

I controlli fiscali alle aziende che adottano la conservazione digitale della documentazione

Giorgio Confente
Agenzia delle Entrate

Umberto Zanini
Dottore commercialista in Modena

1 Premessa

2 Esibizione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari

3 Esibizione delle fatture conservate in modalità digitale

4 La "check list" per la verifica digitale

4.1 Acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva, qualora redatto.

4.2 Verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate e quella riscontrata in sede di accesso.

4.3 Controllo sull'esistenza, sul contenuto e sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica

4.4. Controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale ove previsto dalla normativa;

4.5. Controllo sull'osservanza delle garanzie e della tempistica del processo di conservazione sostitutiva e della tempistica nella emissione, ricezione e registrazione delle fatture elettroniche attive e passive

4.6. Verifica sull'effettuazione delle comunicazioni prescritte dalla norma

4.7 Verifica a campione sulle garanzie richieste dalla normativa fiscale e tecnica di riferimento

5 Responsabilità e sanzioni applicabili

5.1 Violazione degli obblighi di "documentazione"

5.2 Violazione degli obblighi relativi alla tenuta della contabilità

5.3 Rifiuto di esibizione o sottrazione alla verifica di documenti.

6 Evasione fiscale, fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva

1. Premessa

Le disposizioni applicabili in materia di fattura elettronica e conservazione sostitutiva di documenti tributari aprono nuovi scenari anche per ciò che riguarda i controlli fiscali: il verificatore che opera nell'attività ispettiva dovrà necessariamente confrontarsi con le nuove modalità di conservazione delle scritture contabili e della restante documentazione rilevante ai fini dell'attività d'accertamento (fatture, ordini, documenti di trasporto, libro giornale, registri iva, eccetera). Non solo, si configura nel prossimo futuro la possibilità di svolgere un'attività d'indagine a distanza, senza la necessità di

eseguire fisicamente l'attività ispettiva in azienda o presso il professionista o altro soggetto a cui è affidata la tenuta e la conservazione della contabilità.

L'art. 6, secondo comma del DMEF del 23 gennaio 2004, prevede, infatti, che il documento conservato possa anche essere esibito in via telematica con modalità che saranno stabilite da provvedimenti, ad oggi ancora non emessi, dei direttori delle agenzie fiscali.

Questa attività di verifica a distanza, che presuppone l'esibizione di tutta o parte della documentazione per via telematica, tramite invio diretto o semplice messa a disposizione con invio di e-mail contenente link al download, sarà particolarmente utile nel caso in cui l'indagine riguardi determinate operazioni oppure nei casi, non infrequenti, in cui la sede legale di una società (che fissa la competenza dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate) sia territorialmente distante dalla sede operativa presso la quale è conservata la documentazione.

Le nuove modalità di verifica porteranno benefici agli organi ispettivi, in termini di efficacia ed efficienza delle attività di controllo e, d'altra parte, garantiranno maggiormente il contribuente rispetto ad un'attività che non deve, nei limiti del possibile, arrecare intralcio alla ordinaria attività d'impresa, secondo quanto stabilito dallo Statuto del contribuente (art 12 della legge 212/2000).

D'altra parte, vi sono ancora dubbi che non hanno trovato una definitiva soluzione: le innovazioni in materia di fattura elettronica e di conservazione sostitutiva hanno generato nuovi problemi in relazione alla verifica della sicurezza ed inalterabilità della documentazione conservata in formato digitale, alla interpretazione di documenti strutturati in formato elaborabile (per esempio XML¹), alla leggibilità nel tempo dei dati conservati.

2. Esibizione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari

Ai fini dell'accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza possono disporre l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche. Le regole ordinarie in materia sono stabilite dall'art. 52 del DPR 633/72, applicabile per espresso richiamo dell'art. 33, primo comma, del DPR 600/73, anche alle imposte sui redditi.

Ci concentreremo in questo breve contributo, sull'esercizio dei poteri di ispezione documentale, che si concretano nella facoltà concessa agli organi di controllo di richiedere l'invio o l'esibizione di dati, notizie, informazioni e documenti. In particolare, l'art. 52 al comma 4 del DPR 633/72 stabilisce che l'ispezione documentale si estende a tutti i documenti che si trovano nei locali in cui viene eseguito l'accesso, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non è obbligatoria².

Nell'ambito delle attività di ispezione documentale, gli organi di controllo possono richiedere l'invio o l'esibizione di documenti: norme specifiche sono previste per l'esibizione dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari, viste le peculiari caratteristiche di questo tipo di documentazione, di natura assolutamente immateriale.

Ai sensi infatti del combinato disposto dell'art. 6 del DMEF³ e dell'art. 6 della delibera CNIPA⁴, il documento conservato su supporto informatico deve essere reso leggibile e, a richiesta

¹ XML, acronimo di eXtensible Markup Language, è un metalinguaggio che consente di creare dei linguaggi personalizzati di markup, cioè di marcare dei testi al fine di ricercare ed organizzare in modo veloce le informazioni.

² Si riporta l'art.52 comma 4 DPR 633/72: "L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali".

³ Si riporta l'art.6 DMEF 23 gennaio 2004:

"1. Il documento di cui all'art. 3 è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.

2. Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica secondo le modalità stabilite con provvedimenti dei direttori delle competenti Agenzie fiscali"

⁴ Si riporta l'art.6 della Delibera CNIPA n.11/2004 :

"Il documento conservato deve essere reso leggibile in qualunque momento presso il sistema di conservazione sostitutiva e disponibile, a richiesta, su supporto cartaceo.

dell'amministrazione finanziaria, disponibile su carta o su supporto informatico presso il luogo di conservazione delle scritture contabili⁵.

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri documenti e scritture che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali in cui l'accesso viene eseguito⁶: questo significa, ad esempio, che le autorizzazioni richieste o le condizioni previste dalla legge per accedere ai locali oggetto di indagine sono necessarie e sufficienti per estendere la verifica anche alle apparecchiature informatiche.

A solo titolo esemplificativo, l'accesso ad apparecchiature informatiche presso studi professionali richiederà la presenza del titolare dello studio a tutela del segreto professionale e di eventuali "sconfinamenti" in accessi negli archivi digitali riguardanti la documentazione di contribuenti diversi da quello per cui è stata autorizzata la verifica fiscale.

La norma consente, inoltre, l'esibizione del documento conservato per via telematica, con le modalità che saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, di prossima emanazione. E' importante altresì ricordare che, nel caso di controlli e ispezioni da parte degli organi competenti, l'obbligo di conservazione elettronica dei documenti informatici deve essere anticipato rispetto alla cadenza stabilita dalla normativa: documenti, libri e registri contabili andranno dunque resi statici e non modificabili dall'inizio dell'anno sino alla data dell'ispezione⁷.

3. Esibizione delle fatture conservate in modalità digitale

Per quanto riguarda le modalità di esibizione delle fatture, è da evidenziare una sostanziale differenza tra quanto disciplinato dall'art. 39 terzo comma del DPR 633/72⁸, e quanto riportato dall'art. 6 primo comma del DMEF⁹. Infatti, mentre il DM pone un obbligo generalizzato in capo al contribuente di fornire copia della documentazione nella forma richiesta dai verificatori presso il luogo di conservazione della stessa, la norma IVA prevede che i documenti contenuti nell'archivio elettronico siano "stampabili" e "trasferibili su altro supporto informatico", lasciando intendere che è sufficiente che il contribuente assicuri la semplice possibilità di svolgere le predette operazioni, mentre l'onere della stampa sarebbe a carico degli organi ispettivi. Ciò premesso, un'interpretazione sistematica delle due disposizioni dovrebbe portare ad una soluzione univoca per tutta la documentazione fiscalmente rilevante, non essendo giustificabile che l'onere della stampa per le fatture sia a carico della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle entrate, mentre per gli altri documenti debba essere effettuata dal contribuente. Tra le due soluzioni, in ossequio al

Il documento conservato può essere esibito anche per via telematica.

Qualora un documento conservato venga esibito su supporto cartaceo fuori dall'ambiente in cui è installato il sistema di conservazione sostitutiva, deve esserne dichiarata la conformità da parte di un pubblico ufficiale se si tratta di documenti per la cui conservazione è previsto il suo intervento".

⁵ L'imprenditore è tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate il luogo o i luoghi di conservazione e tenuta delle scritture contabili (articolo 35, secondo comma lettera d, del D.P.R. n. 633 del 1972)

⁶ Ai sensi dell'art. 52, comma 4, del Dpr 633/72, così come modificato dal decreto legislativo n. 52/2004,

⁷ Circolare n.45/E, 19.10.2005 punto n. 4

⁸ L'art. 39 del DPR 633/72 riporta testualmente: "*Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.*"

⁹ L'art. 6 primo comma del D.M. 23 gennaio 2004 riporta: "*Il documento di cui all'art.3 è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo e informatico presso il luogo di conservazione delle scritture, in caso di verifiche, controlli o ispezioni.*"

principio per cui la verifica fiscale dovrebbe comportare al contribuente il minor disagio possibile, si dovrebbe ritenere preferibile l'interpretazione fondata sul dato letterale dell'art. 39 terzo comma del DPR 633/72. D'altra parte, si comprende che una diversa interpretazione, tesa ad affermare che l'onere della stampa sia a carico del contribuente verificato, potrebbe vanificare alcuni dei vantaggi della conservazione sostitutiva delle fatture, nel momento in cui i verificatori dovessero richiedere la stampa di una buona parte della documentazione aziendale.

