

ISSN 1825-9871

# InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

Publicazione 3  
2020



Università degli studi di Napoli Federico II

**Innovazione e diritto** - *Quarterly review of tax and economic law* Rivista fondata nel 2005 dal Prof. Raffaele Perrone Capano, responsabile scientifico del progetto di informatizzazione diffusa della Facoltà di Giurisprudenza e digitalizzazione della Storica Biblioteca, a supporto della ricerca e della didattica, Progetto Approvato dal Miur nel 2004, con un finanziamento di 1.350.00 € dell'UE e del Miur.

## **La tassazione delle macchine intelligenti<sup>217</sup>**

*di Antonio Miele*

*Dottore di ricerca in Diritto Comparato e processi di integrazione presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli", Dottore commercialista, Revisore contabile e avvocato.*

*e Silvia Miele*

*Laureata in Economia Aziendale presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli".*

### **ABSTRACT**

*"Intelligent machines" role in our society is becoming more meaningful and, as a consequence, legal scholars are increasing their interest towards their applications and limits. In this article, we are going to analyse the possibility to attribute a fiscal responsibility to "intelligent machines".*

### **SINTESI**

*Il ruolo delle "macchine intelligenti" nella nostra società sta assumendo un peso sempre più preponderante e di conseguenza si sta intensificando l'interesse degli studiosi di diritto circa i campi di applicazione ed i limiti delle loro responsabilità. In questo articolo si analizza la possibilità di attribuire una responsabilità fiscale alle "macchine intelligenti".*

**SOMMARIO:** 1. Introduzione – 2. La "macchina intelligente" come res – 3. La "macchina intelligente" sapiens – 4. Conclusioni

---

<sup>217</sup> Il paragrafo 1 è a cura di Silvia Miele, i paragrafi 2 e 3 sono a carico di Antonio Miele.

## 1. Introduzione

In questi ultimi anni, il tema della personalità elettronica sta suscitando l'interesse di molti studiosi.<sup>218</sup>

Considerando gli strabilianti progressi tecnologici dell'ultimo decennio, non solo oggi i robot sono in grado di svolgere attività che tradizionalmente erano tipicamente ed esclusivamente umane, ma lo sviluppo di determinate caratteristiche autonome e cognitive, la capacità di apprendere dall'esperienza e di prendere decisioni quasi indipendenti, li ha resi sempre più simili ad agenti che interagiscono con l'ambiente circostante e sono in grado di alterarlo in modo significativo.

Alla luce di questa eccezionale evoluzione, ci si è chiesti quali siano gli obblighi e/o i doveri dell'intelligenza artificiale e soprattutto se questa ultima possa essere titolare di un patrimonio con il quale rispondere delle obbligazioni sia di natura civilistica che fiscale.

Infatti, attraverso l'autoapprendimento, l'evoluzione tecnologica ha fatto sì che l'intelligenza artificiale abbia acquisito "autonomia" rispetto al proprio costruttore.<sup>219</sup>

L'autonomia di un robot può essere definita come la capacità di prendere decisioni e metterle in atto nel mondo esterno, indipendentemente da un controllo o un'influenza di soggetti terzi: tale autonomia è ovviamente di natura puramente tecnologica e il suo livello dipende dal grado di complessità con cui è stata progettata l'interazione della macchina intelligente con l'ambiente.<sup>220</sup>

---

<sup>218</sup> U. RUFFOLO *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*. 2020 Giuffrè.

<sup>219</sup> Il primo ad ipotizzare una soggettività anche giuridica delle macchine intelligenti è stato un filosofo americano. Putnam che nel 1960 si chiedeva "è giusto che i robot abbiano i diritti civili?" H. PUTNAM, *I robot: macchine o vita creata artificialmente?* Adelphi, Milano.

