

Risoluzione dell'Agencia delle Entrate n° 161/E del 9 luglio 2007: nulla di nuovo in materia di dematerializzazione...solo un po' di confusione! (¹)

di Andrea Lisi (*)

Il 9 luglio 2007 è stata resa disponibile sul sito dell'Agencia delle Entrate una nuova risoluzione in materia di dematerializzazione che, ad essere sinceri, avrebbe meritato molta meno attenzione di quanta la stampa specializzata ad oggi ha voluto dedicarle.

E' giusto sin da subito riferire, infatti, che il documento oggetto di tanto clamore altro non è che una risposta dell'Agencia delle Entrate ad un interpello avanzato da una banca italiana che ha posto all'attenzione dell'Agencia alcuni quesiti specifici, i quali non sono neppure ben evidenziati nella stessa risoluzione! Questo rende impossibile all'attento interprete una valutazione esatta di quanto l'Agencia delle Entrate abbia voluto riferire in risposta a casi specifici e concreti.

In proposito, è utile sottolineare che, per sua natura, la risoluzione è vincolante solo per chi ha posto i singoli quesiti, ma non ha alcuna specifica valenza giuridica, interpretativa e/o cogente nei confronti di terzi soggetti. Gli unici documenti che hanno una valenza vincolante per la materia di cui ci occupiamo, sono: le normative attualmente in vigore e le regole tecniche richiamate dalle stesse. Anche le stesse circolari, che hanno una valenza più generale rispetto alle risoluzioni, devono intendersi come prassi interpretativa interna della stessa Agencia delle Entrate. Quindi, eventuali ispezioni o verifiche effettuate sui supporti di conservazione di documenti fiscalmente rilevanti potranno essere fondate sull'interpretazione della normativa italiana e

¹ Il presente contributo sarà pubblicato sul prossimo numero della Rivista di Diritto, Economia e Gestione delle Nuove Tecnologie (<http://www.nybergedizioni.it/rdegnt/>) ed è pubblicato su gentile concessione dell'editore Nyberg.

(*) L'avv. Andrea Lisi è titolare dello "STUDIO ASSOCIATO D.&L" (www.studioldl.it), consulenza aziendale e legale per l'e-business e l'international trade. Egli è fondatore del Centro Studi&Ricerche Scint, curatore del portale per l'internazionalizzazione e l'ict www.scint.it e della prima banca dati sul diritto dell'informatica www.scintlex.it. È Direttore della "RIVISTA DI DIRITTO ECONOMIA E GESTIONE DELLE NUOVE TECNOLOGIE", Nyberg Editore, Milano e della Collana "DIRITTO, ECONOMIA E SOCIETÀ DELL'INFORMAZIONE", Cierre Edizioni, Roma. È componente del Comitato Scientifico di varie riviste giuridiche telematiche ed autore di diversi volumi e numerose pubblicazioni in materia di diritto delle nuove tecnologie. È, inoltre, stato docente in master di I e II livello dedicati al diritto dell'informatica, presso l'università di Lecce, Taranto, Padova e Messina e fa parte del Comitato Scientifico del MASTER IN DIRITTO DELL'INFORMATICA E DELL'INFORMAZIONE dell'Università di Messina. E' attualmente iscritto all'Albo Docenti della Scuola Superiore dell'Amministrazione dell'Interno ed è docente per vari importanti enti di formazione. Egli è, infine, direttore scientifico del corso post lauream di alta formazione in "COMMERCIO ELETTRONICO & INTERNAZIONALE" organizzato da Scint in collaborazione con Ed. Simone e Ipoa, con il patrocinio del Ministero Attività Produttive e Ice e del Master in Management e Diritto dell'Innovazione Digitale, organizzato dalla Scuola di Formazione Manageriale Aforisma. È arbitro di numerosi enti di risoluzione stragiudiziale delle dispute relative ai domini Internet ccTLD.it e collabora in tutta Italia con università, enti camerali, centri di ricerca, primarie società fornendo progettazione, formazione, assistenza e consulenza legale nell'e-business internazionale, nella privacy, nei servizi di archiviazione ottica/fatturazione elettronica e nel diritto delle nuove tecnologie, in genere.

avere come guida "orientativa" le circolari emanate e non potranno certamente basarsi su risoluzioni legate ad un caso singolo e specifico come quello analizzato dalla risoluzione n. 161/E.

