

4.

## I CONTROLLI E L'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO RISPETTO AGLI AUTOMATISMI

di *Caterina Verrigni*

SOMMARIO: 1. Note introduttive. — 2. Le questioni maggiormente significative. —  
3. La giurisprudenza amministrativa e la prassi. — 4. Gli accertamenti  
automatizzati già previsti nell'ordinamento. — 5. Conclusioni.

### 1. *Note introduttive.*

In premessa è opportuno precisare che la ricerca è in una fase embrionale per cui le riflessioni che seguono potranno apparire asistematiche anche in virtù del fatto che sono emerse parecchie questioni che dovranno essere riordinate nel tempo ma che al momento non hanno ancora trovato né una giusta collocazione, né una adeguata connotazione.

La domanda principale che ci si è posti è: “in che misura e con quali forme di garanzia un soggetto pubblico come l'Amministrazione finanziaria può porre a fondamento della propria azione istituzionale i risultati dell'elaborazione fondata su sistemi di intelligenza artificiale”?

Innanzitutto, tali sistemi potrebbero essere impiegati dall'Amministrazione finanziaria, al fine di determinare — sulla base di elementi istruttori già acquisiti — se una determinata operazione possa essere sindacata sulla base della norma prevista dalla legislazione interna.

Si tratterebbe di un utilizzo endoprocedimentale destinato a completare l'attività istruttoria dell'ufficio in vista dell'accer-

tamento di operazioni reputate in contrasto con la suddetta norma.

Diversamente, se l'AF pretendesse di fondare l'accertamento e/o l'intera attività di controllo su quanto indicato dal sistema di intelligenza artificiale, ovvero su rigidi automatismi si porrebbero taluni problemi interpretativi.

## 2. *Le questioni maggiormente significative.*

La prima criticità che emerge dal punto di vista interpretativo riguarda la motivazione dell'atto amministrativo.

Se si ritenesse che questo possa essere motivato sulla base delle risultanze dell'elaborazione del sistema di intelligenza artificiale, allora ci si troverebbe di fronte alla questione dell'algoritmo, il più delle volte non conoscibile.

Come è noto, dalla motivazione dell'atto il destinatario deve essere messo in condizione di comprendere sia il fondamento di ciò che viene contestato, sia il procedimento logico mediante il quale l'Ufficio arriva ad accertare determinate violazioni.

Ciò vale, in particolar modo, ad esempio per gli accertamenti fondati su una contestazione di abusività, rispetto ai quali l'Ufficio deve riempire di contenuto concetti vaghi, e quindi la trasparenza della ricostruzione è decisiva.

D'altra parte, non è detto neppure che l'Ufficio abbia a sua volta accesso all'algoritmo e possa adempiere a tale onere motivazionale (problema di merito che comporta la subordinazione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria alle scelte effettuate autonomamente dai creatori dell'algoritmo) (1).

La problematica della motivazione è strettamente collegata al profilo della tutela dei diritti del contribuente.

---

(1) « Le macchine ci conoscono, ma noi conosciamo le macchine? ». È la domanda al centro del libro di Michele Petrocelli, *(In)Coscienza digitale*.

La motivazione dell'atto, oltre a garantire l'imparzialità e il buon andamento dell'attività amministrativa, ha la funzione di consentire al destinatario il pieno esercizio del proprio diritto di difesa.

Un altro problema che emerge riguarda la valenza probatoria che l'elaborazione effettuata dal sistema intelligente potrebbe avere in giudizio.

I limiti di conoscibilità dell'algoritmo possono infatti impattare negativamente anche sull'attività del giudice, il quale non sarebbe, nella maggior parte dei casi, posto nella condizione di valutare l'attendibilità della ricostruzione dell'Ufficio, se non ricorrendo a consulenze tecniche, con conseguente aumento dei costi di giustizia.