<sup>220</sup> Risoluzione del Parlamento europeo del 16/02/2017 recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica: ...più i robot sono autonomi, meno possono essere considerati come meri strumenti nelle mani di altri attori (quali il fabbricante, l'operatore, il proprietario, l'utilizzatore, ecc.); che ciò, a sua volta, pone il quesito se le regole ordinarie in materia di responsabilità siano sufficienti o se ciò renda necessari nuovi principi e regole volte a chiarire la responsabilità legale dei vari attori per azioni ed omissioni imputabili ai robot, qualora le cause non possano essere ricondotte a un soggetto umano specifico, e se le azioni o omissioni legate ai robot che hanno causato danni avrebbero potuto essere evitate.

Proprio grazie all'autonomia della macchina, si può ritenere che l'intelligenza artificiale sia meritevole di tutela e conseguentemente essere considerata un soggetto capace di assolvere le obbligazioni di natura civile e fiscali.<sup>221</sup>

La conclusione che "l'intelligenza artificiale" sia un soggetto meritevole di tutela, ha come conseguenza la realizzazione di una transizione da *res* a persona che si rileverebbe speculare alla storia della schiavitù umana.

"La lenta emersione della natura umana dello schiavo, che pur rimaneva bene di proprietà del *dominus*, lo rese progressivamente, se non persona, un soggetto destinatario di protezione".<sup>222</sup>

Attribuire all' "intelligenza artificiale evoluta" una personalità "elettronica" significa ricalcare lo stesso percorso giuridico che ha visto protagonisti i giuristi romanistici circa la responsabilità e la personalità degli antichi schiavi umani, che di fatto erano delle intelligenze "naturali"<sup>223</sup> utilizzate come beni strumentali.

Il professore Ruffolo evidenzia che così come nell'antica Roma "lo schiavo umano, un tempo *res* sul quale il *dominus* aveva *ius vitae necisque*, vide poi temperato il potere dispotico del *dominus* in considerazione della natura umana dello schiavo, oggi possiamo ragionevolmente prevedere evoluzioni simmetriche con riguardo al nuovo schiavo "artificiale" quando è intelligente oltre un certo grado".

In questo articolo saranno tralasciate le problematiche di natura civilistica, per soffermarsi su quelle di natura fiscale.

---

<sup>221</sup> G.TADDEI ELMI *Soggettività artificiali e diritto* Altalex: L'ordinamento giuridico ha inventato la persona giuridica per motivi pratici ossia per semplificare i rapporti. Non si attribuisce solo alle persone fisiche la titolarità di obblighi e diritti, ma anche ad altre entità quali enti collettivi costituiti da pluralità di persone (associazioni riconosciute e società), ai patrimoni quali fondazioni, enti pubblici ed infine ad entità intermedie quali le società di persone, associazioni non riconosciute, etc. Il carattere comune alle persone giuridiche e alle altre forme di soggettività non fisica consiste nel possedere una forma più o meno forte di autonomia patrimoniale rispetto ai patrimoni delle persone fisiche che ne fanno parte o le amministrano.

<sup>222</sup> U. RUFFOLO *Per i fondamenti di un diritto della robotica self-learning dalla machinery produttiva all'auto driverless verso una responsabilità da algoritmo?*.

<sup>223</sup> In tema di intelligenza naturale, si pensi, accanto alla personalità piena attribuita a tutti gli umani, alla particolare considerazione e tutela accordata agli animali quali esseri "sensienti" (da *res* a soggetti) F. RESCIGNO *I diritti degli animali. Da res a soggetti*, Torino Giappichelli.

## 2. La “macchina intelligente” come res

A parere dello scrivente, bisogna focalizzare l'attenzione sul ruolo della “macchina intelligente”.

Nel momento in cui la “macchina intelligente” continua ad assurgere al ruolo di *res*, la stessa dovrà sempre essere considerata e trattata fiscalmente come un bene strumentale del soggetto (persona fisica o giuridica) che la detiene.

