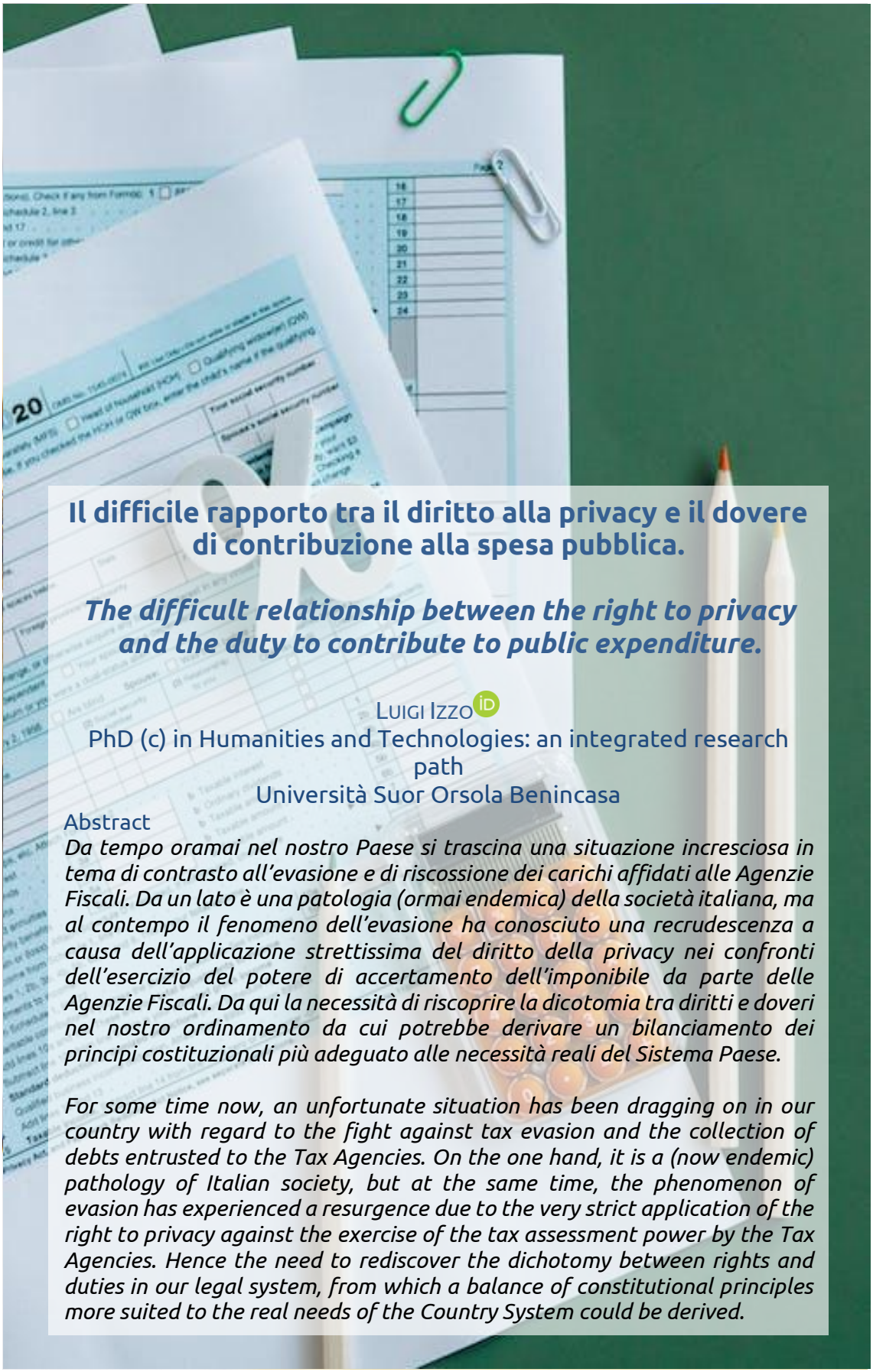
Izzo L, 'Il difficile rapporto tra diritto alla privacy e dovere di contribuzione alla spesa pubblica' (2022) 2 EJPLT, 187-214.
DOI: https://doi.org/10.57230/EJPLT222LI

EJPLT
ISSN 2704-8012



Il difficile rapporto tra il diritto alla privacy e il dovere di contribuzione alla spesa pubblica.

The difficult relationship between the right to privacy and the duty to contribute to public expenditure.

LUIGI IZZO
PhD (c) in Humanities and Technologies: an integrated research path
Università Suor Orsola Benincasa

Abstract

Da tempo oramai nel nostro Paese si trascina una situazione incresciosa in tema di contrasto all'evasione e di riscossione dei carichi affidati alle Agenzie Fiscali. Da un lato è una patologia (ormai endemica) della società italiana, ma al contempo il fenomeno dell'evasione ha conosciuto una recrudescenza a causa dell'applicazione strettissima del diritto della privacy nei confronti dell'esercizio del potere di accertamento dell'imponibile da parte delle Agenzie Fiscali. Da qui la necessità di riscoprire la dicotomia tra diritti e doveri nel nostro ordinamento da cui potrebbe derivare un bilanciamento dei principi costituzionali più adeguato alle necessità reali del Sistema Paese.

For some time now, an unfortunate situation has been dragging on in our country with regard to the fight against tax evasion and the collection of debts entrusted to the Tax Agencies. On the one hand, it is a (now endemic) pathology of Italian society, but at the same time, the phenomenon of evasion has experienced a resurgence due to the very strict application of the right to privacy against the exercise of the tax assessment power by the Tax Agencies. Hence the need to rediscover the dichotomy between rights and duties in our legal system, from which a balance of constitutional principles more suited to the real needs of the Country System could be derived.

© The author(s) 2022, published by Suor Orsola Benincasa Università Editrice. This contribution is licensed under a Creative Common Attribution 4.0 International Licence CC-BY-NC-ND, all the details on the license are available at: https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/

Keywords: privacy; riscossione fiscale; diritti e doveri; IA; big data; principi costituzionali; PNRR.

Summary: Introduzione: l'attuale situazione fotografata dalle Istituzioni. – 1. Il finanziamento della spesa pubblica tra aumento della pressione fiscale e contrasto all'evasione. – 2. L'evoluzione del sistema di accertamento fiscale alla luce del PNRR. – 2.1. Banche dati e *compliance*. – 2.2. La posizione del Garante della Privacy. – 2.3. I nuovi poteri di indagine. – 3. Uno spunto dalla Giurisprudenza della Corte Costituzionale. – 3.1. La Sent. N. 51/1992 e la riservatezza dei dati bancari. – 3.2. La Consulta e i "diritti tiranni". – 4. Gli orientamenti in sede europea e il principio di proporzionalità. – 5. La dicotomia tra diritti e doveri nella nostra Carta Costituzionale: riprendere un discorso lasciato in sospeso. – Conclusioni: "ri-bilanciare" il diritto alla privacy con il dovere di contribuzione e i principi solidaristici.

Introduzione: l'attuale situazione fotografata dalle Istituzioni.

In seguito all'audizione tenutasi il 7 aprile 2022 davanti alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale[1] è emerso un quadro desolante con riferimento all'attività di riscossione fiscale.

Pur sembrando, agli occhi di molti, rientrante nell'attività di routine, questa specifica audizione ha avuto una grande rilevanza.

Infatti, è bene riportare le esatte parole del Presidente della Commissione, l'On. Invernizzi:

"*L'ordine del giorno reca l'audizione, ai sensi dell'articolo 143, comma 2 del Regolamento della Camera, nonché ai sensi dell'articolo 5, comma 5 del regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, del direttore dell'Agenzia delle entrate, avvocato Ernesto Maria Ruffini, sull'assetto della finanza territoriale e sulle linee di sviluppo del federalismo fiscale. Faccio presente che l'avvocato Ruffini è accompagnato dal dottor Sergio Cristallo, direttore centrale coordinamento normativo dell'Agenzia delle entrate, e dal dottor Luigi Favè, direttore dell'Area riscossione dell'Agenzia delle entrate-riscossione. Per introdurre l'audizione odierna, sottolineo che la presenza dell'avvocato Ruffini permetterà alla Commissione di acquisire un importante bagaglio di informazioni e di elementi valutativi circa il ruolo svolto dall'Agenzia delle entrate nell'ambito del processo finalizzato alla piena attuazione del federalismo fiscale e dai principi di autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali. Potranno, pertanto, essere affrontati in questa sede molti dei delicati profili concernenti il complesso ambito di funzioni che afferiscono all'amministrazione dei tributi, a partire dalle competenze in materia di accertamento e riscossione, di controllo e verifica, di contrasto agli inadempimenti all'evasione, di contenzioso,*

[1] Al link https://webtv.camera.it/evento/20411 è disponibile la registrazione video (con sottotitoli in italiano) dell'audizione, mentre il relativo resoconto stenografico è raggiungibile al link https://www.camera.it/leg18/1058?idLegislatura=18&tipologia=audiz2&sottotipologia=audizione&anno=2022&mese=04&giorno=07&idCommissione=62&numero=0052&file=indice_stenografico

di assistenza ai contribuenti, di gestione del catasto e del patrimonio immobiliare, fino alle attività di consulenza e supporto tecnico, nonché di collaborazione e scambio di dati con il sistema delle autonomie per i servizi connessi al prelievo fiscale.".

Ebbene, già da ciò si evince come si intendesse affrontare, con una prospettiva a trecentosessanta gradi, la questione delle attività dell'Agenzia delle Entrate, tant'è che, dopo una lunga relazione dell'Avv. Ruffini sul complesso di operazioni finora portate avanti, durante il *question time* si sono seguite, l'una all'altra, domande molto rilevanti.

In particolare, l'On. Perosino ha chiesto di conoscere del "*[…] famoso magazzino fiscale, di cui abbiamo parlato in altre Commissioni, è una cosa delicata da vedere, è stato poi realizzato quel provvedimento di sistemazione contabile del magazzino fiscale che era a miliardi e che poi è stato, con un provvedimento, riportato alle vere posizioni? Non mi ricordo più. È un po' dove volevo arrivare, perché è stato interessante anche per noi commissari, di capire meglio come funziona ma, tutto sommato, credo che sia uno dei reparti dell'Amministrazione pubblica che ha fatto dei passi notevoli, soprattutto in termini di trasparenza, di chiarificazione e anche semplificazione.*".

A tale domanda la risposta del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stata la seguente:

"*Per quanto riguarda la questione del magazzino, io mi rifarei e mi fermerei alla relazione che il Ministro dell'economia delle finanze ha fatto al Parlamento nell'estate del 2021 dove ha sostanzialmente ripercorso tutta quanta la storia della motivazione, del formarsi del magazzino e del non riscosso, magazzino con non riscosso che continua ad aumentare evidentemente […]. In più, il magazzino di Agenzia entrate-riscossione si è arricchito […] e, quindi, diciamo possiamo poi, se ritenete, possiamo dare dati più specifici ma sicuramente abbiamo sfondato il tetto dei 1.100 miliardi non riscossi.*".

Quindi, non solo il complesso dei carichi non riscossi è in costante aumento, ma è stata superata la soglia dei 1.100 miliardi a livello nazionale.

Eppure, tale risultato non è certamente una sorpresa, dal momento che già la Corte dei Conti, evidenzia: "*Come si evince dai dati riportatati nella tavola che segue, a distanza di un ventennio dall'iscrizione a ruolo la percentuale delle riscossioni è inferiore al 30 per cento del carico netto. Dopo dieci anni dall'iscrizione le riscossioni non raggiungono il 15 per cento.*"[2]. La tabella in questione è la seguente, da cui si evince un andamento non certo lusinghiero dell'attività di riscossione finora svolta.

