

FABIO MONTALCINI
RAFFAELLO NEMNI
CAMILLO SACCHETTO

**DIRITTO
TRIBUTARIO
TELEMATICO**

Nuovi confini



G. Giappichelli Editore



Introduzione

di *Claudio Sacchetto*

Comprende una parola chi sa adoperarla od operare con essa

(LUDWIG WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*)

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Informatica e diritto tributario. – 3. Struttura e contenuti del volume. Gli Autori. – 4. Conclusioni.

1. Premessa

Nel settore della ricerca scientifica compito degli studiosi, e tra questi anche quelli che si ascrivono alla disciplina del diritto tributario e del diritto internazionale tributario, è quello di definire i contenuti e i confini del proprio oggetto di studio, dare qualificazioni univoche a termini, concetti e categorie, verificandone i limiti e l'evoluzione nel confronto con la realtà effettuale. Obiettivo ancor più importante per la disciplina scientifica e la tematica oggetto di questo manuale.

Il diritto dell'informatica (così come l'informatica giuridica) si rapporta anche con altri rami del diritto, tra cui quello tributario, e in ragione di tale relazione e contenuto sembra arrivato per lo studioso il momento di elaborare una metodologia scientifica speciale. Una vera e propria sfida, perché a rendere "liquido" questo compito non ci sono solo le diverse prospettive e le diverse basi culturali della dottrina che occorre conciliare, ma anche la continua mutevolezza dei dati della realtà (interna ed internazionale) che impedisce ancora di pervenire a conclusioni stabili e definitive, sapendo già fin d'ora che, come insegnano gli epistemologi, destino di ogni categorizzazione è di cristallizzare sempre una realtà in qualche misura superata.

Con la consapevolezza di questi limiti si è tuttavia ritenuto di cominciare a stabilire sul tema alcuni punti fermi sui quali i teorici e i pratici da tempo con-

vergono, fornendo uno strumento di approfondimento rigoroso e, sia pur nei confini anzidetti, anche con intenti sistematici.

La Tecnica ha invaso tutti i settori dello scibile umano e naturalmente non poteva non essere coinvolto anche quello giuridico aprendo nuovi fronti di speculazione.

Il linguaggio informatico si sostituisce al lessico giuridico tradizionale, fondato sul mezzo cartaceo e sui simboli alfabetici, come strumento di comunicazione e di gestione delle conoscenze.

Questa nuova forma di database conoscitivo pone al giurista il compito di verificare se e in che misura il sistema dei diritti e doveri (nonché delle procedure) ne possa trarre giovamento o vantaggio e, d'altro lato, se e in che misura tali nuovi mezzi si rendano compatibili con altri assetti di diritti, doveri e valori.

Tutto ciò non poteva quindi non suscitare l'interesse degli epistemologi del diritto: per primi, non a caso, furono proprio loro a formulare, già agli inizi degli anni '60, l'ipotesi teorica di verificare la possibilità di comporre a "sistema autonomo" il complesso delle categorie e dei concetti tecnico-informatici da un lato e quelli giuridici dall'altro.

In un primo approccio alla materia, internet è stato considerato solo come strumento o come metodologia attraverso cui più elaboratori sono in collegamento tra loro e trasmettono/ricevono impulsi elettronici. Da tale premessa era stata tratta la conseguenza che esso si collocava al di fuori del dominio del diritto e comunque non necessitava di regole specifiche.

Va dato merito agli studiosi menzionati – pionieri di questa allora *no man's land* – di essersi posti per primi il problema se ed in che misura l'informatica giuridica, o il diritto dell'informatica, in ragione dei caratteri specifici, potesse giustificare l'elaborazione di un sistema autonomo di principi ed una teoria autonoma comprensiva di aspetti tecnici e giuridici¹.

Ancora oggi l'informatica giuridica viene vista nella tassonomia didattica e scientifica a livello accademico come una partizione della filosofia del diritto, per la circostanza che i primi studiosi ad occuparsi del problema furono, come si è detto, gli studiosi di tale branca del sapere a far data dagli anni Sessanta².

¹ A chi si avvicina a questi problemi si suggerisce di leggere in via propedeutica, per una ricostruzione anche storica del rapporto tra informatica e diritto e per l'acquisizione di una corretta qualificazione tassonomica, l'agile ma dotto saggio di J. BING, *Computers and Law: gli inizi*, in *Cyberspazio e Diritto*, n. 1, Modena, 2013, 14, ove l'Autore ricorda come il primo scritto a parlare di informatica giuridica dal titolo "*La cybernétique et l'administration*" sia stato presentato durante una conferenza scientifica all'*Institut technique d'administration publique*, il 21 maggio 1957, da Lucien Mehl.

² Tra essi una menzione particolare spetta a Vittorio Frosini, considerato il padre dell'informatica giuridica, di cui dobbiamo citare il contributo "*Cibernetica diritto e società*", Milano,

2. Informatica e diritto tributario

Lo sviluppo della tecnologia informatica applicata al diritto non poteva non collegarsi nella sua evoluzione anche al diritto tributario e non poteva essere diversamente, attesi gli enormi vantaggi che tale tecnica consente in relazione ai caratteri e alle modalità con cui si crea e gestisce l'attività del prelievo fiscale, in primis nell'aspetto che riguarda gli adempimenti formali.