Se così non fosse, se cioè si attribuisse una responsabilità patrimoniale alla macchina intelligente che ha una funzione di bene strumentale, avremmo di fatto una limitazione della responsabilità patrimoniale del soggetto utilizzatore del bene e conseguenzialmente un più limitato patrimonio di rischio.<sup>224</sup>

Dunque quando la “macchina intelligente” è da ausilio all'attività del suo utilizzatore, dovrà essere considerata una *res* e come tale, un bene strumentale.

225

Nel momento in cui la “macchina intelligente” viene utilizzata come un bene strumentale<sup>226</sup>, sarà iscritta in bilancio tra le immobilizzazioni materiali, in quanto considerata un cespite ammortizzabile e come tale soggetta sistematicamente alle quote di ammortamento: queste rappresenteranno dei componenti negativi di reddito nel bilancio dell'utilizzatore del bene, mentre il reddito generato dalla stessa sarà considerato un componente positivo nel bilancio del proprietario del bene.

L'iscrizione in bilancio tra le immobilizzazioni materiali dovrà avvenire nel rispetto dei principi di prudenza e competenza economica.

---

<sup>224</sup> Il D.lgs. 6 settembre 2005, n.206, Codice del consumo e la Direttiva 85/374//CEE, si ispirano al principio della responsabilità del produttore per aver messo in circolazione un prodotto non sufficientemente sicuro e, pertanto, difettoso, a prescindere dalla prova della sua colpa. G. ALPA *La responsabilità del produttore*, Milano, Giuffrè.

<sup>225</sup> L'European Patent office ha rigettato due domande di registrazione di brevetto nelle quali una macchina appariva designata quale inventore in quanto l'ente robotico non potrebbe mai essere riconosciuto titolare di diritti d'autore, sul tema V CAPPARELLI *Le invenzioni dell'intelligenza artificiale questioni aperte di tutela autoriale e brevettabilità*, in Ruffolo (a cura di) *Intelligenza artificiale. Il diritto, i diritti, l'etica*. 2020 Giuffrè. S. GUIZZARDI *La protezione d'autore dell'opera dell'ingegno creata dall'intelligenza artificiale* in AIDA.

<sup>226</sup> V. SOLENNE *Possano le macchine intelligenti sostituire gli amministratori di una società?* [www.pandslegal.it](http://www.pandslegal.it): “Le azioni delle macchine intelligenti rappresentano l'agire dell'azienda e il loro utilizzo non giustifica un'applicazione meno rigorosa delle leggi e dei regolamenti vigenti”.

L'ammortamento dovrà riflettere l'utilità economica ceduta dall'immobilizzazione ai diversi esercizi nell'ambito dei quali la stessa è impiegata nella produzione economica dell'impresa.<sup>227</sup>

L'ammortamento dovrà essere sistematico, dovrà cioè essere determinato sulla base di un piano prestabilito, ma la sistematicità dell'ammortamento, sotto il profilo civilistico, non comporta la necessità di quote costanti in ogni esercizio, essendo ammissibili anche piani di ammortamento a quote crescenti e decrescenti.

In considerazione del fatto che le macchine intelligenti considerate *res*, possono subire un'involuzione tecnologica, è possibile che i piani di ammortamento mutino con il mutare dei piani aziendali di utilizzazione delle immobilizzazioni.

I criteri e i coefficienti assunti per l'elaborazione originaria del piano di ammortamento possono essere modificati a condizione che tale scelta sia motivata nella nota integrativa al bilancio.

Poiché l'evoluzione tecnologica è estremamente rapida, le valutazioni sulla futura utilità della *res*, suggerisce un'attenta verifica periodica delle residue possibilità di utilizzazione.<sup>228</sup>

Circa il valore da assumere come base per l'ammortamento, si dovrà distinguere se la macchina intelligente è stata acquistata o è stata prodotta.

Nel primo caso il valore è espresso dal costo di acquisto al netto degli sconti commerciali (e degli sconti per cassa se rilevanti) inclusivo degli oneri accessori d'acquisto e di tutti i costi accessori sostenuti.

