

GTP4 Chat e la sua applicazione nel sistema tributario nazionale*

Adriano Di Pietro**

Ricevuto: 1 febbraio 2026 – Pubblicato: 15 luglio 2026

Abstract

The application of the new algorithm in tax law allows for the ordering of national jurisprudence, the elaboration of its principles up to contributing to the elaboration of provisions of the Agency and judicial decisions. In proportion to the more intense use of the algorithms, the responsibility of the Agency to use their results in cross-examination with the taxpayers and to make specific mention of them in the assessment results of the tax documents to avoid the cancellation of the related documents increases.

L'applicazione nel diritto tributario del nuovo algoritmo consente di ordinare la giurisprudenza nazionale, di elaborare i principi fino a contribuire all'elaborazione di provvedimenti dell'Agenzia e di decisioni giudiziarie. In proporzione alla più intensa utilizzazione degli algoritmi cresce la responsabilità dell'Agenzia di utilizzarne gli esiti in contraddittorio con i contribuenti e di farne specifica menzione nei risultati accertativi degli atti impositivi per evitare l'annullamento dei relativi atti.

Keywords: Tax law; Artificial intelligence; Effective application; Procedural adversarial proceedings; Tax justification.

* Relazione presentata alla Jornada Científica Internacional «Sistema tributario, sociedad digital y Administración algorítmica», Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF) de la Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, 15 de abril de 2024. Questa pubblicazione è parte del progetto di I+D+i PID2022-139650OB-100 Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos, financiado por MICIU/ AEI/10.13039/501100011033/ y por FEDER/UE.

** Università degli Studi di Bologna (Italy); ✉ adriano.dipietro@unibo.it
Direttore responsabile della rivista *Studi Tributari Europei*

SOMMARIO: 1. Da un lato, l'algoritmo. La sua applicazione è stata rapida e si sta diffondendo anche nell'ambito tributario – 2. L'utilità di un algoritmo nel contesto tributario – 2.1. La sua efficacia dipende dai dati che lo alimentano – 2.2. La sua utilità dipende anche dalla coerenza e dall'affidabilità delle informazioni trasmesse – 2.3. Un primo impegno informatico per l'algoritmo: l'ampia documentazione giurisprudenziale – 2.4. Dall'impegno informatico all'affidabilità dell'algoritmo – 3. Le diffidenze ufficiali per l'intelligenza artificiale in campo tributario – 3.1. Il silenzio degli organi di autogoverno giudiziario tributario – 3.2. L'apparente diffidenza ufficiale dell'Agenzia delle Entrate – 3.3. I limiti attuali delle raccolte giurisprudenziali preparate dai giudizi nazionali e sistematizzate dal Ministero dell'Economia – 4. L'efficacia dell'algoritmo – 4.1. Utilità per i contribuenti – 4.2. Gli effetti per l'Agenzia delle Entrate – 4.2.1. L'elaborazione della prassi amministrativa – 4.2.2. La conoscenza sistematica dei precedenti giudiziari e amministrativi – 4.2.3. La predisposizione o la redazione di verbali – 4.2.4. La selezione della pericolosità dei contribuenti per orientare i controlli – 4.2.5. L'efficacia nei controlli automatizzati – 5. Efficacia e utilità dell'algoritmo: la valorizzazione dei principi ispiratori delle sentenze – 5.1. L'efficacia dell'algoritmo nell'astrarre i principi – 5.2. La differente utilità dei principi astratti dall'algoritmo per giudici ed Agenzia delle Entrate – 6. La necessità ordinamentale e l'opportunità dell'intelligenza artificiale nel contraddittorio endoprocedimentale – 7. Piena responsabilità dell'Agenzia nell'uso e nell'applicazione dei risultati dell'intelligenza artificiale a rispetto del diritto alla privacy del contribuente – 8. L'efficacia degli esiti giurisprudenziali ottenuti con l'algoritmo e la trasparenza nei confronti dei contribuenti: l'importanza della motivazione – 8.1. La responsabilità motivazionale dell'Agenzia con l'utilizzo degli algoritmi – 8.2. La motivazione delle sentenze – 9. La nuova frontiera degli algoritmi: dall'elaborazione dei principi all'argomentazione decisoria – 9.1. Una responsabilità potenzialmente giudicante – 9.2. Una futura responsabilità di decisione amministrativa – 10 Conclusioni

1. Da un lato, l'algoritmo. La sua applicazione è stata rapida e si sta diffondendo anche nell'ambito tributario

Chat GTP4 è un'invenzione informatica che ha consentito a tanti utenti di utilizzare un algoritmo innovativo ed efficace. Le relative caratteristiche ne hanno fatto uno strumento informatico, fino ad ora unico. Grazie all'efficacia dei risultati offerti dalla sua applicazione, si è affermato, rapidamente, sin dalla sua introduzione sul mercato globale nel 2023. Un successo sempre crescente per la conoscenza, la velocità e la capacità di coordinare e integrare, in tempo reale, tante informazioni, comprese quelle che incidono sul quadro tributario, con tempi di elaborazione e ampiezza di conoscenza tali da superare la stessa capacità del cervello umano. Con tali capacità tecniche, l'algoritmo può documentare la varietà dei processi informativi, ordinarne i risultati ed anche elaborarne la complessità, con efficacia ben affermata anche nell'ambito tributario.

2. L'utilità di un algoritmo nel contesto tributario

2.1. La sua efficacia dipende dai dati che lo alimentano

Con tali qualità, l'algoritmo riesce a collegare e ad elaborare, rapidamente, i dati e le informazioni ricevute. Riesce a sistematizzare, nel caso specifico, i risultati della giurisprudenza nel contesto tributario. Riesce ad utilizzare criteri originali per consentire un'elaborazione coerente e razionale dei dati informativi e documentali che sono stati forniti. Così, l'applicazione dell'algoritmo supera le distinzioni di forma e di funzione giuridica che intercorrono tra le decisioni dei giudici e le inter-

pretazioni dell'Agenzia e, con esse, anche quelle tra categorie e tra principi giuridici che ispirano e giustificano le decisioni giudiziarie e le pronunce amministrative.

