

## **Note sulla sanzionabilità amministrativa tributaria del contribuente per le violazioni indotte dall'Intelligenza artificiale**

L'implementazione in campo fiscale di sistemi basati sull'Intelligenza artificiale dischiude un notevole potenziale in termini di semplificazione delle attività umane, se si considerano le difficoltà legate, da un lato, alla gestione di enormi quantitativi di dati e, dall'altro, alla necessità di orientarsi in una materia affetta da un elevato tecnicismo e in perenne evoluzione.

D'altro canto, però, la specificità dell'ordinamento tributario e il suo singolare comporsi di fattispecie che coinvolgono tanto i privati quanto il soddisfacimento di rilevanti interessi di natura pubblicistica inducono a prestare una certa prudenza nell'assimilazione dei progressi tecnologici e a valutare con particolare cura quali possano essere in questa materia, oltre alle potenzialità, le criticità cui può dar luogo il ricorso agli algoritmi di ultima generazione.

Un aspetto problematico, ancora poco indagato ma probabilmente destinato a suscitare crescente interesse con l'intensificarsi degli esperimenti applicativi delle nuove tecnologie nel settore, riguarda la sanzionabilità amministrativa tributaria del contribuente per le violazioni indotte dall'Intelligenza artificiale.

Il problema – che si ricollega al più generale tema della responsabilità per i danni cagionati dall'Intelligenza artificiale già oggetto di ampia riflessione in ambito civile e penale – si presta a essere scandagliato sotto un duplice angolo visuale, a seconda che l'IA costituisca uno strumento di mero supporto ad attività umane (quando cioè il contribuente può scegliere se utilizzare o no l'*output* fornito dal sistema) ovvero si prospetti in sostituzione delle stesse (se i risultati sfuggono a un pieno controllo dell'operatore umano).

Prendendo spunto dalle prospettive di analisi previste dal Convegno, si propone un contributo che provi ad analizzare le conseguenze sanzionatorie degli errori connessi all'utilizzo dell'Intelligenza artificiale, analizzando in particolare come l'uso dell'algoritmo possa incidere sull'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo tributario in ciascuna delle modalità con cui tali tecnologie possono interagire con l'operatore umano.

Nello specifico, nel caso di un uso dell'IA a supporto dell'attività umana, si proverà a delimitare l'area di punibilità del contribuente richiamando talune considerazioni che, nella ricostruzione dell'interazione tra l'uomo e la macchina, rievocano molto da vicino il rapporto tra contribuente e consulente.

Si passerà poi a considerare il secondo dei profili, l'uso cioè del sistema intelligente in funzione sostitutiva dell'attività umana, più denso di implicazioni problematiche. Si pensi, ad esempio, al sistema per la fatturazione elettronica, oppure al *software*

*robot* che esegue tutta la procedura di predisposizione e invio delle comunicazioni di liquidazione Iva periodiche, che però trasmettano all'Agenzia delle entrate – secondo modalità assolutamente non prevedibili dal contribuente – *files* dal contenuto non coincidente con quello controllato dall'operatore, senza che lo stesso possa intervenire a correggerlo. In questo caso, ferma l'ovvia responsabilità per l'immissione di dati falsi o incompleti, la sanzionabilità della condotta del contribuente appare molto difficile da sostenere, giacché, concretizzandosi una condizione di rottura del rapporto di *autoria*<sup>1</sup> tra la sua volontà e l'attività compiuta, egli verrebbe punito per un fatto illecito quantunque non lo abbia previsto né potuto prevedere, col rischio di un anacronistico ritorno alla responsabilità oggettiva del sistema sanzionatorio del 1929.

Laddove non si voglia ridurre il problema della violazione della norma tributaria per un errore indotto dell'IA alla rigida alternativa tra l'automatica impunità del contribuente e la sanzionabilità a ogni costo, si proverà infine, in una prospettiva *de iure condendo*, a sondare la necessità di un superamento – tenendo conto delle caratteristiche con cui si presentano e operano tali tecnologie – dei confini di una rigida visione antropocentrica della violazione.

Guardando infatti al rapporto macchina-uomo, a essere evocato, in alcuni casi, sembrerebbe anche un modello di interazione simile a quello che intercorre tra l'organo di un ente e l'ente stesso, nella misura in cui il sistema intelligente permette all'agente umano di formare la sua volontà e di proiettarla all'esterno, immedesimandosi con lo stesso. Simili accostamenti potrebbero suggerire, ad esempio, un richiamo al modello imputativo delineato dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231: la previsione di una responsabilità autonoma del soggetto collettivo, operante persino in caso di *deficit* di rimprovero rispetto alla persona fisica autrice dell'illecito, e la necessità che l'illecito, ai fini della responsabilità del soggetto collettivo, non solo sia direttamente collegabile all'ente dal punto di vista oggettivo ma che esso costituisca, altresì, espressione della politica aziendale o, quanto meno, derivi da una 'colpa di organizzazione', rappresenterebbe forse una alternativa teorica utile per consentire una più avveduta gestione dei rischi sanzionatori a carico del contribuente.

Miriam Pontillo  
Università degli Studi di Catania  
miriampontillo@outlook.it

---

<sup>1</sup> L'espressione si deve a F. Consulich, *Il nastro di Möbius, Intelligenza artificiale e imputazione penale nelle nuove forme di abuso del mercato*, in *Banca Borsa Titoli di Credito*, n. 2, 2018, p. 207. L'Autore affronta il tema della responsabilità penale derivante dall'impiego degli algoritmi ad alta frequenza nei mercati finanziari, evidenziando problematiche analoghe a quelle riscontrabili in materia tributaria legate all'uso di sistemi 'sostitutivi' dell'attività umana.