Nell'ipotesi in cui la macchina intelligente è stata prodotta, il costo sarà dato dalla somma di tutti gli oneri diretti di fabbricazione più una quota di costi generali industriali determinata secondo le indicazioni dell'OIC16.<sup>229 230</sup>

<sup>227</sup> G. LOMBARDI STOCCHETTI *Valutazioni e Analisi di Bilancio*, Pearson.

<sup>228</sup> Articolo 2426 comma II: "Il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati, devono essere motivate nella nota integrativa.

<sup>229</sup> A. QUAGLI *Bilancio di Esercizio e Principi Contabili*, G. Giappichelli Editore

<sup>230</sup> OIC 16 - paragrafo 31: Il costo iniziale di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il costo di produzione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta,

Sotto il profilo meramente fiscale, le quote degli ammortamenti non possono eccedere i coefficienti stabiliti con decreto ministeriale.

I coefficienti sono fissati per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e di consumo e non sono previste aliquote minime.

Se la quota di ammortamento imputata in bilancio è superiore a quella fiscalmente ammessa, la parte di ammortamento civilistico in eccesso dovrà essere ripresa a tassazione con una variazione in aumento, l'eccedenza potrà essere dedotta, con variazioni in diminuzione, a partire dal primo esercizio successivo a quello in cui cessa l'ammortamento civilistico.<sup>231</sup>

Se la quota di ammortamento imputata in bilancio è inferiore a quella fiscalmente ammessa, la parte non imputata in bilancio non potrà essere dedotta perché lo impedisce la regola della previa imputazione dettata dal IV comma dell'articolo 109 del Tuir.<sup>232</sup>

Pertanto, in conclusione potremmo affermare che il reddito imputabile alla "macchina intelligente", dovrà essere sempre dichiarato dall' utilizzatore del bene strumentale ed essere soggetto a tassazione da questo ultimo.

Ma la macchina dovrà sempre essere considerata una *res*?

### 3. La "macchina intelligente" sapiens

L'evoluzione tecnologica sta creando delle macchine *sapiens*, macchine cioè che sono in grado di assumere delle decisioni autonomamente, decisioni non programmate o programmabili, in quanto la loro assunzione è frutto di

---

costi di progettazione, forniture esterne, etc.) e dei costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione; paragrafo 32: I costi di natura straordinaria sostenuti durante la costruzione dei cespiti( ad esempio: scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali, come alluvioni, terremoti, ecc.) non sono capitalizzabili, e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

<sup>231</sup> F TESAURO *Istituzioni di diritto di Diritto Tributario (Parte speciale)* Utet Torino.

<sup>232</sup> ARTICOLO 109 IV COMMA "Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se non e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.



autonomo apprendimento che è in grado di generare capacità di comportamenti e scelte autonome; macchine che operano delle decisioni fra pluralità di alternative.

Pertanto, a fronte di "macchine intelligenti" in grado di svolgere esclusivamente mansioni esecutive, vi sono robots dotati di capacità cognitive ed in grado di interagire con l'uomo e l'ambiente in cui sono introdotti.<sup>233</sup>

A queste macchine sarà possibile attribuire una "personalità" e quindi considerarle un centro di interesse fiscale?

Sarà possibile attribuire personalità giuridica e una limitata autonomia patrimoniale, attraverso "forme di entificazione attribuite a personalità diverse dalla persona fisica"?

Possono esservi tutele attribuite dall'ordinamento a cose o beni considerati come entità alle quali accordare specifica protezione o dignità, sino al riconoscimento della personalità,<sup>234</sup> ma tali entità, fino ad oggi, operano attraverso l'intervento di una persona fisica e pertanto la "macchina intelligente" opera avvalendosi dell'uomo.

Tuttavia, esistono già macchine intelligenti che operano da sole, senza l'intervento dell'uomo e gli studiosi discutono se, agendo in tal modo, le stesse operano in veste di *nuncius* o *procurator*.