2.2. La sua utilità dipende anche dalla coerenza e dall'affidabilità delle informazioni trasmesse

L'esito dell'algoritmo è, quindi, coerente con la quantità e la qualità dei dati informativi sui quali è chiamato ad operare. Un esito tanto più utile quanto più ampio è il quadro informativo formato o dalle decisioni giudiziarie o dagli esiti delle interpretazioni dell'Agenzia. Un quadro, che i diversi fruitori dovrebbero poter controllare, verificando la coerenza e la corrispondenza dei risultati interpretativi forniti dall'algoritmo rispetto a quelli delle decisioni giudiziarie o delle interpretazioni amministrative che rappresentano, pur sempre, il fondamento delle elaborazioni dell'intelligenza artificiale.

2.3. Un primo impegno informatico per l'algoritmo: l'ampia documentazione giurisprudenziale

Un utile risultato dell'applicazione dell'algoritmo è certo quello di comporre un quadro di documentazione giurisprudenziale, variamente elaborata e continuamente arricchita proprio dall'evoluzione tecnico informatica e dalla crescente rapidità di funzionamento informatico. Gli algoritmi offrono, prima di tutto, una conoscenza dei precedenti giurisprudenziali più ampia di quella limitata nelle tradizionali competenze territoriali dei giudici tributari. Questi, confinano la relativa conoscenza giudiziaria nel loro ambito territoriale, non potendo, se non con iniziative dei singoli, apprezzare i precedenti delle altre giurisdizioni territoriali, rinunciando così, ad ampio ed utile confronto di precedenti giudiziari. Certo, tale innovativa elaborazione richiede un'adeguata capacità dei giudici tributari di redigere informaticamente le loro sentenze e di qualificare informaticamente anche quelle meno recenti, ancora cartacee. Un impegno che, comune a tutti i giudici tributari, viene assolto con risultati non omogenei sull'intero territorio nazionale, viste le difficoltà sia di ordinare informaticamente le nuove sentenze, sia di recuperare le precedenti. È un impegno difficile perché appesantisce l'ordinaria responsabilità decisoria dei giudici tributari. Infatti, richiede loro non una revisione di quanto deciso ma, più semplicemente, una riedizione informatica delle sentenze già pubblicate. Un impegno formale che si aggiunge al responsabile lavoro giudicante ma che non ha mai avuto un riconoscimento ufficiale né dai giudici, con il loro organo di autogoverno, né dal Ministero dell'Economia, nella sua responsabilità organizzativa dei giudici e dei giudizi tributari.

Così, l'esito frammentario di un lavoro di "volontariato giudiziario" non ha ancora consentito ai giudici tributari né di considerare l'informatizzazione delle sentenze pregresse parte integrante della loro attività giudicante, né, tantomeno, di beneficiare di un relativo compenso.

Senza una completa informatizzazione delle sentenze, senza un esito sufficientemente conforme per i diversi organi giudicanti di primo e secondo grado e nei diversi territori del Paese, ogni ulteriore sforzo di elaborazione informatica non risulta di coerente affidabilità, nonostante la prevista applicazione dell'algoritmo.

2.4. Dall'impegno informatico all'affidabilità dell'algoritmo

L'auspicabile successo informatico può derivare solo dalla felice combinazione di due caratteri: la maggiore ampiezza dei precedenti giurisprudenziali informatizzati e l'affidabilità del modo di operare dell'algoritmo. La relativa efficacia è affidata alle capacità di quest'ultimo di svolgere le originali doti di elaborazione, grazie alla combinazione di rapidità e di efficienza. Sono qualità indispensabili per raccogliere, in tempi brevissimi, ben lontani da quelli di raccolta con strumenti umani, il maggior numero di sentenze. Infatti, solo la numerosità delle informazioni giudiziarie può assicurare una base documentale affidabile per l'efficacia dell'applicazione dell'algoritmo con le sue capacità elaborative e combinatorie. Sono caratteri indispensabili per l'affidabilità dei risultati, ma difficili

da controllare e da valutare proprio per i giudici tributari chiamati ad utilizzarli. Da tali caratteri, però, derivano la rapidità e l'efficacia come migliori garanzie per l'utilizzazione della giurisprudenza nazionale. Solo l'algoritmo può trasformare quello che rimarrebbe un cumulo di sentenze, pur in edizione informatica, in uno strumento utile ed efficace per conoscere e comprendere le linee interpretative che si sono sviluppate, superando le difficoltà nazionali dei giudici tributari di tutt'Italia. Per loro, l'efficacia dell'applicazione dell'algoritmo diventa, così, utilità decisionale e non solo conoscitiva.

Grazie all'algoritmo, i giudici tributari nazionali possono collegare scelte giudiziarie su uno stesso tema, declinandolo, però, a seconda dei caratteri della realtà materiale che ogni provvedimento dell'Agenzia pone, a rettifica delle scelte dei contribuenti.

Grazie all'algoritmo, i giudici non possono solo conoscere le esperienze giudiziarie dei due ordini di giudizio sull'intero territorio nazionale ma anche, e questo è l'aspetto funzionale, ancora più utile, ordinare la successione delle sentenze su di uno stesso tema, valorizzare elementi nel confronto tra argomenti giuridici e situazioni fattuali di riferimento, cercarne le concordanze ed evidenziarne le argomentazioni. Un impegno tanto più efficace tanto più l'algoritmo sarà stato ben addestrato. Un impegno che concorre a valorizzare la responsabilità decisoria dei giudici tributari.

3. Le diffidenze ufficiali per l'intelligenza artificiale in campo tributario

3.1. Il silenzio degli organi di autogoverno giudiziario tributario

Alla sempre più rapida evoluzione dell'applicazione dell'intelligenza artificiale, nella raccolta e nella funzionalità attiva delle banche dati in materia tributaria, fa, però, riscontro quella che appare un'iniziale prudenza che investe, tuttora, gli organi di autogoverno giudiziario.