Ciò doverosamente premesso, cerchiamo prima di tutto di fornire una valutazione in merito al punto b) della risoluzione n 161/E che risulta il più controverso e trattato piuttosto sommariamente anche in recenti articoli di stampa; per poi analizzare in maniera più sintetica le questioni secondarie comunque oggetto di commento nella risoluzione e confermativa (in maniera più o meno lineare) dei vari progetti in essere in materia di conservazione sostitutiva ⁽²⁾.

Nella risoluzione, la questione relativa alla "conservazione sostitutiva di uno *spool di stampa*", viene trattata dal punto di vista sia tecnico-informatico sia giuridico in modo lacunoso e non attuale. Ci sembra di poter affermare che molto probabilmente l'Agenzia delle Entrate faccia riferimento ad uno *spool* di stampa in formato *ASCII*. Se tale ipotesi risultasse corretta ci troveremmo addirittura in sintonia con quanto esposto nella risoluzione e, quindi, non potremmo far altro che confermare, nel presente breve commento, quanto espresso nella risoluzione stessa, ovvero che lo *spool* non può andare in conservazione direttamente. Questo perché esso non ha le caratteristiche del documento informatico, così come descritto nell'Art. 3 del D.M.E.F. 23/01/2004, ovvero il "formato statico e non modificabile" (quindi, esso deve essere "redatto in modo tale per cui il contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione nonché immutabile nel tempo; a tal fine il documento informatico non deve contenere macroistruzioni o codice eseguibile, tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati; non deve senza macroistruzioni e/o codice eseguibile"). Ma sarebbe stato opportuno da parte dell'Agenzia specificare meglio la "natura informatica" dello *spool* a cui si fa riferimento nella risoluzione oppure, meglio ancora, evitare di pubblicare e rendere noto un documento fondato su quesiti così specifici (e – si ripete- neppure ben evidenziati nel documento stesso)!

Per quanto riguarda, invece, il processo di acquisizione dell'immagine dei documenti originariamente analogici previsto dall'art. 4 del D.M.E.F., la risoluzione sembrerebbe dapprima consentire una acquisizione della relativa immagine da un qualsiasi supporto, "carta, film o nastro che sia" (pag 5 ultimo paragrafo) e poi contraddirsi prevedendo sempre la "materializzazione dei documenti su supporto fisico" e successiva acquisizione dell'immagine (pag 6 primo paragrafo). Tale ultima impostazione, oltre che contraddittoria, presenta evidenti incongruenze, sia con il dettato della normativa attualmente in vigore,

⁽²⁾ Nella Risoluzione si fa molto spesso riferimento alla Circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006, documento ben più lineare e meditato rispetto a quello oggetto del presente articolo. Occorre riferire che, in verità, leggendo in alcuni suoi punti controversi la risoluzione commentata nel presente articolo si avverte la spiacevole sensazione che l'Agenzia delle Entrate non abbia ben chiara la differenza fondamentale tra documento informatico e analogico e cada per questo in equivoci o comunque in affermazioni piuttosto banali e/o scontate... ad esempio, sulla affermazione in merito alla possibilità che esista o non esista o possa esistere nel nostro ordinamento un documento che abbia "veste informatica, ma natura analogica" lasciamo alla fantasia del lettore ulteriori considerazioni!

sia con le regole tecniche richiamate, sia con le circolari interpretative, sia con le procedure organizzative da tempo in essere nella grandi realtà aziendali ⁽³⁾.

Giova ricordare che, in merito al processo di conservazione sostitutiva dei documenti analogici, l'Agenzia delle Entrate, nella sua Circolare 36/E del 6 dicembre 2006, si è limitata ad affermare l'indispensabile, riportandosi a quanto riferito dalla normativa in vigore, evitando (ci sia permesso di dire a ragion veduta) di specificare troppo nel dettaglio la procedura da intraprendere per la conservazione sostitutiva dei documenti analogici...

