Intelligenza artificiale e fiscalità. Regole, poteri e garanzie nel rapporto tra Fisco, giudice e contribuente

Sommario 1. Premessa e delimitazione dell'indagine. – 2. Il quadro regolatorio sovranazionale. – 2.1. Le fonti internazionali. – 2.2. Il diritto dell'Unione europea. – 3. L'ordinamento interno. – 3.1. I principi generali. – 3.2. L'azione dell'Amministrazione finanziaria. – 3.3. La giustizia tributaria. – 3.4. Il difensore tributario. – 4. Considerazioni conclusive.

Abstract

Il contributo esamina l’impiego dell’intelligenza artificiale nell’attuazione del rapporto tributario, muovendo dal quadro delle fonti internazionali ed europee per giungere alla disciplina interna. Il regolamento (UE) 2024/1689 sottopone a regole stringenti i sistemi destinati ad assistere il giudice, ma esclude in larga parte dal regime dell’alto rischio quelli impiegati dalle autorità fiscali. Ne risulta un’asimmetria che rende decisivo il diritto nazionale. La legge n. 132 del 2025 afferma la riserva di umanità nelle decisioni pubbliche e giurisdizionali, mentre la legislazione fiscale ha ampliato l’uso dell’analisi del rischio, ha rinviato a fonti secondarie la definizione delle garanzie e ha sottratto al contraddittorio proprio gli atti fondati sull’incrocio dei dati. Il lavoro considera poi la giustizia tributaria, alla luce delle raccomandazioni degli organi di autogoverno e della più recente giurisprudenza di legittimità, e la posizione del difensore, che utilizza questi strumenti ma subisce anche l’asimmetria informativa creata dai sistemi dell’amministrazione. Nelle considerazioni conclusive si prospettano, anche sulla scorta delle proposte avanzate in dottrina, alcuni possibili interventi. Tra questi figurano una base legislativa più definita per i trattamenti, una motivazione che dia conto dell’eventuale apporto algoritmico e una riconsiderazione delle esclusioni dal

contraddittorio. Resta aperta, in ogni caso, la questione di come assicurare che il controllo umano sia effettivo e non solo formale.

This paper examines the use of artificial intelligence in the administration of taxes, moving from international and European sources to Italian domestic law. Regulation (EU) 2024/1689 subjects systems intended to assist judges to strict requirements, yet largely excludes those used by tax authorities from the high-risk regime. The resulting asymmetry makes national law decisive. Law no. 132 of 2025 establishes, in general terms, that public and judicial decisions must remain in human hands. Tax legislation, by contrast, has expanded the use of risk analysis, left the definition of safeguards to secondary sources and excluded from prior consultation precisely those assessments that rest on data matching. The paper then turns to tax courts, in light of the recommendations issued by the judiciary's self-governing bodies and recent case law of the Court of Cassation. It also considers the position of tax advisers, who use these tools themselves while facing the information asymmetry created by the administration's systems. Drawing in part on proposals already advanced in the literature, the concluding remarks outline some possible developments. These include a more clearly defined legislative basis for data processing, a statement of reasons that discloses any algorithmic contribution, and a reconsideration of the exclusions from prior consultation. The question of how to ensure that human oversight is effective rather than merely formal nonetheless remains open.

1. Premessa e delimitazione dell'indagine

Il diritto tributario conosce da tempo l'elaborazione automatica dei dati. Le liquidazioni delle dichiarazioni previste dagli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 si aprono con l'inciso «*avvalendosi di procedure automatizzate*», e strumenti come gli studi di settore prima e gli indici sintetici di affidabilità poi hanno abituato contribuenti e uffici a stime costruite su modelli statistici. Ciò che muta, negli ultimi anni, è la natura degli strumenti. Accanto ai programmi che applicano regole fissate in anticipo dal programmatore si diffondono sistemi capaci di ricavare dai dati criteri di correlazione non predeterminati e di generare previsioni, raccomandazioni o testi.

La distinzione non è soltanto tecnica. Il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 7891 del 2021, ha separato l'algoritmo inteso come sequenza finita di istruzioni da eseguire meccanicamente dall'intelligenza artificiale, nella quale il sistema elabora in modo continuo nuovi criteri di inferenza tra i dati attraverso l'apprendimento automatico. Il Regolamento (UE) 2024/1689 (di seguito *AI Act*) ha poi adottato una nozione di sistema di IA incentrata proprio sulla capacità di dedurre dall'input ricevuto come generare output idonei a influenzare l'ambiente circostante, con livelli variabili di autonomia. Ne deriva che non ogni atto automatizzato è un atto prodotto con l'intelligenza artificiale, e che le regole dettate per quest'ultima non coprono necessariamente l'intera area dell'automazione amministrativa. La precisazione tornerà utile più avanti, perché alcune delle garanzie di cui si discute operano soltanto entro il perimetro della definizione europea.

Nella materia fiscale le applicazioni possibili attraversano tutte le fasi del rapporto d'imposta. L'intelligenza artificiale può orientare l'adempimento spontaneo e l'assistenza ai contribuenti, selezionare le posizioni da controllare, contribuire alla quantificazione di proposte e pretese, organizzare

il lavoro delle corti e sostenere l'attività di chi difende. Ciascuno di questi impieghi incide su principi diversi. La selezione dei contribuenti interroga l'imparzialità dell'azione amministrativa e la protezione dei dati personali; la formazione della pretesa chiama in causa la riserva di legge, la capacità contributiva, la motivazione e il contraddittorio; l'impiego in sede giurisdizionale tocca la terzietà del giudice e l'obbligo di motivare i provvedimenti; l'uso da parte dei professionisti pone questioni di responsabilità, di riservatezza e di parità delle armi.

Il contributo segue questa articolazione. Dopo una ricognizione delle fonti internazionali e del diritto dell'Unione europea, l'attenzione si sposta sull'ordinamento interno. Qui si individuano anzitutto i principi comuni, di rango costituzionale, legislativo e giurisprudenziale, che delimitano l'impiego degli strumenti algoritmici da parte dei pubblici poteri. Si esaminano poi, in sequenza, l'azione dell'Amministrazione finanziaria, la giustizia tributaria e la posizione del difensore, con un'attenzione particolare alle novità intervenute tra il 2025 e il 2026, che hanno modificato in modo non marginale il quadro di riferimento.

2. Il quadro regolatorio sovranazionale

2.1. Le fonti internazionali

Per lungo tempo la disciplina internazionale dell'intelligenza artificiale è stata affidata a strumenti di *soft law*. La Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE sull'intelligenza artificiale del 22 maggio 2019, aggiornata l'8 novembre 2023 e il 3 maggio 2024, ha fissato principi di crescita inclusiva, rispetto dei diritti umani, trasparenza, robustezza e responsabilità, e ha elaborato una definizione di sistema di IA che è poi divenuta il riferimento comune dei successivi testi normativi. Nel settore della giustizia la Commissione europea per l'efficacia della giustizia (CEPEJ) del Consiglio d'Europa ha adottato, il 3 e 4 dicembre 2018, la Carta etica europea sull'uso dell'intelligenza artificiale nei sistemi giudiziari, articolata attorno al rispetto dei diritti fondamentali, alla non

discriminazione, alla qualità e sicurezza dei dati, alla trasparenza e all'imparzialità, al controllo da parte dell'utilizzatore. La Carta è ancora oggi richiamata dagli organi di autogoverno della magistratura come parametro di riferimento.

Sul versante fiscale l'OCSE ha descritto, nel documento *Tax Administration 3.0* del 2020, un modello nel quale l'imposta viene determinata il più possibile all'interno dei sistemi gestionali già utilizzati dai contribuenti, attraverso lo scambio continuo di dati e con un intervento umano progressivamente ridotto. Si tratta di una visione programmatica, priva di efficacia vincolante, che tuttavia ha orientato le strategie di molte amministrazioni e che è stata guardata con riserva da chi vi ha scorto il rischio di uno spostamento della determinazione del tributo dalla sede procedimentale a quella tecnica (Dorigo, 2024).

Il passaggio a un vincolo giuridico si è avuto con la Convenzione quadro del Consiglio d'Europa sull'intelligenza artificiale e i diritti umani, la democrazia e lo Stato di diritto (CETS n. 225), adottata dal Comitato dei Ministri il 17 maggio 2024 e aperta alla firma a Vilnius il 5 settembre 2024. È il primo trattato internazionale giuridicamente vincolante in materia e ha una vocazione che supera i confini europei, come dimostra la partecipazione ai negoziati di Stati non membri del Consiglio d'Europa. La Convenzione impone alle Parti di assicurare che le attività svolte nell'intero ciclo di vita dei sistemi di IA siano compatibili con i diritti umani, la democrazia e lo Stato di diritto, declinando questo obiettivo in principi di dignità e autonomia della persona, trasparenza e supervisione, responsabilità, uguaglianza e non discriminazione, protezione dei dati personali, affidabilità. Accanto ai principi si collocano gli obblighi di garantire rimedi effettivi e garanzie procedurali alle persone i cui diritti siano incisi dall'impiego di un sistema di IA, nonché di adottare misure di valutazione e gestione dei rischi. Per il settore privato gli Stati possono scegliere se applicare direttamente le disposizioni convenzionali o adottare misure equivalenti, mentre le attività delle autorità pubbliche ricadono pienamente

nel campo di applicazione (Zorzi Giustiniani, 2024). L'Unione europea ha ratificato la Convenzione il 15 maggio 2026.