E qui pure, non diversamente da quanto avvenuto in altri settori giuridici, alla scarsa conoscenza del fenomeno informatico, e quindi delle sue potenzialità in sede di tassazione, si aggiungeva una ragion politica ed economica di non "interferire" mediante interventi legislativi con la diffusione del world wide web, a cominciare dai primi spettacolari effetti derivanti dalla sua applicazione al commercio elettronico³.

La situazione cominciò a mutare dopo gli anni '90, con la presa di coscienza del fenomeno anche in sede europea, sino alla emanazione della Direttiva comunitaria 7 maggio 2002, n. 38, recepita, a livello interno, dalla legge c.d. comunitaria 3 febbraio 2003, n. 14 e dal relativo d.lgs. attuativo n. 273/2003.

Sul piano tributario è emersa la consapevolezza dell'importante ausilio che può essere fornito dalle banche dati per conoscere e quantificare i fenomeni economici su cui incidere con il prelievo, ma soprattutto degli straordinari vantaggi che la tecnica informatica può produrre sul piano dei rapporti tra Amministrazione Finanziaria e cittadini/contribuenti. La filosofia cui si ispirano i sistemi fiscali nella presente epoca è quella della disclosure, che possiamo tradurre come rivelazione o trasparenza. Ormai non vi è più spazio nell'area dei controlli e dell'accertamento, della dichiarazione, delle verifiche, della riscossione fino a giungere, in tempi più recenti, al processo tributario, che non sia gestito attraverso la comunicazione informatica⁴.

1973 e a Mario Losano, di cui pure si consiglia come utile lettura per conoscere l'evoluzione di questa materia M. LOSANO, *Giuscibernetica. Macchine e modelli cibernetici nel diritto*, Torino, 1969.

Entrambi gli Autori sono padri riconosciuti anche dei termini conati *ex novo* di "guscibernetica" e "giurimetria" che poi diventeranno l'informatica giuridica a partire dagli anni '70. Per economia di spazio non ci è concesso di dare merito e riconoscimento a tutti gli studiosi della materia e si rinvia per una conoscenza più esaustiva sulle origini dell'informatica in Italia ai documenti curati dalla fondazione Olivetti quale ad esempio AA.VV., *La cultura informatica in Italia. Riflessioni e testimonianze alle origini, 1950-1970*, Torino, 1993.

³ Con specifico riguardo alla evoluzione dei rapporti tra internet e disciplina fiscale si rinvia al primo fondamentale contributo di A. URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "bit tax". Prospettive di riforma della fiscalità di internet*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, nn. 4-5, Milano, 2005.

⁴ Ciò avviene anche sul versante delle sanzioni, se è vero che, come riferisce la cronaca gior-

I vantaggi sono rappresentati per l'Amministrazione Finanziaria dalla possibilità di conoscere la reale capacità contributiva in termini di ricchezza dei contribuenti, di controllare gli adempimenti cui questi sono tenuti con gli obblighi di dichiarazione e di comunicazione, documentazione, ecc., in un crescendo che potrà essere gestito e organizzato solo se si tradurrà in termini informatici.

Ma la rivelazione fiscale si attua anche con il dialogo, in un contraddittorio tra Amministrazione e cittadino contribuente: ciò ha permesso recentemente il coinvolgimento e la partecipazione dei comuni all'accertamento anche dei tributi erariali, con il vantaggio per questi ultimi di partecipare alla distribuzione del gettito accertato e riscosso⁵.

Viene qui ad evidenza quello che almeno *in votis* si prefigura come il grande obiettivo raggiungibile con i nuovi mezzi informatici, vale a dire la lotta all'evasione non solo interna ma soprattutto internazionale, atteso che tali mezzi permettono controlli più rapidi, precisi e soprattutto incrociati tra banche dati e tra diversi livelli degli stessi enti istituzionali.

In questo contesto centrale sarà il progetto "*A data driven approach to tax evasion risk analysis in Italy*" dell'Agenzia delle Entrate per il controllo dell'elusione e dell'evasione fiscale, approvato da Bruxelles in vista dell'arrivo dei finanziamenti europei nell'ambito del Programma "NextGenerationEU"⁶ ed illustrato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate Avv. Ernesto Maria Ruf-

nalistica, in alcuni Stati la pena è stata irrogata nella forma di una pubblica denuncia mediatica, una sorta di "gogna" sul Social Network Facebook per coloro che da anni non pagavano le imposte. Assai significativa è la recente sentenza del 12 gennaio 2021, n. 36345/16 nel caso *L.B. v. Hungary* della Corte Europea dei diritti dell'uomo (CEDU), che afferma ammissibile la pubblicazione sul sito dell'autorità fiscale dei dati dei soggetti in debito con l'Erario. Secondo la Corte, in un'opera di bilanciamento degli interessi, la riservatezza di questi dati (nome, indirizzo, morosità fiscali) cede il passo all'interesse pubblico alla trasparenza sull'affidabilità economica delle persone, nella considerazione che chi non adempia agli obblighi fiscali costituisce una minaccia per gli interessi di chi potrebbe entrarvi in contatto per stringere rapporti commerciali.