Certo, nel loro silenzio ma senza nessun divieto esplicito, l'uso, l'applicazione dell'algoritmo ad una crescente informatizzazione delle sentenze, rappresenta, pur sempre, un'utile occasione per i giudici tributari. A loro viene rimesso un duplice giudizio: quello di opportunità e l'altro di utilità, entrambi per applicare l'algoritmo, per verificarne i risultati, per compararli con la questione loro sottoposta e sulla quale sono tenuti a decidere. È un'analisi complessa, con il giudizio finale ottenuto utilizzando i risultati giurisprudenziali conformi ai precedenti che l'algoritmo può elaborare con tanta rapidità e con tanta efficacia nel confronto di un universo potenzialmente ampio di precedenti. In questo quadro, la preoccupazione dei giudici tributari, con il relativo organo di autogoverno, è comprensibile. Infatti, si vede il rischio che la ricerca della certezza possa poi giustificare una sostanziale uniformità delle scelte decisorie dei giudici. Questi potrebbero preferire affidarsi sempre più agli orientamenti giurisprudenziali consolidati a mano a mano che l'intelligenza artificiale s'impegna a conoscerli e coordinarli compiutamente.

3.2. L'apparente diffidenza ufficiale dell'Agenzia delle Entrate

La diffidenza dell'Agenzia è diffusa e riconosciuta ufficialmente da recenti (ottobre 2025) linee guida: il ricorso all'intelligenza artificiale cede alla responsabilità di salvaguardare la funzionalità amministrativa e la responsabilità operativa dell'Agenzia.

In ogni caso, si tratta di posizioni ufficiali che riguardano l'impiego dell'intelligenza artificiale a sostanziale fondamento di provvedimenti amministrativi. Le diffidenze e i divieti non riguardano, però, la cognizione e la consultazione dell'intelligenza artificiale che ben possono rientrare in un ambito di conoscenza ampio e non territorialmente limitato che arricchisce le funzioni amministrative. Tale quello del Sistema Informativo Fiscale che viene alimentato sia da dati trasmessi dai contribuenti, sia da informazioni acquisite da fonti terze, obbligate per legge e da fonti estere (tramite la collaborazione fiscale intra Ue), sia dall'anagrafe dei rapporti bancari e assicurativi, sia

dal monitoraggio fiscale, a cui si sono aggiunti -dal 2019- i dati della fatturazione elettronica per i soggetti passivi IVA.

Con tale ampia conoscenza, gli esiti dell'intelligenza artificiale contribuiscono a fondare il consenso delle soluzioni interpretative dell'Agenzia. Un passaggio importante per distinguere la responsabilità amministrativa, che rimane, comunque, dei funzionari, dal loro convincimento. Quello che legittima, a sua volta, i provvedimenti impositivi ma che, grazie al crescente successo dell'algoritmo, ben può trovare sempre più ricche ed articolate ragioni di convincimento degli uffici dell'Agenzia.

3.3. I limiti attuali delle raccolte giurisprudenziali preparate dai giudici nazionali e sistematizzate dal Ministero dell'Economia

L'impegno poliennale del Ministero dell'economia di ordinare le massime di tante sentenze di giudici tributari, emesse sul piano nazionale, ha ottenuto un importante risultato. Quello di moltiplicare, nel corso degli anni, la raccolta e la sistemazione di decine di migliaia di sentenze. Un risultato importante ma che, per essere compiuto ed aggiornato continuamente, richiederebbe un modello informatico. Come tale funzionale ad agevolare, con l'ordine delle massime, anche la loro necessaria relazione per temi e principi. Un impegno, però, che la sola scelta dei giudici tributari a livello territoriale e la raccolta del Ministero delle finanze per una combinazione nazionale, non sarebbero in grado di realizzare con la stessa rapidità e con lo stesso ordine unitario nazionale offerti da un algoritmo. Questo è destinato ad operare su di un universo informativo ampio che va ben al di là dei limiti di esperienza imposti dalla giurisdizione territoriale.

4. L'efficacia dell'algoritmo

4.1. Utilità per i contribuenti

Con l'intelligenza artificiale i contribuenti possono, responsabilmente, cercare di adeguare le future loro scelte fiscali agli orientamenti giurisprudenziali o alle interpretazioni amministrative. Un'esigenza di conformità che ben potrebbe essere soddisfatta solo grazie al quadro più ampio, e nazionale, degli orientamenti giurisprudenziali e della prassi amministrativa, soprattutto con la conoscenza e la consapevolezza delle relative ragioni.

E un'esigenza utile a fondare, fin dalla dichiarazione dei contribuenti, ragioni e fondamenti che traggano forza e consapevolezza dall'ampia conoscenza degli orientamenti giurisprudenziali e delle scelte amministrative. Ciò, grazie alle linee di corrispondenza che l'intelligenza artificiale può offrire con la rapida ed efficace elaborazione dei precedenti giudiziari tributari e di quelli amministrativi. Ne deriva un grado di affidabilità, se non di certezza, delle scelte tributarie che il contribuente, poi, potrà formalizzare in dichiarazione.

D'altra parte, le stesse argomentazioni, con il relativo uso degli esiti dell'algoritmo, ben potrebbero essere utilizzate dal contribuente per assicurare miglior fondamento delle ragioni di appello alla Corte di Giustizia di secondo grado. Ciò, nell'ipotesi in cui l'Agenzia abbia ritenuto di non condividere le soluzioni fiscali adottate dal contribuente che le aveva considerate coerenti con i precedenti giudiziari ed amministrativi.

4.2. Gli effetti per l'Agenzia delle Entrate

4.2.1. L'elaborazione della prassi amministrativa

In coerenza con l'organizzazione gerarchica dell'Agenzia, le interpretazioni dell'organo centrale vengono diffuse su tutto il territorio nazionale. Una dimensione coerente per le circolari che, così, possono offrire la conoscenza degli esiti interpretativi o decisorii nazionali a tutti gli uffici periferici.

Più complesso, per l'algoritmo, sistematizzare risoluzioni e pareri dell'Agenzia centrale che arricchiscono la prassi amministrativa. Si tratta, infatti, d'interventi interpretativi e risolutivi collegati

al caso singolo e rivolti all'ufficio proponente. Questi impegnano l'algoritmo non solo nella documentazione, che può essere largamente dispersa, ma anche, e soprattutto, nella sistemazione per temi ed argomenti sui quali l'Agenzia centrale ha comunicato la propria opinione e fornito la propria interpretazione.