Quest'ultimo profilo merita di essere sottolineato ai fini dell'indagine. Le amministrazioni fiscali sono autorità pubbliche e la Convenzione non prevede, per esse, alcuna esclusione analoga a quella che si vedrà contenuta nel diritto dell'Unione. Le esenzioni riguardano la sicurezza nazionale, la difesa e le attività di ricerca non ancora tradotte in impieghi effettivi. Il sistema convenzionale, pur con la genericità propria di un trattato quadro, offre dunque un parametro che copre anche l'attività impositiva.

L’esperienza comparata spiega perché l’attenzione si sia concentrata proprio sulle amministrazioni finanziarie e previdenziali. Nei Paesi Bassi il Tribunale distrettuale dell’Aia, con la sentenza del 5 febbraio 2020, ha ritenuto contraria all’art. 8 CEDU la normativa sul sistema SyRI, utilizzato per individuare situazioni a rischio di frode in materia di prestazioni sociali e di tributi, a causa della sua insufficiente trasparenza e verificabilità. Negli stessi anni la vicenda dei contributi per i servizi di assistenza all’infanzia, gestiti dall’amministrazione fiscale, nella quale un modello di classificazione del rischio che teneva conto anche della nazionalità dei richiedenti aveva contribuito a qualificare come fraudolente migliaia di famiglie, ha condotto alle dimissioni del Governo olandese nel gennaio 2021. In Francia l’art. 154 della legge finanziaria per il 2020 ha autorizzato in via sperimentale la raccolta automatizzata dei contenuti liberamente accessibili pubblicati dagli utenti sulle piattaforme online a fini di controllo fiscale e doganale; il Conseil constitutionnel, con la decisione n. 2019-796 DC del 27 dicembre 2019, ne ha ammesso in larga parte la legittimità, dichiarando però incostituzionale una delle finalità previste e subordinando il resto a condizioni stringenti, tra cui il divieto di fondare un procedimento esclusivamente sui risultati del trattamento automatizzato. Altre esperienze, come quella del sistema brasiliano di selezione delle operazioni doganali da sottoporre a controllo fisico, sono state invece indicate come esempi riusciti (Verrigni, 2024), mentre

nella dottrina latinoamericana si è insistito sulla necessità che l'impiego dell'intelligenza artificiale da parte delle amministrazioni e dei giudici tributari non arrivi mai a sostituire la funzione giurisdizionale (Asorey, 2025).

2.2. Il diritto dell'Unione europea

L'AI Act è stato pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea il 12 luglio 2024 ed è entrato in vigore il 1° agosto 2024, con un'applicazione scaglionata nel tempo. I divieti dell'art. 5 si applicano dal 2 febbraio 2025, le regole sui modelli di IA per finalità generali dal 2 agosto 2025. Gli obblighi relativi ai sistemi ad alto rischio dell'Allegato III, originariamente previsti per il 2 agosto 2026, sono stati differiti al 2 dicembre 2027 dal regolamento (UE) 2026/1744 dell'8 luglio 2026, adottato nell'ambito del pacchetto di semplificazione noto come Omnibus digitale. Per quanto qui interessa, il rinvio sposta in avanti l'operatività delle regole sull'alto rischio e va tenuto presente nel valutare il grado di effettività attuale delle garanzie.

L'impianto del regolamento è noto. Le pratiche ritenute inaccettabili sono vietate; i sistemi ad alto rischio sono ammessi a condizione di rispettare requisiti di gestione del rischio, qualità dei dati, documentazione, trasparenza verso l'utilizzatore e sorveglianza umana; per altri sistemi valgono obblighi di trasparenza più leggeri, come quello di informare le persone che interagiscono con un sistema di IA. Il regolamento è rivolto anzitutto a fornitori e utilizzatori (*deployer*) e ha una base giuridica di armonizzazione del mercato interno, il che spiega perché la tutela dei diritti fondamentali vi sia perseguita prevalentemente attraverso requisiti di prodotto e di processo.

Per la materia tributaria il punto di partenza è il considerando 59. Esso afferma che «i sistemi di IA specificamente destinati a essere utilizzati per procedimenti amministrativi dalle autorità fiscali e doganali, come pure dalle unità di informazione finanziaria che svolgono compiti amministrativi di analisi delle informazioni conformemente al diritto dell'Unione in materia di antiriciclaggio, non dovrebbero essere classificati come sistemi di IA ad alto

rischio utilizzati dalle autorità di contrasto a fini di prevenzione, accertamento, indagine e perseguimento di reati». Poiché l'Allegato III non contiene un'autonoma voce dedicata all'amministrazione finanziaria, l'effetto pratico è che i sistemi impiegati per l'analisi del rischio, la selezione dei contribuenti o la predisposizione degli atti non sono, di regola, sistemi ad alto rischio. Non si applicano quindi a essi gli obblighi di trasparenza verso il deployer (art. 13), i requisiti di sorveglianza umana (art. 14), la valutazione d'impatto sui diritti fondamentali che l'art. 27 impone agli organismi di diritto pubblico, né il diritto alla spiegazione dei singoli processi decisionali riconosciuto dall'art. 86. Lo stesso considerando, con riguardo alle attività di contrasto in generale, riconosce che l'impatto di questi strumenti sui diritti procedurali non dovrebbe essere ignorato, in particolare per la difficoltà di ottenere informazioni significative sul loro funzionamento e quindi di confutarne i risultati. È un'osservazione che si attaglia perfettamente al contribuente sottoposto a controllo, ed è difficile sottrarsi all'impressione che la scelta di escludere le autorità fiscali risponda più a ragioni di opportunità che a una minore intensità del rischio. Non a caso la soluzione accolta è stata giudicata insoddisfacente (Marinello, 2024) e poco adatta a rafforzare la fiducia dei contribuenti nei confronti dell'amministrazione (Ortoleva, 2024).

La dottrina si è divisa sulla portata dell'esclusione. Secondo una lettura, il considerando non ha valore precettivo e non può impedire l'applicazione delle garanzie del regolamento quando il procedimento tributario conduce all'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali secondo i criteri elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (Poddighe, 2025). La tesi ha il merito di mettere in luce un'incoerenza sistematica, ma incontra un limite nel fatto che la classificazione come alto rischio discende dall'elenco dell'Allegato III, nel quale l'attività tributaria non compare se non attraverso la categoria delle autorità di contrasto. Sembra quindi più prudente ritenere che, allo stato, le garanzie proprie dell'alto rischio non si estendano all'accertamento

amministrativo, e che il problema vada risolto sul piano del diritto interno e dei principi generali dell'ordinamento dell'Unione.

Resta fermo, in ogni caso, il regime dei divieti. L'art. 5 vieta i sistemi che attribuiscono un punteggio sociale alle persone sulla base del comportamento o di caratteristiche personali con conseguenze pregiudizievoli in contesti non collegati a quelli in cui i dati sono stati raccolti o comunque ingiustificate o sproporzionate, e quelli che valutano il rischio che una persona commetta un reato basandosi unicamente sulla profilazione o su tratti della personalità. Le Linee guida della Commissione sulle pratiche vietate, pubblicate il 4 febbraio 2025, utilizzano proprio esempi tratti dal settore fiscale. Viene considerato vietato il sistema con cui un'amministrazione finanziaria seleziona le dichiarazioni da controllare servendosi, oltre che di variabili pertinenti come redditi e patrimoni, di dati estranei quali le abitudini sociali o le connessioni internet dei contribuenti; e così anche il sistema che individua i possibili autori di reati tributari soltanto in base a un profilo costruito su elementi come la doppia cittadinanza, il luogo di nascita o il numero di figli. Questi esempi tracciano un confine utile anche per l'interprete nazionale, perché individuano nella pertinenza e nella verificabilità delle variabili il discrimine tra analisi del rischio lecita e profilazione vietata.