Inoltre, se è vero che l'oggetto del DM 23 gennaio 2004 dovrebbe estendersi anche alla documentazione relativa al comparto IVA e, quindi, anche alle fatture, si deve evidenziare il rango legislativamente inferiore, nella gerarchia delle fonti, fra il decreto ministeriale (norma regolamentare) rispetto al decreto legislativo n. 52/2004 (norma primaria) e quindi la prevalenza, anche sotto un profilo interpretativo, della seconda disposizione.

Tenuto conto che la stampa, così come sopra evidenziato, potrebbe risultare non agevole o difficoltosa da attuarsi, sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria effettuasse la verifica direttamente sulla documentazione conservata elettronicamente, avvalendosi anche dei vantaggi che può arrecare un'indagine interamente elettronica, in termini di efficacia e rapidità dell'attività di controllo.

4. La "check list" per la verifica digitale¹⁰

Nell'ambito di una tenuta e conservazione della documentazione rilevante ai fini fiscali in modalità digitale, la portata innovativa delle nuove disposizioni si rifletterà certamente sull'operato degli organi verificatori ed in particolare nella fase dei controlli di tipo formale.

Essi sono infatti finalizzati a verificare:

- la regolare istituzione e conservazione dei documenti tributari e delle scritture contabili;
- la tenuta dei medesimo documenti e scritture in conformità alle norme di legge;
- l'osservanza delle norme concernenti la regolarità formale dei documenti elementari;
- l'eventuale sussistenza dei presupposti in virtù dei quali è consentito il ricorso all'accertamento induttivo.

E' utile perciò elencare ed analizzare nel dettaglio una possibile lista di controlli essenziali di tipo formale e sostanziale che gli organi verificatori, alla luce delle nuove disposizioni normative, potrebbero effettuare.

Questa, in sintesi, potrebbe essere la "check list" del verificatore:

- acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva;
- verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate e quella riscontrata in sede di accesso;

¹⁰ Per un ulteriore approfondimento delle procedure di controllo si può far riferimento all' "E-invoicing and e-archiving check", ideato dal Dott. Zanini Umberto, che rappresenta il primo modello di controllo in Italia, in grado di valutare ed attestare la conformità alla normativa tecnica, fiscale e civile dei processi di conservazione sostitutiva di documenti tributari e di fatturazione elettronica in formato strutturato e destrutturato. Già adottato da importanti società ed intere filiere produttive-distributive, l' "E-invoicing and e-archiving check" è in grado di analizzare e valutare oltre 150 aspetti del processo, evidenziandone punti di criticità e proponendo soluzioni praticabili. E' interessante evidenziare che è altresì richiesto dalle multinazionali, che, sia per la profonda competenza normativa e tecnica riconosciuta a livello internazionale al nostro Paese in tema di firma digitale (l'Italia è stato il primo Paese al mondo a dotarsi di una legislazione sulla firma digitale), sia per la rigorosa normativa fiscale che ci contraddistingue, individuano nell'Italia lo Stato in cui sviluppare progetti di dematerializzazione di documenti tributari, da estendere poi agli altri Stati.

- controllo sull'esistenza, sul contenuto e sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica;
- controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale, ove previsto dalla normativa;
- controllo sull'osservanza delle garanzie richieste e della tempistica del processo di conservazione sostitutiva e della tempistica nella emissione, ricezione e registrazione delle fatture elettroniche attive e passive;
- verifica sull'effettuazione delle comunicazioni prescritte dalla norma ;
- verifica a campione sulle garanzie richieste dalla normativa fiscale e tecnica di riferimento

4.1 Acquisizione del manuale della conservazione sostitutiva.

La prima operazione che si prospetta ai verificatori di una società che ha adottato un processo di conservazione sostitutiva è quello di acquisire il manuale della conservazione sostitutiva, qualora l'azienda o il responsabile della conservazione ne abbia deciso la tenuta.

Sebbene la normativa, infatti, non ne prescriva obbligatoriamente la conservazione¹¹, è ormai opinione prevalente che sia necessario redigere detto per tutelare l'azienda nei confronti degli organi preposti ai controlli interni (collegio sindacale) ed esterni (Amministrazione finanziaria) e tutelare l'azienda verso i terzi (curatori fallimentari in caso di fallimento, eccetera).

Dall'analisi del manuale della conservazione, qualora sia tenuto e conservato ordinatamente, si possono già individuare molte informazioni necessari ad agevolare e semplificare l'attività di verifica, quali :

- i dati identificativi del Responsabile della conservazione, e dell'eventuale sostituto e delegati¹²;
- la tipologia dei documenti portati in conservazione (documenti diversi da quelli del settore doganale, delle accise e delle imposte di consumo): fatture attive, fatture passive, DDT, libro giornale, eccetera;
- la modalità di conservazione sostitutiva adottata: conservazione sostitutiva di documenti analogici oppure di documenti informatici;
- la modalità di fatturazione adottata: fatturazione telematica oppure fatturazione elettronica¹³;

¹¹ Dalla lettura dei compiti attribuiti al responsabile della conservazione, definiti dall'art. 5 della delibera CNIPA, è implicito che vi sia la necessità di un vero e proprio manuale

¹² Oltre al responsabile della conservazione, è altresì consentito nominare il sostituto ed eventuali delegati. Il sostituto, è colui che sostituisce il responsabile qualora questo si assentasse, per esempio, per ferie, malattia, infortunio, maternità, congedi, eccetera. Il delegato o i delegati, sono invece coloro che svolgono in tutto o in parte il processo di conservazione sostitutiva, infatti l'art. 5 terzo comma della Deliberazione CNIPA del 19 febbraio 2004 riporta testualmente che *"Il procedimento di conservazione sostitutiva può essere affidato, in tutto o in parte, ad altri soggetti, pubblici o privati, i quali sono tenuti ad osservare quanto previsto dalla presente deliberazione"*.

¹³ Mentre con "fatturazione telematica" si intende una semplice modalità di trasmissione di dati ed informazioni contenute in fatture utilizzando appunto un canale telematico, ma che necessitano comunque di una "materializzazione" (stampate) sia da parte dell'emittente che del destinatario (come per esempio le fatture trasmesse telematicamente in formato PDF come allegate e-mail), con "fatturazione elettronica" si intende una modalità di emissione di fatture che, avendo tutti i requisiti richiesti dalla normativa, potranno essere conservati direttamente in formato digitale senza alcuna stampa cartacea.

Ricordiamo poi che entrambe le modalità di fatturazione, si suddividono ulteriormente in formati *"strutturati o elaborabili"*, quando sono tesi ad automatizzare le registrazioni contabili tra gli ERP aziendali (per esempio i sistemi di trasmissione EDI o WEB-EDI secondo tracciati standard internazionali quali UN/EDIFACT, ANSI.X12, ODETTE, IDOC-SAP, XML, eccetera), ed in formati *"destrutturati o visualizzabili"* in grado di trasferire solo in parte i vantaggi legati alla dematerializzazione e sono le più semplici soluzioni basate sulla trasmissione del documento fattura inteso come immagine in formato PDF (Portable Document Format) oppure in formato TIFF (Tag Image File Format).

- la tipologia dei supporti di memorizzazione utilizzati¹⁴ ;
- la localizzazione geografica di parti del processo :localizzazione della conservazione dei supporti di memorizzazione, del dispositivo sicuro di firma digitale (smart-card, token-usb, HSM¹⁵, eccetera), della produzione dei supporti di memorizzazione (masterizzazione), della formazione del documento informatico oggetto di conservazione sostitutiva, della formazione dell'impronta di hash, della formazione del file PKCS#7, eccetera;
- la Certification Authority utilizzata nella firma digitale e marca temporale;
- la procedura di sicurezza inerente l'operazione di associazione del riferimento temporale¹⁶;

4.2 Verifica della corrispondenza fra l'impronta dell'archivio inviata all'Agenzia delle Entrate e quella riscontrata in sede di accesso.

La seconda operazione è, necessariamente, il confronto fra l'impronta comunicata all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 5 del DM 23 gennaio 2004 e quella riscontrata "sul campo" in sede di accesso presso l'azienda.

Benché, ad oggi, non siano ancora stati resi disponibili i dettagli operativi sia per la comunicazione dell'impronta sia per il conseguente invio dall'Agenzia della ricevuta di avvenuta trasmissione con il relativo numero di protocollo, si ritiene che gli organi di controllo debbano fare dei controlli a campione, anche a partire dai singoli documenti conservati. In particolare, i controlli effettuati saranno di due specie

L'art. 5 primo comma del DM 23 gennaio 2004 prevede che l'invio dell'impronta dell'archivio informatico, la relativa sottoscrizione e marca temporale devono essere comunicate entro il mese successivo alla presentazione della dichiarazione del redditi, IRAP ed IVA *"al fine di estendere la validità dei documenti informatici"*¹⁷.

Secondo la tesi più restrittiva, la tenuta e conservazione dei documenti e delle scritture contabili acquisterebbero piena efficacia sotto il profilo fiscale solo dopo la trasmissione telematica dell'impronta all'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, non sarebbe possibile distruggere i documenti conservati in via sostitutiva, se non dopo la comunicazione dell'impronta all'Agenzia delle entrate.

La tesi prospettata sembra essere smentita dalle prime prese di posizioni ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate, secondo cui l'impossibilità di inviare l'impronta dell'archivio informatico oggetto di conservazione, con relativa sottoscrizione elettronica e marca temporale non impedisce

¹⁴ Si possono adottare sia supporti di memorizzazione ottici (che impiegano la tecnologia laser quali DVD, dischi ottici Worm o magneto-ottici) , sia altri idonei supporti anche non ottici quali gli Hard Disk o basati su tecnologia CAS.