Con questo impegno, grazie all'algoritmo, ben si possono ordinare e sistematizzare, secondo criteri originali, la varietà dei casi e dei precedenti che arricchiscono la prassi amministrativa minuta: quella sollecitata ed elaborata per casi specifici. Un tale impegno dell'algoritmo offrirebbe a tutti gli uffici periferici una conoscenza particolarmente ampia ed effettivamente nazionale degli orientamenti interpretativi dell'Agenzia centrale. Grazie all'elaborazione dell'intelligenza artificiale, gli Uffici periferici potrebbero presentare soluzioni applicative che, anche se per casi di carattere territoriale, potrebbero presentare gli stessi caratteri che l'algoritmo ha riconosciuto in altri precedenti della stessa Agenzia centrale. In sostanza, i risultati interpretativi e applicativi che, proprio perché riconosciuti come coerenti, offrirebbero un contributo alla certezza del diritto di cui la prassi amministrativa sarebbe investita.

4.2.2. La conoscenza sistematica dei precedenti giudiziari e amministrativi

L'algoritmo consente all'Agenzia, e ai suoi diversi uffici, una comprensione generale della prassi amministrativa, la ricerca dei precedenti amministrativi, la valutazione dei precedenti giurisprudenziali, permettendone, poi, con giudizio dei funzionari, la relativa applicazione ai casi trattati dai singoli uffici incaricati del controllo dell'operato dei contribuenti. Così, l'algoritmo può offrire una visione più ampia di quella ottenuta dai singoli funzionari, sia per la raccolta dei precedenti giudiziari e sia per la corrispondenza degli esiti decisori che sono da loro tratti.

Per i precedenti giudiziari, gli uffici potranno beneficiare della concordanza dei relativi orientamenti: quelli che sarebbero rimasti sconosciuti, perché fuori dell'ambito territoriale e, nello stesso tempo, non efficaci, perché prigionieri della dispersione dell'universo della giurisprudenza nazionale.

Per la prassi amministrativa gli uffici potranno raccogliere, ordinare e razionalizzare i relativi risultati.

4.2.3. La predisposizione o la redazione di verbali

Non è difficile richiedere all'intelligenza artificiale di offrire un'utile elaborazione dei rapporti di verifica dell'Agenzia tributaria. L'algoritmo supporta la coerenza di tali esiti con la relativa formalizzazione nei verbali. Un risultato garantito dalla raccolta delle informazioni e dei documenti del contribuente e dal controllo degli esiti formalizzati dei diversi momenti di verifica dell'Agenzia. Un risultato coerente con l'attività istruttoria e tanto più importante perché su quello, con il felice supporto dell'algoritmo, l'Agenzia fonda i propri atti impositivi. Di qui, l'importanza del confronto del contribuente che, come partecipe dell'attività d'indagine e di verifica dell'Agenzia, è a conoscenza dei verbali ma non dei criteri di elaborazione. Ignora, quindi, se siano stati affidati direttamente ai funzionari dell'Agenzia o siano il frutto di un'elaborazione algoritmica.

Senza tale verifica, il contribuente continua a controllare, con impegno personale, l'affidabilità degli esiti informativi e documentali che i verbali offrono. Riserva, così, una tradizionale fiducia agli esiti dell'attività degli uffici dell'Agenzia senza poter, invece, verificare l'affidabilità dei criteri di intelligenza artificiale eventualmente utilizzati. Sempre senza conoscerli, il contribuente continua a controllare se quanto contenuto nei verbali, corrisponda effettivamente a quanto acquisito nell'istruttoria, compresi gli eventuali rilievi o riserve che abbia manifestato nel corso dei controlli.

4.2.4. La selezione della pericolosità dei contribuenti per orientare i controlli

Un'ulteriore applicazione amministrativa dell'intelligenza artificiale sarà quella di identificare, con una selezione ampia dei contribuenti, quelli con un elevato livello di pericolosità fiscale. Un ruolo

che l'algoritmo può svolgere in modo efficiente e rapido, offrendo, anche con la sua potenza di calcolo, la relativa selezione. Un risultato che l'algoritmo potrà ottenere utilizzando in modo integrato i diversi criteri che l'Agenzia ha sviluppato, attingendo alle sue precedenti esperienze. Più precisamente, quelli per selezionare, con la varietà degli indizi, i contribuenti che, per la riconosciuta pericolosità fiscale, giustificano il sospetto di evasione. È un esito dell'algoritmo che consente all'Agenzia di risparmiare tempo e di beneficiare, senza particolare sforzo umano, dell'efficienza che l'intelligenza artificiale, comunque, offre. Il tutto, anche in questo caso, senza la partecipazione del contribuente che, allo stato attuale della normativa, non è informato dei criteri utilizzati per le scelte di controllo della pericolosità fiscale che lo riguardino.

4.2.5. L'efficacia nei controlli automatizzati

L'intelligenza assume un ruolo importante anche nel campo dei controlli automatizzati. Si tratta di un'applicazione sempre più diffusa nel tentativo di facilitare l'attività d'indagine dell'Agenzia; un impegno comprensibile nella gestione di massa del controllo che l'intelligenza artificiale può ben supportare. Infatti, una volta che questa abbia selezionato i contribuenti, garantendo il rispetto dei requisiti stabiliti dall'Agenzia, è pur sempre utile, per coerenza ed efficacia, continuare ad applicare l'algoritmo anche al successivo utilizzo amministrativo. L'efficacia, in questo caso, dipende, ancora una volta, dalla qualità e dalla quantità di informazioni che l'Agenzia fornisce all'algoritmo. È un impegno necessario, con la relativa responsabilità dell'Agenzia di monitorare e controllare i risultati dell'applicazione dell'algoritmo prima di utilizzarli. In particolare, l'Agenzia deve garantire che tali risultati siano coerenti ed efficaci. Questa è una necessità, più che un'opportunità, per evitare che i risultati dell'attività di controllo, con l'applicazione dell'algoritmo, siano incoerenti con quelli ottenibili con il tradizionale uso dei criteri generali.

Per tali meriti, quindi, l'utilizzazione dell'intelligenza artificiale nei controlli automatizzati non potrebbe rientrare tra i limiti, se non i divieti, che l'Agenzia centrale ha di recente posto con proprie linee guida (ottobre 2025).