Diverso è il trattamento della giustizia. L'Allegato III, punto 8, lett. a), qualifica ad alto rischio i sistemi destinati a essere usati da un'autorità giudiziaria o per suo conto per assisterla nella ricerca e nell'interpretazione dei fatti e del diritto e nell'applicazione della legge a una serie concreta di fatti. Il considerando 61 aggiunge che l'IA può sostenere il potere decisionale dei giudici ma non sostituirlo, poiché la decisione finale deve restare un'attività a guida umana, ed esclude dall'alto rischio le attività amministrative puramente accessorie. Coerentemente, l'art. 6, par. 3, sottrae alla qualificazione i sistemi destinati a compiti procedurali limitati o preparatori che non influenzano materialmente l'esito della decisione. Per i sistemi che restano ad alto rischio, l'art. 14, par. 4, lett. b) impone di rendere la persona incaricata della sorveglianza

consapevole della tendenza a fare eccessivo affidamento sull'output (la cosiddetta distorsione dell'automazione), formula che descrive con precisione il rischio più concreto dell'impiego giudiziario. Ne risulta un'asimmetria evidente, giacché lo stesso tipo di sistema è sottoposto a regole stringenti se assiste il giudice tributario e ne è in larga parte sottratto se assiste l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato.

Il secondo pilastro del diritto dell'Unione è il Regolamento (UE) 2016/679 (GDPR). L'art. 22 riconosce all'interessato il diritto di non essere sottoposto a una decisione basata unicamente su un trattamento automatizzato che produca effetti giuridici o incida significativamente sulla sua persona, ma ammette deroghe autorizzate dal diritto dell'Unione o degli Stati membri purché accompagnate da misure adeguate. L'art. 23, par. 1, lett. e), consente agli Stati di limitare con misure legislative i diritti dell'interessato per salvaguardare un rilevante interesse economico o finanziario, anche in materia tributaria, a condizione che la limitazione rispetti l'essenza dei diritti e sia necessaria e proporzionata. Si tratta della disposizione che ha reso possibile, negli ordinamenti nazionali, la compressione dei diritti di informazione, di accesso, di cancellazione, di limitazione e di opposizione nel contesto dell'analisi del rischio fiscale.

La Corte di giustizia ha fornito indicazioni rilevanti. Nella sentenza del 24 febbraio 2022, causa C-175/20, SS SIA, ha affermato che la raccolta di dati personali da parte dell'amministrazione tributaria è soggetta ai principi dell'art. 5 GDPR, ai quali essa può derogare solo se ciò è previsto da una misura legislativa adottata ai sensi dell'art. 23, par. 1, e che la base giuridica del trattamento deve essere chiara e precisa e di applicazione prevedibile per le persone interessate. Nella sentenza del 7 dicembre 2023, causa C-634/21, SCHUFA Holding, ha ricondotto all'art. 22 anche il calcolo automatizzato di un punteggio quando da esso dipende in modo determinante la decisione assunta da un terzo; il principio, elaborato in materia di affidabilità creditizia, offre un argomento di indubbio interesse per gli indicatori di rischio che orientano in

modo decisivo la selezione dei controlli. Nella sentenza del 27 febbraio 2025, causa C-203/22, Dun & Bradstreet Austria, la Corte ha precisato che il diritto di ottenere informazioni significative sulla logica utilizzata, previsto dall'art. 15, par. 1, lett. h), richiede una spiegazione comprensibile della procedura e dei principi concretamente applicati, e che l'eventuale tutela del segreto commerciale deve essere bilanciata caso per caso dall'autorità di controllo o dal giudice. A queste pronunce si affianca la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, che riconduce i dati fiscali alla vita privata tutelata dall'art. 8 CEDU e ne vaglia il trattamento secondo i canoni di legalità, necessità e proporzionalità, come mostra la sentenza della Grande Camera L.B. c. Ungheria del 2023 sulla pubblicazione dei dati dei debitori d'imposta.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione completa il quadro con gli artt. 7 e 8 sulla vita privata e la protezione dei dati, con il diritto a una buona amministrazione, che l'art. 41 riferisce alle istituzioni dell'Unione ma che la Corte di giustizia applica agli Stati membri come principio generale, comprensivo del diritto di essere ascoltati e dell'obbligo di motivazione, e con il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale dell'art. 47. Occorre infine considerare che la quantità di dati a disposizione delle amministrazioni dipende anche dagli strumenti europei di cooperazione amministrativa. L'estensione dello scambio automatico di informazioni, che in tempi recenti ha raggiunto i dati delle piattaforme digitali e delle cripto-attività, alimenta le basi informative su cui operano i modelli di analisi, mentre la tutela del contribuente rispetto ai dati scambiati resta essenzialmente differita alla fase dell'eventuale contestazione (Albertini, 2024).

3. L'ordinamento interno

3.1. I principi generali

I limiti all'impiego dell'intelligenza artificiale nell'attuazione del tributo si ricavano anzitutto dalla Costituzione. La riserva di legge dell'art. 23 esige che i tratti essenziali della prestazione imposta trovino fondamento in una fonte

primaria, e la dottrina ne ha tratto la conseguenza che anche contenuti, finalità e modalità di utilizzo delle tecnologie da parte del Fisco debbano essere fissati dalla legge e non rimessi alla stessa amministrazione (Paparella, 2022; Contrino, 2023). Il principio di capacità contributiva dell'art. 53 impone che la pretesa si commisuri a una forza economica effettiva, e mal si concilia con ricostruzioni affidate a correlazioni statistiche non verificabili nel caso concreto. L'art. 97 richiede imparzialità e buon andamento e, al terzo comma, che l'ordinamento degli uffici determini sfere di competenza, attribuzioni e responsabilità dei funzionari, disposizione dalla quale è stato ricavato un principio di riserva di umanità nelle decisioni amministrative (Salanitro, 2025). Gli artt. 24 e 111 garantiscono infine il diritto di difesa e l'obbligo di motivare i provvedimenti giurisdizionali, e l'art. 101 vuole il giudice soggetto soltanto alla legge.

Su questo sfondo si colloca la legge 23 settembre 2025, n. 132, recante «*Disposizioni e deleghe al Governo in materia di intelligenza artificiale*», pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 25 settembre 2025 ed entrata in vigore il 10 ottobre 2025. Va chiarito subito che la legge non recepisce l'AI Act, il quale come ogni regolamento è direttamente applicabile. Essa ne affianca la disciplina con principi e norme di settore e stabilisce, all'art. 1, comma 2, che le proprie disposizioni si interpretano e si applicano conformemente al regolamento europeo. Il rapporto non è stato privo di tensioni, tanto che nel corso dell'iter la Commissione europea ha trasmesso all'Italia un parere circostanziato invitando a evitare restrizioni ulteriori per i sistemi non ad alto rischio e ad armonizzare definizioni e ambiti applicativi, anche con riguardo alle professioni e alla giustizia (Fidelangeli, 2025).

L'art. 3 enuncia i principi generali. Ricerca, sviluppo e impiego dei sistemi devono svolgersi nel rispetto dei diritti fondamentali, su dati e processi di cui siano garantite e vigilate correttezza, attendibilità, sicurezza, qualità, appropriatezza e trasparenza secondo il principio di proporzionalità, e nel rispetto dell'autonomia e del potere decisionale dell'uomo, della prevenzione

del danno, della conoscibilità, della trasparenza e della spiegabilità, assicurando la sorveglianza e l'intervento umano. Per le pubbliche amministrazioni la norma di riferimento è l'art. 14. Esso consente l'uso dell'intelligenza artificiale per incrementare l'efficienza dell'attività, ridurre i tempi dei procedimenti e migliorare la qualità dei servizi, «*assicurando agli interessati la conoscibilità del suo funzionamento e la tracciabilità del suo utilizzo*», e soprattutto stabilisce che l'utilizzo «*avviene in funzione strumentale e di supporto all'attività provvedimentale, nel rispetto dell'autonomia e del potere decisionale della persona che resta l'unica responsabile dei provvedimenti e dei procedimenti in cui sia stata utilizzata l'intelligenza artificiale*». Le amministrazioni devono inoltre adottare misure tecniche, organizzative e formative per un uso responsabile, ma con le sole risorse disponibili a legislazione vigente.

La legge non contiene alcun riferimento espresso alla materia tributaria. Nondimeno l'art. 14 si applica all'Agenzia delle entrate e agli altri enti impositori in quanto pubbliche amministrazioni, e colma in parte il vuoto lasciato dal considerando 59 dell'AI Act. La differenza rispetto al regolamento europeo è apprezzabile. Mentre l'art. 14 dell'AI Act configura la sorveglianza umana come requisito di progettazione del sistema, funzionale alla prevenzione dei rischi, la legge italiana colloca il presidio sul piano dell'imputazione della decisione, riservando alla persona fisica il potere e la responsabilità dell'atto (Conte, 2025; Salanitro, 2025). La portata della norma non va però sopravvalutata. Si tratta di una legge ordinaria scritta per principi, derogabile da leggi successive anche speciali; il suo campo di applicazione è limitato ai sistemi che rientrano nella definizione europea di intelligenza artificiale e non si estende a ogni atto automatizzato; resta da verificare come la formula della funzione strumentale si adatti ad attività vincolate come quelle di liquidazione e accertamento (Salanitro, 2025). Il percorso di attuazione delle deleghe contenute nella legge è ancora in corso e, per quanto consta, non ha finora riguardato specificamente l'ambito fiscale.