[2] CORTE DEI CONTI, SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO, *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2021*, pag. 139, disponibile al link https://www.corteconti.it/Download?id=867011ba-87e4-4e6b-8338-dd4874ff0b39

TAVOLA 1

CARICO AFFIDATO E CARICO RISCOSSO AL 2020

Anno affidamento del carico	Carico netto (affidato al netto di sgravi e sospensioni)	Totale riscosso dal 2000 al 2020	% riscosso su carico netto
2000	32.340,1	9.043,9	28,0%
2001	18.957,6	5.025,0	26,5%
2002	17.720,0	4.042,3	22,8%
2003	19.187,0	4.829,4	25,2%
2004	24.500,4	5.169,0	21,1%
2005	34.927,9	5.864,5	16,8%
2006	47.513,7	9.923,2	20,9%
2007	45.750,5	7.982,7	17,4%
2008	44.349,2	8.555,4	19,3%
2009	54.517,6	8.401,6	15,4%
2010	61.540,9	9.265,6	15,1%
2011	68.342,5	8.317,5	12,2%
2012	71.350,1	7.866,3	11,0%
2013	69.467,2	7.688,3	11,1%
2014	72.718,2	8.929,6	12,3%
2015	70.584,8	8.248,7	11,7%
2016	63.236,6	6.871,0	10,9%
2017	63.960,2	5.715,1	8,9%
2018	69.925,6	4.637,5	6,6%
2019	68.888,9	2.983,0	4,3%
2020	49.023,8	177,4	0,4%
Totale	**1.068.802,8**	**139.537,1**	**13,1%**

Fonte: Agenzia delle entrate-Riscossione

A ciò si aggiunga l'effetto derivante dalla presenza di un *tax gap* medio, inteso come il divario tra gettito teorico e gettito effettivo, che nell'ultimo Rapporto presentato dal MEF è pari, per il triennio 2016-2018 a circa 105,9 miliardi di euro, ripartiti in 94,3 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,6 miliardi di mancate entrate contributive[3]. Vale a dire che, in media, per tre anni si sono avute mancate entrate per quasi 106 miliardi di euro, per complessivi 318 miliardi di euro.

Verissimo è, come risulta dai dati diffusi dal MEF[4], che nel periodo compreso tra il 2014 e il 2018 il *tax gap* si è ridotto in termini assoluti di circa 6,7 miliardi di euro ma è pur vero che tale riduzione rappresenta una goccia nel *mare magnum* delle mancate entrate considerate nel loro insieme. In più, risulta che se il *gap* di alcune imposte (IRES, IRAP e IVA) viene gradualmente a diminuire, d'altra parte sta crescendo il *gap* relativo all'IRPEF per specifici soggetti, in tal

[3] MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva anno 2021*, pag. 10, disponibile su https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto_evasione_2021_25-Settembre_2020.pdf

[4] MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*, pagg. 16 ss., disponibile su https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_25_09_finale.pdf

modo frenando la riduzione del *tax gap* complessivo (che considera l'apporto derivante da tutte le imposte e tasse e contributi attualmente presenti nell'ordinamento).

Solo per operare una comparazione, si rapportino i 318 miliardi di euro di mancato gettito sia al costo dei provvedimenti urgenti varati dal Governo Draghi per fronteggiare la crisi economica derivante dalla guerra in Ucraina sia all'insieme della spesa pubblica delineata nel DEF, che viene annualmente presentato.

Pertanto, considerando l'effetto combinato dei carichi accertati e non riscossi e dei tributi non riscossi nella misura predeterminata per legge (vuoi per elusione, vuoi per evasione), emerge un panorama desolante per le finanze pubbliche ma anche per i singoli cittadini.

1. Il finanziamento della spesa pubblica tra aumento della pressione fiscale e contrasto all'evasione.

Però, prima di procedere oltre nella trattazione, va compreso come la spesa pubblica venga finanziata, al fine di erogare i servizi alla cittadinanza, così da chiarire il ruolo della tassazione in tal senso e il rapporto di questa con la spesa pubblica in sé.

Per meglio affrontare questo aspetto, è necessario capire *cosa sia* la spesa pubblica, ossia quale funzione abbia.

Ora, da un lato si è per lungo tempo considerata la spesa pubblica quale erogazione di risorse volte a finanziare le funzioni essenziali dello Stato, riducendo al minimo l'impatto sul mercato[5]. D'altra parte, però, la cd. "Grande Depressione" del biennio 1929-1930, unitamente alla sempre più vasta diffusione delle ideologie socialiste e marxiste, ha condotto a un intervento sempre più vasto dello Stato sul mercato, al fine di correggerne le storture, secondo una concezione keynesiana[6].

Ragion per cui, in verità, non sarebbe errato affermare che la spesa pubblica sia volta tanto a correggere l'andamento del mercato[7] quanto a espletare le funzioni tipiche di uno Stato.

Le due componenti funzionali della spesa pubblica sarebbero, invero, complementari.

Tuttavia, a prescindere dalla concezione adottata, è necessario che la spesa pubblica raccolga preliminarmente le risorse economiche necessarie.

E, al contempo, va considerato che tale spesa non può definirsi senza limiti, almeno non per lo Stato Italiano, dovendosi rispettare il principio del pareggio di bilancio cristallizzato nella nostra Carta Costituzionale[8], dove – giusto per ricordarlo – si pongono "paletti" non indifferenti alla possibilità di reperire

[5] Vedasi, per esempio, A. SMITH, *The Wealth of Nations*, 1937

[6] V. TANZI, L. SCHUKNECHT, *La spesa pubblica nel XX secolo - Una prospettiva globale*, Firenze University Press, 2007, pp. 7 ss., disponibile su https://media.fupress.com/files/pdf/24/650/650_19120

[7] Si ricordi il *whatever it takes* di Mario Draghi, che par quasi simboleggiare un superamento del *laissez-faire* che ha permeato a lungo il sistema economico in chiave neoliberale, un momento talmente iconico da indurre la Treccani a dedicarvi una voce nel Vocabolario online al link https://www.treccani.it/vocabolario/whatever-it-takes_%28Neologismi%29/

[8] Art. 81 Cost.

risorse mediante indebitamento[9].

Ciò ha comportato il venir meno di una delle modalità "tradizionali" per l'ottenimento dei fondi necessari al funzionamento della "macchina amministrativa"

Parimenti è impossibile sfruttare una qualsivoglia leva monetaria in perfetta autonomia, atteso che, in seguito all'adozione della Moneta Unica, la politica monetaria è stata accentrata a livello europeo, ponendola nelle mani della Banca Centrale Europea[10].

Quindi, venute meno sia la leva monetaria che la possibilità di indebitarsi, in un contesto europeo l'unica reale soluzione a disposizione dello Stato per poter finanziare la propria spesa (ovvero per rientrare da un debito pubblico eccessivo) è aumentare il livello di tassazione, andando a gravare direttamente sulla popolazione.

Ma nessuna di queste alternative è senza conseguenza!

Infatti, se la leva monetaria e il ricorso all'indebitamento comportano – ove usate eccessivamente – una forte esposizione alle fibrillazioni dei mercati finanziari, pure l'aumento della tassazione – se effettuato "indiscriminatamente" – conduce a una "esposizione" dello Stato.

Un'esposizione, però, nei confronti dei propri cittadini.

Ciò in quanto va ricordato che i tributi sono il corrispettivo che i cittadini versano per la prestazione di servizi pubblici. Ragion per cui, laddove questi servizi risultino inadeguati, si giunge facilmente a indurre all'evasione il contribuente stesso, il quale sarà più propenso a nascondere una parte – se non la totalità – del proprio reddito. Tale omessa dichiarazione, però, comporta a sua volta una diminuzione delle entrate fiscali e, quindi, delle risorse che possono essere destinate all'erogazione dei servizi.

Da ciò, a meno di non condurre a una *spending review* particolarmente drastica (si ricordino i tagli attuati dal Governo Monti ovvero quelli teorizzati da Cottarelli[11]), tale da far perdere fiducia nei confronti dello Stato, si arriva ad alzare ulteriormente la pressione fiscale, a un livello tale da incentivare l'evasione, che a sua volta conduce a un aumento della tassazione e così via.

Un meccanismo particolarmente distorto, quello del rialzo delle tasse (laddove effettuato senza combinarlo con altri strumenti), da condurre a una "evasione drogata", in cui si possono ricondurre sia quei contribuenti che – con gran danno per gli altri – hanno deciso di non pagare le tasse già quando erano più basse, sia quei contribuenti che, pur non volendo, non sono in grado di sostenere un simile livello di tassazione per ovvi limiti di reddito.

---

[9] Art. 81, co. 2 Cost.: *Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali.* Sul punto, vedasi anche Corte Cost., Sent. n. 10/2015, che qualifica ormai l'equilibrio di bilancio quale principio fondamentale.

[10] Non solo: si consideri che già con i criteri sulla finanza pubblica fissati dal Trattato di Maastricht sono stati posti ulteriori limiti finalizzati a tenere sotto controllo:
1) il disavanzo pubblico (cioè la differenza tra le entrate e le uscite pubbliche) che non deve superare il 3% del PIL (rapporto indebitamento netto/PIL);
2) il debito pubblico che non deve superare il 60% del PIL (rapporto debito/PIL).

[11] Si rimanda all'intervento di Cottarelli all'evento "*La lista della spesa*", organizzato dalla Adam Smith Society a Milano, il 26 giugno 2015, disponibile al link https://www.adamsmith.it/wp-content/uploads/documenti/post0000428.pdf. Per quanto su alcuni punti una *spending review* possa essere più che sensata, laddove attuata senza utilizzare nessuna delle suddette "tre leve" di bilancio può risultare molto dannosa

Quindi, la soluzione per migliorare la situazione economica di uno Stato fortemente indebitato e caratterizzato da una elevata evasione sembrerebbe essere una combinazione di *spending review* e, soprattutto, di abbassamento delle tasse. Ciò, però, non farebbe altro che ridurre il numero assoluto di cittadini che possono permettersi un dato servizio (emblematico è il caso del sistema sanitario statunitense se rapportato a quello di molti Paesi europei), creando disparità e ulteriore sfiducia.

Ragion per cui, si pensa più a una riduzione delle tasse, senza accompagnarla con altre scelte di politica fiscale.

L'idea di ridurre le tasse per favorire la *compliance* dei cittadini troverebbe fondamento nella teorica della cd. "curva di Laffer", sulla base della quale sarebbe "*possibile individuare un livello soglia per l'aliquota fiscale t* tale da massimizzare il gettito derivante Tmax. Ulteriori incrementi dell'aliquota, oltre la soglia, risulterebbero dunque controproducenti […].*"[12].

Eppure, la mera diminuzione delle tasse, laddove non accompagnata da interventi "di fiancheggiamento" non pare affatto funzionare.

Non solo mancano prove a sostegno dell'equazione secondo cui "tasse basse=maggior gettito fiscale" e non pochi economisti sarebbero contro tale assunto[13], ma il Governo Trump, negli Stati Uniti, ha adottato una riforma del genere nel 2017 che, circa due anni dopo, ha portato a una diminuzione delle entrate fiscali[14], così trasformando il taglio della tassazione in una "riforma a perdere" se si considera il fabbisogno in termini di spesa pubblica.

Quindi, la prova è stata ottenuta, ma in senso contrario!

Ragion per cui, sul piano fiscale è necessario intervenire sulla condotta dei contribuenti, meglio se avviando un efficace sistema di accertamento ai fini della riscossione.

Ciò in quanto il comportamento del cittadino è influenzato da una serie di fattori. In particolare, si rilevi quanto segue:

"*The tax declaration decision is a decision under uncertainty. The reason for this is that failure to report one's full income to the tax authorities does not automatically provoke a reaction in the form of a penalty. The taxpayer has the choice between two main strategies: (1) He may declare his actual income. (2) He may declare less than his actual income. If he chooses the latter strategy his payoff will depend on whether or not he is investigated by the tax authorities. If he is not, he is clearly better off than under strategy (1). If he is, he is worse off. The choice*

---

[12] Voce *Laffer, curva di*, *Dizionario di Economia e Finanza*, Treccani, 2012, su https://www.treccani.it/enciclopedia/curva-di-laffer_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

[13] Nel 2012 la Booth School of Business di Chicago ha raccolto l'opinione di 40 economisti di fama internazionale – link https://www.igmchicago.org/surveys/laffer-curve/ - ponendo loro i seguenti quesiti: "*1) A cut in federal income tax rates in the US right now would lead to higher GDP within five years than without the tax cut.?*". Ovviamente, a questa domanda quasi tutti hanno risposto affermativamente. In fondo, con un taglio della tassazione non fa che aumentare la ricchezza dei singoli, che può essere investita secondo le inclinazioni e le scelte di questi. Quando, però, gli è stato chiesto "*A cut in federal income tax rates in the US right now would raise taxable income enough so that the annual total tax revenue would be higher within five years than without the tax cut?*", la totalità dei soggetti intervistati si è mostrata fortemente incerta oppure in disaccordo con una simile asserzione.

