola è tracciabile e riconoscibile⁵³.

Al di là della sperimentazione transitoria, nel lungo periodo, alcune soluzioni potrebbero portare a risultati empirici o riduttivi, in quanto, correlare il prelievo al maggiore utile conseguito con l’utilizzo di procedure automatizzate (c.d. extraprofitti) o differenziarlo in base alla capacità di apprendimento del robot, avvalendosi di moduli impositivi di tipo presuntivo, non sempre consentirebbe di quantificare con esattezza l’apporto fornito dalle intelligenze artificiali⁵⁴.

⁵¹ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760; ID., *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 521.

⁵² Sull’imposizione patrimoniale, cfr. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 3 ss.; MARINI, *Le “nuove” imposte patrimoniali*, in AA.VV., *Treccani. Il libro dell’anno del diritto 2013*, Roma, 2013, 453 ss.; LOGOZZO, *L’imposta patrimoniale tra “sogno” e “realtà”*, in ID., *Temi di diritto tributario*, Pisa, 2019, 223 ss.; MANZITTI, *Considerazioni sull’imposizione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, 55 ss.

⁵³ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1760 s.; ID., *La fiscalità dell’intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 521.

⁵⁴ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367 s.

6. Robotica e assoggettamento ad imposizione delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi: prospettive *de iure condendo*

Ritornando alla visuale *de iure condendo*⁵⁵, la previsione di una *robot tax* non eccessivamente alterativa della struttura del sistema tributario potrebbe privilegiare l'ottica compensativa del danno sociale arrecato dall'innovazione tecnologica, in modo da tener conto delle esternalità negative correlate all'automazione dei processi produttivi in termini di minore occupazione e di finanziamento della spesa pubblica⁵⁶.

In questa luce, la tassazione della robotica colpirebbe la produzione delle imprese tecnologiche per gli effetti negativi esterni conseguenti all'adozione dei procedimenti automatizzati⁵⁷.

Perciò, sarebbe necessario internalizzare le conseguenze negative collaterali non solo per tutelare la collettività, compensando con il tributo il minor gettito correlato alla riduzione di manodopera umana⁵⁸, ma anche per proteggere gli individui pregiudicati dalla perdita del posto di lavoro, intervenendo con politiche di sostegno dei costi di formazione e di riqualificazione⁵⁹.

In quest'ottica, s'inserisce la proposta, avanzata il 17 febbraio 2017 da *Bill Gates* nel corso di un'intervista resa a *Quartz Magazine*⁶⁰, di assoggettare la robotica ad imposizione per rallentare l'automazione e i processi di modernizzazione tecnologica, consentendo una moderata transizione verso nuovi modelli di produzione, attraverso la predisposizione di appositi strumenti di prelievo in grado di porre fine alla moratoria fiscale di cui inizialmente ha beneficiato l'intelligenza artificiale⁶¹ e di compensare il minor

⁵⁵ V. *supra*, par. 2.

⁵⁶ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2367 s.; CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, cit., 90, nt. 8 e 92, secondo cui «un discorso concettuale analogo potrebbe essere fatto nei confronti di privati che utilizzino macchine intelligenti (ad esempio, robot-badanti) per la sostituzione dei lavoratori dipendenti in campo domestico».

⁵⁷ Si tratta di un'elaborazione che valorizza i principi della teoria pigouviana (su cui, cfr. PIGOU, *Economia del benessere*, Torino, 1960).

⁵⁸ Cfr. ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1286.

⁵⁹ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2368.

⁶⁰ Cfr. K.J. DELANEY, *The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates*, in *qz.com*. Per un primo commento, cfr. FRANSONI, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 1 ss.

⁶¹ Cfr. A. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 494 s., il quale ha evidenziato che, nelle diverse fasi storiche, «l'innovazione tecnologica ha

gettito conseguente ai processi di automazione del lavoro, come già è accaduto in passato⁶² in relazione ad altre innovazioni applicate ai processi produttivi⁶³.

Poiché l'esternalità negativa da compensare con l'imposizione fiscale si sostanzia nel calo dell'occupazione, la base imponibile del tributo potrebbe essere parametrata alla riduzione della forza lavoro umana indotta dall'automazione dei processi produttivi (*rectius*, numero di posti di lavoro persi per effetto dell'implementazione della robotica) e, dunque, al risparmio di spesa conseguito dall'operatore economico che cessa di corrispondere la retribuzione ai prestatori di lavoro dipendente⁶⁴.

In tal modo, il gettito ritraibile dalla *robot tax* consentirebbe di far fronte agli squilibri prodotti dalle politiche d'innovazione all'interno del mercato del lavoro⁶⁵ sulla base di un intervento pubblico redistributivo, non potendo gli effetti dell'automazione essere rimediati dalla sola "mano invisibile" del mercato⁶⁶.