¹⁵ Utilizzando una semplice smart card il tempo impiegato per apporre una firma digitale su un singolo documento informatico è normalmente di circa 5 secondi ,mentre se si adottano i dispositivi di firma tipo "token USB" si arriva ad apporre una firma digitale al secondo , con possibilità di adottare anche una batteria di più token USB. Esistono poi i sistemi di apposizione di firma digitale del tipo HSM (Hardware Security Module) ,che consentono di operare in modo massivo apponendo anche oltre 150 firme digitale al secondo e con possibilità di gestire anche più certificati di firma .

¹⁶ A norma dell'art.1 primo comma lettera p) del DM del 23 gennaio 2004 per *"riferimento temporale"* si intende :*" informazione, contenente la data e l'ora, che viene associata ad uno o piu' documenti informatici; l'operazione di associazione deve rispettare le procedure di sicurezza definite e documentate, a seconda della tipologia dei documenti da conservare, dal soggetto pubblico o privato che intende o e' tenuto ad effettuare la conservazione digitale ovvero dal responsabile della conservazione nominato dal soggetto stesso"*.

¹⁷ L'art.37 decimo comma del D.L. 223/2006 avendo anticipato dal prossimo anno al 31 luglio il termine ultimo entro cui trasmettere le dichiarazioni dei redditi ed IRAP, anticipa al 31 agosto l'invio dell'impronta dell'archivio informatico, la relativa sottoscrizione e la marca temporale.

di per sé la corretta tenuta e conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali e, conseguentemente, anche la possibilità di disfarsi degli archivi cartacei, pur in assenza della comunicazione dell'impronta prescritta dall'art. 5 del DMEF.

E', infatti, la firma elettronica qualificata con l'apposizione della marca temporale che di fatto "cristallizza" l'archivio informatico.

Questa seconda tesi trova una diretta conferma nel dato testuale del DM secondo cui il processo di conservazione dei documenti informatici (art. 3 secondo comma del DM) e dei documenti e scritture analogici (art. 4 primo comma del DM che rinvia all'art. 3 secondo comma) "termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale", implicitamente riconoscendo che l'invio dell'impronta è un adempimento ulteriore e successivo rispetto all'apposizione della marca temporale.

Sulla base di questi elementi si può ritenere che il mancato invio dell'impronta all'Agenzia delle Entrate non possa di per sé comportare l'inattendibilità delle scritture contabili e, in generale, di tutta la documentazione conservata in modalità digitale.

4.3 Controllo sull'esistenza, sul contenuto e sulla data dell'eventuale accordo stipulato per la fatturazione elettronica

Una specifica condizione, indispensabile a poter adottare soluzioni di fatturazione elettronica è rappresentata dal previo accordo con il destinatario, richiesto dall'art. 21, terzo comma del D.P.R. n. 633/72, e che obbliga il soggetto che riceve fatture elettroniche a conservarle obbligatoriamente nello stesso formato.

La ragione della necessità di acquisire il consenso del cliente è dovuta al fatto che il cessionario o il committente devono essere in possesso degli strumenti tecnici idonei alla ricezione ed alla conservazione elettronica del documento, oltre che per entrambi impegnarsi ed accordarsi su particolari aspetti quali: formato del documento (formato strutturato o destrutturato), formato del documento firmato digitalmente¹⁸, standard utilizzato (UN/EDIFACT ,XML, eccetera), verifica sull'interoperabilità delle Certification Authority¹⁹ utilizzate, impegno ad utilizzare un formato che non contenga né macroistruzioni né codici eseguibili, obbligo per entrambi ad adottare software antispam²⁰ ed antivirus, obbligo per entrambi a mantenere attivi gli indirizzi elettronici²¹, obbligo per entrambi ad utilizzare solo ed esclusivamente gli indirizzi elettronici riportati nell'accordo²²,

¹⁸ Il formato del documento firmato digitalmente può essere del tipo ENVELOPING SIGNATURE quando la firma contiene il documento firmato (esempio il file PKCS#7), oppure del tipo ENVELOPED SIGNATURE quando il documento firmato contiene la firma (per esempio il nuovo formato Adobe PDF), oppure del tipo DETACHED SIGNATURE quando la firma è tenuta separata dal documento.

¹⁹ Le C.A. sono le società che rilasciano i certificati di firma digitale e che garantisce la data certa della marca temporale. L'elenco delle C.A. è depositato presso il CNIPA (Centro Nazionale di Informatica presso la Pubblica Amministrazione, all'URL www.cnipa.it)

²⁰ Non è consigliabile l'utilizzo di filtri anti-spam a livello MTA (Mail Transport Agent) che potrebbero rifiutare messaggi e-mail senza che l'utente ne possa analizzare il contenuto, per questo si consigliano dei filtri a livello MDA (Mail Delivery Agent) che sono basati sull'analisi del contenuto del messaggio (analisi euristiche) e su analisi statistiche (filtri bayesiani).

²¹ Indirizzo elettronico è "l'identificatore di una risorsa fisica o logica in grado di ricevere e registrare documenti informatici" (art 22 lettera h DPR del 28 dicembre 2000 nr 445). L'indirizzo elettronico è normalmente individuato nell'indirizzo e-mail ma potrebbe essere l'indirizzo di un server, di un sito web, eccetera.

²² E' possibile infatti trasmettere documenti informatici tramite e-mail senza che il mittente possa essere in alcun modo identificato. Dette modalità si basano sull'utilizzo dei cosiddetti "Anonymous remailer", ovvero software che installato su un server collegato in internet (mail-server), consente agli utenti del servizio di inviare un messaggio di posta elettronica in forma anonima. Chi riceve quindi la e-mail, non ha modo di risalire al mittente originario, e ciò giustifica i motivi sociali e politici della nascita degli anonymous remailer: denunce di perseguitati politici in regimi dittatoriali, denunce anonime di scandali finanziari e politici a istituti di vigilanza e quotidiani, eccetera. Sempre più spesso però detti sistemi vengono utilizzati per scopi ben

periodicità di trasmissione elettronica delle fatture, procedura da adottare in caso di errori e contestazioni, procedure da adottare in caso di variazioni dei dati contenuti in fattura, durata dell'accordo, ecc.

Dunque, è importante che il verificatore esamini il contenuto dell'accordo stipulato fra le parti, in considerazione del fatto che tale elemento incide direttamente sulle modalità (cartacea o digitale) di conservazione delle fatture.

Peraltro, non è inutile ricordare che vi potrebbe essere anche un accordo per una modalità di invio che non realizza una forma di fattura elettronica, ma invece una fattura telematica: si consideri, ad esempio, il caso di una trasmissione in formato strutturato XML che non rispecchia la Raccomandazione della Commissione CE n.94/820/CE e che quindi non può essere considerata fatturazione elettronica in formato EDI, oppure anche l'invio via e-mail di una fattura in PDF che presuppone il consenso di chi la riceve.

In mancanza di tale accordo o quando esso sia temporalmente scaduto, i verificatori potrebbero contestare la corretta emissione delle fatture che, ai sensi dell'art. 21, primo comma, del DPR n. 633/1972, si realizza "all'atto della sua trasmissione per via elettronica".

Si deve tuttavia escludere la possibilità che i verificatori contestino la violazione dell'art. 6 del D.Lgs. 471/97, che punisce la mancata o la tardiva emissione di fatture, con la pena determinata nella misura dal 100% al 200% dell'imposta relativa: questa sanzione, infatti, secondo la filosofia introdotta dai decreti della riforma sanzionatoria²³, dovrebbe essere riservata per le violazioni di carattere sostanziale che prevedono una forma di evasione d'imposta.

Con riguardo poi alle modalità di formazione dell'"accordo con il destinatario", il legislatore non ha inteso definire le modalità di formazione, e pertanto si ritiene ammissibile un accordo a tempo determinato, a tempo indeterminato fino a revoca, oppure inserito nelle clausole contrattuali o predisposto a "tre" qualora l'emittente ed il ricevente utilizzino lo stesso operatore terzo (per esempio nell'ambito delle filiere produttive-distributive).

Non necessariamente dovrà poi essere firmato da entrambe le parti con sottoscrizione autografa, si ritiene infatti possa assolvere allo scopo un semplice documento informatico con firma digitale di entrambi ed una marca temporale, oppure un semplice scambio di corrispondenza che abbia data anteriore al rilascio della prima fattura.

Su questo punto la norma è chiara nel precisare che il consenso deve essere raggiunto prima di iniziare la procedura di emissione elettronica delle fatture: quindi, pur nella più ampia libertà di forme per stipulare l'accordo è opportuno che gli attori del processo di fatturazione (emittente, ricevente ed eventualmente l'outsourcer) stipolino un accordo con data certa anteriore all'inizio della fatturazione, al fine di evitare qualsiasi problema in sede di controllo.

4.4. Controllo sull'avvenuto intervento del pubblico ufficiale, se necessario

E' ormai dato acquisito, nonostante le incertezze emerse all'entrata in vigore del DM 23 gennaio 2004, che l'intervento del pubblico ufficiale sia necessario solo nel caso in cui si proceda alla dematerializzazione di documenti analogici originali "unici" e non in tutti i casi di documenti "originali", quali originale delle fatture ricevute, libro giornale, mastri contabili, DDT, eccetera. E' compito del responsabile della conservazione richiedere l'intervento del notaio quando esso sia necessario.

Dunque, un ulteriore elemento che dovrebbe essere oggetto di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria concerne l'osservanza di questo adempimento nei casi in cui ci si trovi di fronte a documenti analogici originali "unici" conservati nell'archivio digitale.