[14] J. TANKERSLEY, *It's Official: The Trump Tax Cuts Didn't Pay for Themselves in Year One*, 11/10/2019 disponibile su https://www.nytimes.com/2019/01/11/business/trump-tax-cuts-revenue.html

of a strategy is therefore a non-trivial one."[15]

Parimenti, va considerato che "*A final aspect is that individuals are motivated by a wide range of factors, including selfinterest (narrowly defined) but also by notions that arise more from group considerations, such as fairness, altruism, reciprocity, empathy, sympathy, trust, guilt, shame, morality, alienation, patriotism, social norms, social customs, social capital, tax morale, intrinsic motivation, and many other objectives.*"[16], con ciò ponendo fine all'assioma secondo cui una diminuzione dei tributi sia corrisposta necessariamente da un aumento delle entrate fiscali.

Per cui, da un lato è ben chiaro che un soggetto razionale – in assenza di controlli – deciderebbe di pagare il meno possibile. Ciò potrebbe essere vero in special modo laddove il soggetto abbia un reddito particolarmente alto, dal momento che si riterrebbe in grado di affrontare l'esborso per eventuali sanzioni e, quindi, penserebbe che sia conveniente affrontare il rischio in luogo del versare il dovuto.

D'altra parte, proprio la condotta dei propri consociati, eventuali "stimoli" esterni, ecc. sono tutti elementi in grado di influenzare l'agire di un individuo in senso negativo, inducendolo a tenere un comportamento *contra legem* anche nel caso in cui, magari, vi siano buone probabilità di essere scoperti dai funzionari preposti.

A questo punto, per forza di cose, si rende ineluttabile il ricorso a un sistema di accertamento fiscale più efficace, giacché scoraggerebbe il ricorso a "scommesse" (aumenterebbero le probabilità di venir perseguiti, piuttosto) e renderebbe meno diffusi e percepiti come meno "normali" fenomeni quali l'evasione e l'elusione fiscale, diminuendo la propensione del singolo ad "accodarsi" a una condotta negativa specifica.

Giustamente, con riferimento al caso specifico dello Stato Italiano, è indubitabile che sia necessaria una rimodulazione della tassazione se non una diminuzione delle aliquote.

Tuttavia, tralasciando per un momento il fatto che questo specifico punto non è oggetto del presente contributo, l'esperienza statunitense insegna come non sia possibile *solo* la riduzione delle tasse, senza accompagnarla con interventi volti a potenziare le capacità di indagine e di riscossione in capo alle Agenzie Fiscali e alla Guardia di Finanza[17].

Ciò riporta il discorso, inevitabilmente, all'attività di accertamento fiscale svolta in Italia.

---

[15] M. G. ALLINGHAM E A. SANDMO, *INCOME TAX EVASION: A THEORETICAL ANALYSIS*, in *Journal of Public Economics*, 1 (1972) 323-338, p. 324, disponibile al link http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf

[16] J. ALM, *What Motivates Tax Compliance?*, in *Tulane Economic Working Paper Series*, Working Paper 1903 – aprile 2019, p. 16, disponibile al link http://repec.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1903.pdf#page=17

[17] "*In questa prospettiva va studiata una revisione profonda dell'Irpef con il duplice obiettivo di semplificare e razionalizzare la struttura del prelievo, riducendo gradualmente il carico fiscale e preservando la progressività. Funzionale al perseguimento di questi ambiziosi obiettivi sarà anche un rinnovato e rafforzato impegno nell'azione di contrasto all'evasione fiscale.*". GOVERNO, *Le dichiarazioni programmatiche del Presidente Draghi*, 17 febbraio 2021, su https://www.governo.it/it/articolo/le-comunicazioni-del-presidente-draghi-al-senato/16225

2. L'evoluzione del sistema di accertamento fiscale alla luce del PNRR.

Ebbene, proprio in ragione del quadro desolante derivante da tali *report* e dell'impossibilità di agire solo con la riduzione della pressione fiscale in conseguenza degli aspetti sopra evidenziati, il contrasto all'evasione fiscale e la riduzione del *tax gap* sono stati considerati obiettivi prioritari nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (d'ora in avanti PNRR), tant'è vero che la relativa riforma è considerata tra le cd. "Riforme abilitanti", ossia "*gli interventi funzionali a garantire l'attuazione del Piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati;*"[18].

Ciò in quanto l'evasione fiscale è oramai riconosciuta come un elemento atto a:

- Danneggiare i contribuenti onesti, dal momento che si traduce in una minor qualità dei servizi erogati dalla P.A., dovuta a tagli alla capacità di spesa per finanziarli, nonché in un aumento del livello di tassazione, poiché in presenza di evasione fiscale e di aumento del fabbisogno di spesa pubblica si tende più ad aumentare la pressione fiscale anziché ridurla;
- Danneggiare il sistema di concorrenza all'interno dei mercati, atteso che le imprese oneste si ritrovano concorrenzialmente meno competitive rispetto a quelle che eludono o evadono la tassazione, in quanto queste ultime dispongono di maggiori capitali;
- Danneggiare le prospettive di crescita economica, poiché la minor qualità dei servizi erogati alle imprese non consente di sfruttare appieno il potenziale delle stesse.

Proprio la considerazione degli effetti – negativi – dell'evasione ha condotto a ripensare l'approccio complessivo, con un maggior ricorso alle nuove tecnologie, scelta peraltro premiata dall'Unione Europea[19] e dai risultati in tema di accertamento e riscossione ottenuti nei primi sette mesi del 2022[20].

2.1. Banche dati, *compliance* e poteri.

Uno dei punti su cui maggiormente si è concentrata l'attività delle agenzie fiscali in seguito alla svolta impressa sotto il Governo Renzi con la Legge di Stabilità 2015[21] è senza dubbio quello di favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti e porre le basi per una effettiva *compliance* (ossia collaborazione) tra questi e le agenzie fiscali.

In quell'occasione si è messa in evidenza l'opportunità di utilizzare i dati presenti nella cd. "super anagrafe" dei conti correnti attivata con il Decreto

---

[18] GOVERNO ITALIANO, *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, pag. 35, disponibile su https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf

[19] AGENZIA DELLE ENTRATE, *Via libera della UE al finanziamento del progetto dell'Agenzia delle Entrate. In campo Intelligenza Artificiale, network science e data visualization. Oltre tre miliardi di dati per intercettare la rete delle frodi e favorire l'adempimento spontaneo*, Comunicato stampa del 4 marzo 2021, su https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/comunicato-del-4-marzo-2021-audizione

[20] MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Entrate tributarie: nei primi sette mesi dell'anno gettito pari a 288 miliardi*, Comunicato Stampa N° 156 del 05/09/2022, su https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2022/Entrate-tributarie-nei-primi-sette-mesi-dellanno-gettito-pari-a-288-miliardi/.

[21] Art. 1, co. 634-637, l. n. 190/2014

Legge n. 201/2011. Infatti, ai sensi dell'art. 11, co. 2 ss., gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria le movimentazioni sui conti correnti e l'Istituto Nazionale della previdenza sociale deve fornire all'Agenzia delle entrate ed alla Guardia di finanza i dati relativi alle posizioni di soggetti destinatari di prestazioni socio-assistenziali. Ciò al fine di far emergere l'imponibile e di consentire una più efficace valutazione del rischio di evasione.

In questo stesso senso si è mossa la Legge di Bilancio 2020, presentata in una ottica di potenziamento dell'accertamento, dal momento che, nelle intenzioni del Legislatore, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza avrebbero potuto interconnettere i dati presenti nell'archivio dei rapporti finanziari con quelli di altre banche dati a loro disposizione al fine di far emergere criteri ulteriori e idonei allo svolgimento di una analisi di rischio[22], a mezzo della quale individuare eventuali posizioni a rischio da sottoporre poi ad accertamento.

Ciò al fine di "invogliare" alla *compliance*.

Dati che, in verità, vengono costantemente alimentati anche dal sistema di *fatture elettroniche* [23] , i cui files sono memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, al fine di essere utilizzati:

a) dalla Guardia di finanza nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68;

b) dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali.

Attività da svolgere, invero, sentito il Garante per la protezione dei dati personali e adottando idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati[24].

Proprio questa necessità di sentire il Garante in plurime occasioni ha condotto, più recentemente, a una novella legislativa volta a non "intralciare" l'esecuzione delle riforme del PNRR.

Infatti, con il D.L. n. 139/2021, si è prevista l'abrogazione del terzo comma dell'art. 22, d.lgs. n. 101/2018 [25] , il quale, a sua volta, ha comportato l'abrogazione dell'intero art. 2 *quinquiesdecies* del D.L. n.196/2003[26].

---

[22] Per il testo originale del DDL n. 1586, vedasi al link https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/18/DDLPRES/0/1125303/index.html?part=ddlpres_ddlpres1-altro_altro2

[23] D.lgs. n.127/2015

[24] Vedasi comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 30 giugno 2021 al link https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/cs-30-giugno-2021-memorizzazione-fatture

[25] Si riporta il testo ante abrogazione: "*3. Sino all'adozione dei corrispondenti provvedimenti generali di cui all'articolo 2-quinquiesdecies del codice in materia di protezione dei dati personali, di cui al decreto legislativo n. 196 del 2003, i trattamenti di cui al medesimo articolo, già in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono proseguire qualora avvengano in base a espresse disposizioni di legge o regolamento o atti amministrativi generali, ovvero nel caso in cui siano stati sottoposti a verifica preliminare o autorizzazione del Garante per la protezione dei dati personali, che abbiano individuato misure e accorgimenti adeguati a garanzia dell'interessato.*"

[26] Si riporta il testo ante abrogazione: "*Trattamento che presenta rischi elevati per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico. 1. Con riguardo ai trattamenti svolti per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico che possono presentare rischi elevati ai sensi dell'articolo 35 del Regolamento, il Garante può, sulla base di quanto disposto dall'articolo 36, paragrafo 5, del medesimo Regolamento e con provvedimenti di carattere generale*

Queste, invero, erano proprio le norme che fondavano maggiormente il potere di intervento del Garante della Privacy nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

A tale novella si è aggiunta la previsione, sempre nel D.L. n. 139/2021, di cui all'art. 9, co. 3, in base alla quale il Garante ha un termine di 30 giorni per trasmettere i pareri richiesti con riferimento alle riforme previste nell'ambito del PNRR, trascorsi i quali le P.A. sono autorizzate ad agire autonomamente, anche in assenza di tali pareri.

2.2. La posizione del Garante della Privacy.

In tema di contrasto all'evasione e di utilizzo delle banche dati, invero, la posizione del Garante è ben nota e in linea con il suo "mandato"[27].

In primo luogo, si consideri la questione della cd. "super anagrafe". Sul punto, l'Agenzia delle Entrate aveva richiesto un parere in data 12 marzo 2012, relativo allo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia in materia di *"Disposizioni di attuazione dell'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214. Comunicazione integrativa annuale all'archivio dei rapporti finanziari"*.

In un primo momento il Garante ha risposto con provvedimento n. 145/2012 [28], evidenziando preliminarmente che "*L'accesso all'archivio dei rapporti finanziari è, allo stato, previsto per le indagini finanziarie da parte dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza (art. 32, comma 1, n. 7, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 51, comma 2, n. 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), oltre che per le ulteriori finalità di cui all´art. 7, comma 11, del d.P.R. n. 605 del 1973. Una volta acquisite tali informazioni sui rapporti finanziari, i soggetti legittimati possono richiedere attraverso un'apposita procedura telematica tutti i dati di dettaglio direttamente agli operatori finanziari presso i quali i contribuenti sono stati censiti.*".

Poi, ha evidenziato le criticità insite, sul piano soprattutto organizzativo e della concentrazione dei dati, dall'attuazione del piano di "accesso automatizzato" all'anagrafe dei rapporti finanziari, specialmente in considerazione del fatto che già allora risultavano "*circa 600.000.000 (seicento milioni) di rapporti attivi e che annualmente gli operatori finanziari effettua*(va)*no circa 155.000.000 (centocinquantacinque milioni) di comunicazioni relative alle sole variazioni dei rapporti in essere e alle c.d. operazioni extraconto.*".

Tuttavia, pur comprendendo le preoccupazioni del Garante, va evidenziato che l'accesso all'archivio per i fini delle indagini finanziarie di cui sopra è previsto nei confronti di soggetti o gruppi di soggetti già sottoposti ad accertamenti e, quindi, individuati.

Ragion per cui, il richiamo a tale disciplina potrebbe essere poco adeguato,

---

adottati d'ufficio, prescrivere misure e accorgimenti a garanzia dell'interessato, che il titolare del trattamento è tenuto ad adottare."

