

USO DELLA POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA (PEC) NELL'AMBITO DELLA PROCEDURA DI RICHIESTA DI CONFERME ESTERNE (CIRCULARIZZAZIONE)

1. SCOPO DEL PRESENTE DOCUMENTO

Il presente documento ha l'obiettivo di fornire chiarimenti ed indicazioni utili relativamente alla possibilità di utilizzo del sistema di posta elettronica certificata (di seguito, "**PEC**") nell'ambito delle procedure di richiesta di conferma esterna a terzi, da parte di una società di revisione, in quanto strumento idoneo a soddisfare quanto previsto dai principi di revisione di riferimento.

Il presente documento non affronta il tema della documentazione del lavoro svolto, per il quale si rinvia ai principi di revisione di riferimento.

2. I PRINCIPI DI REVISIONE DI RIFERIMENTO

I principi di revisione di riferimento definiscono le regole e le linee guida relative al processo di conferma esterna. Si tratta, in particolare, del principio di revisione internazionale ISA 505 "*Le conferme esterne*" (di seguito "**ISA 505**") e del principio di revisione nazionale Documento n. 505 "*Le conferme esterne*"¹ (di seguito "**PR 505**").

Tali principi stabiliscono che il revisore, qualora utilizzi le procedure di conferma esterna, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma, ed in particolare sulla selezione delle controparti, nonché sulla preparazione e l'invio delle stesse, inclusi gli eventuali solleciti.

Inoltre, nell'ambito della valutazione dei risultati delle procedure di conferma esterna, gli stessi principi richiamano l'attendibilità delle risposte alle richieste di conferma come un aspetto di indubbio rilievo nell'ambito dei risultati delle procedure di conferma esterna.

Ogni risposta, in effetti, comporta rischi di intercettazione, di alterazione ovvero di frode. Tali rischi sussistono a prescindere dal fatto che le risposte siano acquisite in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

Peraltro, con riferimento alle risposte in formato elettronico, i citati principi di revisione, alla luce del crescente uso della tecnologia, indicano che il revisore valuta la possibilità di convalidare la fonte delle risposte ricevute in formato elettronico (ad esempio tramite fax o posta elettronica), poiché con tali strumenti può essere difficile ottenere evidenza della provenienza della risposta e della identificazione di colui che l'ha inviata, nonché prevenire il rischio di alterazioni.

¹ Pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri – Commissione Paritetica per i principi di revisione.

L'utilizzo da parte del revisore e del soggetto circularizzato di un processo che operi in un ambiente ragionevolmente controllato per le risposte ricevute elettronicamente aumenta l'attendibilità della provenienza delle risposte stesse.

Il sistema di PEC è strutturato e normato in modo tale da poter fornire, di fatto, al revisore il convincimento della sicurezza e del corretto controllo del processo di conferma esterna, nonché dell'attendibilità delle conferme esterne ricevute. Ne consegue che la PEC, con i chiarimenti forniti nel presente documento, rappresenta uno strumento idoneo allo svolgimento, da parte del revisore, del processo di richiesta e di ottenimento delle conferme esterne nel rispetto dei principi di revisione di riferimento.

3. AMBITO NORMATIVO - CARATTERISTICHE DELLA PEC

La disciplina delle modalità di erogazione e utilizzo del servizio di PEC è contenuta nel DPR n. 68/2005, nel D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale, di seguito denominato "CAD") e nel DM 2 novembre 2005.

I soggetti coinvolti nel "sistema" PEC sono:

- il mittente, che si avvale del servizio per l'invio di documenti prodotti attraverso l'utilizzo di strumenti informatici;
- il destinatario, il quale si avvale del servizio di posta elettronica certificata per la ricezione di documenti prodotti mediante strumenti informatici;
- il gestore, soggetto pubblico o privato, che eroga il servizio di PEC e gestisce i relativi domini;
- l'Agenzia per l'Italia Digitale, (ovverosia l'amministrazione preposta alla realizzazione degli obiettivi dell'Agenda Digitale Italiana), incaricata – tra l'altro – di tenere l'elenco pubblico dei gestori che forniscono il servizio PEC.