⁵ Sul punto sia consentito rinviare al nostro scritto: CLAUDIO SACCHETTO (coautore con F. MONTALCINI-CAMILLO SACCHETTO), *The e-administration*, in AA.VV., *L'amministrazione fiscale*, Parigi, 2008; C. SACCHETTO, *La partecipazione dei Comuni nell'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010.

⁶ Il progetto è stato finanziato interamente dell'Unione Europea, attraverso un fondo dedicato alle riforme strutturali degli stati membri nell'ambito dei piani di ripresa e resilienza a seguito dell'emergenza pandemica da Coronavirus. Tra le novità è prevista anche l'istituzione di uno strumento di supporto tecnico (Tecnical Support Instrument o TSI), quale successore dello Structural Reform Support Programme (SRSP). In particolare, il TSI rappresenta il principale programma di finanziamento dell'U.E. che fornisce supporto tecnico agli Stati membri, per sostenerli nei loro programmi di riforma.

fini nell’Audizione del 4 marzo 2021 in Senato presso la VI Commissione Finanze e tesoro (Progetti di digitalizzazione e innovazione tecnologica del settore fiscale).

Con l’uso delle moderne tecnologie l’Agenzia delle Entrate sarà in grado di sfruttare al meglio il patrimonio di dati che le proviene annualmente dalle dichiarazioni fiscali, dagli immobili censiti, dalle fatture elettroniche, dai versamenti F24⁷.

Gli obiettivi che l’Agenzia si prefigge di realizzare con il nuovo progetto sono di innovare l’analisi avanzata di tutti questi dati nella lotta all’evasione fiscale, integrare fra loro i processi di lettura e confronto dell’enorme mole di dati conservati nonché diffondere ed ampliare l’uso delle nuove tecnologie nelle varie attività dell’Agenzia.

Questione delicata sarà quella di coordinare gli automatismi derivanti dai processi tecnologici, con il rispetto dei diritti alla conservazione dei dati e con le garanzie previste dalla legge nel procedimento di accertamento fiscale⁸.

Le nuove tecnologie che accompagneranno il processo di innovazione nella lotta all’evasione fiscale saranno:

1. la “network science”, ovvero la rappresentazione dei dati sotto forma di “reti”, che consentirà di rilevare quei collegamenti anche indiretti tra soggetti o società, che esprimono schemi di elusione o evasione fiscale difficilmente ricostruibili con le tradizionali metodologie;

2. la “data visualization”, cioè la navigazione fluida e intuitiva tra i dati, sviluppata attraverso interfacce innovative, per permettere agli analisti di acquisire e trattare le informazioni rilevanti nell’enorme quantitativo di dati pervenuti all’Agenzia;

3. la “machine learning”, strumento di intelligenza artificiale che, sotto la supervisione degli analisti, consente di sfruttare l’apprendimento automatico delle macchine nei processi decisionali.

Identico processo di adozione degli strumenti informatici si registra a livello di cooperazione internazionale, ed europea in particolare, nell’ambito dello

⁷ Il patrimonio di dati dell’Agenzia delle Entrate, grazie all’implementazione degli strumenti digitali avvenuta in questi ultimi anni, è arrivato a contenere fino a 42 milioni di dichiarazioni, 750 milioni di dichiarazioni di soggetti terzi, (come banche, assicurazioni, bilanci societari, contributi Inps), 400 milioni di rapporti finanziaria attivi, 197 milioni di versamenti di F24, 2 miliardi di fatture elettroniche e 150 milioni di immobili censiti.

⁸ Nel proprio comunicato stampa 4 marzo 2021 l’Agenzia delle Entrate rassicura che le nuove metodologie digitali non si tradurranno automaticamente nell’emissione di atti impositivi, ma dovranno rispettare lo Statuto dei diritti del Contribuente, assicurando il principio del contraddittorio e la collaborazione e la buona fede dell’amministrazione con il cittadino.

scambio di informazioni, con la finalità principale, oltre a quella tradizionale di evitare la doppia imposizione, di combattere il fenomeno della evasione fiscale *cross borders*, non solo per lo scambio di beni e servizi, ma anche per le operazioni c.d. di “esterovestizione”⁹.

Basti pensare al sistema di controllo degli scambi intracomunitari di merci e servizi attraverso il VIES (*Vat Information Exchange System*) o al VOES (*Vat On E-Services*), sistema per la gestione del regime speciale IVA, rivolto agli operatori commerciali non appartenenti all’Unione Europea che offrono servizi, tramite mezzi elettronici, a clienti residenti all’interno dell’Unione (disciplinati dalla Direttiva 2002/38/CE, dal Regolamento (CE) n. 792/2002, nonché dal Regolamento (CE) n. 282/2011)¹⁰. Inoltre modelli di riferimento per i viginti standard OCSE, sono il *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) e il *Common Reporting Standard* (CRS) che prevedono per i funzionari finanziari l’obbligo di prelevare informazioni sui conti correnti, anche quelli intestati a cittadini stranieri¹¹.