[27] C. LAUDANNA, *Norme privacy in rapporto alla lotta all'evasione fiscale*, in *Data Protection Law*, n. 1/2021, p. 34 ss., su https://www.dataprotectionlaw.it/wp-content/uploads/2021/01/RIVISTA-1_2021.pdf

[28] GARANTE PER LA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI, *Comunicazione dei dati contabili all'anagrafe tributaria da parte di banche e operatori finanziari: parere all'Agenzia delle entrate sulle modalità di trasmissione e di conservazione dei dati*, provv. N. 145/2012, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/1886775

se si tiene in conto l'obiettivo sotteso all'evoluzione della disciplina in materia di contrasto all'evasione, volta a individuare più rapidamente i soggetti a rischio (soprattutto evitando di allertarli).

Proprio in considerazione di tale necessità – sempre più stringente se si considera anche l'ammontare del non riscosso – si è giunti all'approvazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sia pur richiedendo una grande prudenza nell'adozione delle misure tecniche e organizzative per la gestione dei dati, nonché in relazione alla definizione dei criteri di valutazione di detti dati, di modo da evitare un processo decisionale fondato unicamente su un trattamento automatizzato dei database.

Quindi, si può dire che effettivamente il Garante abbia dato un "sì a denti stretti"[29], espresso anche nei confronti del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate relativo alla "*Partecipazione all'accertamento fiscale e contributivo da parte dei Comuni*" [30], il quale aveva sollevato – di fatto – le medesime perplessità.

Tuttavia, non può esser trascurato che il contrasto all'evasione deve oramai essere "multilivello" e attuato in tempi rapidi, con la conseguenza che è inevitabile il coinvolgimento di numerosi soggetti in relazione alle attività di accertamento fiscale. Ciò anche a costo di accettare rischi molto grandi dovuti alla diffusione di dati personali, cui si può porre rimedio solamente con una previa sperimentazione delle procedure di analisi e trattamento[31].

Con riferimento, poi, all'interconnessione tra le banche dati introdotta con la legge di bilancio 2020, ha affrontato una analisi dell'art. 86 del DDL[32], poi rivisto in relazione proprio alle osservazioni presentate dal Garante.

I punti critici erano, sostanzialmente, due:

1) La Guardia di Finanza sarebbe stata sostanzialmente parificata all'Agenzia delle Entrate, duplicando i ruoli e, quindi, il trattamento dei dati;
2) La pseudonimizzazione non sarebbe stata sufficiente a fornire adeguata tutela ai dati personali, i quali rivestono tale caratteristica non solo quando consentano una diretta identificazione di un soggetto, ma anche

---

[29] A. CHERCHI, *Super-Anagrafe troppo invasiva*, disponibile su https://st.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2012-04-19/superanagrafe-troppo-invasiva-064149_PRN.shtml

[30] GARANTE PER LA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI, *Partecipazione all'accertamento fiscale e contributivo da parte dei Comuni: parere del Garante sul nuovo provvedimento dell'Agenzia delle entrate - 17 aprile 2012*, provv. N. 144/2012, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/web/guest/home/docweb/-/docweb-display/docweb/1886825

[31] Infatti, per ben due volte l'Agenzia delle Entrate si è interfacciata con il Garante per sperimentare sistemi di analisi volti a un più efficace e corretto utilizzo dei dati ottenuti. Cfr. GARANTE PER LA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI, *Sperimentazione di una procedura basata sull'utilizzo di informazioni fornite dall'Archivio dei rapporti finanziari e degli elementi presenti nell'Anagrafe tributaria per l'individuazione di profili di evasione rilevanti - 20 luglio 2017*, provv. N. 321/2017, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/6843736 nonché GARANTE PER LA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI, *Parere sul provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate recante "Disposizioni di attuazione dell'articolo 11, comma 4, del DL 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni. Analisi del rischio di evasione. Estensione all'anno 2014-2015 della sperimentazione della procedura di selezione basata sull'utilizzo delle informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari - 14 marzo 2019*, provv. N. 58/2019, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/9106329

[32] GARANTE PER LA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI, *Memoria del Presidente dell'Autorità garante per la protezione dei dati personali sul disegno di legge di bilancio 2020*, 12/11/2019, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/9184376#:~:text=86

nel caso in cui permettano di identificarlo indirettamente.

Oltre a ciò, è stato stigmatizzata anche la previsione del secondo comma dell'art. 86 del DDL, che "*ricomprende gli interessi tutelati in base alla disciplina in materia di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale tra i presupposti che, ai sensi dell'art. 2-undecies del d.lgs. n. 196 del 2003 e successive modificazioni, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali (di seguito: Codice), consentono di limitare o escludere l'esercizio dei diritti dell'interessato, riconosciuti dalla normativa in materia di protezione dati personali e, in particolare, dal Regolamento.*", scelta effettivamente in contrasto con il principio di proporzionalità, con lo Statuto dei diritti del contribuente e con gli orientamenti della giurisprudenza amministrativa in materia di trasparenza e accesso ai documenti detenuti dalla P.A., tendenti ad allargare quanto più possibile il diritto di accesso ex l. 241/90 e atti connessi[33].

Tuttavia, il fatto che questa scelta possa pregiudicare l'azione amministrativa e di riscossione – non ha avuto torto il Garante a temere che l'accertamento potesse essere effettuato sulla base di dati eventualmente errati – non vale ad escludere che sia necessario porre a sistema le banche dati, anche accettando il rischio di trattamenti non conformi, pena l'inutilità pratica di quegli stessi dati[34].

Può essere poi ben noto il rischio di *data breach*[35] come pure l'esistenza di una tendenziale inadeguatezza del sistema di accertamento in termini di

---

[33] Si pensi, per esempio, alle decisioni del Consiglio di Stato, che ha più volte aperto alle varie forme di accesso, declinandole nel senso più ampio possibile, specialmente laddove tale accesso sia strumentale ad esigenze difensive. Ancora, in tema di accesso agli atti dell'anagrafe tributaria, vedasi Cons. Stato, Ad. Plen., Sent. n. 19/2020, i cui insegnamenti impongono di considerare il diritto all'accesso come vero e proprio principio dell'ordinamento. Più recentemente, vedasi anche Cons. Stato, Sent. n. 6964/2021 per una espansione ulteriore del diritto di accesso agli atti tributari rispetto alle esigenze di tutela della riservatezza. A tal punto una questione, però, sorge spontanea: ma se viene consentito l'accesso agli atti fiscali altrui per esigenze, ad esempio, di difesa – che, attenzione, è tra i diritti da garantire in via prioritaria – per quale ragione non si dovrebbe consentire ampiamente un diritto – questa volta allo Stato – a trattare nel miglior modo possibile tali dati, così da consentire un effettivo contrasto all'evasione? Forse che questo "diritto" dello Stato è di "serie B" rispetto a quello del singolo contribuente? Partendo da questa giurisprudenza, però, il Garante della Privacy, nel corso di una audizione davanti alla Commissione parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria, ha affermato che "*In ogni caso, prima di ipotizzare qualsiasi ampliamento del patrimonio informativo dell'amministrazione finanziaria, il legislatore dovrebbe tenere in considerazione anche il fatto che, in base alla costante giurisprudenza del Consiglio di Stato, le dichiarazioni, le comunicazioni e gli atti acquisiti dall'Agenzia delle entrate, contenenti dati reddituali, patrimoniali e finanziari, ed inseriti nelle banche dati dell'anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, costituiscono documenti amministrativi e sono, quindi, soggetti all'accesso di cui agli artt. 22 e ss. della legge n. 241/1990 da parte di chiunque ne abbia interesse. Ne deriva una potenziale, significativa esposizione della sfera privata laddove i dati nella disponibilità dell'amministrazione finanziaria non risultino necessari al perseguimento, in concreto, dell'interesse pubblico sotteso al trattamento.*" (il testo completo dell'audizione è disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/9678216)

[34] In tema di accesso agli atti tributari vedasi anche F. SERGIO, *Riflessioni sul diritto d'accesso agli atti tributari: la dialettica fra la tutela della privacy del contribuente ed il perseguimento dell'interesse fiscale dell'amministrazione finanziaria*, in *European Journal of Privacy Law and Technologies*, n. 1/2022, su https://universitypress.unisob.na.it/ojs/index.php/ejplt/article/view/1557/1099

[35] CENTRO STAMPA DEL GARANTE, *Evasione fiscale, la privacy non frena il contrasto - Intervista ad Antonello Soro*, 18 novembre 2019, tratto da *Il Sole 24 Ore*, disponibile al link https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/9188282. Vedasi anche il caso di una ventina di funzionari infedeli dell'Agenzia delle Entrate belga (SPF Finances), indagati per aver trafugato dati personali dei contribuenti al fine di rivenderli ad un'agenzia di investigazioni private e ad un'altra società a questa collegata – cfr. B. SAMYN, *Procès à Liège: des fonctionnaires des Finances volaient et revendaient des informations sur des contribuables*, 04/09/2020, disponibile al link https://www.rtl.be/info/belgique/faits-divers/proces-a-liege-des-fonctionnaires-des-finances-volaient-et-revendaient-des-informations-sur-des-contribuables-1242037.aspx?dt=19:20 .

risorse umane, tecniche ed economiche. Può anche darsi che la raccolta di tutti i dati presenti nelle fatture elettroniche [36] possa presentare di per sé un indubbio rischio per la privacy dei contribuenti, atteso che viene memorizzata anche la descrizione dell'operazione oggetto di fatturazione.

Eppure, tutti questi elementi non necessariamente possono essere invocati a paralizzare l'azione di accertamento, quasi come a fare applicazione di un principio di "precauzione totale" quasi allo stesso livello di quello che ha governato la gestione della pandemia nel corso del 2020.

Anzi, per converso, proprio la descrizione delle operazioni fatturate, combinata con la limitazione dell'uso del contante, può aiutare ad affinare gli algoritmi di ricerca delle Agenzie Fiscali e portare alla luce il sommerso.

Infatti, si ipotizzi che il contribuente Tizio, con un reddito mensile netto *dichiarato* di 1.800,00 euro, sostenga spese voluttuarie per una percentuale pari al – si ipotizza – 75% del totale. Al contempo dai dati fiscali risulta una famiglia a suo carico, ecc. Se un reddito simile viene al 75% consumato in spese non afferenti alla famiglia e non risultano altre fonti di reddito per la stessa, sarà difficile immaginare che quel contribuente abbia effettivamente dichiarato appieno il suo reddito.

Sembra, quindi, che nell'ottica di una precauzione "paralizzante", il Garante sia più propenso ad evidenziare i rischi di una data condotta anziché i benefici della stessa. Tuttavia, così facendo, non solo si limita il potenziale delle Autorità fiscali ma si introduce anche una forte disparità di trattamento tra i contribuenti che siano pubblici dipendenti – funzionari, dirigenti, impiegati, docenti, militari, ecc. – e i contribuenti privati e le persone giuridiche, che hanno modo di "non dichiarare" il dovuto.

E proprio per tale ragione, in un ideale eterno ritorno dell'infinito, si ripropone l'impossibilità di ridurre il carico fiscale, di cui non pochi beneficerebbero.

Non sorprende, quindi, che in vista dell'attuazione del PNRR, si sia deciso di limitare fortemente l'ambito di operatività del Garante[37]. Anzi, non sarebbe errato affermare che proprio il Garante, assieme ai TAR, sia uno di quegli attori che più condizionano – spesso in senso limitante – l'azione della P.A.[38].

2.3. I nuovi poteri di indagine a seguito degli ultimi sviluppi.

Quindi, l'AdE e la GdF, in forza delle ultime novelle normative, hanno la possibilità tanto di accedere – pressoché senza limiti – ai dati contenuti nella superanagrafe dei conti correnti ma anche, in caso di necessità e tramite apposita procedura, ai dati di dettaglio depositati presso i soggetti da cui provengono i documenti che alimentano le banche dati.

---

[36] F. ME., *E-fattura, botta e risposta Soro-Gualtieri sulla privacy dei contribuenti*, 07/11/2019, disponibile al link https://www.corrierecomunicazioni.it/pa-digitale/e-fattura-monito-del-garante-troppi-dati-raccolti-gualtieri-privacy-tutelata/

[37] D. AQUARO, A. CHERCHI, *Meno poteri al Garante se la privacy si allinea al regolamento europeo*, in *Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia*, 29/11/2021, sulla banca dati Plusplus24

[38] Vale ricordare, in questa sede e con limitato riferimento al ruolo dei TAR in ambiti strategici, la recentissima sentenza del TAR Puglia, n. 1576/2022, relativa a un progetto PNRR, la cui progettazione tecnica è tuttavia ben risalente e di cui non si è considerata una differente variante presumibilmente proprio per evitare di dover riprogettare tutto, ponendo a rischio i fondi a causa delle lentezze che caratterizzano le consultazioni con il territorio.