Infatti, la Circolare 36/E si limita a riferire che la conservazione inizia, ex art. 4 del DMEF, con l'acquisizione dell'immagine del documento originale e poi prosegue tenendo conto delle indicazioni dell'art. 3 espressamente richiamato (e, a ben vedere, la normativa non prevede mai la "stampa" del documento analogico quale pre-requisito indispensabile per procedere alla acquisizione dell'immagine dello stesso e successiva sua archiviazione e conservazione!). E' pertanto utile sottolineare come la Circolare soprarichiamata abbia semplicemente evidenziato che la memorizzazione del documento analogico debba essere attivata attraverso la trasposizione della relativa immagine. Più in particolare, la Circolare riferisce che *la conservazione elettronica dei documenti analogici fiscalmente rilevanti si realizza mediante trasposizione della loro immagine su supporti di memorizzazione, anche non ottici, a condizione che il processo di conservazione adottato garantisca la conformità dei documenti stessi agli originali, nonché la loro leggibilità nel tempo. Le fasi preliminari al processo di memorizzazione e conservazione dei documenti analogici non sono disciplinate dal decreto; a tal fine, solo le note esplicative della delibera CNIPA n. 11 fanno riferimento ad una fase di predisposizione ed organizzazione del materiale documentale denominata "cartellinatura", destinata a semplificare la consultazione, la duplicazione o l'esibizione dei documenti conservati. L'articolo 4, comma 1, nel dettare la disciplina della conservazione elettronica dei documenti analogici rinvia, in generale, alle modalità di cui all'articolo 3, previste per la conservazione elettronica dei*

⁽³⁾ Ci sia consentito di riferire che l'unica giustificazione plausibile ad un'interpretazione così rigida da parte dell'Agenzia del dettato normativo in questa specifica circostanza sembra essere addebitabile, più che alla *ratio* interpretativa della norma (la quale dovrebbe sempre animare l'analisi dell'attento giurista), all'opportunità di far partire in Italia i processi di fatturazione elettronica... ma dovremmo ormai essere consapevoli che la fattura elettronica non potrà partire comunque in Italia sino a quando non si metterà mano ad una legislazione che non è in linea con la normativa comunitaria! E' utile, infatti, riferire al lettore che la normativa comunitaria in materia (si fa ovviamente riferimento alla direttiva 2001/115/CE, oggi contenuta nella recente direttiva 112/2006/CE) prevede che le fatture elettroniche debbano semplicemente essere garantite dalla presenza di una firma elettronica avanzata (gli Stati membri possono tuttavia esigere che la firma elettronica avanzata sia basata su un certificato qualificato e sia creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura). Non c'è traccia pertanto del riferimento temporale interno ai fini della emissione della fattura e ai fini della accettazione da parte degli Stati Membri della sua trasmissione per via elettronica. Il riferimento temporale, pertanto, andrebbe considerato semplicemente un'attestazione interna della data del documento utile ai fini dell'archiviazione del documento ai sensi del secondo comma dell'art. 3 del DMEF 23 gennaio 2004. Un'interpretazione diversa (oltre a mettere in crisi molti processi di fatturazione elettronica affidati in outsourcing dove ci possono essere attestazioni della data in fattura e spedizioni della stessa non perfettamente coincidenti con la data attestata nel riferimento temporale) potrebbe comportare una necessaria disapplicazione della normativa italiana, perché non in linea con quanto stabilito dalla normativa comunitaria. Si ricorda, infatti, che la direttiva comunitaria afferma che "gli Stati Membri non possono imporre ai soggetti passivi che effettuano la cessione di beni o la prestazione di servizi sul loro territorio altri obblighi o formalità relativi all'uso di un sistema di trasmissione delle fatture per via elettronica".

documenti informatici. Per i documenti analogici, pertanto, valgono quindi le medesime considerazioni prima svolte a proposito dei documenti informatici.

Una formulazione così ampia e generica permette, ad avviso di chi scrive, di poter suffragare l'interpretazione elastica della normativa nei processi di fatturazione e conservazione effettuati in outsourcing, laddove è in uso da tempo la prassi di acquisire il documento fattura in formato immagine (solitamente .pdf) e, quindi, di portarlo direttamente in conservazione sostitutiva (senza effettuare l'effettiva stampa cartacea del documento che nulla aggiungerebbe in termini di sicurezza del processo, anzi renderebbe problematica e complessa una procedura che per grosse realtà significherebbe dover comunque stampare inutilmente milioni di documenti, per poi poterli immediatamente dopo distruggere!). E' chiaro che più si comprime il tempo di attesa dei documenti formato immagine da portare in conservazione sostitutiva più sicura e giustificabile sarà la procedura di conservazione sviluppata con il proprio *outsourcer*.