### 3. *La giurisprudenza amministrativa e la prassi.*

Le questioni sopra segnalate sono state analizzate di recente dal Consiglio di Stato (2), il quale — con riferimento ad un atto amministrativo algoritmico in materia non fiscale — ha riconosciuto che l'impiego di questi strumenti tecnologici sia strumentale ad una maggiore efficienza ed economicità dell'attività amministrativa ma, al contempo, debba essere assoggettato ad alcuni principi, come quello di conoscibilità di una regola espressa in un linguaggio non strettamente giuridico.

A questo punto residua l'ipotesi già messa in evidenza dalla dottrina amministrativistica di un impiego dei sistemi di intelligenza artificiale per lo svolgimento di una istruttoria interna al termine della quale vi sia l'intervento del funzionario che si assume la responsabilità esterna dell'atto impositivo emesso.

Vi è altrimenti il rischio di traslare sul giudice, e quindi in una fase successiva all'accertamento, la valutazione degli interessi che è invece l'Amministrazione finanziaria a dover compiere preventivamente sul caso concreto.

---

(2) Sentenza n. 2270/2019, sentenza n. 8472/2019.

Sulla rilevanza circoscritta dell'intelligenza artificiale nel procedimento amministrativo, una sentenza del TAR Lazio (3) relativa al ricorso ad un algoritmo per le assegnazioni di docenti delle scuole pubbliche, ha affermato che gli algoritmi, pur raggiungendo un grado di precisione elevata non possono mai sostituire l'attività cognitiva e di giudizio di un'attività istruttoria affidata ad un funzionario, nel rispetto di norme e principi presenti sia nella Costituzione, sia nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Alla luce di tali sintetiche premesse ci si deve chiedere se ci sia spazio per un utilizzo ragionevole dell'intelligenza artificiale per l'Amministrazione finanziaria.

La ricostruzione risulta influenzata dalla circostanza per cui il rapporto tra l'ente pubblico e il contribuente non è fondato sul consenso.

Di conseguenza appare opportuno limitare l'utilizzo di meccanismi automatizzati, i quali, per poter operare in modo pregnante, avrebbero necessità di condividere le regole da parte di tutti i soggetti coinvolti, come accade nei rapporti tra privati dove in moltissime contrattazioni si fa ricorso a sistemi automatizzati.

In realtà il rapporto d'imposta come meramente autoritativo, sta mutando sempre di più verso forme consensualistiche del prelievo, sia sul piano interno che su quello internazionale. Pertanto, si potrebbe delineare un utilizzo più leggero dell'intelligenza artificiale al fine di ovviare alle problematiche giuridiche evidenziate.

Per rimanere nell'ambito dei controlli aventi ad oggetto operazioni elusive, occorre osservare che la valutazione circa l'abusività di una determinata operazione passa anche mediante l'esame di informazioni difficilmente conoscibili dall'amministrazione se non a seguito di un intervento del contribuente (es. contratti, prassi aziendali, ecc.). In definitiva, in

---

(3) Sentenza n. 9224/2018.

molti casi manca all'Ufficio la possibilità di rappresentare in modo esaustivo, con l'uso della sola intelligenza artificiale, i termini dell'operazione di cui si deve valutare l'elusività.

Si potrebbe pensare di correlare l'elaborazione di dati da parte di sistemi automatizzati a forme di cooperazione preventiva tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente: ciò nel senso che il primo *screening* svolto con l'utilizzo di tali sistemi dovrebbe essere solamente funzionale a selezionare quei contribuenti o quelle operazioni sui quali effettuare un approfondimento.

Successivamente si dovrebbe aprire un contraddittorio preventivo nel corso del quale l'Ufficio dovrebbe spiegare al contribuente gli esiti della procedura automatizzata ed il contribuente fornire a sua volta informazioni non conoscibili da parte dell'Amministrazione finanziaria, in modo da consentire all'Ufficio di integrare gli elementi a propria disposizione e, se del caso, rielaborare il tutto con il sistema dell'intelligenza artificiale.