Ancora, tra la superanagrafe e le altre banche dati si avrà una interoperabilità sempre più estesa e capillare[39], che consentirebbe di mettere "a sistema" una mole impressionante di dati.

In più, nel d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, si consente all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza di utilizzare i dati contenuti nelle fatture elettroniche (art. 14) e si incentiva l'uso dei pagamenti elettronici (artt. 18-22).

Tutto ciò, invero, sarà ulteriormente alimentato dalle comunicazioni periodiche effettuate dagli intermediari nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Questi *big data*, poi, saranno successivamente utilizzati per le analisi di rischio, da cui partire al fine di individuare eventuali incoerenze fra le movimentazioni e le giacenze finanziarie e i ricavi, volumi d'affari e redditi dichiarati.

In tal modo, sarà possibile stilare delle specifiche liste selettive di contribuenti, classificati secondo ben definiti indici di rischiosità fiscale, così da sottoporli a controllo ovvero invitarli all'adempimento spontaneo[40].

3. Uno spunto dalla Giurisprudenza della Corte Costituzionale.

Ebbene, delineato il quadro complessivo dei rapporti tra fisco e privacy sul piano normativo e in conseguenza degli "incontri" tra Governo, Agenzia delle Entrate e Garante Privacy, è doveroso affrontare la questione dal punto di vista della Carta Fondamentale dello Stato italiano.

Ciò in quanto entrambi gli aspetti fin qui affrontati – la tutela della privacy e la riscossione fiscale – trovano un ancoraggio a livello costituzionale, sia pure secondo opposte prospettive.

Da un lato si ha "*un diritto che trova riferimenti nella Costituzione italiana (artt. 2, 14, 15 Cost.), già riconosciuto, in relazione a molteplici ambiti di disciplina, nella giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 173 del 2009, n. 372 del 2006, n. 135 del 2002, n. 81 del 1993 e n. 366 del 1991)*" [41]. Diritto, quindi, non espressamente previsto – essendosi diffuso a livello sociale solo *dopo* la stesura della Carta Costituzionale – ma ricavabile in via interpretativa dalle disposizioni indicate dal Giudice delle Leggi.

A tale diritto, fa da contraltare il ben più che esplicito dovere generale di contribuzione previsto dall'art. 53 Cost., il quale dispone che "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il*

---

[39] Sul punto non sarebbe errato valersi della competenza dell'ISTAT, da *aggiungere* a quella della Guardia di Finanza e delle Agenzie Fiscali, atteso che "*Ad oggi, l'Istat utilizza oltre 30 archivi di dati fiscali provenienti dall'Agenzia delle Entrate, acquisiti tramite protocolli sicuri di trasmissione sulla base di una pianificazione annuale, che trova nel Piano Statistico Nazionale (PSN) e nei regolamenti statistici comunitari la principale fonte di liceità per il loro utilizzo a fini di produzione statistica ufficiale. Questi archivi vengono impiegati in modo intensivo ed integrato, e in particolare forniscono un input per la produzione statistica di ben 222 progetti statistici definiti nel PSN a titolarità Istat.*" – ISTAT, *Indagine conoscitiva sulla digitalizzazione ed interoperabilità delle banche dati fiscali - Audizione dell'Istituto nazionale di statistica, Dott. Massimo Fedeli*, 20/01/2021, pp. 17-18, disponibile al link https://www.istat.it/it/files//2021/10/Istat-Audizione-Commissione-anagrafe-tributaria_Camera-Deputati_20-ottobre-2021.pdf

[40] A. BONGI, *Archivio rapporti finanziari al centro delle attività di intelligence fiscale*, 27/12/2019, su https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2019/12/27/archivio-rapporti-finanziari-centro-attivita-intelligence-fiscale

[41] Corte Cost., Sent. n. 20/2019

sistema tributario è informato a criteri di progressività.".

Ora, fermo restando che anche la Consulta valuta attentamente, caso per caso, le ipotesi in cui si deve decidere in merito al corretto esercizio della discrezionalità da parte del Legislatore[42], è utile accendere un faro su una giurisprudenza ben precisa della Corte, anche risalendo indietro nel tempo.

3.1. La Sent. N. 51/1992 e la riservatezza dei dati bancari.

Innanzitutto, laddove si intenda parlare di evasione e riservatezza, una pietra miliare da considerare è certamente la Sent. n. 51/1992, che ha condotto a una forte limitazione al segreto bancario[43] e che è stata posta a fondamento della giurisprudenza degli Ermellini[44].

Questa sentenza – che pare essere un *unicum* nel panorama costituzionale – prende le mosse da un accertamento della Guardia di Finanza. Per meglio comprendere la vicenda concreta che ha condotto al giudizio costituzionale, si riporta uno stralcio dal testo della decisione:

"*Il giudice a quo, in punto di rilevanza, precisa che, nell'ambito di un'ispezione, autorizzata dall'autorità giudiziaria, svolta ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, la Guardia di finanza ha reperito documenti bancari, sulla cui base si è attivata un'indagine di polizia giudiziaria, anch'essa autorizzata dal giudice, nel corso della quale sono state acquisite notizie bancarie di rilievo pure per il predetto accertamento fiscale. Dopo che l'autorità giudiziaria titolare dell'indagine penale aveva autorizzato l'utilizzazione a fini fiscali delle notizie così acquisite, si è proceduto alla notifica dei relativi accertamenti, dalla cui opposizione ha avuto origine il giudizio a quo.*

A seguito di una specifica eccezione preliminare proposta dal ricorrente nel processo a quo, la Commissione tributaria di Pordenone ha sollevato questione di legittimità costituzionale dei citati artt.63 e 33, sospettando un vizio di questi ultimi per eccesso di delega rispetto all'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971, il quale contiene la direttiva rivolta al legislatore delegato di stabilire "l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti". Secondo il giudice a quo, con tale

---

[42] Si pensi, per esempio, alle diverse decisioni in tema di PMA – che hanno progressivamente demolito l'impianto originario della l. n. 40/2004 – o quelle in tema di rilancio dell'ILVA di Taranto. Con riferimento al sistema tributario, si segnala Corte Cost., Sent. n. 144/2005, laddove si censura l'irragionevolezza di una presunzione assoluta operante nell'ambito del sistema sanzionatorio volto al contrasto del lavoro irregolare. Ancora, vedasi Corte Cost. Sent. n. 111/1997 in tema di assoggettamento a ICI di cespiti solo immobiliari.

[43] Corte Cost. Sent. n. 51/1992, su https://www.giurcost.org/decisioni/1992/0051s-92.html?titolo=Sentenza%20n.%2051, menzionata molto brevemente in A. FANTOZZI, *La giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia tributaria*, disponibile su https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/AF-Corte_Costituzionale_definitivo.pdf

[44] Cass., Sez. Tributaria, Sent. n. 10573/2011 – "*Nei casi ivi in esame, sono state ritenuti legittimi gli accertamenti anche nel caso di conti correnti bancari o libretti di deposito intestati a familiari del contribuente, non potendosi ragionevolmente disconoscere la sussistenza di un identico interesse all'accertamento, in presenza di gravi, precisi e concordanti indizi circa la fittizia intestazione di tali conti, utilizzati al medesimo scopo di evasione fiscale (Cass. nn. 6232/2003, 8683/2002, 8826/2001). Ciò in conformità all'insegnamento (Corte. Cost. sent. n. 51/1992) che la tutela del segreto bancario non può spingersi fino a costituire ostacolo o intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come l'accertamento degl'illeciti tributari, costituenti ipotesi di particolare gravità in quanto rappresentano violazione di un dovere inderogabile di solidarietà.*"

disposizione il legislatore ha inteso sottolineare che il segreto bancario ha trovato, nell'ambito della riforma tributaria, uno specifico riconoscimento, nel senso che ha assunto valore di norma avente una precisa connotazione positiva e sistematica rispetto ad ogni attività ispettiva e di verifica posta in essere dall'amministrazione finanziaria.".

Secondo il giudice rimettente, sussisteva un eccesso di delega per le norme impugnate, in quanto "*dopo aver previsto che la Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione degli elementi utili all'accertamento e alla repressione delle violazioni connesse con gli obblighi tributari, stabilisce che la stessa Guardia di finanza, "previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto istruttorio, utilizza e trasmette agli uffici documenti, dati e notizie acquisiti nei confronti dell'imputato nell'esercizio dei poteri e facoltà di polizia giudiziaria e valutaria*".

Da ciò si riscontrerebbe un eccesso di delega, poiché, "*a fronte di una direttiva che esige deroghe al segreto bancario limitate a ipotesi di particolare gravità e tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti, essa sarebbe, invece, priva di ogni limite. Le deroghe ivi previste, infatti, sarebbero soggette al solo vincolo della previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, autorizzazione che, peraltro, non ha nulla a che vedere con considerazioni di indole tributaria, ma ha riguardo, piuttosto, all'event di mantenere integro il segreto istruttorio.*".

Posizione, quella avanzata dal giudice di merito, non condivisa dalla Corte Costituzionale, la quale, anzi, ribalta la prospettiva e – indirettamente – qualifica come incostituzionale l'ipotesi interpretativa fornita dal rimettente, dal momento che avrebbe condotto al paradossale risultato di ritenere la norma impugnata (laddove così interpretata) realmente in contrasto con la Costituzione e, precisamente, con gli artt. 2 e 53 Cost[45].

[45] Si riporta il passo dove viene effettuato il ragionamento dei giudici della Consulta, particolarmente rilevante: "*Interpretata nel contesto dei principi costituzionali ora menzionati, la disposizione della legge delega invocata come norma interposta nel presente giudizio di costituzionalità non può avere il significato ad essa attribuito dal giudice a quo. In altri termini, la norma direttiva contenuta nell'art. 10, n. 12, della legge n. 825 del 1971 - per la quale il legislatore delegato è tenuto a provvedere alla "introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti" - non può avere il significato di riconoscere il segreto bancario come principio anche nei confronti dell'autorità finanziaria procedente all'accertamento degli illeciti tributari, principio che può essere derogato soltanto nei casi, tassativamente determinati, di illeciti di particolare gravità. Se questo dovesse esserne il significato, si dovrebbe seriamente dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 10, n. 12, della legge delega in riferimento ai principi costituzionali affermati negli artt. 2 e 53 della Costituzione e questa Corte non esiterebbe ad accogliere il suggerimento dell'Avvocatura dello Stato a sollevare di fronte a se stessa la questione di costituzionalità.*
In realtà, se la norma di delega dev'esser interpretata in armonia con la Costituzione e, più in particolare, con il principio che il dovere di riservatezza connesso con il segreto bancario non può coprire illeciti tributari e non può essere di ostacolo all'accertamento dei medesimi illeciti, l'art. 10, n. 12, non può essere visto come diretto a riconoscere il principio del "segreto bancario", di fronte al quale gli interventi dell'autorità pubblica volti all'accertamento degli illeciti tributari siano configurati come "deroghe eccezionali" e, persino, "sospette", tanto da esigere determinazioni tassative e limitate ai casi di maggior gravità.
In altri termini, alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poiché alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile (v. sentt. nn.55 del 1968 e 22 del 1971).
Ciò significa che la stessa norma di delega non può essere interpretata come una norma restrittiva dei poteri di accertamento dell'amministrazione tributaria di fronte al segreto bancario, tanto più che, quando l'art. 10, n. 12,

Ciò conduce a violare sia uno dei principi più sacri della Costituzione – quello di solidarietà – sia uno dei doveri più caratteristici dell'essere un cittadino, ossia quello di contribuire alla spesa pubblica[46].

Non solo, tra le due violazioni – solidarietà e dovere di contribuzione – la Corte mostra di dare maggior peso alla prima:

"*Alla luce dei principi costituzionali, infatti, l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale.*".

Ne consegue che il contrasto finora delineato tra diritto alla privacy e dovere di contribuzione va rimeditato e considerato un contrasto tra *uno* dei tanti diritti riconosciuti al cittadino – che, come si vedrà, non può essere tenuto in tal considerazione al punto di farlo diventare un "diritto tiranno" – e uno dei *principi supremi dell'ordinamento*.

3.2. La Consulta e i "diritti tiranni".

Si è accennato, in chiusura del precedente paragrafo, al concetto di "diritto tiranno". Trattasi di postulato interessantissimo per la problematica in esame e, soprattutto, non nuovo per il panorama costituzionale nazionale[47], che si intreccia saldamente con i principi di ragionevolezza e proporzionalità[48].