Resta dunque sul tappeto la questione se sia necessario stampare su carta i documenti su file per poi procedere alla loro scannerizzazione per acquisirne l'immagine o se sia più naturale, efficace e sicuro portare i file – stabili e imm modificabili – direttamente in conservazione. La risoluzione, come abbiamo visto, non lo chiarisce e, in ogni caso, è giusto riferire come le stesse prassi aziendali consolidate, basate sul cartaceo, da tempo non si attengono rigidamente al molte volte citato art 21 DPR 633/72 che prevede la stampa immediata in duplice copia del documento fattura: le moderne tecnologie di gestione amministrativa basate su sistemi ERP hanno, infatti, rivoluzionato alcuni processi (emissione, contabilizzazione, archiviazione), mettendo in discussione nei fatti principi contabili e fiscali basati su certezze formali e non sostanziali (comunque ormai superate).

Appare incontestabile, comunque, che eventuali discrepanze formali nei processi di conservazione dei documenti, (analogici o informatici che siano), in sede di eventuale verifica e contestazione potrebbero comportare solo l'applicazione della sanzione relativa alla irregolare o all'omessa tenuta di documenti o scritture contabili e non certo un disconoscimento dell'intero archivio contabile dematerializzato. Su questo non possono nutrirsi dubbi, anche considerando che è attualmente in vigore in Italia il Decreto Legislativo 82/2006 (normativa di rango primario) nel quale si afferma con assoluta certezza che *i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su supporti informatici sono validi e rilevanti a tutti gli effetti di legge, se la riproduzione sia effettuata in modo da garantire la conformità dei documenti agli originali e la loro conservazione nel tempo, nel rispetto delle regole tecniche* (art. 43 del Codice dell'amministrazione digitale).

Infine, è utile richiamare quanto già riferito in proposito di conservazione sostitutiva di documenti analogici dal Dr. Giorgio Confente ⁽⁴⁾ in suo recente contributo ospitato nel volume *La conservazione dei documenti informatici* che ho curato per Cierre Edizioni:

Avendo il legislatore utilizzato il termine "...immagine..." in senso ampio, senza specificarne la tipologia, parrebbe corretta l'ipotesi procedurale di inviare direttamente in conservazione sostitutiva i TIFF (o PDF, eccetera) delle fatture ricevute come allegato e-mail, senza provvedere ad una loro stampa, scansione e formazione di un nuovo TIFF peraltro perfettamente identico a quello ricevuto. Va evidenziato che mentre è sempre possibile riconoscere tecnicamente un documento informatico in formato PDF dal medesimo documento la cui immagine deriva da stampa e successiva scansione, altrettanto non vale per il formato TIFF, dove con l'evoluzione delle nuove tecnologie, in particolar modo di software basati su algoritmi matematici di "abbruttimento casuale dell'immagine", è possibile generare un documento informatico tecnicamente identico ad uno da scansione. In questo caso, al verificatore non rimarrebbe altro che verificare la presenza in azienda di uno scanner, naturalmente usurato...⁽⁵⁾

Per quanto riguarda il resto delle considerazioni contenute nella Risoluzione, tralasciando alcune precisazioni sulle modalità e i termini in materia di pagamento dell'imposta di bollo per i documenti informatici fiscali ⁽⁶⁾, l'Agenzia ha cercato di precisare la natura unica o non unica di due documenti analogici di rilevanza fiscale, "la nota spese dei dipendenti" e la "scheda carburante" ⁽⁷⁾. Dopo una lunga disamina sulla natura di tali documenti, la posizione dell'Agenzia in entrambi i casi risulta essere interlocutoria e non definitiva nei confronti del contribuente, in quanto sarà l'impresa o il professionista che dovrà verificare di volta in volta e caso per caso se sia possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi...c'era bisogno di rivolgersi all'Agenzia per sentirsi dire questo o, forse, è giusto cominciare a pensare che occorre analizzare bene i propri processi interni per poter procedere con una