I contenuti della riserva di umanità erano stati, del resto, già elaborati dalla giurisprudenza amministrativa. Dopo che il TAR Lazio, con la sentenza 10 settembre 2018, n. 9224, aveva negato che gli algoritmi possano soppiantare l'istruttoria condotta da un funzionario, il Consiglio di Stato ha ammesso l'impiego di procedure automatizzate anche nell'attività provvedimentale, a precise condizioni. Con la sentenza della sez. VI, 8 aprile 2019, n. 2270, ha affermato che la formula tecnica in cui l'algoritmo consiste deve essere corredata da spiegazioni che la traducano nella regola giuridica sottesa, rendendola leggibile e comprensibile per i cittadini e per il giudice. Con la sentenza della sez. VI, 13 dicembre 2019, n. 8472, ha esteso l'ammissibilità anche ad attività discrezionali e ha ricostruito, richiamando il diritto europeo dei dati, i principi di conoscibilità, di non esclusività della decisione algoritmica e di non discriminazione. Con la sentenza della sez. VI, 4 febbraio 2020, n. 881, ha indicato come garanzie minime la piena conoscibilità a monte del modulo utilizzato e dei criteri applicati e l'imputabilità della decisione all'organo titolare del potere, che deve poter verificare logicità e legittimità della scelta affidata all'algoritmo. Questi principi hanno trovato una prima positivizzazione nell'art. 30 del d.lgs. 31 marzo 2023, n. 36, che per l'automazione nel ciclo di vita dei contratti pubblici richiede conoscibilità e comprensibilità, non esclusività della decisione algoritmica e non discriminazione.

La trasposizione di questi approdi nel diritto tributario non è automatica. L'attività di accertamento è tradizionalmente qualificata come vincolata, e si è osservato che l'attività vincolata, nella quale rileva un solo interesse individuato dalla legge, si presta a un grado di automazione maggiore rispetto a quella discrezionale (Guidara, 2023). Non tutte le fasi del procedimento, però, presentano gli stessi caratteri. La selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo e la programmazione delle verifiche sono state a lungo considerate attività di indirizzo prive di discrezionalità in senso stretto; si è tuttavia rilevato che l'impiego dell'analisi avanzata dei dati ne ha modificato

la fisionomia e che la loro incidenza sui diritti del contribuente non può essere sottovalutata (Ortoleva, 2024). La distinzione suggerisce di non affrontare il tema in modo unitario, ma di graduare le garanzie secondo la funzione che l'algoritmo svolge nel procedimento.

Un ruolo autonomo spetta alla disciplina interna della protezione dei dati. Gli artt. 2-ter e 2-sexies del Codice in materia di protezione dei dati personali individuano le basi giuridiche dei trattamenti svolti dai soggetti pubblici per motivi di interesse pubblico. La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (art. 1, commi 681-686) ha incluso la prevenzione e il contrasto dell'evasione fiscale tra i motivi di interesse pubblico rilevante, ha consentito all'Agenzia delle entrate di avvalersi, anche previa pseudonimizzazione dei dati, delle interconnessioni tra le banche dati di cui dispone, a partire dall'Archivio dei rapporti finanziari, per individuare criteri di rischio utili a selezionare le posizioni da sottoporre a controllo, e ha previsto la possibilità di limitare taluni diritti dell'interessato. Il d.l. 8 ottobre 2021, n. 139, convertito dalla legge 3 dicembre 2021, n. 205, ha poi ampliato le basi giuridiche dei trattamenti pubblici, eliminando la necessità che il ricorso al regolamento sia previsto dalla legge e ammettendo che il trattamento si fondi anche su atti amministrativi generali. La dottrina ha segnalato con preoccupazione la tendenza a spostare verso fonti secondarie, e talvolta verso atti della stessa amministrazione titolare del trattamento, la definizione di finalità e limiti dei trattamenti fiscali, in tensione sia con l'art. 23 Cost. sia con la giurisprudenza europea che esige una base legale chiara e prevedibile (Contrino, 2023; Ricci, 2025).

L'ultimo tassello è costituito dallo Statuto dei diritti del contribuente, profondamente riformato dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219. Il nuovo art. 6-bis ha generalizzato il contraddittorio preventivo per gli atti autonomamente impugnabili, prevedendo la comunicazione di uno schema d'atto e un termine non inferiore a sessanta giorni per controdedurre o per accedere al fascicolo. L'art. 7 richiede che gli atti indichino specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fondano; gli artt. 7-bis e seguenti hanno

costruito un sistema organico di invalidità, nel quale l’art. 7-quinquies sancisce l’inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge; l’art. 10-ter ha codificato il principio di proporzionalità nel procedimento tributario. Accanto a queste norme resta l’art. 10, comma 1, che fa della collaborazione e della buona fede il canone dei rapporti tra contribuente e amministrazione. È stato acutamente osservato che la buona fede, intesa come regola di condotta, è una qualità propria dell’agire umano e presuppone un’amministrazione attenta alla persona del contribuente, e che proprio da essa può ricavarsi l’esigenza che un funzionario presidi sempre gli esiti dell’elaborazione automatica (Trivellin, 2026). Sono questi i parametri con i quali va misurato, nei paragrafi che seguono, l’impiego dell’intelligenza artificiale da parte dei diversi attori del rapporto tributario.

3.2. L'azione dell'Amministrazione finanziaria

La legge delega per la riforma fiscale, 9 agosto 2023, n. 111, ha fatto dell'intelligenza artificiale uno degli strumenti dichiarati della riforma. L'art. 2, comma 1, lett. b), tra i principi generali del diritto tributario nazionale, indica l'obiettivo di prevenire, contrastare e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale anche attraverso la piena utilizzazione dei dati dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio e «*il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali*». L'art. 17, comma 1, lett. f), dedicato al procedimento di accertamento, chiede di potenziare l'utilizzo delle tecnologie digitali per prevenire gli errori dei contribuenti, circoscrivere i controlli ai soggetti a più alto rischio fiscale e massimizzare l'adempimento spontaneo. L'art. 4, comma 1, lett. c), n. 3), prevede servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche con tecnologie di intelligenza artificiale, come filtro rispetto all'interpello per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni. L'art. 16, comma 1, lett. r), infine, impone di rafforzare la formazione del personale nell'uso delle tecnologie digitali e dei big data, ma

senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, clausola che ha fatto dubitare della concreta realizzabilità dell'obiettivo (Dorigo, 2024).

Gli impieghi attuali o programmati possono essere ordinati lungo una scala di intensità. Al livello più basso stanno le liquidazioni automatizzate delle dichiarazioni e i controlli formali, che applicano regole predeterminate e che sono state ricondotte all'automazione più che all'intelligenza artificiale in senso stretto (Guidara, 2023). Un gradino più in alto si collocano gli indici sintetici di affidabilità, nei quali la stima statistica concorre a definire la posizione del contribuente e i benefici premiali a essa collegati. Il terreno di elezione dei sistemi inferenziali è però l'analisi del rischio, alla quale si affiancano il concordato preventivo biennale e la consultazione semplificata.

L'analisi del rischio ha trovato una definizione legislativa nell'art. 2 del d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13. Il rischio fiscale è il rischio di operare, colposamente o dolosamente, in violazione di norme tributarie o in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento tributario. L'analisi del rischio è il processo che, al fine di massimizzare l'efficacia della prevenzione e del contrasto all'evasione, alla frode e all'abuso del diritto e di stimolare l'adempimento spontaneo, «*tramite modelli e tecniche di analisi deterministica ovvero probabilistica, nel rispetto della normativa in materia di trattamento di dati personali, utilizza, anche attraverso la loro interconnessione, le informazioni presenti nelle basi dati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero pubblicamente disponibili, per associare [...] la probabilità di accadimento a un determinato rischio fiscale*». L'analisi probabilistica, definita dalla stessa disposizione, è l'insieme dei modelli e delle tecniche che, sfruttando soluzioni di intelligenza artificiale o di statistica inferenziale, consentono di isolare rischi fiscali anche non noti a priori o di attribuire una probabilità di accadimento a un rischio noto. È in questa definizione che l'intelligenza artificiale viene nominata espressamente.