In mancanza della richiesta di intervento del notaio nei casi necessari, non sarebbe consentita la distruzione dei documenti analogici originali unici e qualora i documenti unici siano stati distrutti,

diversi dagli originari, come per esempio nell'ambito del cyberlaundering (cyber-riciclaggio) oppure nelle comunicazioni terroristiche.

²³ In particolare, si fa riferimento ai Decreti Legislativi 471/97 e 472/97

potrebbero essere ritenuti non validi sia dal punto di vista fiscale (nei rapporti con il fisco) sia nell'ambito di rapporti di carattere civilistico (creditori, soci, controparti contrattuali). L'intervento del pubblico ufficiale è, infatti, richiesto anche dalla deliberazione CNIPA n. 11/2004, che detta le condizioni del processo di conservazione della documentazione in generale e non solo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

4.5. Controllo sull'osservanza delle garanzie e della tempistica del processo di conservazione sostitutiva e della tempistica nella emissione, ricezione e registrazione delle fatture elettroniche attive e passive

Particolare attenzione deve essere rivolta alla tempistica nella fase di emissione delle fatture: l'inosservanza dei termini di emissione per il fornitore e del termine di registrazione con detrazione dell'IVA per il cliente è una condotta sanzionata molto più "severamente" che l'inosservanza della cadenza quindicinale o annuale, rispettivamente previsto per la chiusura del processo di conservazione delle fatture elettroniche e dei restanti documenti.

Come già evidenziato, l'art. 6 primo comma del Decreto Legislativo 471/1997 prevede che "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio".

Si è già detto che il citato articolo 6 dovrebbe essere applicabile solo nell'ipotesi di mancata fatturazione, ovvero nei casi tipici in cui alla mancata emissione delle fatture è strettamente collegata una condotta di evasione delle relative imposte.

Questa infatti è la filosofia che il legislatore della riforma delle sanzioni tributarie intendeva perseguire: punire con sanzioni commisurate all'imposta solo comportamenti che potrebbero incidere negativamente sul gettito erariale.

Si deve tuttavia segnalare che l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 23 del 25 gennaio 1999 ha chiarito che la violazione prevista dall'art. 6 del decreto legislativo n. 471/97 si realizza anche nell'ipotesi in cui non siano stati osservati i termini previsti per la fatturazione e/o registrazione, termini che devono ritenersi essenziali.²⁴

Sulla base di questo orientamento risulterebbe sanzionabile la tardiva emissione di una fattura anche se di per sé questo non abbia comportato un ritardo tale da far "slittare" la fatturazione al periodo successivo di liquidazione dell'IVA (mese o trimestre).

Questo problema, già esistente nella gestione cartacea delle fatture, richiede una maggiore attenzione nel momento in cui un'azienda decida di adottare un processo di fatturazione elettronica che necessariamente comporta una formalizzazione dei termini di invio e registrazione delle fatture.

Ben diverso è il problema dell'osservanza del termine di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche (cadenza quindicinale)²⁵: l'inosservanza del termine per l'apposizione della marca temporale potrebbe di per sé coesistere con una fattura che è stata tempestivamente emessa e registrata.

Si pensi al caso di fatture elettroniche lato emittente spedite con le tradizionali modalità (ad es. tramite posta ordinaria o via e-mail) e registrate sul registro IVA vendite nei termini previsti (ad esempio entro il 15 del mese successivo alla consegna con emissione di DDT – fattura differita), ma che non sono state "marcate" nei 15 giorni.

²⁴ Si riporta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23 del 25 gennaio 1999, punto 2.1: "L'infrazione di omissione si perfeziona anche con il mancato rispetto dei termini previsti per la fatturazione e/o registrazione, termini che devono ritenersi essenziali. Pertanto, l'adempimento tardivo, ancorché spontaneo, configura ugualmente l'illecito in questione, ferma restando la possibilità di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. "

²⁵ L'art. 3 secondo comma del DM 23 gennaio 2004 riporta che : " Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti".

In questa seconda ipotesi, viene in considerazione la sanzione - decisamente più "equa" - prevista dall'art. 9 dello stesso decreto²⁶ che punisce l'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili (da € 1.032,00 a € 7.746,00) applicabile una sola volta, per annualità, a prescindere dal numero di violazioni effettuate.

A parere degli autori rientrerebbero nella medesima violazione altri errori quali: la mancanza di un campo di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici così come richiesto dall'art. 3 primo comma lettera d) del DM (per esempio manca il campo di ricerca "partita iva", ma per l'attività di verifica può essere utilizzato il campo "codice fiscale"), la non leggibilità di alcune fatture passive pervenute in cartaceo e sottoposte al processo di conservazione sostitutiva previa scansione (qualora naturalmente per l'attività di verifica sia possibile impiegare copie di fatture pervenute dal fornitore) o altri errori quali la mancata apposizione su alcune fatture elettroniche emesse della firma digitale e del riferimento temporale, oppure buchi nella numerazione progressiva delle fatture in acquisto

4.6. Verifica sull'effettuazione delle comunicazioni prescritte dalla norma

Un ulteriore aspetto su cui il verificatore concentrerà la propria attenzione attiene al controllo delle comunicazioni prescritte come obbligatorie dalla normativa in materia di conservazione sostitutiva.

Si ricordano le seguenti ipotesi:

- comunicazione dell'impronta e della relativa firma e marca temporale all'Agenzia delle entrate entro il mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, IRAP ed IVA;
- comunicazione che le fatture sono emesse da un terzo residente in un paese con il quale non esiste uno strumento che disciplina la reciproca assistenza in materia di IVA ;²⁷
- comunicazione del luogo in cui sono tenute tutte o parte delle scritture contabili nel caso, ad esempio, in cui il processo di conservazione delle fatture sia affidato in outsourcing. In detta eventualità, è previsto altresì che il contribuente esibisca una dichiarazione rilasciata dal soggetto a cui ha affidato la conservazione dei propri registri (art. 52, comma 10, del DPR 633/72);
- comunicazione preventiva per l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici, da presentare all'Ufficio delle Entrate competente, contenente il numero

²⁶ L'art.9 primo comma del D.Lgs 471/1997 riporta: "Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da lire due milioni a lire quindici milioni."

²⁷ Qualora le fatture vengano emesse da un terzo residente in un paese con il quale non esiste uno strumento che disciplina la reciproca assistenza in materia di IVA, il soggetto passivo d'imposta nazionale dovrà provvedere, così come richiesto dal *Provvedimento Agenzia Entrate del 9 dicembre 2004 pubblicato in G.U. il 21/12/2004 n. 298* a trasmettere preventivamente, per via telematica, una comunicazione all'Agenzia delle entrate contenente i dati elencati all'Allegato del provvedimento:

1- "Tipo di comunicazione: inizio/variazione/cessazione del rapporto con il cliente o il terzo per l'emissione delle fatture";

2- "Data di inizio/variazione/cessazione del rapporto con il cliente o il terzo per l'emissione delle fatture";

3- "Dati del soggetto passivo: codice fiscale, partita IVA, indirizzo di posta elettronica (non obbligatorio), codice fiscale del dichiarante e codice carica (secondo le istruzioni disponibili nel sito del servizio telematico utilizzato)";

4- "Dati del soggetto che emette le fatture: cognome e nome ovvero denominazione, tipologia del soggetto (cliente e/o terzo), Stato estero, sede;

5 "Modalità di fatturazione: cartacea e/o digitale";

6- "Codice fiscale dell'intermediario e data di assunzione dell'impegno a trasmettere (nel caso di invio tramite intermediario)".

presunto degli atti ,dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno e l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta;

- comunicazione consuntiva per l'assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici, da presentare entro il mese di gennaio dell'anno successivo all'Ufficio delle Entrate competente, contenente il numero dei documenti informatici, distinti per tipologia ,formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione.

La sanzione prevista per chi omette le comunicazioni richieste in materia di conservazione sostitutiva va da un minimo di € 258,23 ad un massimo di € 2.065,83 e si applica anche a chi non ottempera a specifiche richieste da parte degli uffici finanziari nell'esercizio dei poteri di indagine loro attribuiti.²⁸

Non è, invece, previsto che chi conserva in formato digitale la documentazione fiscalmente rilevante debba comunicare alle Agenzie fiscali l'avvenuta distruzione dell'archivio cartaceo.

4.7 Verifica sulle garanzie richieste dalla normativa fiscale e tecnica di riferimento

Riproponiamo la sequenza logica delle verifiche da eseguirsi a campione, necessarie ad accertare che il processo di conservazione sostitutiva, nell'esempio trattasi di fatture elettroniche attive, è stato eseguito correttamente:

4.7.1 verifica svolta a campione da eseguirsi sul singolo documento informatico firmato digitalmente e conservato in modalità sostitutiva²⁹:

- a) verifica a campione sui documenti portati in conservazione per accertare che non contengano macroistruzioni o codici eseguibili;
- b) verifica della titolarità del certificato digitale necessaria ad individuare chi ha sottoscritto il documento informatico (ad esempio, fattura elettronica attiva) nel momento della sua formazione;
- c) verifica della data di apposizione del riferimento temporale per individuare la data esatta di formazione del documento informatico.