⁽⁴⁾ L'avv. Giorgio Confente è funzionario dell'Agenzia delle Entrate ed ha partecipato alla commissione per la definizione delle procedure di controllo a società che adottano soluzioni di conservazione digitale. Attualmente lavora presso la Direzione Regionale delle Entrate per la Lombardia, Ufficio fiscalità imprese, nell'attività di consulenza giuridica e si occupa, in particolare, di problematiche connesse con la fiscalità indiretta e quella internazionale. È autore di numerose pubblicazioni su riviste di natura fiscale e collabora in via continuativa con il gruppo de *Il Sole 24 Ore*.

⁽⁵⁾ Tratto dal Volume "Conservazione dei documenti informatici - Aspetti giuridici, fiscali, amministrativi e strategici della conservazione sostitutiva e della fatturazione elettronica", curato da Andrea Lisi per Cierre Edizioni, 2007 p. 94.

⁽⁶⁾ Dove comunque la Risoluzione non ha sempre fornito particolare chiarezza nel momento in cui, da una parte ha sottolineato la natura presuntiva della comunicazione prevista nell'art. 7 comma primo del DMEF 23 gennaio 2004, dall'altra ha precisato che tale comunicazione possa essere effettuata in qualsiasi momento, purchè anteriormente al primo avvio della procedura di conservazione!

Inoltre, è utile riferire che la Risoluzione ha precisato che ovviamente per soggetto "interessato" debba intendersi "la persona fisica o giuridica tenuta a corrispondere l'imposta di bollo sui documenti informatici". Ciò significa che, nelle ipotesi in cui l'incarico della conservazione venga affidato in outsourcing a terzi, il soggetto interessato e, quindi, il soggetto tenuto alla comunicazione preventiva, rimane il contribuente che affida l'incarico all'outsourcer.

⁽⁷⁾ Inutile sottolineare che verificare la natura unica o non unica di tali documenti è indispensabile ai fini della loro eventuale dematerializzazione, in quanto solo in caso di documenti analogici originali unici è indispensabile la presenza del pubblico ufficiale per ultimare il processo di conservazione sostitutiva.

più opportuna e documentata autoregolamentazione dei propri interessi in materia di dematerializzazione dei documenti fiscali?

Per quanto riguarda la risposta fornita al quesito n. 4, risulta difficile cogliere appieno le considerazioni dell’Agenzia, senza conoscere nel dettaglio i quesiti espressi dalla banca. Dalla lettura della risoluzione, non si percepisce bene se il quesito riguardasse un registro contabile, originariamente analogico, da portare in conservazione sostitutiva e, quindi, se la banca volesse dall’Agenzia chiarimenti in merito alla possibilità di utilizzare la firma dell’amministratore delegato ai fini della validazione del processo di archiviazione e successiva conservazione sostitutiva del libro degli inventari originariamente analogico, oppure se il quesito riguardasse la firma digitale dell’amministratore delegato quale mezzo di sottoscrizione digitale sostitutiva della sottoscrizione cartacea, da apporre entro tre mesi dal termine della presentazione della dichiarazione dei redditi sul documento contabile informatico, ai sensi dell’art. 2217 comma terzo del codice civile ⁽⁸⁾.

Per quanto riguarda la possibilità di conservare fatture analogiche e elettroniche, occorre riferire che in merito a questo quesito aveva già abbondantemente chiarito la Circolare 36/E che vi è per il contribuente tale opportunità, affidando la regolarità contabile all’istituzione di appositi sezionali distinti per tipologia di documenti; la Risoluzione ha soltanto precisato che è rimessa al contribuente la scelta tra l’istituzione di appositi registri sezionali o la creazione di blocchi sezionali distinti di un unico registro, *"a condizione che le fatture siano annotate e numerate progressivamente con distinta serie numerica (alfabetica o alfanumerica) in ordine cronologico e senza soluzioni di continuità per periodo d'imposta"*.