Una soluzione ibrida sembra essere quella avanzata dall'art. 1 della proposta di legge C. 4621⁶⁷ - recante «agevolazioni fiscali per l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale nella produzione di beni» - presentata nel

spesso goduto di norme fiscali agevolative motivate dalla finalità di non ostacolare la diffusione e lo sviluppo»: ciò si è verificato in passato con riguardo alla diffusione della rete ed attualmente in relazione alla robotica, fenomeno che - essendo ancora in una fase di sviluppo - «non sconta tributi specifici ed anzi può giovare di misure di attenuazione del carico fiscale attraverso gli ordinari strumenti dell'ammortamento dei beni strumentali (o dell'iper ammortamento di industria 4.0) o la deduzione dei costi secondo la regola dell'inerenza».

⁶² Cfr. KEYNES, *Economic Possibilities for our Grandchildren*, in *Essays in Persuasion*, New York, 1932, 358 ss.; HAYS WEISSMAN, *Why Robot Taxes Won't Work*, in *State Tax Notes*, 9 April 2018, 125; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1287, il quale ricorda «che, già nel 1589, Elisabetta I si era rifiutata di riconoscere a William Lee il brevetto per la produzione esclusiva nel suo Regno del telaio, da lui poco prima inventato», sostenendo che il medesimo «avrebbe certamente rovinato i tessitori, privandoli del lavoro e rendendoli dei mendicanti».

⁶³ Cfr. SUMMERS, *Robots Are Wealth Creators and Taxing Them Is Illogical*, in *Financial Times*, 5 March 2017; DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2364; ROCCATAGLIATA, *Implicazioni fiscali legate allo sviluppo della tecnologia e alla gestione dei flussi di dati generati in via automatica*, cit., 1283 s.; URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1750; PARENTE, *Artificial Intelligence and Taxation: Assessment and Critical Issues of Tax-Levy Models*, in *Bialystok Legal Studies*, 2021, 138 s.

⁶⁴ Cfr. DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2369.

⁶⁵ Cfr. VACCHI, *L'intelligenza artificiale nella produzione industriale: le ricadute sul mondo del lavoro*, in RUFFOLO (a cura di), *XXVI Lezioni di Diritto dell'Intelligenza Artificiale*, Torino, 2021, 465 ss.

⁶⁶ Cfr. FRANSON, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, cit., 2; DORIGO, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, cit., 2369; GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Palermo, 2019, 30 ss.

⁶⁷ Consultabile in [documenti.camera.it](https://www.camera.it).

corso della XVII Legislatura alla Camera dei Deputati il 3 agosto 2017 e rimasta inattuata: con tale disegno di legge - al fine di disincentivare il rimpiazzo della forza lavoro umana con quella robotica e d'indurre le imprese a riconvertire i processi produttivi, dotando i prestatori di lavoro di conoscenze e competenze tali da garantire loro un posto in un mercato del lavoro in continua evoluzione per fare avvertire come necessaria la loro presenza nella struttura produttiva - è stato prospettato l'aumento di un punto percentuale dell'aliquota Ires nelle ipotesi in cui «l'attività di produzione dell'impresa sia realizzata e gestita in modo prevalente da sistemi di intelligenza artificiale e robotica», salvo che il contribuente provveda ad investire nel relativo periodo d'imposta una somma pari allo 0,5 per cento dei propri ricavi - vale a dire, la metà dell'importo dell'imposta che avrebbe corrisposto con l'aliquota aumentata - in progetti di riqualificazione professionale dei propri prestatori di lavoro dipendente o in strumenti di *welfare* aziendale⁶⁸.

Pertanto, la predisposizione di misure tributarie volte a colpire le forme di ricchezza realizzate o manifestate attraverso l'utilizzo di nuove tecnologie (*rectius*, robotica ed intelligenze artificiali) appare oramai imprescindibile anche al fine di favorire un complessivo ripensamento dei modelli impositivi da applicare alla *new economy* e garantire l'equilibrio economico-finanziario di bilancio⁶⁹, elevato a principio costituzionale (art. 81, comma 1, Cost.) dall'art. 1, l. cost. 20 aprile 2012, n. 1⁷⁰.

⁶⁸ Cfr. URICCHIO, *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 523.

⁶⁹ Cfr. BILANCIA, *Note critiche sul c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 350 ss.; CABRAS, *Su alcuni rilievi critici al c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Rivistaaic.it*, 2012, 1 ss.; MORGANTE, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio*, in *Federalismi.it*, 2012, 1 ss.; RIVOSECCHI, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e Legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, in *Rivistaaic.it*, 2012, 1 ss.; BERGO, *Pareggio di bilancio "all'italiana". Qualche riflessione a margine della Legge 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in *Federalismi.it*, 2013, 22 ss.; NAPOLITANO, *I nuovi limiti all'autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio*, in *Riv. giur. Mezzogiorno*, 2013, 91 ss.; DE MITA, *Il conflitto tra capacità contributiva ed equilibrio finanziario dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2016, 563 ss.

⁷⁰ Cfr. URICCHIO, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, cit., 1753; ID., *La fiscalità dell'intelligenza artificiale tra nuovi tributi e ulteriori incentivi*, cit., 501-512; ID., *La sfida della strategia europea dell'Intelligenza Artificiale tra regolazione e tassazione*, in URICCHIO - RICCIO - RUFFOLO (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a séguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2020, 215.