Attribuendo la personalità elettronica ad una macchina, si attribuirebbe automaticamente un'autonomia decisionale e una responsabilità, anche di natura patrimoniale, realizzando un'equiparazione dell'intelligenza artificiale evoluta a quelle naturali.

Il Parlamento Europeo<sup>235</sup> ha evidenziato che " sono palesi le carenze

---

<sup>233</sup> A. DI MARTINO *Robotica e diritto civile Prime riflessioni sulla risoluzione del Parlamento Europeo del 16/2/2017.*

<sup>234</sup> U. RUFFOLO *Il problema della "personalità elettronica"* Journal of Ethics and Legal Technologies – Volume 2(1)- April 2020.

<sup>235</sup> Risoluzione del parlamento europeo del 16/02/2017 recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica:" considerando che più i robot sono autonomi, meno possono essere considerati come meri strumenti nelle mani altri attori ( quali il fabbricante, il proprietario, l'utilizzatore, etc. etc.); che ciò, a sua volta, rende insufficienti le regole ordinarie in tema di responsabilità e rende necessarie nuove regole incentrate sul come una macchina possa essere considerata-parzialmente o interamente- responsabile per le

dell'attuale quadro normativo in materia di responsabilità contrattuale, dal momento che le macchine progettate per scegliere le loro controparti, negoziare termini contrattuali, concludere contratti e decidere se e come attuarli, rendono inapplicabili le norme tradizionali; ciò pone la necessità di norme nuove, efficaci ed al passo con i tempi, che corrispondono alle innovazioni e agli sviluppi tecnologici che sono stati di recente introdotti e che sono attualmente utilizzati sul mercato."

Se dunque manca un dettato normativo che disciplini la responsabilità fiscale delle macchine intelligenti, dobbiamo chiederci quale potrebbe essere il contenuto di queste norme in fieri.

E' necessario, in primo luogo eliminare ogni convinzione antropocentrica legata alla personalità ed avere una visione più ampia e duttile.<sup>236</sup>

Se il nostro ordinamento ha riconosciuto la personalità alle persone giuridiche, perché mai non si dovrebbe riconoscere la personalità e di conseguenza, la responsabilità fiscale ad una "macchina intelligente"?

Già oggi alcune entità robotiche sono in grado di realizzare invenzioni o creazioni artistiche, ma soprattutto si parla di "agenti software", "deantropomorfizzando" il concetto di entità agente dotata di autonomia.<sup>237</sup>

Ebbene, nel momento in cui una "macchina intelligente" è in grado di assumere delle decisioni che non sono frutto di programmazioni, ma autonome perché scaturiscono da un autonomo apprendimento, nel momento in cui un robot pone in essere delle scelte fra una pluralità di alternative, scelte che possono avere un contenuto di carattere economico o patrimoniale, allora a questa macchina si potrebbe attribuire personalità ed autonomia patrimoniale e come tale essere autonomo soggetto di imposte.

Il patrimonio delle macchine intelligenti sarebbe alimentato dai contributi dei

---

proprie azioni o omissioni; che, di conseguenza, diventa sempre più urgente affrontare la questione fondamentale di se i robot devono avere uno stato giuridico".

<sup>236</sup> G. TEUBNER *Ibridi ed attanti. Attori collettivi ed enti non umani nella società e nel diritto*. Milano Mimesis.

<sup>237</sup> E. ESPOSITO *Artificial communication? The production of contingency by algorithms, 2017* in *Zeitschrift fur Soziologie*; P. FEMIA (a cura di) *Soggetti giuridici digitali? Sullo stato privatistico degli agenti software autonomi*, Napoli ESI.

produttori, da liberalità e soprattutto dai corrispettivi dei servizi prestati: il fondo patrimoniale, funzionale all'attivazione di una responsabilità civile per i danni prodotti a terzi, potrebbe essere il primo passo per "tassare i robot", dato che gli stessi disporrebbero di risorse con cui assolvere autonomamente gli obblighi tributari.<sup>238</sup>

#### 4. Conclusioni

Allo stato la materia oggetto della nostra indagine è ancora in fieri.