Tralasciando le varie puntualizzazioni dell’Agenzia sui termini di conservazione per le fatture e gli altri documenti di rilevanza fiscale originariamente analogici o informatici, è utile soffermarsi brevemente sulle considerazioni espresse dall’Agenzia in merito ai “documenti che non hanno collegamento con tributi per i quali è prevista la dichiarazione annuale”. Per questa tipologia di documenti l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato che *"la conservazione dovrà essere effettuata, in base alla data di formazione del documento, con cadenza annuale e dovrà essere completata entro un anno di formazione del documento. Riprendendo l’esempio prospettato nell’istanza, il termine annuale per la conservazione di un contratto decorre dal momento della sottoscrizione, non da quello della registrazione presso l’Agenzia delle entrate, e il processo deve essere completato entro un anno della stipula"*.

E’ utile ricordare al lettore che in questa occasione l’Agenzia delle Entrate fa evidentemente riferimento a contratti per i quali esista un obbligo di registrazione presso l’Agenzia delle Entrate ⁽⁹⁾ e non a tutte le tipologie contrattuali, per le quali non si ritiene assolutamente applicabile la normativa

⁽⁸⁾ Di certo considerazioni come quelle della Agenzia secondo le quali *"la firma digitale può, però, essere apposta soltanto sui documenti informatici e, dunque, non si comprende a cosa intenda far riferimento l’istante laddove afferma la necessità della apposizione della firma digitale dell’amministratore delegato sul libro degli inventari, che egli considera un documento analogico"* destano non poche perplessità nel giurista attento ai processi di digitalizzazione e ai concetti fondamentali sulla natura della firma digitale e del documento informatico...

⁽⁹⁾ Come ad esempio i contratti di locazione di beni immobili.

contenuta nel DMEF del 23 gennaio 2004, ma tuttalpiù la normativa contenuta nel Codice dell'Amministrazione Digitale e nelle Regole Tecniche dallo stesso richiamate (in particolare la Deliberazione CNIPA n. 11 del 19 febbraio 2004).⁽¹⁰⁾

Un ultimo brevissimo cenno a quanto affermato (o meglio non affermato!) dall'Agenzia in merito alla possibilità di utilizzare nei processi di conservazione dei dispositivi massivi di firma digitale, quali gli HSM (Hardware Security Module) in modalità *unattended* (letteralmente incustodita). L'Agenzia liquida una questione così rilevante semplicemente affermando che tale quesito *"esula dalle competenze della scrivente; si tratta, evidentemente di aspetti tecnici che non presentano alcun profilo interpretativo della normativa fiscale. Se il sistema HSM, utilizzato nella suddetta modalità, è in grado generare una firma elettronica qualificata, ossia una firma che presenta tutti i requisiti descritti dall'articolo 1, comma 1, lettera r), del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82 – c.d. codice dell'amministrazione digitale – lo stesso può dirsi idoneo a generare la sottoscrizione elettronica richiesta per la conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti"*.

In verità, il Codice dell'Amministrazione Digitale dice molto di più in materia di firme massive, rispetto a quanto ricorda l'Agenzia nella sua recente risoluzione... Occorre premettere che nei processi di conservazione sostitutiva (così come anche nei processi di fatturazione elettronica affidati in outsourcing), o almeno in quelli che sono caratterizzati da un elevato numero di documenti da conservare (o fatture da emettere), la firma elettronica qualificata del responsabile (o dell'emittente) viene molto spesso apposta proprio con dei sistemi di firma massiva tipo HSM (Hardware Security Module). Nasce da qui il dubbio se sia ammissibile un processo di firma massiva in processi di tale tipo. Dal punto di vista tecnico-giuridico, la firma digitale apposta in tali processi non serve ad assicurare la paternità del documenti, ma solo la validazione di un processo, garantendo l'immodificabilità dei documenti trattati. Pertanto l'apposizione della firma elettronica qualificata, non è da intendersi come "sottoscrizione" del documento, ma come tecnica procedurale per garantire l'integrità del contenuto dei documenti informatici.