Da queste considerazioni emerge con evidenza che l’evoluzione della disciplina del fenomeno informatico, massimamente nel settore fiscale, è destinata

⁹Sul punto si rinvia al contributo degli Autori CAMILLO SACCHETTO-F. MONTALCINI, *Esterovestizione societaria*, a cura di CLAUDIO SACCHETTO, Torino, 2013, cap. IX, 215, 237.

¹⁰Inoltre nel settore delle imposte dirette particolarmente importante è la Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, emanata dal Consiglio Europeo, in materia di scambio di informazioni, che abroga la Direttiva 77/799/CEE, così come fonte essenziale è smp rappresentata dalla Direttiva c.d. sul Risparmio n. 48/2006. Fin dal 2002 l’OCSE ha redatto il c.d. Modello TIEA – *Tax Information Exchange Agreement* – come garanzia dello scambio di informazioni in materia fiscale tra gli Stati, giurisdizioni e territori per i quali non sono in vigore convenzioni contro la doppia imposizione.

¹¹In particolare, l’adozione del CRS, che ha come scopo l’eliminazione dei cosiddetti “paradisi fiscali”, rappresenta una pietra miliare per la lotta all’evasione internazionale, segnando un cambio significativo nei rapporti tra i Paesi comunitari poiché contiene procedure che comportano l’obbligo – per le banche e ogni altra istituzione finanziaria – di entrare in possesso di informazioni dettagliate su soggetti non residenti e l’invio delle medesime in maniera automatica all’Amministrazione dello Stato in cui risiede il titolare. Infine, il 24 marzo 2014 sempre l’OCSE pubblicò il Public Discussion Draft intitolato “Address the Tax Challenges of the Digital Economy” nell’ambito del programma di contrasto alle pratiche di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): il settore della digital economy risulta, infatti, particolarmente adatto all’implementazione di strategie di pianificazione fiscale aggressiva ad opera delle grandi multinazionali. Nel documento, l’OCSE fornisce una serie di spunti, a volte innovativi, che prefigurano un nuovo approccio alla tassazione dell’economia digitale. Non pare allora casuale che, nel contesto dell’Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, e precisamente alla Action 1, l’OCSE abbia deciso di trattare la materia della digital economy come priorità. Per approfondimenti si segnala L. DEL FEDERICO-C. RICCI (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Padova, 2015.

ad assumere metodi e procedure condivisi nella comunità internazionale ed europea. Non è utopico pensare che ogni linguaggio, con molta parte delle regole giuridiche internazionali del futuro, sarà affidato all'informatica.

Se è sul piano strumentale che i risultati della applicazione informatica appaiono più evidenti, non si può ignorare che diventa altresì sempre più emergente e urgente la richiesta di misure eque e corrette di natura fiscale anche per il profilo sostanziale. Il mondo informatico è diventato esso stesso una manifestazione di ricchezza, come ha colto con acuta intuizione Antonio Uricchio, quando afferma che «[...] *Internet, infatti, più che costituire un mero strumento o un'organizzazione dello strumento, si atteggia come luogo di interazione sociale e, quindi, come ambiente giuridico all'interno del quale si creano e si manifestano forme di ricchezza di diversa natura, sia riconducibili alle categorie tradizionali (redditi, consumi, ecc.) sia del tutto nuove*»¹².

3. *Struttura e contenuti del volume. Gli Autori*

Posto il quadro come sopra delineato, sia pur sinteticamente, è opportuna qualche osservazione su quali siano le finalità del volume e la struttura espositiva dei temi trattati.

L'intuizione (e motivazione) da cui è partito lo studio è basata sul dato oggettivo di una economia che deve gestirsi in uno spazio sempre più ampio, internazionale, globalizzato, in una dinamica di concorrenza sempre più stringente, interna ed internazionale, in cui lo strumento informatico si pone come una variabile indipendente, soprattutto nei processi decisionali comunicativi e conoscitivi, non ultimo quello fiscale.

Inoltre, vi sono problemi consueti nella realtà analogica che si pongono negli stessi termini sul versante digitale come, esemplificando, una mancata comunicazione della dichiarazione telematica che comporta gli stessi effetti di una omissione della presentazione della dichiarazione cartacea. Questa analogia vale per ogni profilo del diritto tributario: le soluzioni vertono sulle possibilità di "legal transplant" delle categorie e interpretazioni della realtà analogica all'ambiente digitale e virtuale. Per contro, ci sono profili da risolvere con metodologia nuova, quali la valenza probatoria di un documento informatico e la sua ef-

¹² Si veda A. URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione*, cit., 753. La novità quindi consiste non solo nelle mutate modalità con cui si manifesta la ricchezza ma anche nel fatto che le nuove modalità generano esse stesse forme nuove di ricchezza. L'affermazione diventa tanto più concreta alla luce della presa di posizione di enti internazionali e degli Stati nei confronti di società multinazionali che esercitano un *business* di rilevante entità economica, ma con impiego di servizi de-materializzati che si espandono in un vuoto fiscale.

ficacia nella trasmissione del medesimo (firma digitale e posta elettronica certificata, c.d. PEC).