5. Efficacia e utilità dell'algoritmo: la valorizzazione dei principi ispiratori delle sentenze

5.1. L'efficacia dell'algoritmo nell'astrarre i principi

Un passaggio successivo per l'efficacia e per l'utilità dell'algoritmo potrebbe derivare dalla sua capacità di estrarre i principi giuridici dalle sentenze. Una capacità ulteriore, rispetto a quella di ordinare e collegare gli esiti giurisprudenziali, perché mette in evidenza un duplice potere che l'algoritmo può esercitare: quello di analisi che, a differenza di quella basata sulla pur importante capacità di esaminare i dispositivi per metterli a confronto, consente di mettere in evidenza delle corrispondenze, e l'altro, quello di trarre dall'analisi dell'intera sentenza, e non solamente dal suo dispositivo, quei principi posti dal giudice a fondamento della sua convinzione e quindi alla base della sua decisione. In sostanza, si tratterebbe di affidare all'algoritmo la delicata e responsabile capacità di elaborare o estrarre quelle che vengono comunemente indicate e acquisite come massime, nella consolidata esperienza italiana.

Questo esito sarebbe tanto più efficace quanto più affidato all'addestramento preventivo dell'algoritmo, secondo una responsabilità che non potrebbe essere rimessa ai giudici ma della quale i giudici potrebbero trarre vantaggio.

Un impegno che, a seconda delle esperienze e delle conoscenze, potrebbe essere o rimesso, innovativamente, all'organo di autogoverno dei giudici, una volta dotato di organizzazione adeguata, o allo stesso Ministero dell'Economia, con trasparenti criteri di elaborazione informatica. D'altra parte, potrebbe essere confermato alle Università, con strumenti adeguati di elaborazione o alle istituzioni

ni editoriali che abbiano acquisito sul mercato un'esperienza tanto elevata da garantire affidabilità delle massime per tutti i protagonisti del rapporto tributario.

Un impegno che, a mano a mano che viene riconosciuto, richiede, poi, una sempre più ampia raccolta di sentenze da offrire all'elaborazione dell'algoritmo.

Un impegno così complesso richiede, pur sempre, d'essere accompagnato dalle informazioni di elaborazione, ben più importanti di quelle richieste per il semplice collegamento delle sole sentenze. Sono, infatti, queste informazioni che, chiunque sia l'utilizzatore, potranno consentire di verificare i criteri ed i metodi elaborazione. Così, potranno offrire anche la garanzia della coerenza e dell'affidabilità della massimazione.

Con la conoscenza dei criteri utilizzati dall'intelligenza artificiale tutto appare più trasparente e giustificatamente efficace. Le massime potranno essere più convincentemente affidabili, così come loro coerente e fondata corrispondenza.

Invece, senza la conoscenza dei criteri utilizzati dall'intelligenza artificiale per massimare, l'esito sarà lasciato all'utilizzatore. Che sia giudice, Agenzia o contribuente ciascuno assumerà la responsabilità di usare le massime attribuendo loro il miglior grado di affidabilità. Un esito simile a quello che la tradizione dei massimari cartacei consentiva. Allora, senza investitura ed elaborazione pubbliche, il relativo grado di attendibilità dipendeva proprio dall'autorevolezza e dal prestigio di organismi privati che avevano elaborato le massime. Autorevolezza e prestigio che non avrebbero richiesto quella trasparenza dei criteri e dei metodi usati dall'algoritmo così, come una volta, non si conoscevano quelli applicati dai singoli redattori delle massime.

5.2. La differente utilità dei principi astratti dall'algoritmo per giudici ed Agenzia delle Entrate

La capacità dell'algoritmo, acquisita e consolidata per elaborare i principi, con una crescente affidabilità interpretativa, potrebbe consentire una specifica risposta al quesito sul quale si misurano i giudici. Infatti, nel complesso lavoro giudicante, il principio tratto dall'algoritmo, e messo in relazione allo stesso tratto da altre sentenze nazionali, rappresenta una soluzione che offre, con un più sicuro fondamento del precedente, anche un risparmio per il lavoro del giudice. La sua responsabilità potrà essere corroborata, formalmente, dalla stessa citazione dei principi giuridici elaborati dalle massime, utile per garantire la completezza delle argomentazioni della sentenza. Tutto con l'impegno di fare menzione del ruolo dell'algoritmo nell'elaborare e combinare le massime.

Per l'Agenzia, invece, le recenti (ottobre 2025) istruzioni vietano agli uffici di utilizzare gli esiti dell'applicazione dell'algoritmo come automatico fondamento dei provvedimenti adottati. Un vincolo sull'esito dell'attività di accertamento che non coinvolge il tradizionale esito dei massimari. Anche quando sia l'intelligenza artificiale ad astrarre le massime e ad offrirne anche varie combinazioni, rimane pur sempre la responsabilità dell'Agenzia per il loro pieno apprezzamento. L'Agenzia può ben utilizzarli, senza il limite di conoscenza territoriale che l'attuale competenza amministrativa tributaria pone.

In definitiva, i massimari elaborati dall'intelligenza artificiale arricchiscono, per ampiezza e varietà dei precedenti formati con l'uso degli algoritmi, le potenzialità conoscitive dell'Agenzia. Non ne mettono, però, in discussione, né la scelta accertativa, né le relative responsabilità quando si tratta di porre i risultati dell'intelligenza artificiale a conforto e a sostegno delle argomentazioni degli uffici. Tutto, sempre nella normale attività istruttoria e nella coerente responsabilità decisoria.

6. La necessità ordinamentale e l'opportunità dell'intelligenza artificiale nel contraddittorio endoprocedimentale

La nuova edizione dello Statuto nazionale del contribuente riconosce il contraddittorio come fase ineliminabile del procedimento tributario: una forma di necessario arricchimento se non, addirittura, di qualificazione dell'istruttoria

È un riconoscimento che ben potrebbe essere arricchito con l'impiego dell'intelligenza artificiale. Quello che verrebbe presentato come confronto di conoscenze e di argomenti, destinato a variare a seconda del grado di utilizzazione da parte dell'Agenzia. Il tutto, grazie ad un rinnovato confronto con il contribuente che potrebbe arricchire, se non, addirittura, completare, l'esito accertativo. Questo potrebbe comprendere anche gli esiti dell'intelligenza artificiale per l'elaborazione dei precedenti giurisprudenziali. Un esito articolato sia per documentare gli orientamenti, sia per elaborare i principi, sempre con criteri e metodi a supporto. Quello più tradizionale consente l'estrazione dei principi dai precedenti dei giudici tributari. Quello più originale, invece, permette di adottare una soluzione interpretativa con l'elaborazione originale dell'algoritmo sulla base della maggiore quantità di precedenti giurisprudenziali. Sarà un'elaborazione complessa che tanto più sarà resa chiara nella motivazione tanto più permetterà ai contribuenti di conoscere di comprendere la coerenza dell'uso di criteri e di parametri offerti dall'intelligenza artificiale per raggiungere il risultato accertativo offerto dall'Agenzia.