²⁸ Art.11 primo comma del D.Lgs 471/97 : *“Sono punite con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni le seguenti violazioni:*

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;”

²⁹ la fattura elettronica attiva in formato .pdf firmata digitalmente e riferita temporalmente assumerà l'estensione .pdf.p7m)

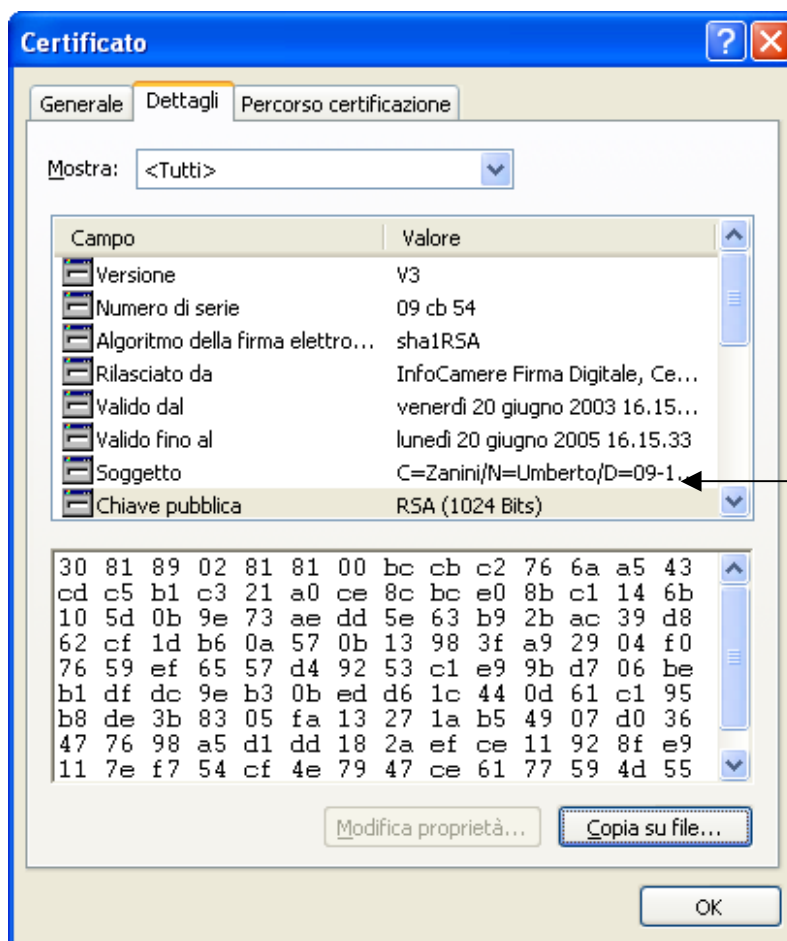


Fig.1- Verifica della titolarità del certificato digitale

4.7.2 Verifica svolta a campione da eseguirsi sull'evidenza informatica che contiene le impronte di hash dei singoli documenti firmati digitalmente³⁰, su cui il responsabile della conservazione ha apposto la marca temporale e la propria firma digitale:

- verifica della corrispondenza tra le impronte di hash contenute nell'evidenza informatica e quella del singolo documento firmato digitalmente calcolata sul momento dal verificatore (verifica off-line);
- verifica della titolarità del certificato digitale necessario per accertare se chi ha sottoscritto l'evidenza informatica contenente le impronte di hash dei singoli documenti firmati digitalmente corrisponde effettivamente al Responsabile della conservazione.
- verifica della data di apposizione della marca temporale per accertarsi che la conservazione sostitutiva è stata eseguita con cadenza almeno quindicinale, in quanto trattasi di fatture elettroniche attive.

³⁰ Sebbene l'art.3 secondo comma del DM riporti testualmente "...evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insieme di essi...", è consigliabile inserire non l'impronta di hash dei documenti, ma gli hash dei documenti firmati (file PKCS#7), al fine di non poter più consentire una eventuale sostituzione postuma della firma digitale sul singolo documento conservato e quindi per esempio di colui che ha "emesso" la fattura elettronica attiva.

Evidenza informatica - Blocco note

EVIDENZA INFORMATICA FATTURA ELETTRONICA ATTIVA SETTIMANA DEL 26-30 GIUGNO 2006 SU CUI APPORRE F.D. E M.T.

N.Fattura	Data fattura	Denominazione	Hash della fattura .p7m	Riferimento Temporale	Fattura.pdf	Fattura.p7m
256	27/6/2006	Alfa spa	356a192b7913b04c54574d18c28d46e6395428ab	2006-06-27 13:56:56	Link al pdf	Link al p7m
257	27/6/2006	Bianchi spa	da4b9237baccdf19c0760cab7aec4a8359010b0	2006-06-27 13:56:56	"	"
258	27/6/2006	Gamma spa	77de68daecd823babbb58edb1c8e14d7106e83bb	2006-06-27 13:56:56	"	"
259	27/6/2006	Rossi spa	1b6453892473a467d07372d45eb05abc2031647a	2006-06-27 13:56:56	"	"
260	27/6/2006	Delta spa	ac3478d69a3c81fae2e60f5c369616544e5e6ac4	2006-06-27 13:56:56	"	"
261	28/6/2006	Bianchi spa	c1df96eeaa8cc2b62785275bca38ac2c61256e278	2006-06-28 16:42:06	"	"
262	28/6/2006	Alfa spa	902ba3cda1883801594bee1b452790cc53948fda	2006-06-28 16:42:06	"	"
263	28/6/2006	Rossi spa	fe5dbbceaece7e2988b8c69bcfdfe8904aabc1f	2006-06-28 16:42:06	"	"
264	28/6/2006	Verdi spa	0ade7c2cf97f75d009975f4d720d1faec19fa697	2006-06-28 16:42:06	"	"
265	28/6/2006	Neri spa	b1d578111d84f7b3fe45a0852e59758cd7a87e5	2006-06-28 16:42:06	"	"
266	28/6/2006	Delta spa	17ba0791499db908433b0f37c5fbc89b870084b	2006-06-28 16:42:06	"	"
267	28/6/2006	Blu spa	7b52009be4fd0a2a49ec6da39753077792b0554	2006-06-28 16:42:06	"	"
268	30/6/2006	Beta spa	bd30743ec329e10a2cfff8fb87480823da114f8f4	2006-06-30 11:03:26	"	"
269	30/6/2006	Rosa spa	fa35e192121eabf3dabf9f5eaeabdbcb107ac3b	2006-06-30 11:03:26	"	"
270	30/6/2006	Gamma spa	f1abd670358e036c3129e6e6b3b6ec382ac00812	2006-06-30 11:03:26	"	"
271	30/6/2006	Alfa spa	1574bdd75c78ae6fd251d61e2993b5146201319	2006-06-30 11:03:26	"	"
272	30/6/2006	Delta spa	0716d9708d321ff6ba00818614779e779925365c	2006-06-30 11:03:26	"	"
273	30/6/2006	Blu spa	9ee6a5beb45e3e652a23be9d623ca055c356940	2006-06-30 11:03:26	"	"
274	30/6/2006	Azzurro spa	91032ad7bbc6c6cf72875e8e8207dcfba80173f7c	2006-06-30 11:03:26	"	"

Linea 40, colonna 1

Fig. 2 - Evidenza informatica in formato .txt

D:\374\impronte.xml - Microsoft Internet Explorer

```

</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="269" issueDate="2005-04-05" fileName="784.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">44215A1F02FD7727F0C048194FFA7FEB449F2C99</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="270" issueDate="2005-04-05" fileName="785.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">C117AE39B20F7D237D059DA6C65547CEDF4A697F6</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="271" issueDate="2005-04-05" fileName="786.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">9EB56A7D2C8363C9E30C17250D83AB269E3B6B23</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="272" issueDate="2005-04-05" fileName="787.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">1CB875283BD2D5064BE3E254D2B08D6FE942EC83</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="273" issueDate="2005-04-05" fileName="788.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">CE7C9C6D2D29CF27378B8F820AF44DAB5EE3B4A8</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="274" issueDate="2005-04-05" fileName="789.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">63C66FA5EF989EA1CD1AADF7F4DD1F800FC0EA86</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="275" issueDate="2005-04-05" fileName="790.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">95ECBD2AB731F48C3E92F8B8B3EAF747EC0CFBC9</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="276" issueDate="2005-04-05" fileName="791.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">ECED5B60C1D610E68D653651D7C46254F06B23D7</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="277" issueDate="2005-04-05" fileName="792.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">3305C1446FA824EB624B5C0A093B509176605666</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="278" issueDate="2005-04-05" fileName="793.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">69A46DC6DA072F58A52FF87E084AABC3AD194444</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="279" issueDate="2005-04-05" fileName="794.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">268F2A176D5F74D265C4968E1713F4540BAF6B7E</HASH>
</impronta>
- <impronta tipoDocumento="10" idDocumento="280" issueDate="2005-04-05" fileName="795.pdf.p7m">
  <HASH algorithm="SHA1">...
</impronta>

```

Diagramma di annotazione:

- Numero fattura: punta a `idDocumento`
- Data fattura: punta a `issueDate`
- Nome file: punta a `fileName`
- Hash della fattura firmata digitalmente: punta a `<HASH algorithm="SHA1">...`