La disposizione presenta tre aspetti che la dottrina ha messo in evidenza in modo pressoché concorde. Il primo riguarda le fonti. La possibilità di utilizzare informazioni pubblicamente disponibili è rimasta nel testo nonostante il

Garante per la protezione dei dati personali, nel parere n. 3 dell'11 gennaio 2024 sullo schema di decreto, ne avesse chiesto l'espunzione per difetto di affidabilità e per la diversità delle finalità originarie della raccolta (Dorigo, 2024). Il secondo riguarda la tutela dei dati. Il comma 4 consente di limitare, per le sole attività di analisi del rischio dell'Agenzia delle entrate, i diritti dell'interessato, rinviando la disciplina a un regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze; la scelta di affidare a una fonte secondaria, emanata dal titolare stesso della pretesa, la misura della compressione dei diritti appare difficilmente conciliabile con la riserva di legge e con l'art. 23 GDPR, che richiede una misura legislativa (Dorigo, 2024; Ricci, 2025). Il terzo riguarda il destino degli esiti dell'analisi. Il comma 2 ne consente l'impiego per non meglio precisate finalità di contrasto all'evasione, e il comma 5 ha inserito l'analisi del rischio tra i poteri istruttori dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (n. 8-quater), con una previsione analoga in materia di IVA. Poiché i poteri istruttori servono ad acquisire elementi utilizzabili per l'accertamento, la collocazione sistematica lascia aperta la possibilità che il risultato dell'elaborazione probabilistica confluisca nella motivazione dell'atto come elemento presuntivo, oltrepassando la funzione di mera selezione (Ortoleva, 2024; Spinello, 2025; Salanitro, 2025).

Il caso più studiato è quello dell'applicativo Ve.R.A. (Verifica dei rapporti finanziari), sviluppato sulla base della legge n. 160 del 2019 e del decreto ministeriale 28 giugno 2022 per incrociare i dati dell'Archivio dei rapporti finanziari con le altre banche dati e formare liste selettive di contribuenti. Già nel parere n. 58 del 14 marzo 2019 il Garante aveva chiesto che la posizione di ciascun contribuente selezionato fosse valutata da operatori qualificati prima di ogni contatto con l'interessato. Nel maggio 2023 l'Agenzia ha pubblicato un'informativa sulla logica dei modelli, distinguendo tra analisi deterministiche e probabilistiche e precisando che le seconde, addestrate sui dati dei contribuenti già controllati, avrebbero una funzione di conferma delle prime. La precisazione è rassicurante ma priva di valore normativo, e non

elimina il rischio che modelli costruiti sulle risultanze dei controlli passati indirizzino i controlli futuri sempre verso le stesse categorie di contribuenti, indipendentemente dall'esito delle precedenti contestazioni (Dorigo, 2024). A ciò si aggiungono i dubbi sulla genericità delle categorie di dati utilizzabili e sull'efficacia delle tecniche di pseudonimizzazione adottate, rilevati dallo stesso Garante (Ortoleva, 2024; Zardini, 2026).

Nel concordato preventivo biennale l'intelligenza artificiale è chiamata a un compito più penetrante. L'art. 9 del d.lgs. n. 13 del 2024 stabilisce che la proposta è elaborata dall'Agenzia sulla base di una metodologia che valorizza, «*anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati di cui all'articolo 22 del regolamento (UE) 2016/679*», le informazioni già nella disponibilità dell'amministrazione. Il legislatore si è dunque avvalso della deroga consentita dal GDPR, in un istituto nel quale l'elaborazione automatica non seleziona il contribuente ma quantifica direttamente il reddito oggetto della proposta. La natura consensuale dell'istituto attenua il problema senza eliminarlo, perché il contribuente non dispone degli elementi per verificare i parametri del calcolo e può soltanto accettare o rifiutare la proposta (Petruzzella, 2026; Pontillo, 2026).

La consultazione semplificata, disciplinata dall'art. 10-nonies dello Statuto, consente alle persone fisiche e ai contribuenti di minori dimensioni in contabilità semplificata di interrogare gratuitamente una banca dati dei documenti di prassi per ottenere la soluzione di un dubbio interpretativo relativo a un caso concreto. La risposta produce gli effetti di tutela dell'affidamento previsti dall'art. 10, comma 2, e il previo ricorso al servizio è condizione di ammissibilità dell'interpello. La norma non menziona l'intelligenza artificiale, ma il collegamento con il criterio di delega e la funzione del servizio rendono evidente che la ricerca del precedente pertinente sarà affidata a strumenti di elaborazione automatica del linguaggio. Il decreto correttivo approvato in via definitiva nel novembre 2025 ha precisato che l'inammissibilità dell'interpello resta ferma anche quando la

banca dati non segnala la possibilità di presentarlo, salvo che il contribuente dimostri che il documento di prassi richiamato non fornisce una soluzione univoca, e ha rimesso a un decreto ministeriale la disciplina del servizio. Si è osservato che questa prova, in assenza di qualsiasi motivazione della risposta automatica, rischia di risultare impossibile, e che la tutela dell'affidamento offerta da una risposta non qualificata è più debole di quella dell'interpello, almeno per i tributi non armonizzati (Conte, 2025; Tomo, 2026). Il settore della riscossione, invece, è rimasto finora ai margini, poiché il d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110 si è limitato a digitalizzare la trasmissione dei flussi informativi (Milioto, 2025).

Da questo insieme di norme emergono alcuni nodi critici. Il primo riguarda la motivazione. Se l'esito di un'elaborazione algoritmica concorre alla formazione della pretesa, l'art. 7 dello Statuto, che impone di indicare presupposti, mezzi di prova e ragioni giuridiche, dovrebbe esigere che l'atto dia conto anche del ruolo svolto da quell'elaborazione e dei dati su cui essa si è basata. Diversamente, il contribuente sarebbe chiamato a difendersi da una ricostruzione di cui ignora una parte essenziale, e il giudice a valutarne l'attendibilità senza strumenti adeguati, se non al prezzo di onerose consulenze tecniche (Dorigo, 2024; Conte, 2025).

Il secondo nodo riguarda il contraddittorio. L'art. 6-bis, comma 2, dello Statuto esclude dal contraddittorio preventivo gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 aprile 2024. Il decreto considera automatizzato o sostanzialmente automatizzato ogni atto riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti nelle banche dati, e vi include gli accertamenti parziali predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati. La conseguenza è paradossale, perché il contraddittorio viene meno proprio nell'area in cui l'impiego di strumenti algoritmici è più probabile e la partecipazione del contribuente sarebbe più utile a correggere errori o lacune dei dati (Dorigo,

2024; Mangiafico, 2026). Se si considera che molte informazioni rilevanti, come i contratti o l'organizzazione dell'impresa, sono nella disponibilità del solo contribuente, il confronto preventivo appare il luogo naturale nel quale l'esito dell'elaborazione può essere verificato e, se del caso, corretto.

Il terzo nodo riguarda l'effettività del controllo umano. La letteratura sull'automazione decisionale ha mostrato che l'esito proposto da un sistema esercita sul decisore una forza persuasiva che va oltre il suo valore intrinseco, perché lo solleva dall'onere di motivare un diverso convincimento e gli offre una veste di apparente oggettività (Simoncini, 2019). Il funzionario che si discosta dall'output si assume un rischio che chi lo conferma non corre. In queste condizioni la riserva di umanità rischia di ridursi a una ratifica, a meno che l'ordinamento non ponga il funzionario in grado di comprendere il funzionamento dello strumento e non lo obblighi a una valutazione autonoma e documentata (Conte, 2025; Poddighe, 2025). Su un piano più generale, è stato notato che la disponibilità di basi informative vastissime mette in discussione la stessa logica dei metodi presuntivi, pensati per supplire alla scarsità di informazioni, e potrebbe imporre di ripensare la distribuzione degli oneri probatori a carico di un'amministrazione che dispone di dati sempre più completi (Trivellin, 2026).

La prassi più recente mostra che la questione non è soltanto teorica. Nell'ottobre 2025 l'Agenzia delle entrate ha adottato una policy interna sull'uso dell'intelligenza artificiale generativa e, con un comunicato stampa del 17 dicembre 2025, diffuso dopo le segnalazioni dell'Unione nazionale delle camere degli avvocati tributaristi su atti che avrebbero richiamato pronunce e documenti di prassi inesistenti, ha ribadito il divieto di utilizzare strumenti generativi per produrre direttamente atti di accertamento, atti relativi al contenzioso e documenti delle fasi istruttorie, annunciando verifiche presso le strutture territoriali e conseguenze disciplinari in caso di violazioni. La presa di posizione conferma che, accanto all'intelligenza artificiale analitica regolata dal d.lgs. n. 13 del 2024, esiste un uso diffuso e non disciplinato degli

strumenti generativi da parte dei singoli operatori, i cui rischi si manifestano direttamente sulla qualità della motivazione.