7. Piena responsabilità dell'Agenzia nell'uso e nell'applicazione dei risultati dell'intelligenza artificiale a rispetto del diritto alla privacy del contribuente

Il successo dei risultati dell'algoritmo dipende dalla quantità e dalla varietà di dati informativi che l'intelligenza artificiale riesce ad elaborare. Un esito importante ma che non può essere affermato senza limiti, specificatamente quelli rappresentati dalla tutela della sfera privata del contribuente. Una preoccupazione fondata per evitare che l'interesse fiscale prevalga sul divieto di diffondere informazioni e dati che incidono sulla vita personale, familiare o professionale, dei contribuenti. Elementi cognitivi che l'algoritmo non può utilizzare, tanto meno per contribuire ad ottenere il miglior esito dell'attività di accertamento. Non è facile garantire in questo caso un equilibrio tra l'efficacia, offerta dall'algoritmo, e la tutela della sfera privata del contribuente. Proprio la vastità e la varietà degli elementi conoscitivi utilizzabili dall'Agenzia rendono difficile controllarne l'origine e, soprattutto, le relative modalità di acquisizione compiute dall'intelligenza artificiale.

Senza questo elemento conoscitivo il controllo degli elementi informativi acquisiti dall'Agenzia appare troppo ampio per rendere efficace la tutela della riservatezza del contribuente. Di qui, la responsabilità dell'Agenzia a farsi pienamente interprete dell'origine degli elementi informativi acquisiti dall'intelligenza artificiale. Solo così potrà, responsabilmente, evitare che un'immissione massiva di dati, a garanzia di successo dell'operato dell'algoritmo, possa, poi, violare il diritto alla riservatezza dei contribuenti. Una responsabilità istituzionale dell'Agenzia che potrebbe essere accentuata o dalla mancanza di criteri e metodi per controllare i dati a base dell'elaborazione informatica o anche solo dalla relativa difficoltà operativa. Senza questa convinta consapevolezza, l'operato dell'Agenzia rischia di essere sempre più oggettivato nell'utilizzo di procedure di intelligenza artificiale. Un esito utile per l'efficacia che queste offrono all'attività di controllo e di accertamento dell'Agenzia. Un successo, però, che sarebbe sottoposto alla necessaria verifica di legittimità sia amministrativa, sia giudiziaria.

8. L'efficacia degli esiti giurisprudenziali ottenuti con l'algoritmo e la trasparenza nei confronti dei contribuenti: l'importanza della motivazione

8.1. La responsabilità motivazionale dell'Agenzia con l'utilizzo degli algoritmi

Con l'impiego degli algoritmi si arricchisce la responsabilità motivazionale dell'Agenzia. Ciò, sia per la proposta di accertamento, sia, naturalmente, per l'atto impositivo. È una responsabilità che l'Agenzia deve assumere nei percorsi accertativi tradizionali per non esporre i propri provvedimenti al pericolo di illegittimità. In tutti questi casi l'Agenzia è tenuta a presentare il percorso motivazionale dei propri atti, corredandolo con l'indicazione degli elementi conoscitivi utili al contribuente, quali quelli dell'universo delle informazioni, in particolare della giurisprudenza, dei criteri e dei metodi per collegare gli esiti giurisprudenziali con la verifica dei risultati, della verifica della relativa coerenza con i criteri di elaborazione adottati.

È evidente che, senza essere informato della fonte dei risultati acquisiti dall'Agenzia, il contribuente non potrà contestare la capacità dell'intelligenza artificiale di presentare risultati coerenti e razionali. In nome di quest'esigenza di sistema, l'Agenzia ha una coerente responsabilità. Quella non facile da assicurare. Infatti, l'Agenzia acquisisce i risultati dell'intelligenza artificiale e li utilizza ad integrazione della propria attività accertativa senza però avere gli strumenti conoscitivi per verificare la metodologia operativa dell'intelligenza artificiale. Quella dell'Agenzia è una responsabilità necessaria per garantire ai contribuenti la pienezza del diritto di difesa. In nome di questo, l'Agenzia dovrà acquisire quegli elementi informativi sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale che la totale fiducia nello strumento informatico porta invece a trascurare.

Senza quest'integrazione da parte dell'Agenzia, ne soffrirà la validità degli atti di accertamento fondati sugli esiti dell'intelligenza artificiale. Gli atti saranno infatti, privati del requisito motivazionale ormai diventato garanzia di loro validità. Ne soffrirà anche il contraddittorio. Senza la responsabilità dell'Agenzia di confermare, alla luce delle osservazioni del contribuente, la validità e l'efficacia dei criteri utilizzati e dei risultati conseguiti, si perderà la pienezza conoscitiva che solo il confronto delle ragioni e del fondamento dell'uso dell'intelligenza artificiale può offrirci.

