

LEGGE E PRASSI | *Prassi*

Agenzia delle Entrate | Risposte agli interpelli | 20 settembre 2019 |
n. 388

Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Decreto ministeriale 17 giugno 2014

Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Rubrica non ufficiale

Con l'interpello specificato in oggetto è stato posto il seguente

QUESITO

La società di consulenza istante, che si avvale di un elevato numero di dipendenti e professionisti (di seguito, "trasfertisti"), in relazione ai quali gestisce un corrispondente numero di note spese, espone il quesito qui sinteticamente riportato in merito alla dematerializzazione e conservazione dei citati documenti.

In particolare, anche alla luce dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, la società istante intende procedere alla dematerializzazione e conservazione sostitutiva delle predette note spese e dei relativi giustificativi (ricevute di taxi, titoli di viaggio su mezzi di trasporto pubblico, copie cartacee di fatture ricevute da soggetti extra-UE etc.) attraverso uno specifico sistema informatico gestionale.

A tal fine, con riferimento ai giustificativi di spesa, la società istante chiede di sapere:

- a) se siano qualificabili fiscalmente come documenti originali "unici";
- b) se possano essere conservati ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto ministeriale 17 giugno 2014;
- c) se il relativo processo di conservazione, descritto nella soluzione interpretativa, sia in linea con la normativa di riferimento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

In sintesi, la società istante ritiene corretto procedere come segue:

1) Formazione e acquisizione del giustificativo informatico

Il trasfertista, previa registrazione sicura al sistema, provvede alla gestione e invio dei giustificativi al centro di controllo acquisendo il documento originale ("unico" o "non unico") tramite apposita applicazione per smartphone ovvero tramite personal computer. In dettaglio:

a) formazione e acquisizione della copia per immagine tramite smartphone: il trasfertista scarica sul proprio dispositivo mobile un'applicazione specifica. Compila, quindi, i campi prestabiliti per ciascuna voce di spesa ed acquisisce l'immagine del giustificativo cartaceo, che viene allegata alla voce di spesa corrispondente. Alcuni campi - quali data documento, importo, partita IVA emittente etc. - possono essere riconosciuti ed inseriti automaticamente dall'applicazione al momento dell'acquisizione dell'immagine, di cui viene garantita l'autenticità e inalterabilità.

L'immagine del documento può anche essere inviata come allegato ad un indirizzo mail specifico, previa registrazione e accreditamento della mail del dipendente, senza utilizzare l'applicazione.

Una volta inviato per mail, il documento è acquisito dal sistema in formato .pdf e trasferito in un'apposita "libreria". Da questo momento, il trasfertista non può più modificare il documento, ma solo cancellarlo o associarlo ad una determinata voce di spesa in un'unica nota spese.

b) formazione e acquisizione della copia per immagine tramite personal computer: il trasfertista accede tramite computer ad un sistema on-line - riservato ai dipendenti della società istante - e crea la singola voce di spesa. A questa potrà associare l'immagine - acquisita tramite scanner - del documento corrispondente, che dovrà soddisfare determinati requisiti (risoluzione, qualità immagine, formato digitale etc.) per poter essere caricata nella libreria.

Una volta caricata, l'immagine può essere considerata un documento informatico fiscalmente rilevante ai sensi dell'articolo 20, comma 1-bis, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione Digitale, C.A.D.), in quanto il sistema associa il documento al suo autore e ne garantisce l'integrità, l'immodificabilità e la leggibilità.

Anche in questo caso, l'immagine del documento può essere caricata nella libreria come allegato ad una mail inviata tramite computer ad un indirizzo specifico, sempre previa registrazione e accreditamento della mail del dipendente.

2) Formazione, approvazione e controllo della nota spese

Una volta completato il processo di cui sopra, il trasfertista crea a sistema la nota spese la quale, per determinate voci, richiede necessariamente l'allegazione del file immagine del giustificativo corrispondente.

3) Archiviazione dei giustificativi di spesa

A seguito della contabilizzazione e registrazione della nota spese, il sistema attiva il processo di conservazione dei file con le informazioni relative alle note spese ed ai giustificativi. In dettaglio:

a) raggruppamento dei file informatici con caratteristiche di immodificabilità, integrità e leggibilità, in funzione della successiva archiviazione: il sistema raggruppa le note spese approvate in un pacchetto dati contenente le informazioni necessarie alla creazione del metadato da inviare in conservazione. Da questo momento, le note spese non possono più essere cancellate o modificate.

b) trasmissione del pacchetto dati per la successiva conservazione sostitutiva: una volta trasformato in documento informatico immodificabile, integro e leggibile, il pacchetto dati è trasmesso tramite canale sicuro in una cartella virtuale on-line (su cloud).