Quando si accende il computer si comincia ad agire anche giuridicamente in un “Ambiente” nuovo, all’interno di categorie note come la responsabilità, la diligenza, ecc., ma da risolvere e interpretare con le regole e le norme della nuova tecnologia.

L’aculturazione informatica diventa quindi centrale non solo nel senso stretto di possedere il linguaggio informatico per poter lavorare, ma più in generale quale mezzo sempre più sostitutivo della comunicazione sociale in sé, in tutte le forme.

L’obbiettivo allora diviene come insegnare (e imparare) il “linguaggio telematico”: un’esigenza che si avverte non solo nel contesto scientifico e didattico, ma anche in quello dell’aggiornamento formativo delle professioni.

Da queste premesse, l’esigenza di fornire uno strumento didattico che, oltre ad informare ed aggiornare, fosse anche in grado di formare e di “uniformare” il linguaggio della branca scientifica, ormai assurta e consolidata, del diritto tributario telematico.

Si tratta anche di un tentativo, per la metodologia impiegata, di porre le basi scientifiche e mettere al centro dell’attenzione del lettore alcuni concetti-termini-istituti che si ascrivono a quello che si può definire, dai Confini ancora più ampi, il diritto dell’innovazione tecnologica.

Queste le priorità condivise dagli Autori (Fabio Montalcini, Raffaello Nenni e Camillo Sacchetto) che, in ottica comparata e multidisciplinare ed in ragione della loro esperienza acquisita in campo scientifico e professionale, hanno analizzato i principali concetti e principi che il diritto tributario ha mutuato dal diritto dell’informatica e dai linguaggi propri dell’“Ambiente Fiscale Virtuale”.

Rispettivamente, nella prima parte, sono stati delineati il documento informatico, le firme elettroniche, la posta elettronica certificata e i nuovi modelli di controlli nell’ambiente virtuale nonché nuovi fenomeni economico-giuridici emersi in epoca recente (come ad esempio quello dei c.d. “Web / Social Influencer”).

Nella seconda parte, vengono esaminate, attraverso una lettura integrata con i principi del diritto industriale, le agevolazioni fiscali in favore dello sviluppo scientifico e tecnologico delle imprese, analizzando la normativa comunitaria (che disciplina la concorrenza fiscale) e quella italiana relative al credito d’imposta a favore della Ricerca e Sviluppo e al c.d. “Patent Box”.

Nella terza, conclusiva, parte il volume si completa con la disamina sistematica e analitica (aggiornata anche alla normativa emergenziale, “rivoluzionaria” sotto vari aspetti non solo processuali in senso stretto, finalizzata al contenimento e contrasto dell’emergenza epidemiologica COVID-19) dei profili operativi e giuridici del Processo Tributario Telematico, correlata anche ai futuri svi-

luppi applicativi dell'intelligenza artificiale in ambito giudiziario e della c.d. "Giustizia Predittiva".

L'opera, pur corredata da spunti pratici, consigli operativi e riferimenti di prassi e giurisprudenza (nazionale ed internazionale), propone analisi e ricostruzioni concettuali tipiche di un testo universitario con finalità didattiche, riprendendo temi e contenuti dell'attività di ricerca presso il Centro Internazionale di Diritto delle Tecnologie di cui Fabio Montalcini e Camillo Sacchetto sono fondatori e rispettivamente al momento Vice Presidente e Presidente.

4. Conclusioni

Al termine di questa presentazione sorge spontanea la riflessione: in un mondo che sta diventando sempre più digitale e dove stanno cambiando anche gli strumenti didattici, con il progressivo abbandono di libri e quaderni ed il ricorso sempre più frequente a computer e tablet, può apparire carico di senso il problema se tale mutamento degli strumenti di apprendimento non incida anche sulle nostre attività conoscitive e intellettive.

Per ora possiamo contare sulle assicurazioni di un autorevole esperto quando afferma: *“anche se c'è una enorme differenza di risultato tra una lettura stretta del Père Goriot di Balzac e lo sviluppo del software di un nuovo sistema operativo, entrambi si basano su un medesimo sistema cognitivo”*¹³.

Ci piace aggiungere, citando autorevole filosofo¹⁴ quando osserva, nelle sue riflessioni sulla relazione tra cibernetica e teologia, che *«[...] le tecnologie sono 'nuove' non semplicemente perché differenti rispetto a ciò che le precede, ma perché cambiano in profondità il concetto stesso di fare esperienza»*. E noi aggiungiamo: anche sul modo di riflettere su di essa.

Merita di essere citato anche il premio Nobel Gunnar Myrdal, che assumeva come qualità del modello fiscale la sua complessità, ma da intendersi nel senso di sistema capace di assumere a presupposti fiscali fatti economicamente rilevanti di ricchezza, oggi particolarmente sofisticati, e di saperli controllare con strumenti altrettanto rilevanti.