8.2. La motivazione delle sentenze

L'esito ottenuto con l'applicazione dell'algoritmo alla giurisprudenza tributaria di merito non potrà poi, essere nascosto al contribuente. Una responsabilità dello stesso giudice tributario nel formulare la sentenza. Sarà la relativa motivazione ad essere arricchita dall'indicazione dei mezzi istruttori utilizzati dal giudice e, nel caso specifico, dall'impiego degli esiti che l'intelligenza artificiale gli ha offerto, coordinando, e non solo collegando, orientamenti e motivazioni della giurisprudenza tributaria nazionale. Sono indicazioni considerate necessarie per consentire al contribuente di poter verificare, a propria tutela, la fondatezza delle argomentazioni utilizzate dai giudici a supporto della decisione. Infatti, non sarebbe sufficiente, in questo caso, a garanzia della completezza della motivazione, o la sola menzione, con la quale il giudice affermi, genericamente, di aver utilizzato l'intelligenza artificiale o anche un più specifico riferimento all'uso nel caso specifico, anche menzionando le tipologie, le metodologie utilizzate. Infatti, ciascuna di queste menzioni arricchisce, solo formalmente, la motivazione. Nessuna di loro consente al contribuente né di collegare le indicazioni generali sull'uso dell'intelligenza artificiale, anche con le relative metodologie, al caso specifico che lo riguarda, né, tantomeno, di efficacemente contestare le ragioni giurisprudenziali utilizzate dal giudice per respingere il ricorso. Così, sarebbe difficile, per il contribuente, poter verificare il grado di attendibilità, al caso specifico, delle elaborazioni dell'intelligenza artificiale e, di conseguenza, di beneficiare di una tutela adeguata davanti al giudice di appello. Di qui la responsabilità, degli stessi giudici, nell'indicare, nella motivazione, gli elementi conoscitivi offerti dalla documentazione informativa dell'intelligenza artificiale e, soprattutto, le corrispondenze acquisite tramite l'applica-

zione dell'algoritmo. Un modello di virtù giudiziaria la cui efficacia non sarà però, facile verificare. Senza criteri e metodi procedurali per la gestione e l'acquisizione dei risultati dell'intelligenza artificiale e delle relative combinazioni, i giudici possono, liberamente, acquisirli, gestirli e combinarli utilizzando l'algoritmo. Il tutto per il miglior collegamento tra la varietà degli orientamenti giurisprudenziali e gli argomenti giuridici contestati nella controversia. Un esito, però, che i giudici dovranno ricondurre alla motivazione con la relativa responsabilità di garantire la validità della sentenza.

9. La nuova frontiera degli algoritmi: il contributo all'argomentazione decisoria

9.1. Una responsabilità potenzialmente giudicante

La responsabilità dell'algoritmo potrebbe contribuire, responsabilmente, alla funzione giudicante con l'applicazione dei modelli interpretativi e applicativi tipici di un giudizio. Quelli che permettono di passare dalla generale previsione normativa alla sua applicazione al caso specifico, facendo crescere impegno e responsabilità per l'algoritmo. Infatti, questo potrebbe attivare un processo di elaborazione e di decisione comparabile con quello del giudice. Una responsabilità ampia cui potrebbe non corrispondere una coerente illustrazione dei fatti e del problema giuridico, ma solo quella della sua soluzione specifica, con le relative argomentazioni.

In sostanza, il miglior esito dell'algoritmo sarebbe la soluzione del caso specifico più che le argomentazioni e la loro coerenza con la soluzione adottata.

Con responsabilità ed autonomia del giudice tributario, non è certo immaginabile una sostituzione di risultato decisorio umano con quello elaborato dall'intelligenza artificiale. Questo rimane un'utile occasione di confronto con il risultato che il giudice avrà raggiunto con la tradizionale procedura decisoria, cioè con il confronto dei fatti, con l'interpretazione delle norme, con l'utilizzazione dell'argomentazione coerente con la decisione finale. Il tutto, nella tradizionale attività istruttoria, senza che il giudice debba menzionare confronti, convinzioni ed utilizzazioni di esiti di intelligenza artificiale anche più evoluta. Questi, giustificatamente rimangono nell'attività istruttoria e sempre, nella responsabilità esterna, esclusivamente dei giudici.

Però, proprio la ricchezza istruttoria offerta dall'evoluzione della preparazione delle sentenze decise con il contributo degli algoritmi, con l'aumento della numerosità informatica e della relativa affidabilità, potrà essere sempre più apprezzata dagli stessi giudici. Il successo degli algoritmi potrebbe alimentare la crescente fiducia dei giudici e diventare, in un futuro non troppo lontano, una fondata tentazione: il supporto di sempre maggiore affermazione nelle decisioni. Il procedimento di utilizzo dell'algoritmo per il giudice è sempre lo stesso: offrirgli gli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la controversia sottoposta al giudizio tributario, consentirgli l'accesso ai precedenti informatizzati sempre più numerosi, sollecitarlo all'impiego dei principi giuridici che caratterizzano le massime delle sentenze che lo stesso algoritmo ha elaborato. Il tutto, per ottenere un esito decisorio con un sempre maggiore grado di affidabilità. Sarebbe un esito tanto più importante se i giudici potessero impiegare i risultati ottenuti con l'algoritmo ai casi più semplici, così come alle controversie ripetitive o di serie. Per queste, infatti, l'impegno giudicante appare ben minore di quello richiesto dall'esame e dalla decisione di controversie più complesse se non, addirittura, di evidente originalità.

9.2. Una futura responsabilità di decisione amministrativa

Più difficile, almeno formalmente, appare coinvolgere anche gli uffici dell'Agenzia nell'impiego degli algoritmi per elaborare provvedimenti amministrativi.

Anche in questo caso, come per i giudici, l'applicazione dell'algoritmo ben addestrato, alimentato con i dati di fatto e gli argomenti giuridici che caratterizzano il controllo nei confronti di un con-

tribuyente, supportato dall'analisi e dall'elaborazione dei precedenti analizzati e selezionati dallo stesso algoritmo, ben potrebbero offrire agli uffici dell'Agenzia un esito accertativo. Un esito con un margine di attendibilità destinato ad essere crescente e, sempre, con la rapidità, non facilmente comparabile con gli esiti di un'attività umana. Un esito utile che, però, gli uffici hanno difficoltà ad accettare, vincolati come sono, dalle recenti istruzioni dell'Agenzia delle Entrate, ad un sostanziale rifiuto dell'intelligenza artificiale proprio nell'impegno più delicato articolato e responsabile quale quello dell'accertamento.

Un vincolo amministrativo che però non impedirebbe agli uffici di utilizzare gli esiti dell'intelligenza artificiale, impiegando tutti gli elementi conoscitivi ed elaborativi che hanno arricchito l'attività istruttoria e mettendo in evidenza l'utilità e l'efficacia degli elementi conoscitivi con gli esiti accertativi. Così, renderebbero evidente ai contribuenti il collegamento e la coerenza con il finale risultato accertativo.

10. Conclusioni

L'algoritmo è diventato, oramai, naturale supporto dell'efficacia delle azioni dell'Agenzia delle entrate e necessario ausilio delle decisioni dei giudici tributari. Però il suo impiego è certo più rapido della sua consapevolezza.