4) Conservazione sostitutiva

La società istante invia i file con i dati da conservare al responsabile della conservazione. Quest'ultimo identifica i documenti da conservare con l'apposizione di firma digitale e riferimento temporale, al fine di garantire data, integrità e autenticità del documento informatico.

5) Distruzione dei giustificativi analogici

A parere della società istante:

- i documenti di spesa sono tutti originali "non unici", la cui dematerializzazione non richiede, pertanto, l'intervento di un pubblico ufficiale;
- il processo di conservazione descritto è conforme alle norme di riferimento; conseguentemente;
- al termine del processo di conservazione sostitutiva, i documenti analogici possono essere distrutti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo la normativa e la prassi vigenti, qualunque documento analogico a rilevanza fiscale - come le note spese e i loro allegati - deve, per poter essere dematerializzato e successivamente distrutto, possedere le caratteristiche della immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità (si vedano l'articolo 2 del D.M. 17 giugno 2014, nonché l'articolo 3 dei D.P.C.M. 13 novembre 2014 e 3 dicembre 2013).

Se il processo ipotizzato dalla società istante garantisce tali caratteristiche - condizione non verificabile in sede di interpello - nulla osta alla sua adozione.

In tale evenienza, i documenti analogici possono essere legittimamente sostituiti da documenti informatici, dei quali possono essere realizzati, inoltre, duplicati informatici ai sensi dell'articolo 23-bis del C.A.D.

Si osserva, altresì, che i giustificativi allegati alle note spese trovano generalmente corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali. La loro natura, quindi, è quella di documenti analogici originali "non unici" ai sensi dell'articolo 1, lettera v), del C.A.D., che qualifica come tali "i documenti per i quali sia possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi".

La stessa nota spese in formato analogico può essere considerata un documento originale "non unico" in base ai chiarimenti forniti con la risoluzione n. 161/E del 9 luglio 2007, secondo cui "se si utilizza una modalità analitica di rimborso spese ai dipendenti ed insieme alla nota spese sono conservati i documenti giustificativi della stessa, la nota può rientrare nel novero dei documenti analogici originali non unici, qualora sia possibile ricostruirne il contenuto attraverso la combinazione dei predetti documenti giustificativi e dei dati risultanti dalla contabilità."

Pertanto, il processo di conservazione elettronica dei giustificativi allegati alle note spese dei trasfertisti è correttamente perfezionato, in base al combinato disposto degli articoli 3 e 4 del D.M. 17 giugno 2014, senza necessità che un pubblico ufficiale attesti, ai sensi del comma 2 del citato articolo 4, la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico.

Se, tuttavia, il giustificativo allegato alla nota spese non consente di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, allora lo stesso ha natura di documento analogico originale "unico", la cui conservazione sostitutiva necessita dell'intervento del pubblico ufficiale di cui sopra.

Per quanto attiene, da ultimo, alla conformità del descritto processo di conservazione con la normativa di riferimento, si richiama sinteticamente l'articolo 3 del D.M. 17 giugno 2014, che prescrive:

- ◆ il rispetto del codice civile, del C.A.D. e delle relative regole tecniche, nonché delle altre norme tributarie sulla corretta tenuta della contabilità;
- ◆ 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;
- ◆ l'apposizione, a conclusione del processo di conservazione, di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.

Pertanto, nella misura in cui il processo ipotizzato dalla società istante soddisfa i predetti requisiti, deve ritenersi conforme alla normativa di riferimento.

Restano fermi i requisiti ai quali è subordinata la deducibilità dei costi - inerenza, competenza e congruità, secondo le previsioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché secondo i chiarimenti della prassi - e le modalità di imputazione dei redditi in capo ai soggetti rimborsati (cfr. articolo 69, comma 2, del T.U.I.R.).

In particolare, i giustificativi di spesa - parte integrante delle note cui si riferiscono - sono strumenti necessari al controllo non solo sotto il profilo della certezza della spesa, ma anche dell'inerenza e del rispetto degli ulteriori criteri fissati dal T.U.I.R. per la deducibilità dei costi.

Sul punto si richiama la giurisprudenza di legittimità, secondo cui «"In tema di imposte sui redditi e con riguardo al reddito di impresa, la semplice produzione di documenti di spesa (nella specie, "note spese" liquidate da una società ai propri dipendenti) non prova, di per sé, la sussistenza del requisito della inerenza all'attività di impresa. A tal riguardo, infatti, perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente, poi, che la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarci, oltre che l'importo, la ragione della stessa" (Sez. 5, Sentenza n. 6650 del 24/03/2006, Rv.588419 - 01)»

(Cass., ord. n. 11241 del 9 maggio 2017).

Alle condizioni sopra enunciate, pertanto, la società istante può conservare in modalità elettronica le note spese ed i relativi giustificativi, siano essi intestati al trasfertista ovvero anonimi (es. titoli di viaggio su mezzi di trasporto pubblico), e successivamente distruggere gli originali analogici.