3.3. La giustizia tributaria

Il processo tributario è stato indicato come un terreno particolarmente adatto all'impiego dell'intelligenza artificiale. Il contenzioso è seriale e in larga parte di valore modesto, perché nasce da controlli di massa che applicano gli stessi criteri a platee molto ampie; l'oggetto del giudizio è un atto autoritativo di natura documentale; la prova è prevalentemente precostituita e standardizzata; la riserva di legge tende a tradurre la fattispecie in schemi condizionali che una macchina può elaborare (Autuori, 2025). A queste considerazioni si è replicato che la legislazione tributaria è instabile, stratificata e spesso oscura, che la giurisprudenza di merito è di qualità disomogenea e non integralmente pubblicata, e che un sistema addestrato sul passato tende a riprodurlo, irrigidendo gli orientamenti e incentivando il giudice ad aderire alla soluzione prevalente piuttosto che a esercitare una valutazione autonoma (Fidelangeli, 2026; Mastroiacovo, 2024). Il dibattito sulla cosiddetta giustizia predittiva ha avuto in Italia un punto di riferimento nel progetto Prodigit, avviato nel 2022 dal Dipartimento delle finanze e dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria con fondi del Programma operativo nazionale Governance e capacità istituzionale, che ha sperimentato la sintesi automatica delle sentenze di merito e la ricerca semantica (Marcheselli, Marello, 2022; Didoni, 2026).

Il quadro normativo è oggi più definito che in passato. Sul piano europeo, come si è visto, i sistemi destinati ad assistere il giudice nella ricerca e nell'interpretazione dei fatti e del diritto sono ad alto rischio, con le sole eccezioni delle attività procedurali o accessorie. Sul piano interno, l'art. 15, comma 1, della legge n. 132 del 2025 dispone che «*nei casi di impiego dei sistemi di intelligenza artificiale nell'attività giudiziaria è sempre riservata al magistrato ogni decisione sull'interpretazione e sull'applicazione della legge, sulla valutazione dei fatti e delle prove e sull'adozione dei provvedimenti*». La

norma, riferita genericamente all'attività giudiziaria e al magistrato, si applica senza difficoltà anche al giudice tributario. I commi successivi affidano invece al Ministero della giustizia la disciplina degli impieghi per l'organizzazione dei servizi, la semplificazione del lavoro giudiziario e le attività amministrative accessorie, nonché l'autorizzazione della sperimentazione negli uffici giudiziari ordinari, e prevedono iniziative di formazione dei magistrati. La loro estensione alla giurisdizione tributaria, i cui servizi dipendono dal Ministero dell'economia e delle finanze, non è testuale. Pare ragionevole ritenere che la mancata menzione non equivalga a un divieto e che le corrispondenti funzioni spettino al Dipartimento della giustizia tributaria, eventualmente d'intesa con il Consiglio di presidenza, ma un chiarimento legislativo sarebbe opportuno (Didoni, 2026; Fidelangeli, 2025).

La riforma del processo tributario ha intanto posto le premesse tecniche per un impiego più esteso degli strumenti digitali. La legge 31 agosto 2022, n. 130 ha istituito la magistratura tributaria professionale e ha introdotto il giudice monocratico per le controversie di minor valore; il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha completato la disciplina del processo tributario telematico e ha richiesto che atti e provvedimenti siano redatti in modo chiaro e sintetico, regole poi raccolte nel testo unico della giustizia tributaria (d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175), la cui applicazione è stata differita al 1° gennaio 2027 dall'art. 4 del d.l. 31 dicembre 2025, n. 200. Nel luglio 2024 il Ministero dell'economia e delle finanze ha reso accessibile la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, con funzioni di ricerca avanzata (Castro, 2026). Con la delibera n. 880 del 22 luglio 2025 il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha avviato un programma di formazione sull'uso della cosiddetta Scrivania del giudice e degli applicativi d'ufficio comprensivi delle funzioni di intelligenza artificiale generativa, con l'obiettivo dichiarato di supportare la ricerca, la sintesi e la redazione dei provvedimenti (Castro, 2026; Didoni, 2026).

Su questo sfondo si collocano le raccomandazioni adottate dagli organi di autogoverno. Il Consiglio superiore della magistratura, con la delibera dell’8

ottobre 2025, ha escluso che i sistemi disponibili online, privi di certificazione, possano essere utilizzati nell'attività giudiziaria in senso stretto, ammettendo impieghi tracciabili e sottoposti a revisione umana per attività seriali o di bassa complessità, come la predisposizione di bozze standardizzate, la revisione linguistica o la traduzione assistita, purché svolti con applicativi interni al dominio della giustizia (Fidelangeli, 2026). Con l'aggiornamento approvato il 22 luglio 2026 il Consiglio ha poi esteso, in via sperimentale, l'uso dello strumento messo a disposizione dal Ministero ad attività di analisi degli atti giudiziari, come la sintesi documentale e il confronto tra le posizioni delle parti, tenendo ferma l'esclusione della redazione dei provvedimenti e del dispositivo. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha adottato, con la delibera n. 275 del 3 marzo 2026, proprie raccomandazioni per l'utilizzo dell'intelligenza artificiale nell'amministrazione della giustizia tributaria. Il documento consente l'impiego per finalità organizzative e di supporto, come la ricerca giurisprudenziale, l'analisi documentale, l'aggregazione dei ricorsi pendenti, la mappatura degli orientamenti di legittimità e di merito e il controllo degli elaborati peritali, attraverso strumenti forniti dal Ministero dell'economia e delle finanze in ambienti sicuri e tracciati, e precisa che l'output algoritmico non assurge mai a prova. Esclude invece l'uso non autorizzato nell'attività giudiziaria in senso stretto e ogni forma di surrogazione automatizzata della decisione, ritenendo preclusa dall'art. 15 della legge n. 132 del 2025 anche la giustizia predittiva, e chiede di non inserire dati sensibili tratti dagli atti processuali in sistemi generalisti. Il giudice deve esercitare un controllo effettivo e sostanziale sull'output, essere in grado di replicarne autonomamente le conclusioni e motivare in modo rafforzato quando si avvale di un supporto algoritmico.

L'esigenza di queste cautele è confermata dalla giurisprudenza di legittimità. La Corte di cassazione, con la sentenza della III sezione penale 22 ottobre 2025, n. 34481, pronunciata su un'ordinanza cautelare che riproduceva in larga parte gli atti di indagine della Guardia di finanza, ha osservato che l'uso

di strumenti informatici agevola la redazione dei provvedimenti ma accresce, oggi in misura esponenziale per effetto dell'intelligenza artificiale, il rischio che il giudice attinga aliunde gli argomenti della decisione, rinunciando al proprio insostituibile apporto valutativo e compromettendo la terzietà. Il principio, espresso in sede penale, ha portata generale, e se ne è tratta la conclusione che una decisione formata mediante l'intelligenza artificiale, senza uno specifico apporto cognitivo e critico del giudice, sarebbe affetta da un radicale vizio di motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 111, sesto comma, Cost., oltre che lesiva della terzietà e dell'imparzialità del giudicante (Didoni, 2026).

La dottrina più recente ha cercato di andare oltre l'alternativa tra rifiuto e sostituzione. Si è proposto di distinguere l'uso individuale dei modelli linguistici da parte del singolo giudice, da contenere per ragioni di riservatezza e affidabilità, dall'uso istituzionale, nel quale i modelli possono servire a organizzare le fonti, a segnalare incongruenze o passaggi bisognosi di chiarimento nella bozza di motivazione, a individuare i ricorsi ripetitivi da assegnare congiuntamente, mentre per i controlli puramente formali, come il calcolo dei termini o la verifica dei requisiti dell'atto, sono preferibili sistemi deterministici più semplici e trasparenti (Fidelangeli, 2026). Un rischio specifico è stato individuato nella decisione monocratica, dove l'assenza del confronto collegiale può rendere più attraente il dialogo con la macchina e meno probabile un controllo tra pari (Fidelangeli, 2026). Si è inoltre avvertito che affidare all'IA la ricostruzione della parte in fatto della sentenza significherebbe comprimere l'autonomia del giudice proprio nel momento della selezione dei fatti rilevanti (Ragucci, 2025).

Resta infine il problema dell'output algoritmico prodotto dall'amministrazione e portato in giudizio. La regola introdotta dalla legge n. 130 del 2022 nell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, ripresa dall'art. 52, comma 5, del testo unico della giustizia tributaria, pone a carico dell'amministrazione la prova in giudizio delle violazioni contestate e impone al giudice di annullare

l’atto quando la prova manca o è contraddittoria o insufficiente. Un indicatore di rischio o una stima probabilistica non può, di per sé, soddisfare questo onere. Al più può costituire un indizio, da valutare secondo i requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni semplici e da corroborare con elementi riferiti al singolo contribuente. Perché il giudice possa compiere questa valutazione occorre che conosca i dati e il metodo che hanno prodotto l’indicatore; in mancanza, l’opacità del sistema si risolve a danno della parte che lo invoca, e non di quella che lo subisce.