Lo testimoniano le reazioni ufficiali di giudici tributari e della stessa Agenzia delle Entrate. I primi pur sempre impegnati a continuare, senza fine, la sperimentazione dell'algoritmo. Fino ad oggi, però, non hanno saputo anticipare orientamenti e vincoli d'impiego dei risultati dell'elaborazione informatica che potessero essere coerenti con la responsabilità giudicante.

La seconda, preoccupata di confermare responsabilità degli uffici accertatori evitando che l'uso diffuso degli algoritmi possa trasformare una funzione pubblica in una semplice riproduzione di risultati informatici.

Nonostante tutto, però, l'intelligenza artificiale è, ora, una presenza costante per giudici e Agenzia delle entrate e un supporto sempre più diffuso per la funzione giudiziaria e per quella amministrativa in materia tributaria. Ciò, grazie al successo di precedenti giurisprudenziali e amministrativi elaborati e coordinati dall'intelligenza artificiale. Ciò grazie alla piena affermazione delle relative combinazioni. Ciò per merito della crescente efficacia della massimazione giurisprudenziale, fino ad sempre più utile contributo alla funzione decisoria dei giudici tributari.

A tale successo operativo non sembra fare riscontro un'ufficiale affermazione, normativa o amministrativa, per garantire il rispetto dei modelli sia di efficacia e efficienza amministrativa e sia di autonomia e coerenza decisoria della funzione giudiziaria.

Al momento attuale manca una conoscenza chiara e responsabile dei metodi e dei criteri utilizzati da giudici ed Agenzia per l'applicazione degli algoritmi. Una conoscenza necessaria per rassicurare gli utilizzatori e i fruitori dell'attendibilità dei risultati ottenuti dall'intelligenza artificiale. Una conoscenza arricchita dalla varietà e dalla completezza delle informazioni, dalla loro qualità e quantità, dall'affidabilità dell'algoritmo in riferimento all'esperienza applicativa maturata nell'ambito giurisprudenziale o amministrativo, fino all'attendibilità dei procedimenti di elaborazione delle massime e financo delle motivazioni delle sentenze.

La vittima di tali carenze è in definitiva il contribuente. Naturale destinatario di atti dell'Agenzia, così come delle sentenze dei giudici tributari, continua a riporre la propria fiducia nella completezza degli argomenti di convincimento e nella relativa affidabilità, con piena responsabilità di giudice e funzionario. Il contribuente non ha, invece, possibilità e, tantomeno, diritto, di conoscere e, quindi, controllare l'acquisizione e l'uso dei risultati giudiziari e amministrativi ottenuti con l'intelligenza artificiale in nessuno degli impieghi in cui questa trova ormai applicazione: da quelli conoscitivi a quelli applicativi a diversi livelli di elaborazione.

Al contribuente non rimane che affidarsi al contraddittorio, strumento classico di confronto amministrativo che è stato acquisito come fase necessaria dei procedimenti applicativi o accertativi dell'Agenzia. Il confronto di opinioni e soluzioni potrà essere arricchito da elementi conoscitivi e di elaborazione offerti dall'intelligenza artificiale. Così l'Agenzia potrà offrire al contribuente e con lui giustificare, con le ragioni del proprio convincimento, anche l'elaborazione dell'intelligenza artificiale che ha condiviso. Un esito positivo che le recenti istruzioni dell'Agenzia hanno, però, formalmente ridotto.

Maggiore possibilità può essere offerta ai contribuenti dall'osservanza da parte dell'Agenzia dell'obbligo di motivazione, ormai stabilmente diventato requisito di validità dei relativi provvedimenti. Infatti, gli elementi di fatto e gli argomenti di diritto che contribuiscono a qualificare la motivazione richiedono una specifica ed esplicita indicazione quando sono il frutto dell'intelligenza artificiale. Un'indicazione che non potrebbe essere formalizzata in una semplice menzione, ma che dovrebbe, a maggior ragione, essere accompagnata da un dettaglio dei risultati e dall'indicazione delle fonti. Una responsabilità ancora maggiore a mano a mano che l'applicazione dell'intelligenza artificiale si evolve con la combinazione degli elementi conoscitivi fino alla loro originale elaborazione.

Una responsabilità che appare trascurata tutto le volte in cui l'Agenzia valorizza, in via esclusiva, fatti e norme a fondamento dei propri provvedimenti senza consentire ai contribuenti di poterne verificare la coerente applicabilità e specificatamente quella corrispondente all'elaborazione dell'intelligenza artificiale. Solo con quest'indicazione il contribuente potrebbe conoscere l'origine dei risultati accertativi cui si riferisce la motivazione. Potrebbe, di conseguenza, verificare il modo di operare dell'intelligenza artificiale e giudicarne i risultati.

In caso contrario, il contribuente sarebbe costretto ad attribuire, sempre e comunque, all'Agenzia capacità e responsabilità di elaborare fatti e interpretazioni utilizzando coerenti criteri di argomentazione giuridica. Così, la tutela non avrebbe caratteri di originalità. Si concentrerebbe sulle motivazioni con piena ed esclusiva responsabilità dell'Agenzia. Un esito formalmente corretto nel momento in cui l'Agenzia facesse propria l'elaborazione dell'intelligenza artificiale ma che non consentirebbe al contribuente un'indagine, una verifica dell'applicazione dell'intelligenza artificiale. Ne sortirebbe una lesione del diritto di difesa del contribuente che non sarebbe in grado di apprezzare metodi e criteri che l'algoritmo ha elaborato e che l'ufficio ha acquisito. Il contribuente non potrebbe sapere e, quindi, verificare, se e come l'ufficio abbia compiuto una verifica del *modus operandi* dell'algoritmo, conoscendone i criteri di elaborazione e l'ampiezza della conoscenza oppure acquisendo solo i risultati, senza conoscenza e capacità critica. Senza questa garanzia è evidente il rischio che l'applicazione dell'intelligenza artificiale avvenga a supporto dell'efficienza dell'azione amministrativa degli uffici ma senza offrire una trasparenza coerente con il pieno riconoscimento dell'efficacia del contraddittorio e della pienezza della motivazione. Entrambi oggi presidiati da una comune invalidità.