Il Codice dell'amministrazione digitale, come prima riferito, si interessa di queste problematiche e, in particolare, specifica nell'art. 35 3° comma che "il

⁽¹⁰⁾ Come già precisato in altra occasione, si ribadisce che *il documento "contratto" potrebbe avere degli immediati riflessi in ambito tributario (si pensi, per esempio ad una qualificazione di una determinata operazione ai fini IVA nell'ambito delle regole della territorialità), tuttavia, sulla scorta delle esemplificazioni contenute nella circolare n. 36, sembrerebbe potersi escludere che il contratto si possa qualificare come documento direttamente rilevante ai fini tributari. Si comprende come questa posizione, se confermata, sia portatrice di rilevanti conseguenze sotto il profilo operativo ed interpretativo: la conservazione dei contratti potrà, infatti, essere effettuata con le regole più "blande" previste dalla delibera CNIPA del 19 febbraio 2004 n. 11, rispetto a quelle imposte dal DMEF. Le regole CNIPA, ad esempio, prevedono che la chiusura del processo di conservazione avvenga con l'apposizione del riferimento temporale in luogo della marca temporale e prevedono la possibilità di portare in conservazione documenti informatici non sottoscritti secondo i rigidi parametri dell'art. 3 del DMEF. Ovviamente conservare sostitutivamente un contratto analogico, come vedremo, comporta problematiche difficilmente risolvibili legate alla digitalizzazione della sottoscrizione cartacea. Mentre le regole del CNIPA potrebbero (o forse sarebbe meglio dire dovrebbero) essere facilmente applicate ai tanti contratti di e-commerce che quotidianamente animano il mondo dell'internet, i quali nascono e si sviluppano on line e, quindi, potrebbero essere facilmente archiviabili digitalmente (così p. 29 del volume "Conservazione dei documenti informatici", a cura di Andrea Lisi, CieRre Edizioni, 2007).*

secondo periodo del comma 2 non si applica alle firme apposte con procedura automatica. L'apposizione di firme con procedura automatica è valida se l'attivazione della procedura medesima è chiaramente riconducibile alla volontà del titolare e lo stesso renda palese la sua adozione in relazione al singolo documento firmato automaticamente" (¹¹).

Qualche dubbio di legittimità di tali procedure di firma permane quando i processi di automazione siano totalmente avulsi dalla presenza di un delegato di firma o comunque di un responsabile della conservazione che sorvegli il processo e siano così totalmente affidati ad un software (¹²). Inoltre, lo stesso concetto di firma elettronica qualificata (o digitale) è ancora molto legato nel nostro ordinamento (e precisamente negli articoli 20 e 21 del CAD) al concetto di sottoscrizione e di scrittura privata.

E', pertanto, consigliabile procedere con prudenza nell'utilizzo di questi strumenti, affidandosi ad una dettagliata documentazione contrattuale e specificando sempre nel dettaglio ogni singola responsabilità tra le parti in gioco. Appare sempre molto utile a questi scopi, ad esempio, far affiancare le clausole contrattuali da una limitazione d'uso nel certificato di firma.

In una materia così delicata, forse, un parere autorevole dell'Agenzia sarebbe stato opportuno, considerato che tali questioni investono comunque in maniera rilevante la legittimità dei processi di conservazione e fatturazione elettronica e, in altre occasioni non di rilievo fiscale diretto, l'Agenzia ha comunque manifestato la sua autorevole opinione. (¹³)

(¹¹) Il secondo comma dell'art. 35 specifica che "i dispositivi sicuri e le procedure di cui al comma 1 devono garantire l'integrità dei documenti informatici a cui la firma si riferisce. I documenti informatici devono essere presentati al titolare, prima dell'apposizione della firma, chiaramente e senza ambiguità, e si deve richiedere conferma della volontà di generare la firma secondo quanto previsto dalle regole tecniche di cui all'articolo 71"

(¹²) In proposito il CNIPA nelle sue recenti Linee Guida per l'utilizzo della firma digitale (del 31/05/2004) ha chiarito che "in numerose situazioni il procedimento di sottoscrizione può coinvolgere un elevato numero di documenti. Non è quindi efficiente in tali procedimenti l'utilizzo della sottoscrizione "documento per documento" quanto meno perché ogni sottoscrizione richiede la digitazione del PIN di sblocco della smart card di firma. E', perfettamente legale l'utilizzo di procedure automatiche di sottoscrizione, purché ci si attenga a particolari cautele indicate anche dalla legislazione vigente. In particolare, è necessario che quando il titolare appone la sua firma mediante una procedura automatica utilizzi una coppia di chiavi diversa da tutte le altre in suo possesso. Questo per identificare immediatamente, in fase di verifica, il fatto che è stata utilizzata una procedura automatica. Per motivi analoghi, ogni dispositivo di firma utilizzato per procedure automatiche deve disporre di coppie di chiavi differenti, una per dispositivo, anche se il titolare è sempre lo stesso.