Il mittente e il destinatario che intendono fruire del servizio di PEC si avvalgono dei gestori inclusi nell'elenco pubblico tenuto dall'Agenzia per l'Italia Digitale (art. 14, co. 1, DPR n. 68/2005). Per poter ottenere l'accreditamento nell'elenco pubblico, i gestori devono possedere una serie di requisiti, di carattere soggettivo (forma societaria, requisiti di onorabilità, ecc.) e oggettivo (affidabilità organizzativa e tecnica, personale adeguato, certificazione di qualità, polizza assicurativa, ecc.).

La catena di passaggi tra mittente, gestore/i e destinatario è tracciata da una serie di evidenze rilasciate dai soggetti gestori e sottoscritte con firma elettronica avanzata ² (art. 9 del DPR n. 68). In particolare, il mittente riceve (art. 6, co. 1, 2 e 3, DPR n. 68 e art. 6 del DM del 2005):

- la ricevuta di accettazione dal proprio gestore, che prova l'avvenuta spedizione del messaggio;

² La firma elettronica avanzata è definita dall'art. 1, comma 1, lett. q-bis) del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale). Essa consiste nell'«insieme di dati in forma elettronica allegati oppure connessi a un documento informatico che consentono l'identificazione del firmatario del documento e garantiscono la connessione univoca al firmatario, creati con mezzi sui quali il firmatario può conservare un controllo esclusivo, collegati ai dati ai quali detta firma si riferisce in modo da consentire di rilevare se i dati stessi siano stati successivamente modificati, che sia basata su un certificato qualificato e realizzata mediante un dispositivo sicuro per la creazione della firma.» Corrisponde alla "Qualified electronic signature" definita da ETSI.

- la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore del destinatario all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario, che prova l'avvenuta consegna all'indirizzo elettronico dichiarato dal destinatario e il momento esatto in cui essa si è realizzata (giorno e ora).

Qualora il mittente e il destinatario non si avvalgano del medesimo gestore, il gestore del destinatario rilascia al gestore del mittente una ricevuta di presa in carico del messaggio (art. 7 DPR n. 68), che assicura nelle more della trasmissione l'assenza di anomalie ed errori.

Durante le fasi di trasmissione del messaggio di posta elettronica certificata, i gestori mantengono traccia delle operazioni svolte su un apposito registro (ovvero log). I suddetti registri sono conservati dal gestore per trenta mesi (art. 11, co. 2, DPR n. 68). Tale previsione, oltre ad assicurare la tracciabilità delle comunicazioni PEC, consente anche al mittente che non abbia più la disponibilità delle ricevute di accettazione e di avvenuta consegna di chiedere copia dei dati contenuti nel registro nei termini previsti dalla norma.

L'integrità della provenienza dei messaggi di PEC è garantita dalla busta di trasporto³ rilasciata dal gestore, che la sottoscrive con firma elettronica avanzata (art. 9 DPR n. 68) e che costituisce il messaggio con cui viaggia quello predisposto dal mittente.

Il DPR n. 68 e il DM del 2005 prevedono anche una specifica disciplina per la gestione delle anomalie che si verifichino durante la trasmissione dei messaggi, al fine, da un lato, di rendere consapevole il mittente del mancato recapito, dall'altro, di assicurare l'integrità e la sicurezza delle comunicazioni. In particolare, quando il messaggio di PEC non risulti consegnabile a causa di errori, il gestore avvisa il mittente del mancato recapito (avviso di non accettazione per eccezioni formali) entro le ventiquattro ore successive all'invio (art. 8, DPR n. 68 e artt. 6 e 13, co. 2, DM 2005).

4. UTILIZZO DELLA PEC E SUA IDONEITÀ NELL'AMBITO DEL PROCESSO DI CIRCOLARIZZAZIONE

La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata mediante PEC, equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione per mezzo della posta, in quanto strumento di comunicazione idoneo ad assicurare la prova certa del loro invio, nonché la loro consegna e ricezione da parte del destinatario.

La trasmissione via PEC, al pari della lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, prevede infatti un sistema di attestazioni aventi a oggetto l'invio e la consegna dei messaggi ad opera di soggetti terzi (gestori del servizio).