3.4. Il difensore tributario

La figura del difensore è rimasta finora ai margini della riflessione, che si è concentrata sui poteri pubblici. Eppure il professionista si trova esposto all’intelligenza artificiale su due fronti. Da un lato ne è utilizzatore, per la ricerca normativa e giurisprudenziale, l’analisi documentale, la redazione degli atti; dall’altro deve confrontarsi con i sistemi impiegati dall’amministrazione e, potenzialmente, dal giudice. Gli studi che hanno passato in rassegna le applicazioni dell’intelligenza artificiale in ambito tributario hanno considerato anche quelle destinate ai contribuenti, accanto a quelle delle amministrazioni e dei giudici (Fidelangeli, Galli, 2022), e le ricerche sulla previsione dell’esito delle controversie tributarie mostrano come questi strumenti possano orientare le scelte sull’opportunità di ricorrere o di definire la lite.

Come utilizzatore, il difensore è ora destinatario di una disciplina specifica. L’art. 13 della legge n. 132 del 2025 stabilisce che nelle professioni intellettuali l’intelligenza artificiale può essere impiegata soltanto per attività strumentali e di supporto, con prevalenza del lavoro intellettuale oggetto della prestazione, e impone al professionista di comunicare al cliente, con un linguaggio chiaro, semplice ed esaustivo, le informazioni sui sistemi utilizzati. La norma tutela il rapporto fiduciario e, indirettamente, rafforza la responsabilità personale del professionista per il contenuto degli atti. Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha accompagnato l’entrata in vigore della legge con alcune guide operative, tra

cui quella presentata il 24 ottobre 2025, che propone una clausola da inserire nel mandato professionale per adempiere all'obbligo informativo e raccomanda di trattare localmente i dati più sensibili dei clienti.

Il secondo profilo riguarda la responsabilità. La giurisprudenza civile si è già occupata di atti difensivi redatti con l'ausilio di sistemi linguistici. Il Tribunale di Firenze, con l'ordinanza del 14 marzo 2025, pur dando atto della mancata verifica dei precedenti inesistenti prodotti dal sistema, ha escluso nel caso concreto la responsabilità aggravata per difetto di malafede; il Tribunale di Torino, con la sentenza del 16 settembre 2025, ha invece condannato ai sensi dell'art. 96 c.p.c. la parte il cui ricorso, redatto con l'ausilio dell'intelligenza artificiale, conteneva richiami normativi e giurisprudenziali astratti e inconferenti rispetto ai fatti di causa. Le stesse conclusioni valgono per il processo tributario, nel quale l'art. 15, comma 2-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 rende applicabile la disciplina della responsabilità aggravata e nel quale, dopo il d.lgs. n. 220 del 2023, la chiarezza e la sinteticità degli atti di parte sono divenute criteri rilevanti anche ai fini della liquidazione delle spese. A ciò si aggiunge il tema della riservatezza. L'inserimento di dati del cliente in sistemi generalisti, privi di garanzie sul trattamento e sul riutilizzo delle informazioni, espone il professionista a responsabilità sia sul piano della protezione dei dati personali sia su quello del segreto professionale.

Il terzo profilo, forse il più rilevante, riguarda la posizione del difensore di fronte ai sistemi dell'amministrazione. Qui il problema è anzitutto informativo. L'amministrazione dispone delle proprie banche dati, dei modelli che le elaborano e di un patrimonio di precedenti e di contenziosi che il contribuente non conosce; si è osservato che, in un sistema nel quale una sola parte ha accesso all'intero insieme delle controversie e degli argomenti risultati vincenti, la parità delle armi rischia di essere compromessa già a monte (Castro, 2026). La pubblicazione della banca dati della giurisprudenza tributaria di merito attenua in parte questo squilibrio, ma non incide sulla

conoscenza dei dati e dei modelli usati per la selezione e la ricostruzione della pretesa.

Gli strumenti a disposizione del difensore sono, allo stato, quelli tradizionali, riletti alla luce delle nuove esigenze. Nel contraddittorio preventivo, quando non è escluso, il contribuente può accedere al fascicolo e chiedere che siano esplicitati i dati e i criteri che hanno condotto alla contestazione. Il diritto di accesso dell'art. 15 GDPR, interpretato dalla Corte di giustizia come diritto a una spiegazione comprensibile della logica applicata, offre un ulteriore canale, sia pure soggetto alle limitazioni previste per l'analisi del rischio. Nel merito, la difesa può contestare la qualità e l'aggiornamento dei dati, la pertinenza del modello rispetto alla situazione specifica del contribuente, l'assenza di riscontri individuali, e può avvalersi di consulenti tecnici con competenze statistiche e informatiche. Più in generale, la difesa contro un atto fondato anche solo in parte su elaborazioni algoritmiche passa per la verifica che la motivazione renda conoscibile il percorso seguito, e per la contestazione dell'atto che non lo faccia.

Nei confronti del giudice, infine, la tutela si colloca sul piano dei vizi della sentenza. Una motivazione che riproduca argomenti estranei al fascicolo, citi precedenti inesistenti o non si confronti con le specifiche difese delle parti integra i vizi di motivazione apparente o di omessa pronuncia già noti all'ordinamento, a prescindere dallo strumento che li ha prodotti. Le raccomandazioni del Consiglio di presidenza, che esigono una motivazione rafforzata quando il giudice si avvale di un supporto algoritmico, offrono in questa prospettiva un parametro utile anche alle parti. Il difensore diventa così, accanto al giudice, un presidio della riserva di umanità, perché è attraverso le sue eccezioni che l'impiego improprio degli strumenti emerge e può essere sanzionato. Non a caso è stata la segnalazione di un'associazione di avvocati tributaristi, relativa ad atti di accertamento che richiamavano precedenti e documenti di prassi inesistenti, a indurre l'Agenzia delle entrate ad avviare verifiche interne presso tutte le proprie strutture territoriali. In

questa chiave si comprende l’affermazione secondo cui ogni persona ha diritto a essere valutata da un’altra persona e non da un algoritmo, e la decisione deve poter essere sempre attribuita a qualcuno, giudicata giusta o sbagliata e sottoposta a controllo giurisdizionale (Tosi, 2025).

4. Considerazioni conclusive

Il quadro che si è tentato di ricostruire appare, nel suo insieme, asimmetrico. Il diritto dell’Unione sottopone a regole stringenti i sistemi che assistono il giudice e lascia in larga parte fuori dal regime dell’alto rischio quelli che assistono l’amministrazione finanziaria, sebbene sia proprio nel procedimento di accertamento che l’incidenza dell’elaborazione algoritmica sulla posizione del contribuente è più diretta e meno controllabile. La Convenzione del Consiglio d’Europa non conosce questa distinzione, ma la genericità dei suoi obblighi ne limita, per ora, l’efficacia conformativa. La legge n. 132 del 2025 ha il merito di affermare in termini generali la riserva di umanità nelle decisioni pubbliche e giurisdizionali, ma lo fa con norme di principio, non coordinate con la disciplina tributaria e prive di risorse dedicate. La legislazione fiscale, dal canto suo, ha incoraggiato l’uso dell’intelligenza artificiale con disposizioni che ne ampliano lo spazio operativo, rinviano a fonti secondarie la definizione delle garanzie e sottraggono al contraddittorio proprio gli atti costruiti sull’incrocio dei dati.

Il biennio 2025-2026 ha comunque segnato alcuni passi avanti. Le raccomandazioni del Consiglio superiore della magistratura e del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria hanno tradotto il principio dell’art. 15 della legge n. 132 in indicazioni operative; la presa di posizione dell’Agenzia delle entrate sull’uso degli strumenti generativi ha chiarito che la redazione degli atti non può essere delegata alla macchina; la ratifica della Convenzione da parte dell’Unione ha rafforzato la dimensione internazionale della tutela. In senso opposto va il differimento degli obblighi relativi ai sistemi ad alto rischio, che rinvia al dicembre 2027 l’operatività delle garanzie più incisive anche nel settore della giustizia.

Da questa ricognizione si possono trarre alcune indicazioni, che la dottrina ha in parte già formulato. Sembra anzitutto necessario che la legge, e non un regolamento o un atto dell'amministrazione, individui le categorie di dati utilizzabili per l'analisi del rischio, le finalità dell'elaborazione e i limiti entro i quali i suoi esiti possono confluire nell'accertamento. Appare poi opportuno che la motivazione dell'atto dia conto dell'incidenza che l'eventuale elaborazione algoritmica ha avuto sulla formazione della decisione (Conte, 2025), indicando anche i dati che vi sono stati impiegati, così da rendere verificabile la ricostruzione e da consentire al giudice un controllo effettivo. Più discutibile, alla luce di quanto osservato, è la scelta di escludere dal contraddittorio gli atti fondati esclusivamente sull'incrocio di dati; una riconsiderazione del d.m. 24 aprile 2024, almeno per gli atti nei quali l'incrocio sia stato effettuato con strumenti inferenziali, restituirebbe al contraddittorio la funzione di sede naturale di verifica dell'output. È stata inoltre auspicata l'introduzione, a livello europeo, di una valutazione d'impatto preventiva per i sistemi destinati ai controlli tributari (Marinello, 2024), e si è suggerita una netta separazione tra chi conduce l'istruttoria con l'ausilio dei sistemi e chi assume la decisione finale (Poddighe, 2025). Su un piano più ampio, l'idea di una carta dei diritti del contribuente nell'amministrazione digitale del rapporto d'imposta offrirebbe una sede unitaria a garanzie oggi disperse tra fonti diverse (Dorigo, 2024).