Operazione completata

Fig. 3 - Evidenza informatica in formato .xml

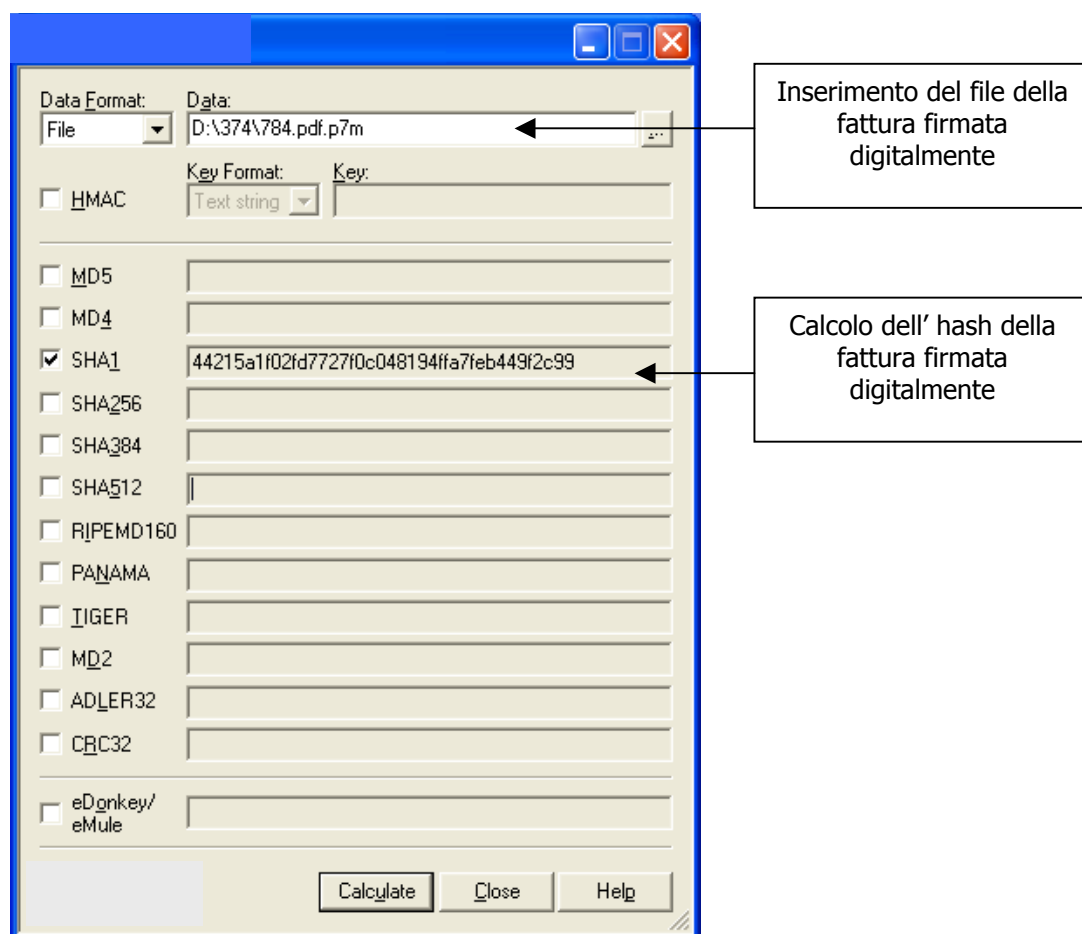


Fig. 4 – Verifica della corrispondenza con l'hash contenuto nell'evidenza informatica .xml

4.7.3 verifica svolta a campione da eseguirsi sull'archivio informatico :

- verifica dell'ordine cronologico dei documenti conservati;
- verifica dell'obbligo di omogeneità di conservazione per tipologia di documenti;
- verifica della presenza di tutte le funzioni di ricerca logica³¹ ;
- verifica delle garanzie richieste in caso di esibizione all'amministrazione finanziaria.

³¹ Anche se non richiesto dalla normativa, si ritiene utile precisare che detti motori dovrebbero consentire anche una ricerca di tipo "Booleana", ovvero proporre tutti i testi che contengano almeno uno degli elementi specificati, così ad esempio la ricerca per denominazione della società "Wolters Kluwer Italia Professionale s.p.a.", dovrà essere proposta anche qualora venisse indicato solamente "Professionale".

5. Responsabilità e sanzioni applicabili

Trattando dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria è rilevante chiarire qualche concetto in ordine alle responsabilità, alle sanzioni applicabili e, più in generale, alle conseguenze che possono derivare nel caso di errori o violazioni della norme in materia di conservazione sostitutiva.

L'art. 5 della delibera CNIPA n. 11/2004 individua una figura professionale che ha un "ruolo chiave" nell'ambito della conservazione sostitutiva: il responsabile della conservazione.

La nomina del responsabile della conservazione non è una facoltà ma un obbligo da parte dell'azienda che intende implementare un processo di conservazione sostitutiva, se non altro per individuare un soggetto che è tenuto a porre in essere gli adempimenti stabiliti dalla legge.

Il responsabile della conservazione può identificarsi con il contribuente o con un terzo dallo stesso nominato ed è facile prevedere che la delega a terzi dell'incarico di responsabile della conservazione si realizzerà soprattutto (ma non solo) nei casi di affidamento in outsourcing del processo di conservazione sostitutiva.

Il responsabile, a sua volta, può delegare in tutto o in parte le sue funzioni a persone che, come precisato all'articolo 5 della delibera CNIPA, "per competenza ed esperienza, garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esse delegate".

Specifiche sono le responsabilità attribuite al responsabile della conservazione, i cui compiti sono prevalentemente di carattere tecnico e non poteva essere altrimenti, considerato che gli adempimenti sono elencati in una norma di carattere regolamentare che esplica i suoi effetti anche oltre gli aspetti fiscali in senso stretto.

Questa considerazione permette di porre in evidenza un concetto essenziale: il responsabile della conservazione è tenuto a "rispondere" solo ed unicamente nei confronti dell'azienda che l'ha nominato. Nei confronti dell'amministrazione finanziaria il soggetto responsabile è, invece, sempre il contribuente, che può tuttavia rivalersi nei confronti del responsabile - sia esso una persona fisica o una società - con un'azione di carattere civilistico.

A fronte quindi di inadempimenti o inesatti adempimenti dipendente da cause imputabili al Responsabile della conservazione, l'azienda potrà naturalmente agire secondo le norme che regolano la responsabilità contrattuale con richiesta di risarcimento del danno subito. Il responsabile della conservazione, se non ha eseguito esattamente l'incarico affidatogli, sarà tenuto al risarcimento del danno se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da cause a lui non imputabili.

5.1 Violazione degli obblighi di "documentazione"

In tema di fatturazione elettronica, potrebbe venire in considerazione, anzi tutto, l'art. 6 del Decreto Legislativo n. 471/97 che punisce l'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA (es. mancata emissione di fattura attiva, scontrino o ricevuta, mancata emissione di autofattura, illegittima detrazione d'imposta da parte del cliente, eccetera).

La sanzione, per queste violazioni, è compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio.

La sanzione irrogata per ogni violazione non può, comunque, essere inferiore a € 516,46.

Come già accennato, l'art. 6 del Decreto Legislativo n. 471/97, secondo l'interpretazione del Ministero delle Finanze³² si applica anche nel caso di emissione di fatture attive oltre i termini consentiti: quindi, occorre fare molta attenzione alla tempistica, proprio perché nei processi di fatturazione elettronica esiste una "data certa" di trasmissione della fattura³³.

³² Circolare n. 23/1999

³³ Non così nei processi di fatturazione "tradizionali" (es. spedizione via posta, fax o e-mail) per cui vige una presunzione, introdotta dalla circolare del Ministero delle Finanze n.134/1994, secondo cui "per data di

Questo vale naturalmente anche per la tempistica nell'esercizio della detrazione d'imposta da parte del cliente (art. 6 sesto comma del Decreto Legislativo n. 471/97): si consideri che, secondo quanto stabilito dall'art. 1 del DPR 100/1998, il cliente potrebbe portare in detrazione l'imposta sugli acquisti di un determinato mese o trimestre solo se è "in possesso" del documento fattura prima della fine del mese o del trimestre.

Esempio: la fattura emessa a fine mese per forniture eseguite nel mese di giugno dovrebbe essere trasmessa (se si tratta di fatture elettroniche "in senso stretto") entro il termine del 30 giugno al fine di consentire al cliente l'esercizio della detrazione nel mese di giugno.

Chi scrive, invece, ritiene che non si possa applicare la sanzione proporzionale all'imposta nel caso di errori o difetti relativi alla conservazione sostitutiva, mentre in queste ipotesi dovrebbe venire in considerazione solo la sanzione relativa alla irregolare o all'omessa tenuta di documenti o scritture contabili.

5.2 Violazione degli obblighi relativi alla tenuta della contabilità

La riforma delle sanzioni del 1997 ha previsto un'unica sanzione per gli obblighi di tenuta della contabilità, sanzione stabilita, discrezionalmente, degli uffici dell'Agenzia delle entrate da un minimo di € 1.032,91 ad un massimo di € 7.746,85.

Se si tiene conto del fatto che - salvo che non vi siano particolari ragioni dovute alla reiterazione di violazioni o alla gravità della condotta adottata - gli uffici applicano generalmente il minimo e che il contribuente può beneficiare della riduzione ad $\frac{1}{4}$ delle sanzioni irrogate se paga entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione o dell'avviso d'accertamento, si comprende come la sanzione di specificamente applicabile alle ipotesi di irregolare o omessa tenuta delle scritture contabili sia di fatto contenuta (€ 258,23).

La violazione di omessa tenuta delle scritture contabili si realizzava, nel passato, non solo nell'ipotesi in cui le stesse non fossero state materialmente istituite, ma anche quando il contribuente non avesse bollato o vidimato i libri contabili³⁴, adempimento che era obbligatorio anche per il libro giornale, il libro degli inventari ed i registri IVA³⁵.

Attualmente l'obbligo di vidimazione iniziale dei citati libri è stato soppresso per i libri contabili³⁶, ma la precisazione, contenuta nella Circolare n. 23/1999, conferma indirettamente l'applicabilità della sanzione prevista per le omissioni o le irregolarità nella tenuta di scritture contabili anche se queste sono conservate elettronicamente: infatti, si può affermare che c'è una stretta analogia, in termini funzionali, fra gli adempimenti della bollatura e vidimazione e le formalità richieste per le procedure di conservazione sostitutiva. L'obbligo di vidimazione per i registri contabili cartacei

emissione deve intendersi la data indicata nella fattura, ritenendola coincidente, in assenza di altra specifica indicazione, con la data di consegna o con quella di spedizione".