L'utilizzo di dispositivi di firma particolari denominati HSM (Hardware Security Module) garantisce migliori prestazioni rispetto alle smart card. E, anche possibile utilizzare particolari applicazioni che consentono di digitare il PIN una sola volta a fronte della sottoscrizione di più documenti, garantendo comunque una chiara informativa circa la natura ed il numero dei documenti che verranno automaticamente sottoscritti".

(¹³) E' opportuno riferire che a livello tecnico-giuridico in materia di HSM permangono ancora irrisolte alcune problematiche in merito alla loro utilizzabilità nell'ordinamento italiano, in quanto non tutti questi strumenti attualmente in commercio (e pur internazionalmente riconosciuti) sono in grado di rispondere tecnicamente ai requisiti contenuti nella normativa italiana attualmente in vigore in materia di processi di firma digitale (si fa riferimento al DPCM 13 gennaio 2004 e alla Deliberazione CNIPA 4/2005 del 17 febbraio 2005). In particolare, l'art. 53 comma 3 del DPCM espressamente afferma che:

"1. In attesa della pubblicazione degli algoritmi per la generazione e verifica della firma digitale secondo quanto previsto dall'art. 3, i certificatori accreditati ai sensi dell'art. 28 del testo unico, devono utilizzare l'algoritmo RSA (Rivest-Shamir-Adleman) con lunghezza delle chiavi non inferiore a 1024 bit.

2. In attesa della pubblicazione delle funzioni di hash secondo quanto previsto dall'art. 3, i certificatori accreditati ai sensi dell'art. 28 del testo unico devono utilizzare uno dei seguenti algoritmi, definiti nella norma ISO/IEC 10118-3:1998 e successive evoluzioni:

Per concludere, si può riferire che la risoluzione n. 161/E nulla aggiunge a quanto già si conosceva in materia di conservazione sostitutiva e la sua lettura conferma come sia certamente possibile procedere oggi con la conservazione digitale dei documenti rilevanti fiscalmente, purchè tali processi siano sempre preceduti da una attenta analisi giuridica e organizzativa e dalla redazione di precisi documenti e contratti che definiscano nel dettaglio responsabilità e adempimenti da rispettare.

Avv. Andrea Lisi

a) dedicated hash-function 3, corrispondente alla funzione SHA-1;

b) dedicated hash-function 1, corrispondente alla funzione RIPEMD-160.

3. In attesa che la Commissione europea, secondo la procedura di cui all'art. 9 della direttiva 1999/93/CE, indichi i livelli di valutazione relativamente alla certificazione di sicurezza dei dispositivi sicuri per la creazione di una firma prevista dall'art. 10 del decreto legislativo 23 gennaio 2002, n. 10, tale certificazione é effettuata secondo criteri non inferiori a quelli previsti dal livello di valutazione E3 e robustezza HIGH dell'ITSEC, o dal livello EAL 4 della norma ISO/IEC 15408 o superiori”.

E' vero che lo stesso decreto precisa, inoltre, che sono sempre ammessi livelli di valutazione internazionalmente riconosciuti come equivalenti, ma - come molti outsourcer di conservazione elettronica sanno bene - nessun certificatore accreditato italiano è disposto ad “attivare” HSM non perfettamente in linea con i rigidi standard tecnici previsti dalla normativa italiana! E non è semplice rivolgersi a certificatori europei (considerato che anche su questo punto non c'è una posizione dell' Agenzia delle Entrate lineare, nonostante la direttiva europea sulle firme elettroniche 1999/93/CE affermi con forza la necessità di un mercato di reale libera concorrenza nel territorio europeo!). Proprio in questa delicata materia si è persa così l'occasione utile per intervenire con forza e in maniera autorevole e comunque si spera che finalmente la situazione normativa italiana in materia di HSM si chiarisca al più presto!