In diversa prospettiva si pone il problema di come e in che misura questa rivoluzione tecnologica finisca per incidere anche sui meccanismi di controllo pubblico democratico, poiché per ragioni anagrafiche, sociologiche e di formazione culturale, essa rischia di escludere quella parte ancora rilevante della po-

¹³ R. EDELSTEIN, *Come vengono insegnate le tecnologie e l'innovazione? Le scienze umane e l'economia della conoscenza*, in *Cyberspazio e Diritto*, vol. 1, Modena, 2013, 47.

¹⁴ A. SPADARO, *Cyberteologia. Pensare il cristianesimo al tempo della rete*, Milano, 2012.

polazione che non ha potuto accedere all'apprendimento della conoscenza del linguaggio informatico con inevitabili e significativi deficit di democrazia ed efficienza, soprattutto alla luce dell'insegnamento di Luigi Einaudi per il quale il parametro essenziale (e obbiettivo) di ogni legislatore fiscale è la semplicità del sistema tributario *«anche nel senso di essere a misura della cultura e operatività dei cittadini»*.

Claudio Sacchetto

Professore Emerito di Diritto Tributario
(Università degli Studi di Torino)
Presidente Comitato Scientifico dell'Ufficio
del Massimario delle CC.TT. del Piemonte

Parte Prima

Capitolo I

Documento informatico, firme elettroniche e posta elettronica certificata (PEC): fonti normative e valenza probatoria

di *Fabio Montalcini*

SOMMARIO: 1. Le firme elettroniche ed il documento informatico nell'ordinamento italiano. – 2. Valenza probatoria del documento informatico e delle firme elettroniche. – 3. Valenza probatoria delle copie informatiche di documenti analogici, delle copie analogiche di documenti informatici, dei duplicati e copie informatiche e dei documenti amministrativi informatici. – 4. La Posta Elettronica Certificata e il valore giuridico della trasmissione dei documenti informatici. – 4.1. Approfondimenti tecnici della Posta Elettronica Certificata. – 4.2. La Posta Elettronica Certificata alla luce del Regolamento (UE) n. 910/2014.

1. Le firme elettroniche ed il documento informatico nell'ordinamento italiano

Le firme elettroniche ed il documento informatico sono normativamente disciplinate dal Codice dell'Amministrazione Digitale (di seguito denominato per semplicità anche "CAD"), di cui al d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, successivamente modificato dal d.lgs. 4 aprile 2006, n. 159, dal d.lgs. 30 dicembre 2010, n. 235 e dal d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, recante "*Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese*", convertito in legge il 13 dicembre 2012, nonché da ultimo dal d.lgs. 26 agosto 2016, n. 179 che ha riordinato la normativa vigente, apportandovi alcune significative modifiche, da analizzare in combinato disposto con il Regolamento (UE) n. 910/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 luglio 2014¹, in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno (di seguito denominato per sempli-

¹ Che abrogava la Direttiva 1999/93/CE.

cità anche “eIDAS”)² entrato in vigore il 1° luglio 2016³. Il d.lgs. n. 179/2016 è stato da ultimo modificato dal d.lgs. 13 dicembre 2017, n. 217 rubricato “*Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 179, concernente modifiche ed integrazioni al Codice dell’amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, ai sensi dell’articolo 1 della legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche*” (di seguito denominato per semplicità anche “d.lgs. n. 217/2017”). Relativamente alla materia oggetto di trattazione, merita certamente richiamare le “*Linee guida sulla formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici*” (di seguito per brevità anche “Linee guida”) che hanno come scopo quello di “*aggiornare le attuali regole tecniche in base all’art. 71 del CAD, concernenti la formazione, protocollazione, gestione e conservazione dei documenti informatici*” nonché quello di “*incorporare in un’unica linea guida le regole tecniche e le circolari in materia, addivenendo ad un unicum normativo che disciplini gli ambiti materiali sopracitati, nel rispetto della disciplina in materia di Beni culturali*” (punto 1.1 delle Linee guida).

Il quadro normativo veniva inoltre nel corso degli anni completato dal d.p.c.m. 22 febbraio 2013, contenente le “*Regole in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali,*

²Relativamente all’analisi giurisprudenziale in merito all’impatto che l’eIDAS ha avuto sulle firme elettroniche e documento informatico, vedasi altresì G. VITRANI, *Gli effetti del regolamento eIDAS sull’efficacia probatoria del documento informatico*, Milano, 2017.