³⁴ Circolare del Ministero delle finanze n. 23 del 25 gennaio 1999, capitolo III, numero 2 : *"Il comma 1 dell'articolo 9 in esame punisce con la sanzione da lire duemilioni a lire quindici milioni chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e registri la cui tenuta e conservazione e' prevista obbligatoriamente da altre disposizioni di carattere tributario.*

L'ipotesi della omessa tenuta delle scritture contabili, oltre al caso in cui le stesse non siano state materialmente istituite, ricorre anche quando ne sia stata omessa la bollatura ai sensi dell'art. 2215 del codice civile ovvero in presenza di irregolarità gravi, numerose e ripetute da far risultare inattendibili nel loro complesso le scritture medesime."

³⁵ Prima delle modifiche introdotte con la legge 383/2001

³⁶ L'obbligo di bollatura iniziale è rimasto solo per i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 (libro soci, libro adunanze e deliberazioni delle assemblee, libro adunanze e deliberazioni del CdA, eccetera) e per altre ipotesi particolari quali, ad esempio, il registro di carico e scarico dei rifiuti previsto dal Decreto Legislativo n. 22/1997 .

garantiva, nel passato, l'inalterabilità delle registrazioni contabili al pari di quanto avviene con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale.

5.3 Rifiuto di esibizione o sottrazione alla verifica di documenti.

La sanzione da € 1.032,91 ad € 7.746,85 si applica anche a chi in sede di accesso, ispezione o verifica rifiuta di esibire i documenti, i registri e le scritture obbligatorie, ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

Si considera "rifiuto di esibizione" anche la dichiarazione di non possedere tali libri, scritture e documenti ovvero ogni comportamento che comporti la sottrazione della predetta documentazione all'ispezione. Inoltre, il contribuente non può avvalersi ai fini dell'accertamento, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri, delle scritture e dei documenti dei quali abbia rifiutato l'esibizione in sede di controllo (art. 52 del DPR n. 633/72³⁷).

Si comprende che questa ulteriore "sanzione impropria" - inutilizzabilità dei documenti sottratti all'ispezione - possa avere delle conseguenze ben più pesanti della semplice sanzione pecuniaria ex art. 9 secondo comma del D.Lgs. 471/97. Si pensi, ad esempio, che in astratto un ufficio dell'Agenzia delle entrate potrebbe disconoscere la deduzione di un costo sulla base di un documento che non è stato tempestivamente fornito agli organi incaricati di effettuare un'ispezione fiscale.

Le predette sanzioni (sia quella monetaria sia quella che prevede l'inutilizzabilità del documento) sono applicabili anche nel caso in cui i citati documenti e scritture siano tenuti in forma digitale, qualora il contribuente non renda possibile l'accesso ai dati (ad esempio, nel caso in cui non riveli i codici o le password per l'accesso agli archivi elettronici) per il complesso della documentazione contabile in formato digitale e dei certificati digitali³⁸ o, più verosimilmente, per parte dell'archivio informatico.

A tal proposito si precisa che, qualora il sistema informativo sia protetto da password ed il contribuente non consenta l'accesso ai dati in esso memorizzati, per l'apertura dello stesso, gli organi di controllo dell'Amministrazione devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica.

Le sanzioni previste per il rifiuto di esibizione di scritture contabili riguardano indistintamente tutti i libri, registri e documenti posseduti, compresi quelli non obbligatori: questo è un rilevante tratto distintivo rispetto a quella relativa omessa o irregolare tenuta delle scritture che, come già detto, prevede che sia sanzionabile solo la mancata tenuta e conservazione della documentazione obbligatoria.

Le ipotesi sanzionabili per legge riconducibili al rifiuto di esibizione di documenti si sostanziano fondamentalmente in tre distinte ipotesi:

³⁷ La disposizione anzidetta è applicabile ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 anche nel settore delle imposte dirette.

³⁸ I dispositivi di firma (smart-card oppure token-usb) contengono al loro interno sia il certificato digitale del titolare (ad esempio, Umberto Zanini) che quello della Certification Authority (ad esempio Infocamere Spa); con l'apposizione della firma digitale sul documento informatico (per esempio una fattura) si crea un nuovo file (PKCS#7) che contiene al proprio interno, oltre al documento originale in chiaro (la fattura), e l'hash del documento firmato, anche i due certificati digitali. Il verificatore, al fine di accertarsi dell'autenticità dell'origine e dell'integrità del contenuto (il documento fattura non è stato modificato), dovrà accedere al file PKCS#7 e poter estrarre:

- il documento originale in chiaro (la fattura), e l'hash del documento firmato, che gli consente di verificare l'integrità del contenuto (il documento fattura non è stato modificato);
- i due certificati digitali (del titolare del dispositivo e della Certification Authority);

Quanto detto vale anche per la marca temporale, che non è altro che una firma digitale apposta ad un documento informatico da una Certification Authority, che contiene altresì data ed ora certa opponibile ai terzi.

- il rifiuto esplicito di consegnare o mostrare la documentazione richiesta;
- la sottrazione dei documenti alla verifica fiscale o il loro occultamento;
- la dichiarazione di non possedere i predetti documenti.

Sia la Giurisprudenza sia l'amministrazione finanziaria³⁹ hanno stabilito che nella nozione di rifiuto, come in quella della sottrazione (o occultamento), è insita l'intenzione del contribuente di ostacolare il compito dei verificatori, per cui non si realizzano tali violazioni nel caso di tardiva consegna della documentazione per cause diverse dalla volontà di sottrarre documenti all'azione ispettiva (es. difficoltà oggettiva a reperire qualche documento o registro).

Per quanto riguarda, invece, la dichiarazione di non possedere i documenti (a parte l'ipotesi di dichiarazione coscientemente falsa) affinché tornino applicabili le sanzioni previste è quantomeno necessario che la dichiarazione negativa sia dovuta a colpa imputabile a imperizia, imprudenza, negligenza o inosservanza delle disposizioni circa gli obblighi di conservazione della documentazione.

Quindi, se viene richiesta la documentazione che il responsabile della conservazione non riesce a reperire prontamente o dichiara erroneamente di non possedere, non si ritiene possano essere applicate le predette sanzioni, quantomeno a condizione che i documenti e le scritture siano stati correttamente "indicizzati" secondo i parametri minimi indicati nell'art. 3, comma 1, lettera d) del DM 23 gennaio 2004 (cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data, loro associazione logiche).

Tra le violazioni cui torna applicabile la sanzione da € 1.032,91 ad € 7.746,85 prevista dal primo comma dell'art. 9 Decreto Legislativo n. 471/97, rientra anche l'ipotesi di emissione di fatture che non contengono le indicazioni prescritte dalla legge o che contengono indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'identificazione delle parti. Rientra in questa tipologia quindi, la fattura per la quale non è stato indicato che si tratta di fattura compilata dal cliente o da un terzo, secondo quanto richiesto dall'art. 21 secondo comma, lettera h) del DPR 633/72.

6. Evasione fiscale, fatturazione elettronica e conservazione sostitutiva

Le ultime stime sull'evasione fiscale in Italia, evidenziano una situazione ritenuta da molti non più sostenibile, sia in termini di equità fiscale che in termini di impossibilità di ridurre la tassazione con ripercussione sulla competitività internazionale per le aziende.

La volontà del legislatore di ridurre l'evasione fiscale, percorrendo con enfasi la strada dell'innovazione tecnologica, oltre che essere riportata direttamente da esponenti del governo⁴⁰ e dallo stesso Presidente del Consiglio⁴¹, emerge chiaramente nel D.L. 223/2006, dove vengono introdotte alcune importanti novità quali:

- obbligo di comunicazione dell'elenco dei clienti e dei fornitori (art. 37 commi 8 e 9)
- obbligo di comunicazione telematica all'anagrafe tributaria a carico di banche ed altri intermediari finanziari (art. 37 commi 4 e 5)
- obbligo di comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri da parte dei commercianti ed altri soggetti esonerati dalla fatturazione ai sensi dell'art. 22 del DPR 633/72 (art. 37 commi da 33 a 37);
- obbligo di comunicazione telematica di dati in formato elettronico elaborabile da parte delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura (art. 37 commi da 21 a 23);

³⁹ Circolare del Ministero delle finanze n. 23 del 25 gennaio 1999

⁴⁰ Si riporta quanto dichiarato dal Vice-Ministro dell'Economia e delle finanze Vincenzo Visco al quotidiano "La Repubblica" in data 11 giugno 2006: "Penso che vada accelerata l'introduzione delle fatture elettroniche e che vada limitato progressivamente l'uso del contante nei pagamenti".

⁴¹ Si riporta quanto dichiarato dal Presidente del Consiglio Romano Prodi al quotidiano "La Repubblica" in data 17 agosto 2006: "Incrociare le fatturazioni, ovvero seguire la filiera di ogni pagamento: basta contanti e possibilità di nero".

- obbligo di comunicazione telematica di copia dei contratti di acquisizione delle prestazioni professionali degli atleti professionisti da parte delle società di calcio professionistiche (art. 35 comma 35-bis);

A parere di chi scrive, introdurre l'obbligo della fatturazione elettronica potrebbe essere un ulteriore elemento che contribuisce alla riduzione dell'evasione fiscale.