Nessuna di queste misure è però sufficiente se non si garantisce che il funzionario e il giudice siano davvero in grado di discostarsi dall'esito proposto. La riserva di umanità non si esaurisce nella presenza di una persona alla fine del procedimento; richiede che quella persona disponga del tempo, delle competenze e delle informazioni necessarie per comprendere l'elaborazione, e che l'ordinamento non la penalizzi quando decide in modo difforme. Per questo la formazione degli operatori, che la legge n. 132 del 2025 rimette, per le pubbliche amministrazioni, alle risorse disponibili a

legislazione vigente, costituisce una condizione di effettività delle garanzie e non un adempimento accessorio.

Resta un'ultima considerazione, che riguarda il fondamento stesso del rapporto tributario. Richiamando la letteratura di economia comportamentale, si è osservato che la reazione dei contribuenti ai controlli basati sui dati non è prevedibile a priori e che la comprensibilità degli algoritmi può sostenere una relazione di reciprocità tra amministrazione e contribuenti, pur rimettendo all'analisi empirica la verifica di questi effetti (Puglisi, 2024). Se così è, la conoscibilità dei sistemi e la possibilità di contestarne gli esiti non sono soltanto garanzie per il singolo, ma condizioni dell'efficacia stessa dell'azione amministrativa. Un'amministrazione che fa largo uso dell'intelligenza artificiale senza renderne comprensibile il funzionamento rischia di guadagnare in capacità di controllo quanto perde in fiducia. Il punto di equilibrio va cercato, allora, non nella limitazione degli strumenti, ma nella garanzia che il loro impiego resti riconducibile a decisioni umane motivate, conoscibili e sindacabili.

Bibliografia

Albertini F.V., *Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 1, 71 ss.

Asorey R.O., *Luces y sombras en el uso de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias y en los tribunales judiciales y jurisdiccionales*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2025, 3, 695 ss.

Autuori G.A., *Giudizio tributario e intelligenza artificiale: un matrimonio (im)perfetto?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2025, 3, 734 ss.

Castro F., *Il presupposto di una giustizia predittiva: dal diritto calcolabile ad una governance algoritmica nel diritto processuale tributario*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente. Principi europei, interventi nazionali, nuove tecnologie*, Napoli, 2026, 369 ss.

Cedro M., Cimino F.A., *Intelligenza artificiale ed accertamento tributario: opportunità e rischi di una rivoluzione in atto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 1, 48 ss.

Conte D., *Digitalizzazione e intelligenza artificiale: leve strategiche necessarie ma non sufficienti per la semplificazione del Fisco?*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 6, I, 743 ss.

Contrino A., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, I, 105 ss.

Dalle Carbonare P., *Il fisco algoritmico e la zona d'ombra dei diritti del contribuente*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 339 ss.

Didoni S., *L'utilizzo dell'intelligenza artificiale nel processo tributario e le garanzie del contribuente*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 391 ss.

Dorigo S., *Opportunità e limiti nell'impiego dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco*, in *Corr. trib.*, 2022, 11, 965 ss.

Dorigo S., *L'Amministrazione finanziaria e l'uso dell'intelligenza artificiale: gli indirizzi della delega fiscale e gli approdi (poco rassicuranti) in sede attuativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, I, 761 ss.

Fidelangeli A., *Quadro normativo e criticità dell'uso dell'intelligenza artificiale generativa nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 4, 775 ss.

Fidelangeli A., *L'IA generativa come strumento per il giudice tributario: una prospettiva de iure condendo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2026, 1, 125 ss.

Fidelangeli A., Galli F., *The use of AI technologies in the tax law domain: an interdisciplinary analysis*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 118 ss.

Fidelangeli A., Santin P., *Artificial intelligence in the field of tax justice: considerations on its application*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 3, 797 ss.

Giovannini A., *Sapresti spiegarmi cos'è la giustizia? (Un discorso su interesse fiscale e IA)*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 5, 1803 ss.

Guidara A., *Accertamento dei tributi e intelligenza artificiale: prime riflessioni per una visione di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 2, 384 ss.

Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente. Principi europei, interventi nazionali, nuove tecnologie*, Napoli, 2026.

Mangiafico G., *Automazione del controllo fiscale e diritto al contraddittorio: un passo indietro nel sottile equilibrio tra tecnologia e diritti*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 351 ss.

Marcheselli A., Marello E. (a cura di), *Loading Prodigit. Dal diritto naturale al diritto digitale: l'intelligenza artificiale nella giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, fascicolo monografico.

Marinello A., *L'utilizzo dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco: limiti e prospettive, anche alla luce dell'Artificial Intelligence Act dell'Unione Europea*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 625 ss.

Mastroiacovo V., *Sulla giustizia predittiva ovvero di quel che accade quando il mito della calcolabilità del diritto incontra i pregiudizi sulla materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 1, I, 43 ss.

Milioto P., *La riscossione digitalizzata e il possibile utilizzo dell'intelligenza artificiale*, in *Tax News*, 2025, 1, 64 ss.

Ortoleva M.G., *L'intelligenza artificiale nell'analisi del rischio fiscale tra auspicata efficienza e tutela dei diritti dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 4, 1136 ss.

Paparella F., *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 6, I, 617 ss.

Patini R., *The Big Brother: i (nuovi) metodi di accertamento basati sull'AI e le loro ricadute applicative*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 233 ss.

Petruzzella L., *Capacità contributiva effettiva e concordato preventivo biennale: verso un'implementazione AI-driven?*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 3 ss.

Pini I., *Intelligenza artificiale e analisi del rischio di evasione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 3, 595 ss.

Poddighe A., *Prime riflessioni sull'impatto dell'AI Act nei processi valutativi dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 4, I, 455 ss.

Pontillo M., *Tecnologie digitali e contrasto all'evasione: riflessi sul diritto alla riservatezza del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 4, IV, 97 ss.

Pontillo M., *Capacità contributiva e amministrazione digitale: criticità dei processi ricostruttivi e nuove esigenze di tutela del contribuente*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 53 ss.

Puglisi R., *Big data e monitoraggio intelligente dei contribuenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2024, 2, I, 154 ss.

Ragucci G., *Opportunità e rischi dell'uso dell'IA nel giudizio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2 (pubblicato in anticipo online il 20 dicembre 2025).

Ricci C., *Intelligenza artificiale e procedimento tributario tra "responsabilizzazione" dell'Amministrazione finanziaria e principio di legalità*, in *Tax News*, 2025, 2, 423 ss.

Salanitro G., *Una prima lettura sull'impatto della legge sull'intelligenza artificiale nel diritto tributario, tra consultazione semplificata e analisi del rischio*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 ottobre 2025.

Simoncini A., *L'algoritmo incostituzionale: intelligenza artificiale e il futuro delle libertà*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, 2019, 1.

Sommo M.A., *L'uso degli algoritmi nei procedimenti tributari: limiti costituzionali e garanzie del contribuente*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 41 ss.

Spinello F., *"Rivoluzione algoritmica" e accertamento dei tributi: prime riflessioni sull'attuazione della legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 ottobre 2025.

Tomo A., *La consultazione semplificata: quale spazio per la tutela del legittimo affidamento nella nuova chatbot italian style?*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 193 ss.

Tosi L., *L'evoluzione digitale del sistema tributario*, in *Tax News*, 2025, 1, 59 ss.

Trivellin M., *Analisi automatizzata dei dati fiscali per il mezzo di AI: limiti e potenzialità*, in *Riv. dir. trib.*, 2026, I, 461 ss.

Verrigni C., *C'è spazio per un utilizzo ragionevole dell'intelligenza artificiale nell'ambito dell'accertamento tributario?*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 3, 739 ss.

Zardini E., *L'utilizzo di dati pseudonimizzati nell'ambito dell'attività di controllo e accertamento*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 111 ss.

Zorzi Giustiniani F., *La Convenzione quadro sull'intelligenza artificiale e i diritti umani, la democrazia e lo Stato di diritto e l'International Cyberspace and Digital Policy Strategy statunitense*, in *Nomos. Le attualità nel diritto*, 2024, 2.

Zuccarello A., *Convergenze normative e divergenze giurisprudenziali negli accertamenti automatizzati*, in Guidara A. (a cura di), *I diritti e le garanzie del contribuente*, cit., 251 ss.