³Merita evidenziare l’introduzione del concetto di “sigillo elettronico” (definito ai sensi dell’art. 3, comma 1, n. 25, eIDAS come i «*dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati in forma elettronica per garantire l’origine e l’integrità di questi ultimi*»), ed in particolare quello del “sigillo elettronico avanzato” (art. 3, comma 1, n. 26, eIDAS) che soddisfa – ai sensi dell’art. 36 eIDAS – i seguenti requisiti: a) è connesso unicamente al creatore del sigillo; b) è idoneo a identificare il creatore del sigillo; c) è creato mediante dati per la creazione di un sigillo elettronico che il creatore del sigillo elettronico può, con un elevato livello di sicurezza, usare sotto il proprio controllo per creare sigilli elettronici; d) è collegato ai dati cui si riferisce in modo da consentire l’identificazione di ogni successiva modifica di detti dati. Il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 30 giugno 2016 ha indicato il sigillo quale strumento ottimale per assicurare autenticità ed integrità dei dati relativi sia alle fatture elettroniche tra privati, sia ai dati relativi ai corrispettivi dei registratori di cassa o dei distributori automatici. In particolare i dati verranno “sigillati” elettronicamente e trasmessi on-line, su canale sicuro, all’Agenzia delle Entrate mediante i dispositivi mobili con cui i gestori rilevano gli incassi registrati dal distributore. Il sigillo elettronico verrà applicato grazie ad un certificato digitale, rilasciato on-line dall’Agenzia delle Entrate agli operatori del settore del vending, e garantirà l’autenticità, l’inalterabilità e la riservatezza dei dati dei corrispettivi. In merito si evidenzia il contributo di D. TUMIETTO, *Effetto eIDAS: ok al sigillo elettronico dall’Agenzia delle entrate*, consultabile all’indirizzo <https://www.forumpa.it/pa-digitale/effetto-eidas-ok-al-sigillo-elettronico-dallagenzia-delle-entrate/>, visitato il 4 gennaio 2021.

ai sensi degli articoli 20, co. 3, 24, co. 4, 28, co. 3, 32, co. 3, lettera b), 35, co. 2, 36, co. 2, e 71”, dal d.p.c.m. 13 novembre 2014, contenente le “Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici nonché di formazione e conservazione dei documenti informatici delle pubbliche amministrazioni ai sensi degli articoli 20, 22, 23-bis, 23-ter, 40, comma 1, 41, e 71, comma 1, del Codice dell’amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005”⁴ nonché negli ultimi anni dal d.l. 30 dicembre 2019, n. 162 rubricato “Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica” e dal d.l. 16 luglio 2020, n. 76 meglio noto come “Decreto semplificazioni”, così come modificato dalla legge 11 settembre 2020, n. 120⁵.

Per comprendere al meglio le dinamiche normative e tecniche delle firme elettroniche risulta necessario analizzare il concetto di documento informatico nonché i singoli modelli di firme.

Innanzitutto per documento informatico⁶ si deve intendere, ai sensi dell’art.

⁴I d.p.c.m. citati saranno abrogati (fatta eccezione – relativamente al d.p.c.m. 3 dicembre 2013 – per gli: art. 2 comma 1; art. 6; art. 9; art. 18 commi 1 e 5; art. 19; art. 20; art. 21) a partire dalla data di applicazione delle Linee guida citate, che avverrà a partire dal centottantesimo giorno successivo alla loro entrata in vigore che decorrerà dalla data della loro pubblicazione sul sito istituzionale di AGID, di cui si darà notizia sulla Gazzetta Ufficiale.

⁵In particolare l’art. 27 del Decreto Semplificazioni ha introdotto “Misure per la semplificazione e la diffusione della firma elettronica avanzata e dell’identità digitale per l’accesso ai servizi bancari”.

⁶A mente di quanto allo stato previsto dalle Linee guida, il documento informatico è formato attraverso una delle seguenti principali modalità: a) creazione tramite l’utilizzo di strumenti software che assicurino la produzione di documenti nei formati previsti [...]; b) acquisizione di un documento informatico per via telematica o su supporto informatico, acquisizione della copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico, acquisizione della copia informatica di un documento analogico; c) memorizzazione su supporto informatico in formato digitale delle informazioni risultanti da transazioni o processi informatici o dalla presentazione telematica di dati attraverso moduli o formulari resi disponibili all’utente; d) generazione o raggruppamento anche in via automatica di un insieme di dati o registrazioni, provenienti da una o più banche dati, anche appartenenti a più soggetti interoperanti, secondo una struttura logica pre-determinata e memorizzata in forma statica. Il documento informatico deve essere identificato in modo univoco e persistente. Nel caso della Pubblica Amministrazione, l’identificazione dei documenti oggetto di registrazione di protocollo è rappresentata dalla segnatura di protocollo univocamente accoppiata al documento. L’identificazione dei documenti non protocollati è affidata alle funzioni del sistema di gestione documentale. In alternativa l’identificazione univoca può essere realizzata mediante associazione al documento di una sua impronta crittografica basata su funzioni di hash che siano ritenute crittograficamente sicure. Il documento informatico è immutabile se la sua memorizzazione su supporto informatico in formato digitale non può essere alterata nel suo accesso, gestione e conservazione. Nel caso di documento informatico formato

1, comma 1, lett. p) del CAD «*il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti*».

La firma elettronica, così come definita nell'art. 3, comma 1, n. 10, dell'eIDAS, è quell'insieme di «*dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici e utilizzati dal firmatario per firmare*».

Merita sottolineare come sussistano numerosi tipi di firme elettroniche – e ciò spiega il plurale utilizzato nell'eIDAS relativo all'inquadramento delle firme elettroniche in ambito comunitario – descrivibili sulla base di una pluralità di criteri, fra i quali: il metodo utilizzato, la finalità e le proprietà della firma. Possono, infatti, essere utilizzati metodi fra loro diversi per apporre la firma elettronica, quali i codici di identificazione personale o le tecniche biometriche.