Infatti, l'adozione della conservazione sostitutiva di documenti tributari, determina:

- a) una totale "cristallizzazione" dei documenti conservati in formato digitale che produce uno scoraggiamento del contribuente ad alterare o modificare in una fase postuma l'archivio informatico. E' già stato evidenziato infatti, che una benché minima alterazione di un solo carattere contenuto in un documento conservato, comporterebbe una produzione di una evidenza informatica diversa da quella inviata all'Agenzia delle Entrate⁴²;
- b) una maggiore velocità in fase di controllo, grazie alla velocità nella ricerca dei documenti con l'impiego delle funzioni di ricerca logica (art. 3 primo comma lettera d) del DM 23 gennaio 2004);
- c) la possibilità di verificare la documentazione tributaria senza necessariamente accedere nella sede del contribuente, qualora si richieda l'esibizione per via telematica (art. 6 secondo comma del DM 23 gennaio 2004);
- d) la possibilità di inventariare i contribuenti "virtuosi" che hanno adottato la conservazione sostitutiva, verificando le impronte dell'archivio informatico inviate all'Agenzia delle Entrate.

L'adozione della fatturazione elettronica in formato strutturato, ovvero elaborabile da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di verifica, determina:

- a) tutte le prerogative elencate in precedenza, in quanto l'adozione della fattura elettronica obbliga il contribuente alla conservazione sostitutiva delle fatture ;
- b) la possibilità di automatizzare totalmente l'attività di verifica di un'azienda con tutti coloro che hanno intrattenuto rapporti commerciali, siano essi clienti piuttosto che fornitori;
- c) la possibilità di verificare la correttezza dei dati riscontrati in sede di controllo, con i dati e le movimentazioni finanziarie pervenute dal sistema bancario, eventualmente anche secondo il formato strutturato del nuovo standard CBI⁴³.

⁴² Alla base dei processi di conservazione sostitutiva, vi sono le Impronte di hash, ovvero attraverso una opportuna funzione matematica applicata ad un qualsiasi documento informatico ne viene estratto una sequenza di simboli binari, una "impronta" appunto, che ha due fondamentali caratteristiche: dall'impronta di hash non deve essere possibile risalire al documento originario (resistenza alle pre-immagini) e non deve essere possibile ottenere la stessa impronta di hash partendo da due documenti diversi (resistenza alle collisioni). A titolo di esempio l'impronta di hash di una fattura in formato PDF è la seguente : 44a3473eebada2c6dfa18c39a37b59d23e8613ee.

E' importante evidenziare che dette funzioni determinano una diversa impronta di hash anche qualora vengano applicate a documenti informatici che sono identici all'occhio umano, ma differenti per le informazioni contenute (ogni documento informatico contiene molte informazioni, per esempio quelle riportate nelle "proprietà" quale : titolo, soggetto, autore, categoria, creato il, modificato, dimensioni file, eccetera.)

Quindi per esempio, mentre dal medesimo PDF totalmente in bianco estrarrò due identiche impronte di hash, da due diversi PDF comunque entrambi in bianco all'occhio visivo estrarrò due diverse impronte di hash. Per avere quindi lo stesso hash bisogna avere esattamente lo stesso documento informatico d'origine, perché anche copiandolo risulterà una impronta di hash diversa. Da ciò si può desumere come sia impossibile alterare un archivio informatico rispetto ad un archivio su carta, in cui è sufficiente sostituire un semplice foglio.

⁴³ L'introduzione dei nuovi servizi CBI è stata indispensabile per poter assegnare alla fattura elettronica quella funzione di documento necessario al sistema bancario a poter gestire in modo del tutto automatico la gestione del credito e la riconciliazione delle fatture ai pagamenti ed agli incassi. Il sistema prevede,

- d) La possibilità di sostituire alcuni adempimenti imposti obbligatoriamente per legge (es. presentazione dell'elenco clienti e fornitori): la volontà del legislatore di sostituire detti elenchi clienti e fornitori con nuovi strumenti in grado di acquisire dati elaborabili e velocizzare le attività di controllo, emerge all'art. 37 comma 8 del DL 223/06, quando testualmente riporta che "in attesa dell'introduzione della normativa sulla fatturazione informatica ..."

Esiste anche la possibilità di effettuare un riscontro incrociato fra elenchi clienti e fornitori fatture e movimentazioni finanziarie acquisite secondo le disposizioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2005⁴⁴, come da prospetto che segue.

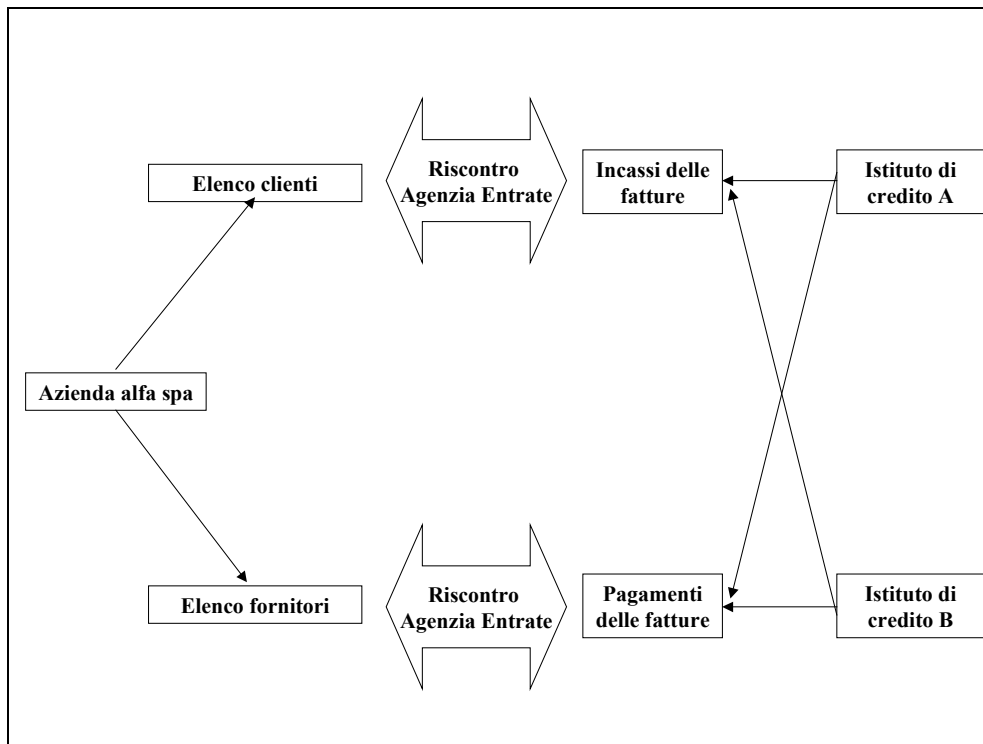


Fig. 4 - Verifica della corrispondenza tra elenco clienti e fornitori e movimentazioni finanziarie.

Qualora sia intenzione dell'Amministrazione finanziaria rendere più tempestivi detti controlli e quindi poterli svolgere anche in corso di periodo d'imposta, si potrebbe ipotizzare una trasmissione sempre in formato elaborabile (XML) degli elenchi clienti e fornitori non con cadenza annuale, ma mensile o trimestrale⁴⁵.

infatti, oltre alla fattura che contiene le informazioni di natura fiscale previste dall'art. 21 del Dpr 633/72, anche una testata (o *header*) che riassume i soli dati che interessano al sistema bancario per poter eseguire in modo del tutto automatico la gestione del credito e la riconciliazione della fatture ai pagamenti ed agli incassi, ovvero le informazioni sul documento (tipo documento, numero documento, data ed ora documento, data ordine), le informazioni su emittente, intestatario e titolare del c/c accredito, il totale fattura e le condizioni di pagamento. Maggiori informazioni sono reperibili presso l'Associazione CBI, all'URL www.associazionecbi.it

⁴⁴ A norma di detto provvedimento, a decorrere dal 1 settembre 2006, in attuazione delle disposizioni contenute all'art. 32 primo comma n. 7 del DPR 600/73 e all'art. 51 secondo comma n. 7 del DPR 633/72, ciascun operatore finanziario è tenuto a rispondere (in formato XML) alle richieste pervenute da parte degli organi preposti ai controlli, tramite posta elettronica certificata ed allegando dati, notizie e documenti in formato digitale (.pdf, .jpg, .gif, .tiff).

⁴⁵ La necessità di rendere più tempestivi i controlli emerge anche dal decreto Bersani che ha previsto una generale anticipazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni

Non è inutile ricordare che vi sono delle forme di evasioni fiscali eseguite con procedure estremamente semplici (ad esempio: mancata registrazione di alcune fatture di vendita, duplicazione di registrazione di fatture d'acquisti) che difficilmente possono essere riscontrate in sede di verifica fiscale in assenza di procedure automatizzate di controllo⁴⁶.

Infine, sulla base della tecnologia attuale e della normativa vigente è del tutto realizzabile la costruzione di una piattaforma informatica governata dall'Agenzia delle Entrate, in grado di verificare e riscontrare in tempo reale le fatture elettroniche trasmesse e ricevute da parte dei contribuenti così da consentire una immediata verifica delle transazioni svolte: una sperimentazione su alcune aziende o filiere produttive-distributive consentirebbe certamente di verificarne la fattibilità prima di una ipotetica introduzione su scala nazionale.

⁴⁶ Le procedure automatizzate di controllo attualmente vigenti riguardano essenzialmente la coerenza dei dati esposti nelle dichiarazioni presentate nel corso degli anni oppure la corrispondenza fra i dati dichiarati con i dati che transitano dal modello F24.