Infatti, già nel 2012[49] la Consulta ricordava – in materia di rapporti con la Corte EDU – che la "*tutela dei diritti fondamentali deve essere sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro.*".

---

fa riferimento alle "ipotesi di particolare gravità" che legittimerebbero l'accesso degli uffici finanziari ai dati riservati custoditi dalle banche, non può non ricomprendere in quelle ipotesi tutti i possibili casi di illecito tributario per evasione."

[46] Dovere posto in risalto e in correlazione con la solidarietà anche nella successiva Corte Cost., Sent. n. 177/1992

[47] Vedasi l'intervista comparsa sul Corriere della Sera del 28 ottobre 2020 – in piena pandemia – a firma G. BIANCONI, titolata "*E' l'ora della solidarietà anche tra le istituzioni. Possibile ridurre i diritti, nel giusto equilibrio*" e disponibile al link https://www.cortecostituzionale.it/documenti/media_morelli/Morelli_Corriere_28_ottobre_2020.pdf. L'autore, intervistando l'allora presidente della Consulta Mario Morelli, chiedendo se il bilanciamento dei diritti in gioco è una regola che vale sempre, anche in situazioni di piena emergenza, riceve la seguente risposta: *"Certo, e comporta un piccolo sacrificio di tutti i valori in campo, perché non esistono "diritti tiranni". La Corte lo ha scritto, tra l'altro, nella sentenza sull'Ilva di Taranto, quando bisognava trovare un equilibrio tra il diritto alla salute, il diritto al lavoro, il diritto d'impresa: non ce n'è uno da tutelare in maniera integrale a discapito di altri, ma, in una situazione di conflitto, ciascuno può essere sacrificato, sia pure nella misura minima possibile, per consentire la tutela degli altri. Ciò vale anche nella difficilissima stagione che stiamo vivendo*".

[48] Si legga l'intervento di Marta Cartabia, all'epoca giudice della Corte Costituzionale, alla *Conferenza trilaterale delle Corte costituzionali italiana, portoghese e spagnola* del 24-26 ottobre 2013, disponibile al link https://www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/RI_Cartabia_Roma2013.pdf. L'autrice, prima ricorda che "*parlare di ragionevolezza e di proporzionalità equivale a parlare del lavoro quotidiano della Corte costituzionale. I giudizi di ragionevolezza e proporzionalità, infatti, attraversano – esplicitamente o implicitamente – un grande numero di questioni che giunge all'esame della Corte, nell'esercizio di ogni sua funzione."* (p. 1) e, poi, nel trattare del bilanciamento dei diritti quale ambito privilegiato di applicazione di simili principi, si riporta al concetto di "diritto tiranno", allora di freschissimo conio (p. 9) a seguito del deposito della pronuncia sul caso Ilva.

[49] Corte Cost., Sent. n. 264/2012

Successivamente, proprio con il caso Ilva, la Corte Costituzionale, molto chiaramente, enuncia il seguente postulato:

"*Tutti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre «sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro» (sentenza n. 264 del 2012). Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe "tiranno" nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona. […] La Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra princìpi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi. La qualificazione come "primari" dei valori dell'ambiente e della salute significa pertanto che gli stessi non possono essere sacrificati ad altri interessi, ancorché costituzionalmente tutelati, non già che gli stessi siano posti alla sommità di un ordine gerarchico assoluto. Il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuizione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale.*"[50].

Ora, partendo da tali insegnamenti, è possibile comprendere come una supposta "assolutezza" del diritto alla privacy come enucleato dal combinato disposto degli artt. 2, 13, 14, 15, 21 Cost. si ponga in diretto – e, per la verità, difficilmente accettabile – contrasto con i vari diritti riconosciuti dalla Carta Costituzionale[51], nonché con il principio di solidarietà ex art. 2 Cost. e con il dovere – inderogabile – di concorrere alle spese pubbliche di cui all'art. 53 Cost.

Paradossalmente, il diritto alla privacy, ove applicato senza bilanciarlo in considerazione della situazione storica, economica e sociale attuale, potrebbe essere considerato perfino come il diritto maggiormente "tiranneggiante" possibile, anziché essere quello più "tiranneggiato".

Ciò, ovviamente, nel caso in cui si consideri l'effetto complessivo di un dato diritto sull'intera società ed economia, invece di verificare l'effetto dello stesso per ogni singola partizione dei problemi che caratterizzano l'umana società.

[50] Corte Cost., Sent. n. 85/2013, richiamata in Corte Cost., Sent. n. 58/2018

[51] A titolo esemplificativo, si pensi al diritto alla difesa ex art. 24 Cost.: può funzionare l'amministrazione della giustizia senza che sia presente un apposito finanziamento nel bilancio dello Stato? Ovviamente no. E la mancanza di detti fondi – se rapportata alle esigenze dell'amministrazione giudiziaria – è palese nel caso in cui si pensa alle carenze di organico della Magistratura, con inevitabili impatti sui procedimenti in corso (cfr. L. MILELLA, *Mancano 1600 magistrati e i tribunali sospendono i processi*, su www.repubblica.it del 27 agosto 2022). Ancora, si può, in carenza di fondi, fornire appropriata tutela alla salute (art. 32 Cost.), all'istruzione (art. 34 Cost.), alla proprietà privata (in particolare vedasi artt. 42 e 43 Cost. in combinato disposto) oppure al risparmio (art. 47 Cost.)?

4. Gli orientamenti in sede europea e il principio di proporzionalità.

Nell'ambito della presente trattazione è imprescindibile riportare, sia pur brevemente, la posizione della giurisprudenza europea sul tema del rapporto tra il fisco e la tutela dei dati personali.

Già prima dell'avvento del GDPR la Corte di Giustizia UE si è espressa in merito al rapporto tra la tutela dei dati e il soddisfacimento di esigenze pubblicistiche, sia pure in materie non tributarie.

Essenziali sono le decisioni – che possono fungere quali coordinate interpretative – Digital Right Ireland[52] e Tele2 Sverige AB[53].

Entrambe hanno fatto uso del principio di proporzionalità per valutare la legittimità di una Direttiva europea – nel primo caso – e di un atto interno – nel secondo caso – in rapporto alla tutela dei diritti fondamentali dell'uomo e, in particolare, in relazione alla protezione della sua privacy[54].

In entrambi i casi la CGUE ha ritenuto che, pur essendo rilevanti le esigenze pubblicistiche sottese agli atti normativi contestati, l'ingerenza complessiva fosse sproporzionata rispetto al fine perseguito.

In tal modo, quindi, ha reso il principio di proporzionalità un assioma imprescindibile anche in tema di tutela dei dati in ambito pubblicistico, posizione successivamente confermata nell'ottobre 2020[55].

Tuttavia, ciò non significa certo che le banche dati fiscali non possano assolutamente acquisire e trattare dati personali dei contribuenti.

Anzi, in senso contrario la CGUE si è espressa con una sentenza afferente all'ambito tributario e relativa a un "*elenco di persone considerate dalla Direzione delle Finanze* (della Repubblica Slovacca) *dei prestanome, quale stabilito da quest'ultima ai fini della riscossione delle imposte e aggiornato a cura della Direzione delle Finanze medesima, delle autorità fiscali ad essa subordinate nonché dell'Ufficio Crimini dell'amministrazione finanziaria.*"[56].

---

[52] CGUE, Sent. 8 aprile 2014, Digital Rights Ireland Ltd contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources e a. e Kärntner Landesregierung e a. Domande di pronuncia pregiudiziale proposte dalla High Court (Irlanda) e dal Verfassungsgerichtshof. Cause riunite C-293/12 e C-594/12, disponibile al link https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62012CJ0293

[53] CGUE, Sent. 21 dicembre 2016. Tele2 Sverige AB contro Post- och telestyrelsen e Secretary of State for the Home Department contro Tom Watson e a. Domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Kammarrätten i Stockholm e dalla Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). Cause riunite C-203/15 e C-698/15, disponibile al link https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62015CJ0203

[54] G. PALUMBO, *Fisco e Privacy – Il difficile equilibrio tra lotta all'evasione e tutela dei dati personali*, Pacini Giuridica, 2021, pp. 99 ss.

[55] CGUE, Sent. 6 ottobre 2020 (domande di pronuncia pregiudiziale del Conseil d'État e della Cour constitutionnelle – Belgio, Francia) – La Quadrature du Net (C-511/18 e C-512/18), French Data Network (C-511/18 e C-512/18), Fédération des fournisseurs d'accès à Internet associatifs (C-511/18 e C-512/18), Igwan.net (C-511/18) / Premier ministre (C-511/18 e C-512/18), Garde des Sceaux, ministre de la Justice (C-511/18 e C-512/18), Ministre de l'Intérieur (C-511/18), Ministre des Armées (C-511/18), Ordre des barreaux francophones et germanophone, Académie Fiscale ASBL, UA, Liga voor Mensenrechten ASBL, Ligue des Droits de l'Homme ASBL, VZ, WY, XX / Conseil des ministres .Cause riunite C-511/18, C-512/18 e C-520/18, disponibile su https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=235490&pageIndex=0&doclang=IT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=38742 .

[56] CGUE, Sent. 27 settembre 2017. Peter Puškár contro Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky e Kriminálny úrad finančnej správy. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da Najvyšší súd Slovenskej republiky. Causa C-73/16, disponibile su https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0073

In tale decisione – si ricordi che non era ancora vigente il GDPR ma i principi ermeneutici sono ancora gli stessi – la CGUE ha ammesso la legittimità del trattamento dei dati ai fini del contrasto all'evasione[57], sia pur rispettando il principio di proporzionalità, in quanto l'inclusione negli elenchi a scopi fiscali potrebbe, per esempio, nuocere alla reputazione del singolo.

Pertanto, "*l'articolo 7, lettera e), della direttiva 95/46 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a un trattamento dei dati personali da parte delle autorità di uno Stato membro ai fini della riscossione delle imposte e della lotta alla frode fiscale, come quello a cui si è proceduto con la redazione dell'elenco di cui al procedimento principale, senza il consenso delle persone interessate, a condizione, da un lato, che a tali autorità siano stati affidati compiti di interesse pubblico dalla normativa nazionale ai sensi di detta disposizione, la redazione di tale elenco e l'iscrizione in quest'ultimo del nome delle persone interessate siano effettivamente idonee e necessarie al raggiungimento degli obiettivi perseguiti e sussistano elementi sufficienti per presumere che le persone interessate figurino a ragione in tale elenco e, dall'altro lato, che siano soddisfatte tutte le condizioni di liceità di tale trattamento dei dati personali imposte dalla direttiva 95/46.*".

Nello stesso senso si pone una recentissima pronuncia, sempre della CGUE, ma successiva all'entrata in vigore del GDPR ed emessa nel febbraio 2022[58].

