

Le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici

L'articolo 3, del DM del 17/6/2014, intitolato "*Conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale*", al comma 1, lettera b) sancisce l'obbligo secondo cui

"I documenti informatici sono conservati in modo tale chesiano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste".

L'articolo 4 del D.M. 17/6/2014, intitolato "*Obblighi da osservare per la dematerializzazione di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari*", prevede che la conservazione dei documenti analogici che sono stati dematerializzati, avvenga secondo le modalità di cui all'art. 3 sopra richiamato.

Il che vuol dire che il legislatore non ha effettuato alcuna distinzione, per ciò che attiene le modalità di conservazione, tra i documenti nativamente informatici e i documenti analogici dematerializzati.

L'attuale dato normativo ricalca pedissequamente quanto disposto dagli abrogati articoli 3, comma 1, lettera d) e 4, comma 1, del D.M. 23/1/2004

A distanza di quattordici anni dalla sua nascita, il predetto obbligo non sembra sia stato oggetto di attenzione ad né ad opera della dottrina né dell'Agencia delle Entrate.

Sotto il profilo squisitamente pratico, i produttori di software applicativo hanno interpretato la norma nel senso che i documenti informatici oggetto di conservazione devono essere abbinati ad un apposito software di "interrogazione" del database che contiene le chiavi di ricerca imposte dal legislatore.

I problemi che si pongono in merito alla applicazione della citata norma sono due.

Il primo è stabilire cosa si intenda per "*siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione*".

Il secondo è se e come quest'obbligo sia applicabile anche ai documenti informatici ottenuti dalla dematerializzazione di documenti nativamente analogici.

Ritiene lo scrivente che al legislatore siano sfuggite molte problematiche concrete connesse alla applicazione delle citate norme. Il nostro contributo deve pertanto essere rivolto da un lato a fornire una interpretazione coerente col dettato normativo e, dall'altro, a indurre l'Amministrazione Finanziaria e lo stesso legislatore, ad effettuare gli opportuni interventi, *de jure condito* e *de jure condendo*.

La interpretazione del "*siano consentite*" non sembra presentare particolari difficoltà ermeneutiche, se ci si ferma al tenore **letterale** del precetto. La locuzione significa che il documento informatico deve essere strutturalmente organizzato in modo che i predetti campi siano definiti e individuabili univocamente utilizzando funzioni di ricerca. Si può poi discutere se le funzioni di ricerca debbano essere predisposte dall'utente ovvero debba essere l'amministrazione finanziaria, una volta che il contribuente ha messo a sua disposizione i dati, a organizzare le funzioni di ricerca ed estrazione.

Lo scrivente ritiene che la seconda interpretazione sia quella più rispondente alle esigenze di trasparenza e veridicità. Infatti, chi ha stabilito se e come deve essere predisposto il software che realizza le funzioni di estrazioni e di ricerca ? chi assicura che il non meglio precisato software sia esente da errori o manomissioni, non essendo soggetto comunque agli obblighi di integrità e immodificabilità previste per i documenti informatici ?

Si potrebbe quindi concludere che la generazione e la conservazione del documento informatico in un formato strutturato¹ esaurisca gli obblighi di legge.

¹ Per esempio, il formato xml previsto per le fatture elettroniche PA, come previsto dall'allegato B al Decreto 3 aprile 2013 n.55.

Nel contesto sopra delineato, occorre prestare attenzione alle modifiche apportate all'articolo 21 del DPR 633/1972 dal comma 324 della Legge 228 del 24 dicembre 2012 al fine di recepire la direttiva 2010/45/UE 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione.

Infatti, l'attuale testo dell'articolo 21 prevede che per *“Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico”*. Ad avviso di chi scrive, il *“qualunque formato elettronico”* non può essere inteso nel senso letterale del termine, ma va comunque coniugato con le esigenze prescritte dal citato articolo 3 in relazione all'obbligo di consentire le funzioni di estrazioni e di ricerca, obbligo che non potrebbe essere assolto qualora il documento digitale non sia stato *“strutturato”* in maniera tale da consentire la identificazione immediata (non mediata da un software ad hoc) dei campi in esso contenuti. Se da un lato la citata modifica normativa potrebbe aver conferito alla fattura elettronica una configurazione double face, una per l'emittente (elettronica) ed una per il ricevente (analogica), occorre considerare anche le controindicazioni a quella che potrebbe sembrare una apertura alla estensione del significato di *“fattura elettronica”* ad un documento in formato digitale ma sotto forma di immagine.