In particolare, secondo la classificazione ormai adottata, i metodi di autenticazione utilizzati per le firme elettroniche possono essere classificati in tre categorie a seconda che il meccanismo di autenticazione si basi sulle conoscenze dell'utente (ad es. la conoscenza di una parola chiave o di un numero di identificazione personale), sulle caratteristiche fisiche dell'utente (ad es. l'impronta digitale o della retina) o sul possesso di un oggetto da parte dell'utente (ad es. una tessera magnetica).

Deve essere qui evidenziato che le caratteristiche tecniche della firma elettronica non sono predefinite così come il livello di sicurezza; infatti la firma elettronica può essere sia una firma autografa digitalizzata tramite scanner, sia una semplice password e sia una firma biometrica.

La firma elettronica avanzata è una firma elettronica avente alcune caratteri-

secondo le sopracitate lett. a) e b), l'immodificabilità e l'integrità sono garantite da una o più delle seguenti operazioni: – apposizione di una firma elettronica qualificata o di un sigillo elettronico qualificato o firma elettronica avanzata; – memorizzazione su sistemi di gestione documentale che adottino idonei criteri di sicurezza [...]; – versamento ad un sistema di conservazione. Nel caso di documento informatico formato secondo le sopracitate lettere c) e d) le caratteristiche di immodificabilità e di integrità sono garantite da una o più delle seguenti operazioni: – apposizione di una firma elettronica qualificata o di un sigillo elettronico qualificato o firma elettronica avanzata; – registrazione dell'esito dell'operazione di formazione del documento informatico, compresa l'applicazione di misure per la protezione dell'integrità delle basi di dati e per la produzione e conservazione dei log di sistema; – produzione di una estrazione statica dei dati e il trasferimento della stessa nel sistema di conservazione. La certezza dell'autore è la capacità di poter associare in maniera certa e permanente il soggetto che ha sottoscritto il documento stesso. Al momento della formazione del documento informatico immodificabile, devono essere generati e associati permanentemente ad esso i relativi metadati. [...] La disponibilità e la riservatezza delle informazioni contenute nel documento informatico sono garantite attraverso l'adozione di specifiche politiche e procedure predeterminate dall'ente, in conformità con le disposizioni vigenti in materia di accesso e protezione de dati personali.

stiche di sicurezza. Più precisamente, l'eIDAS, dal combinato disposto dell'art. 3, comma 1, n. 11 e dell'art. 26, prevede che rientrino tra le firme elettroniche avanzate quelle che soddisfano i requisiti di essere: connesse unicamente al firmatario, idonee a identificare il firmatario, create mediante dati per la creazione di una firma elettronica che il firmatario può – con un elevato livello di sicurezza – utilizzare sotto il proprio esclusivo controllo e collegate ai dati sottoscritti in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di tali dati. Ad esempio, un tipo di firma elettronica avanzata può ben essere quella apposta con tecniche biometriche (es. firma grafometrica) aventi garanzie di sicurezza maggiori rispetto alla semplice firma elettronica⁷.

La firma elettronica qualificata è definita all'art. 3, comma 1, n. 12 dell'eIDAS, come «una firma elettronica avanzata creata da un dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata e basata su un certificato qualificato per firme elettroniche». Da evidenziare è che nella definizione di firma elettronica qualificata viene precisato come elemento essenziale quello del certificato qualificato per firme elettroniche; il concetto di certificato non è invece menzionato nella definizione di firma elettronica avanzata.

La firma digitale⁸, infine, è definita all'art. 1, comma 1, lett. s) del CAD, come «un particolare tipo di firma qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici». Nel presente caso viene scelta una peculiare tecnologia, quella della crittografia a chiavi asimmetriche; tale sistema garantisce un ulteriore livello di sicurezza rispetto a quello previsto per la firma elettronica qualificata ed è inoltre caratterizzata da differenti modalità di apposizione della firma stessa⁹.

⁷La firma grafometrica comprende diversi tipi di dati biometrico/comportamentali, che saranno poi legati al documento e al firmatario. I dati necessari per la firma grafometrica vengono acquisiti tramite apposito hardware (normalmente una tavoletta collegata ad un computer – tipicamente con USB – e pennina). Esistono però anche dispositivi all-in-one, capaci di acquisire il dato e anche di visualizzarlo ed elaborarlo.

⁸Merita evidenziare come tale tipologia di firma – diversamente dalla firma elettronica, firma elettronica avanzata e firma elettronica qualificata – sia prevista solamente nell'ordinamento italiano; non viene infatti citata nell'eIDAS.

⁹Esistono vari tipi di firme digitali che si distinguono in base alle modalità con cui avviene l'abbinamento tra il file generato dal software di firma ed il documento da sottoscrivere ed alla possibilità di sottoscrizione di singole partizioni del documento stesso. «Nello specifico possiamo quindi avere le seguenti tipologie di formati di firma digitale: A) CADES: il formato CADES (acronimo di “CMS Advanced Electronic Signatures”) è caratterizzato dalla possibilità di sot-