Con il travolgente mutamento delle forme di produzione e le continue mutazioni del mercato non è facile assumere una posizione netta, anche perché la tecnologia si evolve in maniera così rapida che una teoria risulta già vecchia nel momento in cui viene espressa.

Ci si è chiesto se, quando si propone di attribuire ai robot una personalità legale, considerandoli delle "persone elettroniche", soggetti di diritto e possibili titolari di un patrimonio autonomo, si parli di "fantascienza fiscale".

Io credo di no, anzi credo che siamo nel presente e che è necessario iniziare a riflettere e a legiferare in tal senso; l'autonomia dei robot solleva la questione della loro natura alla luce delle categorie giuridiche esistenti e quindi sorge la necessità di creare una nuova categoria con caratteristiche specifiche ed implicazioni proprie.

Il diritto può attribuire soggettività a qualsiasi entità ritenga utile e opportuno a prescindere dai caratteri della soggettività ontologica.

Non vi è sovrapposizione tra soggettività ontologica e soggettività giuridica, questa risponde a dei criteri pratico funzionali tanto è vero che il diritto attribuisce la soggettività ad entità che sicuramente non sono soggetti ontologici quali le società.<sup>239</sup>

L'eurodeputata lussemburghese Mady Delvaux ha presentato al Parlamento europeo una mozione il cui fine è quello che androidi e robot dovrebbero, in un

<sup>238</sup> D. STEVANATO *Tassare i robot per tutelare i lavoratori. Dubbi sulla fantascienza fiscale* in Il Foglio del 18/07/2016.

<sup>239</sup> G. TADDEI ELMI *I diritti dell'intelligenza artificiale tra soggettività e valore: fantadiritto o ius condendum?*, in Il Meritevole di Tutela, Giuffrè, Milano.

prossimo futuro, pagare i tributi.<sup>240</sup>

Tale mozione, avente ad oggetto la possibilità e l'eventuale qualificazione di una personalità giuridica per le intelligenze artificiali, muove dalla definizione di autonomia quale capacità di prendere decisioni e metterle in atto nel mondo esterno, indipendentemente da un controllo o da un'influenza esterna.

Quindi quando siamo al cospetto di una "macchina intelligente", bisogna riflettere e valutare il ruolo che ha la macchina e soprattutto i riflessi economici che la macchina stessa produce.

Ritengo che se gli effetti economici delle azioni della macchina intelligente dovessero ricadere sulla macchina stessa e quindi fossero compiute nell'interesse della stessa, allora si potrebbe parlare di autonomia patrimoniale e quindi di autonomo soggetto sotto il profilo fiscale.

Se invece la macchina rappresenta la volontà del dominus il quale non si fa rappresentare, ma si riferisce per *relationem* alla scelta robotica, idealmente la sottoscrive,<sup>241</sup> allora la macchina non potrà mai essere considerata un soggetto autonomo a cui imputare dei redditi, ma sarà considerata una *res* e come tale un cespite ammortizzabile.

---

<sup>240</sup> Nell'ambito di un testo centrato soprattutto sulla delicata questione della responsabilità civile per danni provocati da macchine pensanti in grado di agire in modo autonomo ed imprevedibile, fuori da ogni possibilità di controllo di produttori, proprietari o utilizzatori delle stesse, la mozione prefigura uno scenario in cui la sostituzione di robot intelligenti a lavoratori in carne ed ossa produrrà una disoccupazione permanente e di massa, ponendosi il problema della sostenibilità degli odierni sistemi di sicurezza sociale, da risolvere attraverso una modifica degli attuali criteri di tassazione.

<sup>241</sup> U. RUFFOLO *Il problema della "personalità elettronica"* Journal of Ethics and Legal Technologies – Volume 2(1)- April 2020;