La risposta al secondo interrogativo può avvalersi in parte delle argomentazioni svolte in risposta al primo interrogativo. Per chiarire meglio l'analisi in cui ci stiamo addentrando, prendiamo come esempio le fatture di acquisto, che sono emesse e ricevute, nella quasi generalità, in formato cartaceo.

Come può un documento analogico, dopo la sua scansione, essere conservato in modo che siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione se i dati sono rappresentati sotto forma di immagine e non sono – quindi – strutturati? La immediata risposta che potremmo tentare di dare dovrebbe portare alla impossibilità oggettiva di rispettare il dettato normativo: un documento acquisito come immagine non può, per la sua intrinseca natura, consentire² le funzioni di estrazione e ricerca. Da ciò possiamo ricavare due conseguenze comportamentali. O riteniamo che la norma non sia applicabile, nel senso che le funzioni di ricerca e di estrazione prescritte dal legislatore non possono essere adempiute per obiettive ragioni tecniche, oppure interpretiamo la norma nel senso che il soggetto che procede alla dematerializzazione di un documento analogico debba comunque organizzare un database parallelo, contenente le chiavi di ricerca prescritte dal legislatore, che abbia la funzione di *“indirizzare”* i documenti digitalizzati. La seconda opzione è quella che è stata seguita da molte software houses: essendo in possesso dei registri IVA su cui furono registrate le fatture di acquisto a cui si è fatto cenno sopra a titolo di esempio, hanno proceduto alla generazione di un database che contiene sia le chiavi di ricerca prescritte dal legislatore, sia la chiave che consente *“l'indirizzamento”* al documento digitalizzato. Tale procedimento tuttavia non assicura la integrità e la immodificabilità del documento informatico prescritte dal comma 2 dell'articolo 2 del DM, visto e considerato che i *“metadati”* così ottenuti sono esterni al documento informatico. Per superare questo problema si dovrebbe assoggettare a conservazione, con le regole del DM, anche il database creato dal software applicativo e contenente i campi chiave; ma tutto ciò, oltre ad essere estremamente difficoltoso, non sembra realizzare l'intento del legislatore.

Ne consegue che una interpretazione logico-sistematica porta alla conclusione che il *“consentire le funzioni di ricerca ed estrazione”* richiesta dal legislatore rappresenti una *“proprietà”* del documento informatico, proprietà che può esistere solo se il documento informatico è stato generato in un formato strutturato (quindi, non ottenuto come digitalizzazione di un documento analogico tramite scansione). D'altronde non si comprenderebbe la ragione per cui il legislatore abbia onerato la conversione di un documento analogico in documento digitale di un adempimento di difficile attuazione, che si può assolvere solo se si dispone di un software specifico e di cui – francamente – non se ne intravede la esigenza, specialmente se si considera che in caso di conservazione dei documenti analogici non sono richieste particolari formalità. In definitiva, per agevolare le funzioni di consultazione e di ricerca, potrebbero essere richieste alternativamente:

² A meno di ipotizzare complicati processi di riconoscimento testi, del tipo OCR, comunque apparentemente incompatibili con le previsioni legislative sopra richiamate

- la generazione di documenti informatici la cui denominazione del file consenta un immediato riferimento al documento dematerializzato (per esempio, l'anno, il tipo di documento e il numero di protocollo IVA, come 2014_0001_acquisto)
- che il file contenga in sequenza progressiva gruppi di documenti omogenei (per esempio 2014_0001-0569_acquisti).

Si ricorda infine che eventuali irregolarità nella conservazione dei documenti assumono rilevanza da cui potrebbe conseguire la irrogazione di sanzioni solo nella ipotesi in cui la violazione sia suscettibile di arrecare *“pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo”* ovvero di incidere *“sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*³, circostanza che non sembra ricorrere nel caso in esame.

Siracusa, 23 ottobre 2014

Salvatore De Benedictis

³ Articolo 6, comma 5-bis, Decreto Legislativo 472/1997.