Nel caso di specie, l'amministrazione tributaria lettone aveva rivolto alla SS, una società fornitrice di servizi di annunci online, una "*richiesta di informazioni sulla base dell'articolo 15, paragrafo 6, della legge sulle imposte e sulle tasse, con*

---

[57] Si riportano i punti in cui risponde alla questione posta: "*Occorre esaminare la seconda questione alla luce della direttiva 95/46, nei limiti in cui, come risulta segnatamente dall'obiettivo di quest'ultima, stabilito al suo articolo 1, paragrafo 1, se sono soddisfatte le condizioni del trattamento legale dei dati personali imposte dalla direttiva medesima, detto trattamento è ritenuto conforme altresì ai requisiti di cui agli articoli 7 e 8 della Carta. 103 Come risulta dai punti 33 e 34 della presente sentenza, la redazione di un elenco quale l'elenco controverso, che contiene i nomi di talune persone fisiche e collega queste ultime a una o più persone giuridiche nelle quali tali persone fisiche rivestirebbero in modo fittizio funzioni direttive, costituisce un «trattamento di dati personali» ai sensi dell'articolo 2, lettera b), della direttiva 95/46. 104 Ai sensi del capo II della direttiva 95/46, intitolato «Condizioni generali di liceità dei trattamenti di dati personali», fatte salve le deroghe ammesse dall'articolo 13 di tale direttiva, qualsiasi trattamento di dati personali deve essere conforme, da un lato, ai principi relativi alla qualità dei dati enunciati all'articolo 6 di quest'ultima e, dall'altro, a uno dei principi relativi alla legittimazione del trattamento dei dati elencati all'articolo 7 della stessa direttiva (v. sentenza del 1o ottobre 2015, Bara e a., C-201/14, EU:C:2015:638, punto 30). 105 Occorre altresì ricordare che dall'obiettivo di garantire un livello di protezione equivalente in tutti gli Stati membri, perseguito da tale direttiva, deriva che l'articolo 7 di quest'ultima prevede un elenco esaustivo e tassativo dei casi in cui il trattamento dei dati personali può essere considerato lecito (v. sentenza del 24 novembre 2011, ASNEF e FECEMD, C-468/10 e C-469/10, EU:C:2011:777, punto 30). 106 In particolare, si deve rilevare che la lettera e) di detto articolo 7 stabilisce che il trattamento dei dati personali è lecito se «necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento o il terzo a cui vengono comunicati i dati». 107 Orbene, la redazione dell'elenco controverso può rientrare in suddetta disposizione.*

108 Risulta, infatti, che la riscossione delle imposte e la lotta alla frode fiscale, ai cui fini è stabilito l'elenco controverso, devono essere considerate compiti di interesse pubblico ai sensi della citata disposizione. 109 Incombe nondimeno al giudice del rinvio verificare se le autorità slovacche che hanno redatto tale elenco o quelle alle quali quest'ultimo è stato comunicato siano state investite di detti compiti dalla normativa slovacca. 110 A tal riguardo occorre osservare che l'articolo 6, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 95/46 richiede che i dati personali siano rilevati per finalità determinate, esplicite e legittime. Come constatato dall'avvocato generale al paragrafo 106 delle sue conclusioni, l'obiettivo del trattamento dei dati personali è indissolubilmente collegato, nell'ambito di applicazione dell'articolo 7, lettera e), della direttiva 95/46, con i compiti affidati al responsabile del trattamento. L'attribuzione di detti compiti a quest'ultimo deve pertanto ricomprendere chiaramente l'obiettivo del trattamento in questione.".

[58] CGUE, Sent. 24 febbraio 2022. «SS» SIA contro Valsts ieņēmumu dienests. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Administratīvā apgabaltiesa. Causa C-175/20, disponibile su https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0175&qid=1670689194811

la quale invitava tale società a ripristinare l'accesso, di cui disponeva detta amministrazione tributaria, ai numeri di telaio dei veicoli oggetto degli annunci pubblicati sul portale Internet di tale società e ai numeri di telefono dei venditori, nonché a comunicarle, entro il 3 settembre 2018, informazioni sugli annunci pubblicati nel periodo compreso tra il 14 luglio e il 31 agosto 2018 nella rubrica di detto portale intitolata «Autoveicoli».

In tale richiesta si precisava che dette informazioni, le quali includevano il link all'annuncio, il testo di quest'ultimo, la marca, il modello, il numero di telaio e il prezzo del veicolo, nonché il numero di telefono del venditore, dovevano essere trasmesse per via elettronica, in un formato che consentisse di filtrare o selezionare i dati.

Inoltre, qualora l'accesso alle informazioni contenute negli annunci pubblicati sul portale Internet in questione non potesse essere ripristinato, si invitava la SS a indicarne il motivo e a comunicare, entro il terzo giorno di ciascun mese, le informazioni pertinenti sugli annunci pubblicati nel mese precedente.".

Tale richiesta, a prima vista, pareva porsi in contrasto con i principi di proporzionalità e minimizzazione nel trattamento dei dati personali.

Però, andavano considerati alcuni elementi:

1. la riscossione delle imposte e la lotta all'evasione fiscale devono essere considerate compiti di interesse pubblico ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, primo comma, lettera e), del GDPR, riprendendo così quanto già affermato nella sentenza Puskar;
2. il fatto che tali dati siano raccolti senza che l'amministrazione tributaria lettone abbia dichiarato, nella richiesta stessa di informazioni, alcun limite temporale per siffatto trattamento non consentiva di ritenere che la durata del trattamento fosse sproporzionata rispetto all'obiettivo perseguito;
3. il titolare del trattamento non può raccogliere dati personali in modo generalizzato e indiscriminato e, in quell'occasione, aveva chiesto di ottenere dati relativi agli annunci di vendita di autoveicoli pubblicati sul suo sito Internet tra il 14 luglio e il 31 agosto 2018.

Ciò posto, per la CGUE le disposizioni del GDPR non ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro imponga a un fornitore di servizi di annunci pubblicati su Internet di comunicarle informazioni relative ai contribuenti che abbiano pubblicato annunci in una delle sezioni del suo portale Internet, "*purché, segnatamente, tali dati siano necessari rispetto alle finalità specifiche per le quali sono raccolti e il periodo oggetto della raccolta di detti dati non oltrepassi la durata strettamente necessaria per raggiungere l'obiettivo di interesse generale perseguito*.".

Ciò considerato, si può comunque immaginare che, in un approccio *data-driven* che sia veramente efficace e pure rispettando i principi posti dalla CGUE nelle ultime statuizioni:

- i dati richiesti non possano essere pochi;
- il tempo necessario al trattamento possa esser limitato, ma sempre avendo riguardo alle tempistiche complessive per la fase dell'accertamento, quella della composizione dell'eventuale contrasto in sede giudiziaria/amministrativa e la fase della riscossione, materialmente parlando, del dovuto.

In caso contrario, applicando il principio di proporzionalità senza considerare le peculiarità delle attività fiscali, si viene a negare valenza stessa al concetto di proporzione, vanificando qualsiasi possibilità di porre rimedio a situazioni di illegalità che, per la società, sono pressochè inaccettabili.

Infatti, parlando in astratto qualsiasi dato è utilizzabile per il contrasto all'evasione e può, quindi, esser definito personale.

Ne consegue che potrebbe rivelarsi irragionevole pretendere che il Legislatore, per venire (forse eccessivamente) incontro ai timori ingenerati per la privacy, restringa la richiesta di dati solo ed esclusivamente ad alcune tipologie.

Per esempio, anche i dati presenti sul portale JuzaPhoto, un *forum* di fotografia, potrebbero essere utilizzati per individuare evasori.

Ciò in quanto è possibile capire, incrociando i metadati delle foto caricate sul *forum* con i dati relativi al valore di mercato delle macchine fotografiche e degli obiettivi e accessori, se un determinato soggetto sia o meno a rischio di evasione, allo stesso modo in cui si opera guardando al mercato automobilistico.

Si ipotizzi, per esempio, che Tizio abbia un reddito annuo dichiarato di 20.000,00 euro, viva da solo, senza altre entrate e abbia un profilo su JuzaPhoto.

Se dai dati di scatto delle foto risulta che questi adopera una Sony A9 II (valore di mercato sui 5.000,00 euro al 10/12/2022) con un obiettivo Zeiss Batis 18mm f/2.8 (valore di mercato sui 1.400,00 euro al 10/12/2022), per un totale di quasi 6.000 euro, già si può ipotizzare la necessità di qualche controllo.

Se poi dovesse risultare che utilizza addirittura un corredo Leica – del valore di migliaia e migliaia di euro – a quel punto il sospetto di trovarsi di fronte a un evasore diventa altissimo.

Allo stesso modo, ottenendo i dati dai social network – cosa che già si fa – è possibile valutare la compatibilità tra lo stile di vita del soggetto attenzionato e il reddito dichiarato. Per cui, se un tale che dichiari 20.000,00 euro annui, in un solo anno, fa un viaggio alle Maldive e uno a Cortina, di nuovo può essere tenuto in debita considerazione per futuri accertamenti.

Ma, senza questi dati, per minimizzare il più possibile l'impatto sulla privacy, è realmente possibile procedere ad attività di accertamento fiscale?

Ne consegue, quindi, la necessità di applicare gli orientamenti ermeneutici della CGUE di modo tale che abbiano un qualche impatto pratico in senso positivo per l'ordinamento giuridico e la società.

5. La dicotomia tra diritti e doveri nella nostra Carta Costituzionale: riprendere un discorso lasciato in sospeso.

In ultimo, tralasciando la questione del contrasto tra il diritto alla privacy e tutti gli altri diritti nonché quella del rapporto tra Stato e singolo cittadino che permea alcune disposizioni del GDPR, si dovrebbe riprendere il filo conduttore della dicotomia tra diritti e doveri a livello costituzionale[59].

[59] In tema di doveri vedasi R. GUASTINI, *Dovere giuridico* e A. CERRI, *Doveri pubblici*, in *Enciclopedia giuridica*, Treccani, 2002

Per quanto negli ultimi lustri si sia parlato – soprattutto a livello politico – dei diritti presenti nella nostra Carta, non si può dimenticare che la stessa disciplina i rapporti fondamentali che caratterizzano il cittadino tanto dal lato attivo – con i diritti – quanto dal lato passivo – con i doveri.

Non a caso i Padri Costituenti hanno rubricato la Parte I "Diritti e Doveri dei Cittadini" e proprio sull'art. 53 Cost. vi fu una discussione molto approfondita, specialmente ad opera dell'On. Scoca [60], che evidenziò le particolarità e le difficoltà nella gestione dell'attuazione dell'articolo così come proposto – e poi approvato – in sede costituente.

Invero, in quella sede, nella giornata del 23 maggio 1947, si discusse di proporzionalità e progressività del sistema tributario, in considerazione delle caratteristiche delle varie tipologie di imposte. Concetti che, tuttavia, rimangono lettera morta se non si procede a riorganizzare il sistema anche attraverso l'attività di accertamento.

Già l'On. Scoca, nel parlare di progressività, disse quanto segue:

"*L'onorevole Corbino ha detto che se dobbiamo attuare la progressività dobbiamo abolire le imposte speciali sui redditi per dirigerci verso l'imposta unica. Io direi che non è necessario far questo per applicare il principio della progressività, così come noi l'abbiamo inteso e come l'onorevole Presidente della Commissione lo ha illustrato. Basta capovolgere la situazione attuale del rapporto fra imposte reali e personali. Dicevo dianzi che oggi il nostro sistema tributario è imperniato principalmente sulle imposte dirette reali, ad aliquota proporzionale e che l'imposta complementare, che è l'unica imposta diretta di carattere progressivo, è comparativamente una ben minima cosa. Ma si può e, a mio avviso, si deve invertire questa situazione. Possiamo mantenere le imposte dirette reali (e si debbono mantenere, almeno come necessaria base di accertamento dell'imposta personale che colpisce il reddito complessivo del cittadino) purché si attui una riduzione notevolissima delle loro aliquote, e si determinino gli imponibili nella loro consistenza effettiva. Se ciò faremo, potremo potenziare l'imposta progressiva sul reddito e farla diventare la spina dorsale del nostro sistema tributario. Con l'alleggerire la pressione delle imposte proporzionali, che colpiscono separatamente le varie specie di redditi, avremo margine per colpire unitariamente e progressivamente il reddito globale. Per tal modo si potrà informare il nostro sistema fiscale al criterio della progressività senza far sparire le imposte reali e senza attuare la imposta unica, che sarebbe, almeno per ora, esperimento pericoloso.*"

Già allora si rese chiaro che, a prescindere dal sistema di tassazione adottato, un elemento imprescindibile era l'attività di determinazione della consistenza effettiva dell'imponibile.

Eppure, non sembra che la questione dei doveri costituzionali sia stata affrontata intensamente, quantomeno non negli ultimi anni, in cui pure si sono combattute battaglie politiche alquanto intense, tra *flat tax*, condoni e nuove ipotesi di tassazione.

[60] Vedasi per esempio Assemblea Costituente, Verbale della Seduta del 23/05/1947, pagg. 4202 ss. degli atti preparatori alla Costituzione, disponibile al link http://legislature.camera.it/_dati/costituente/lavori/Assemblea/sed130/sed130nc_4193.pdf

Per esempio, può rendersi necessario risalire al 2006 per trovare gli atti di un evento specificamente impostato sul concetto di "dovere costituzionale"[61].

In quella sede diversi relatori trattarono sotto diversi profili proprio la questione del dovere di contribuzione ex art. 53 Cost.

È così che, per esempio, BASCHERINI[62], MARZUILLO e WOJTEK PANKIEWICZ hanno chiarito come la formulazione della disposizione estenda detto dovere anche agli apolidi e agli stranieri residenti in Italia e proprietari di beni o che vi svolgano attività lavorative.

Altri ancora – VIOLINI e SPADARO – poi, ne hanno evidenziato l'intima interconnessione con il principio di solidarietà e con i fenomeni di globalizzazione, evidenziando i rischi sottesi all'attuale – si parla di quasi vent'anni fa! – situazione economica e sociale a livello mondiale[63].