Inoltre, diversamente dalla raccomandata, si ritiene che la PEC consenta anche di dar conto del contenuto dei messaggi trasmessi (art. 6, co. 4, DPR n. 68). Infatti, mentre la raccomandata fornisce unicamente la prova dell'invio di una comunicazione, ma non del suo contenuto (si v. Corte di Cassazione, sez. III, n. 10021/2005), la PEC contribuisce a fornire, nell'ipotesi del

³ La busta di trasporto indicata dall'art.6,c.4 del DPR 68 è così definita nell'art.6.3.4 delle "Regole tecniche del servizio di trasmissione di documenti informatici mediante posta elettronica certificata": *"la busta di trasporto consiste in un messaggio generato dal punto di accesso e che contiene il messaggio originale ed i dati di certificazione. Omissis... All'interno della busta è inserito in allegato l'intero messaggio originale immodificato in formato conforme alla RFC 2822 completo di header, corpo ed eventuali allegati"*.

quarto comma dell'art. 6 DPR n. 68, un elemento di prova anche circa l'integrità del contenuto del messaggio di trasmissione stesso.

Il processo di conferma esterna attraverso PEC rende infine disponibili ulteriori tecniche per la validazione dell'identità di un mittente d'informazioni in formato elettronico, quali ad esempio l'utilizzo di firme elettroniche digitali idonee ad assicurare fino a prova contraria, anche ai sensi dell'art. 2702, cod. civ., la riconducibilità al titolare del documento informatico firmato digitalmente e la sua immodificabilità.

Il revisore potrà quindi valutare, in particolari circostanze, di utilizzare anche tali tecniche di validazione al fine di ottenere un valore probatorio ancora più rafforzato.

5. UTILIZZO DELLA PEC NEL PROCESSO DI CIRCOLARIZZAZIONE

Sotto il profilo pratico, le modalità operative con le quali utilizzare la PEC nell'ambito del processo di conferma esterna saranno oggetto di definizione di proprie procedure interne da parte delle singole società di revisione che, ad esempio, potranno optare o meno per l'apertura di plurimi indirizzi PEC (a nome della società di revisione) destinati al solo scopo della circolarizzazione, in relazione all'organizzazione territoriale o per settore industriale. Si precisa, inoltre, che i registri conservati dal gestore ai sensi dell'art. 11, co. 2, DPR n. 68, sebbene possono rappresentare un ausilio ai fini della tracciabilità del processo di conferma esterna, non modificano gli obblighi di documentazione del lavoro di revisione previsto dai principi di revisione.

L'organizzazione del processo di conferma esterna che preveda l'utilizzo della PEC dovrà, ad ogni modo, tener conto delle seguenti considerazioni:

- **Selezione delle controparti:** poiché la selezione delle controparti esterne cui richiedere conferma di determinate informazioni è sotto la responsabilità della società di revisione, andranno definite preventivamente e comunicate alla società cliente quelle controparti a cui sarà inviata la richiesta di conferma mediante PEC;
- **Verifica degli indirizzi:** gli indirizzi PEC forniti alla società di revisione, se ritenuto necessario, potranno essere da quest'ultima verificati per quanto attiene l'autenticità e l'accuratezza degli stessi mediante la consultazione, alternativamente, degli appositi registri pubblici presso le camere di commercio o presso il portale www.inipec.gov.it;
- **Predisposizione delle richieste di conferma:** nel testo della richiesta di conferma dovrà specificarsi l'indirizzo PEC del revisore al quale dovrà essere inviata la risposta;
- **Formato delle richieste di conferma:** il formato delle richieste di conferma potrà essere un formato elettronico immodificabile, quale a titolo esemplificativo il formato PDF/A, ovvero sulle richieste di conferma in formato cartaceo potrà essere apposta firma autografa del legale rappresentante (o procuratore) della società cliente, e il documento potrà essere successivamente trasformato nel suddetto formato elettronico immodificabile, da allegare ad un messaggio PEC. In alternativa, le richieste di conferma potranno essere firmate anche digitalmente dal legale rappresentante (o procuratore) della società cliente ed inviate al soggetto circolarizzato come allegati ad un messaggio di PEC;
- **Invio ai soggetti circolarizzati delle richieste di conferma:** le richieste di conferma verranno inviate ai soggetti circolarizzati sotto forma di allegati a messaggi PEC da parte della società di revisione (secondo le modalità operative dalla stessa definite).

Come già anticipato nella premessa al presente documento, con riferimento alla documentazione da mantenere come carte di lavoro, si applicano le indicazioni dei principi di revisione di riferimento.

NOVEMBRE 2014

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."