In questa direzione si muove, con riferimento all'accertamento fondato sulle risultanze dell'elaborazione algoritmica dei dati dell'Anagrafe dei rapporti finanziari, il Parere n. 9106329 del 14 marzo 2019 del Garante per la protezione dei dati personali, dove si afferma che tali risultanze devono essere analizzate da un operatore qualificato ai fini della convocazione del contribuente in contraddittorio. Lo svolgimento del contraddittorio eviterebbe i vizi della motivazione dell'atto ed allo stesso tempo garantirebbe in modo adeguato la tutela dei diritti del contribuente, chiamato ad un atteggiamento di responsabile collaborazione con l'Ufficio.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate con un Provvedimento direttoriale del maggio 2022 ha ampliato le informazioni che gli Istituti di credito devono trasmettere nel suddetto Archivio, inserendo ad esempio anche gli investimenti in criptovalute.

#### 4. *Gli accertamenti automatizzati già previsti nell'ordinamento.*

Il tipico controllo automatizzato già sistematizzato all'interno del sistema degli accertamenti è quello riferibile all'art. 36-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 per le imposte sul reddito e all'art. 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972 per ciò che concerne l'IVA. Si tratta di procedimenti che agevolano fortemente l'operato del Fisco, tenuto a far fronte ad un numero elevatissimo di dichiarazioni.

Tuttavia, anche in tale contesto emergono delle criticità poiché nel corso del tempo si è avuta una progressiva espansione di tali strumenti che ha impedito di circoscrivere in modo preciso i confini della liquidazione. L'Amministrazione finanziaria si è allontanata dalla *ratio* ispiratrice delle due norme con conseguente allargamento del loro raggio di applicazione. Per esempio, l'indicazione della tipologia di errori commessi dai contribuenti non è sufficientemente precisa. Sebbene vi rientrino di certo i meri errori di calcolo commessi nella compilazione della dichiarazione; il tenore letterale consente di prendere in considerazione anche errori più complessi (si pensi alle questioni che possono sorgere rispetto all'aliquota applicabile).

In definitiva le stesse considerazioni evidenziate in tema di accertamento delle fattispecie elusive si possono riproporre per le liquidazioni automatizzate.

Si assiste ad un deficit di trasparenza. Infatti, non sono noti gli algoritmi in base ai quali è programmato il sistema informatico preposto al controllo e questo rende incerti gli esiti delle liquidazioni, posto che non è possibile individuare con precisione quali siano le correzioni che il sistema elettronico andrà ad effettuare.

#### 5. *Conclusioni.*

Allo stato attuale soprattutto nel settore delle norme antiabuso vi sono valide ragioni per difendere la modalità "classica" del procedimento di controllo basato sul ragionamento giuridico.

La principale di queste ragioni sta proprio nel modo di essere di queste norme. Esse si riferiscono a condotte che non violano alcun obbligo giuridico e che quindi come tali non sono illecite, anche se di fatto comportano un aggiramento degli obblighi stessi.

Rispetto alle clausole antiabuso si apprezza in modo preponderante l'intervento umano che utilizza i dati ma che effettua un bilanciamento degli interessi in gioco, funzionale alla corretta decisione.

D'altra parte, la soluzione intermedia che si è proposta, da una parte attribuisce una funzione ai sistemi intelligenti utile all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria; dall'altra, trova *appeal*, inserendosi in una metamorfosi che da qualche anno caratterizza il rapporto tributario, il quale valorizza gli strumenti di interlocuzione preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Ne esce preservata in questo modo anche la funzione del giudice il cui ruolo è quello di adattare la norma astratta alle specifiche caratteristiche del caso concreto, senza avvalersi di meccanismi automatizzati preconfezionati.

Tale ricostruzione emerge anche dall'atto di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria (Circolare n. 21/E del 20 giugno 2022) che valorizza il nuovo applicativo basato sull'intelligenza artificiale e sui *big data* che gli uffici possono utilizzare per effettuare le analisi di rischio e selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo sempre con il fine di contrastare le frodi correlate, in particolar modo, alle misure di vantaggio (agevolazioni fiscali e contributi a fondo perduto) erogate durante il periodo della pandemia.