Eppure, tali discorsi sono rimasti alquanto nell'ombra e sono stati affrontati dalla dottrina costituzionalistica a fasi alterne, per quanto siano stati ripresi circa un decennio fa[64].

Una spiegazione circa tale tendenza è fornita dal RIMOLI[65], il quale attribuisce la negligenza nell'analizzare tale tematica "*alla natura impervia del tema stesso, un po' "scomodo", scarsamente attrattivo e sottilmente inclinato verso un'impostazione illiberale della complessiva forma dello Stato*", nonché alla concezione del costituzionalismo moderno come processo di affrancamento degli individui dal potere, considerazione, quest'ultima, espressa anche dal GEMMA[66].

---

[61] R. BALDUZZI, M. CAVINO, E. GROSSO E J. LUTHER (a cura di), *I DOVERI COSTITUZIONALI: LA PROSPETTIVA DEL GIUDICE DELLE LEGGI – Atti del convegno di Acqui Terme-Alessandria svoltosi il 9-10 giugno 2006*, Giappichelli Editore, 2007, disponibile su https://www.gruppodipisa.it/images/pubblicazioni/2007_I_doveri_costituzionali_la_prospettiva_del_giudice_delle_leggi.pdf

[62] Quest'ultimo è pure autore di una voce sulla Treccani, nella sezione Diritto on line, datata 2014 e intitolata *Doveri costituzionali*, al link https://www.treccani.it/enciclopedia/doveri-costituzionali_%28Diritto-on-line%29/

[63] Non a caso A. SPADARO ha intitolato il proprio contributo "*Sul necessario carattere «globale» (e non solo interno) dei doveri*" e quello di L. VIOLINI si intitola "*I doveri inderogabili di solidarietà: alla ricerca di un nuovo linguaggio*"

[64] F. RIMOLI, *Appunti per uno studio sulla dimensione funzionale dei doveri pubblici*, su www.federalismi.it, 01/07/2015. L'autore evidenzia che "*questi ultimi non potrebbero in alcun modo essere garantiti senza il rispetto di un nucleo consistente di doveri, i quali costituiscono in certo modo l'essenza dell'obbligazione politica e il presupposto primario della convivenza civile, in stretta connessione con il pervadente principio di solidarietà, e, ancor prima, con quel concetto di fraternité che ispirò la cultura rivoluzionaria francese, insieme a quelli di libertà ed eguaglianza*". Quando, poi, nella nota n. 1 elenca diverse pubblicazioni, arriva addirittura al 1967 per individuare contributi alla trattazione del tema. Si riportano di seguito le opere menzionate dall'autore nella nota: "G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1967 (si veda anche ID., *Doveri pubblici* (diritto costituzionale), in *Enc.dir.*, agg., VI, Giuffrè, Milano, 2002, 357 ss.); nonché in C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1968; di recente, F. GRANDI, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, Editoriale scientifica, Napoli 2014; L. VIOLANTE, *Il dovere di avere doveri*, Einaudi, Torino, 2014; G. BASCHERINI, *Doveri costituzionali*, in www.treccani.it; si vedano anche i saggi contenuti in R.BALDUZZI-M.CAVINO-E.GROSSO-J.LUTHER (a cura di), *I doveri costituzionali: la prospettiva del giudice delle leggi*, Giappichelli, Torino, 2007."

[65] *Op. cit.*

[66] G. GEMMA, *Doveri costituzionali e giurisprudenza della Corte*, in R. BALDUZZI, M. CAVINO, E. GROSSO E J. LUTHER (a cura di), *I DOVERI COSTITUZIONALI: LA PROSPETTIVA DEL GIUDICE DELLE LEGGI – Atti del convegno di Acqui Terme-Alessandria svoltosi il 9-10 giugno 2006*, Giappichelli Editore, 2007, p. 370, che richiama l'approccio post Locke che ha dato vita all'età "dei diritti", riprendendo la formula di N. BOBBIO

Eppure, è un argomento ineludibile, nonostante la sua intrinseca "scomodità"[67].

Infatti, vale ricordare che:

"*La profonda attenzione con la quale si è riflettuto sull'affermazione dei diritti dell'uomo e sulle loro garanzie giurisdizionali non è stata accompagnata da un'eguale elaborazione teorica dello statuto dei doveri e delle relative responsabilità. L'asimmetrica attenzione riservata ai diritti e ai doveri ha generato uno squilibrio tra elementi che sono in eguale misura chiamati a caratterizzare le finalità primarie che il sistema sociale e politico ha la necessità di perseguire, posto che non solo i diritti, ma anche i doveri si inseriscono nel nucleo duro della teoria costituzionale. Si avverte quindi l'esigenza di una sistemazione generale nella quale le varie figure di dovere costituzionale abbiano adeguata ricognizione, prossima a quella che ha interessato le libertà costituzionali.*"[68].

Ciò, invero, diventa ancor più rilevante alla luce di quella che è la "solidarietà intergenerazionale"[69].

Conclusioni: "ri-bilanciare" il diritto alla privacy con il dovere di contribuzione e i principi solidaristici.

Alla luce di quanto esposto finora, è evidente come alcuni diritti, nati – o meglio, sviluppati – di pari passo con le nuove tecnologie, possano inficiare notevolmente la serenità e l'armonia (se mai ve ne fosse) della società, con particolar riferimento alle dinamiche socioeconomiche e anche generazionali.

Tuttavia, i difetti – se così possono esser definiti – di siffatti diritti sono contemperabili, se non addirittura eliminabili, se si adottano due approcci, differenti ma al contempo complementari.

In primo luogo, è necessario prendere nuovamente le mosse dalla dialettica che connota il rapporto tra diritti e doveri, considerando che i primi hanno senso di esistere solo laddove messi in relazione ai secondi, in un ideale dualismo, come quello intercorrente tra luce ed ombra, tra il singolo e il tutto.

Poi, va tenuta in debita considerazione la posizione della CGUE in tema di trattamento dei dati fiscali, la quale richiede unicamente il rispetto dei principi di proporzionalità e minimizzazione. Principi che, come dimostra la

---

[67] Il RIMOLI ricorda come già nella *Politica* di Aristotele e nel *De officiis* di Cicerone si rifletta profondamente su queste tematiche.

[68] F. POLACCHINI, *Doveri costituzionali e Principio di solidarietà*, Bononia University Press, 2016, https://buponline.com/az13zg/uploads/woocommerce_uploads/cicu-285-polacchini_-digital.pdf, p. 3. Si noti, di nuovo, come si ricolleghino il principio di solidarietà e il complesso dei doveri costituzionali… Ciò vale a connotare funzionalmente detti doveri, volti non tanto a consentire il funzionamento dello Stato nel suo complesso, quanto, piuttosto, a porre le basi per una crescita quanto più possibile armoniosa della società e dell'ordinamento. A p. 163 l'autrice ripercorre alcuni momenti in cui la giurisprudenza ha utilizzato la locuzione "dovere costituzionale". A p. 171, circa la titolarità del dovere ex art. 53 Cost., sembra porsi su posizioni parzialmente differenti rispetto a quelle di coloro che l'hanno preceduta 10 anni prima, tant'è che afferma: "*Circa il dovere tributario, di cui all'art. 53 Cost., esso si traduce in un semplice obbligo qualora la legge attribuisca al non cittadino gli stessi obblighi fiscali che operano per il cittadino. Acquista, invece, dignità di dovere costituzionale qualora chiami il non cittadino a concorrere alle spese pubbliche in ragione della sua capacità contributiva, presupponendo in tal modo la sua appartenenza ad un gruppo sociale che bilancia e ridistribuisce benefici e oneri dell'appartenenza.*"

[69] F. POLACCHINI, *op cit.*, di L. VIOLINI, *I doveri inderogabili di solidarietà: alla ricerca di un nuovo linguaggio*, in R. BALDUZZI, M. CAVINO, E. GROSSO E J. LUTHER (a cura di), *op. cit.*

recentissima pronuncia del 2022, vanno attuati su base molto pragmatica e avendo cura di considerare le peculiarità del caso concreto (difatti, la CGUE riserva al giudice del rinvio il compito di verificarne il rispetto in concreto, non potendosi determinare un parametro astrattamente valido per ogni situazione).

Il tutto senza dimenticare che ci si trova ad affrontare un fenomeno particolarmente insidioso – non solo l'evasione ma pure l'elusione e l'abuso del diritto [70] – che fa grande uso delle tecnologie, in particolare di quelle emergenti[71].

Laddove tali approcci non dovessero essere ripresi, il rischio sarebbe quello di fomentare – sia pur non volendo – le già esistenti disuguaglianze sociali (si pensi a chi, con un reddito alto, ha modo e mezzi di nasconderlo e chi, invece, non può) se non addirittura di crearne di nuove (per esempio, quella tra vecchie e nuove generazioni oppure tra particolari categorie di lavoratori).

Non sarebbe, invero, neppure possibile condurre un qualsivoglia intervento di riduzione del carico fiscale, anzi!

In sintesi, ben vengano i diritti, anche quelli nuovi.

Ciò, però, a condizione di contemperarli – questa è la "parola magica" – con i propri doveri e con i corrispondenti diritti dei consociati.

In caso contrario, dall'eccesso da cui si è partiti – la preminenza assoluta dello Stato – è facile giungere in quello opposto, che altro non sarebbe se non un individualismo talmente sfrenato da porre a rischio le fondamenta della democrazia stessa e in totale contrasto con quella solidarietà cui siamo stati richiamati dal Presidente della Repubblica nel discorso di fine anno, il quale ha ricordato che "*La Repubblica è nel senso civico di chi paga le imposte perché questo serve a far funzionare l'Italia e quindi al bene comune.*", nonché "*[…] Nello spirito di solidarietà di chi si cura del prossimo.*", per poi concludere che "*La Repubblica vive della partecipazione di tutti. È questo il senso della libertà garantita dalla nostra democrazia.*"[72].

Senso civico, solidarietà e doveri del cittadino sono stati indicati, pertanto, come le stelle polari cui far riferimento nelle future evoluzioni di questo Sistema Paese, senza le quali sarebbe impossibile attuare pienamente i vari diritti previsti dalla nostra Carta Costituzionale.

Indicazione proveniente, tra l'altro, dal Garante della Costituzione e che consentirebbe di attuare anche il principio di proporzionalità della tassazione. Non va scordato, come sopra menzionato, che proprio il concetto di "proporzionalità fiscale", quello di progressività della tassazione e le ipotesi per la relativa attuazione hanno occupato gran parte del dibattito dei Padri Costituenti in merito all'art. 53 Cost.

---

[70] In tema di abuso del diritto in ambito fiscale vedasi la pagina tematica della Camera dei Deputati al link https://temi.camera.it/leg17/post/app_labuso_del_diritto#:~:text=L'abuso%20del%20diritto%20in,utilizzo%20distorto%20di%20schemi%20giuridici. Anche tale fenomeno, con un corretto utilizzo dei dati, verrebbe pesantemente ridimensionato.

[71] M. CARDILLO, S. RAPUANO, *Le criptovalute: tra evasione fiscale e reati internazionali, in Diritto e Pratica Tributaria* n. 1/2019, https://www.altalex.com/documents/2019/05/16/le-criptovalute-tra-evasione-fiscale-e-reati-internazionali

[72] PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA S. MATTARELLA, *Messaggio di fine anno del Presidente della Repubblica*, 31/12/2022, su https://www.quirinale.it/elementi/75654

Ma era un dibattito incentrato soprattutto sulle tipologie di imposte – dirette e indirette – e su cosa considerare ai fini dell'imponibile, senza apparentemente tenere in conto l'effetto dovuto all'evasione.

E lo stesso fu un dibattito vivace e complesso.

Pertanto, a maggior ragione è necessario giungere a un contenimento dell'evasione e il trattamento dei dati personali è essenziale in tale aspetto, essendo propedeutico alla riduzione del carico fiscale che caratterizza lo Stato italiano.

Soltanto attraverso tale strumento è possibile conoscere realmente l'imponibile e la capacità fiscale effettiva di ognuno nonché avere i dati necessari per una rimodulazione dell'ordinamento tributario e dei relativi prelievi che assicuri, tutto insieme: il rispetto del principio di progressività ex art. 53, co. 2 Cost. e del principio di solidarietà ex art. 2 Cost.; il finanziamento di una spesa pubblica idonea a garantire pienamente i diritti costituzionalmente previsti; un rilancio dell'economia mediante una riespansione dell'iniziativa economica privata e della capacità di spesa di quanti compongono il cd. "mercato interno" di un Paese.