RISOLUZIONE N. 96 /E

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello.

(Gestione documentale delle note spese e dei relativi giustificativi – D.M. 17 giugno 2014).

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del D.M. 17 giugno 2014, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alpha, di seguito anche "l'istante" o "l'interpellante", società certificata ISO/IEC 27001:2013 relativamente all'integrazione con software di terze parti, opera nel settore dell'archiviazione elettronica e digitale, dove:

- distribuisce in via esclusiva per l'Italia l'applicazione "X", prodotta da una società straniera e certificata dalle relative autorità, la quale permette di automatizzare le modalità ed il processo di gestione delle note spese del personale;

- distribuisce ed integra un servizio di conservazione documentale, conforme alla legislazione vigente, erogato da un provider accreditato presso l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), il quale consente di richiamare e visualizzare una nota spese ed i relativi giustificativi tramite accesso, con utilizzo di credenziali ad hoc, ad un

apposito portale web (dove è anche possibile ottenere l'esibizione di un pacchetto di distribuzione della stessa nota in conformità al D.P.C.M. 3 dicembre 2013).

L'istante intende ora implementare, mediante l'utilizzo dell'applicazione "X", un processo, interamente digitale, di gestione delle note delle spese prodotte da trasfertisti e dei pertinenti giustificativi.

In particolare, il processo ipotizzato si articola nelle seguenti fasi:

1) Formazione del giustificativo informatico.

Il giustificativo di spesa (in formato analogico o elettronico) è acquisito come documento informatico in conformità all'articolo 3, comma 1, punto b) del D.P.C.M. 13 novembre 2014, ossia per mezzo di una fotografia scattata dal trasfertista con un dispositivo portatile in suo possesso (smartphone o tablet), sul quale è installata l'applicazione (client) X.

Il documento diviene così immodificabile, identificato dall'applicazione in modo univoco, associato ad un riferimento temporale e inviato via internet al sistema di gestione (server) in cloud di X, che sottopone l'immagine a lettura OCR (OpticalCharacter Recognition) per rilevare dalla stessa i dati necessari alla compilazione della nota spese, con successiva verifica (ed eventuale rettifica delle informazioni inesatte o scarto delle fotografie non leggibili) da parte del trasfertista.

2) Formazione della nota spese.

Il dipendente, tramite l'applicazione X, cui ha accesso solo attraverso le proprie credenziali (ID e Password), crea la nota spese, che risulta quindi sottoscritta con sua firma elettronica.

La nota stessa è espressa in forma tabellare, con registrazione di righe omogenee numerate progressivamente, ognuna delle quali riporta i dati rilevanti di un singolo

giustificativo, i dati di categorizzazione, nonché in calce le immagini dei giustificativi.

3) Approvazione della nota spese.

Il trasfertista completa la nota spese in accordo alle esigenze di servizio e procede ad inoltrarla, tramite l'applicazione, alla funzione aziendale preposta alla sua approvazione.

4) Controllo delle spese e sul processo.

La funzione aziendale legittimata ad approvare la nota spese, tramite l'applicazione web ha la possibilità di controllare l'intero iter (voci di spesa, leggibilità dei giustificativo), di rifiutare spese non inerenti o decurtare quelle eccessive. Ogni fase del processo è comunque tracciata dal sistema di gestione.

5) Conservazione.

La nota delle spese, una volta approvata ed ammessa al pagamento in favore del trasfertista, è registrata sui sistemi contabili dell'azienda ed inoltrata al servizio di conservazione elettronica.

Detto servizio, gestito in proprio dall'azienda o fruito presso un provider qualificato, si sostanzia in ogni caso in un sistema di conservazione a norma, eventualmente erogato da un provider accreditato presso AgID (scelta obbligata se l'azienda è una P.A.), ovvero anche in un sistema sicuro di gestione informatica documentale atto alla conservazione, come previsto dall'articolo 3, commi 3, 4 lett. d) e 5 del D.P.C.M. 13 novembre 2014. Nel caso di utilizzo di un sistema di conservazione, il processo terminerà con l'apposizione di una firma conforme all'articolo 4 del D.M. 17 giugno 2014.

6) Distruzione dei giustificativi analogici.

Il trasfertista è obbligato a conservare tutti i giustificativi di spesa finché la nota che li comprende non sia stata correttamente inserita nel sistema di conservazione documentale. Solo avuta conferma formale del completamento della procedura egli potrà distruggere i giustificativi analogici con modalità sicure previste dall'azienda.

7) Esibizione della nota spese e dei giustificativi di spesa pertinenti. Indipendentemente dalla scelta del sistema di conservazione documentale a norma, l'azienda dovrà disporre di un sistema di esibizione telematica del documento informatico correttamente conservato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Alpha ritiene che il processo di gestione delle note spese sopra descritto sia conforme alla legislazione vigente e che i giustificativi analogici di spesa, una volta correttamente acquisiti dall'applicazione ed elencati all'interno della stessa, «*possano essere distrutti appena chiuso il processo, oppure solo dopo il completamento della procedura di conservazione in conformità all'art. 4, comma 3, del DM 17 giugno 2014, mediante "l'operazione di memorizzazione in un sistema di gestione informatica dei documenti che garantisca l'inalterabilità del documento o in un sistema di conservazione" ai sensi dell'articolo 5 del DPCM 13 novembre 2014*» (si veda pagina 2 dell'istanza), procedura che si ritiene espletata con le modalità descritte.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo osservato come la procedura informatica delineata dall'istante sia volta a produrre, internamente ai vari utilizzatori dell'applicazione X e direttamente in formato elettronico, documenti contabili quali le note spese.

Quando si parla di documenti informatici, il riferimento principale è al D.Lgs. n. 82 del 2005 (c.d. “Codice dell’Amministrazione Digitale” o “CAD”) e ai decreti che ad esso hanno dato attuazione, sia in generale (cfr. i D.P.C.M. 22 febbraio 2013, 3 dicembre 2013 e 13 novembre 2014, rispettivamente in tema di regole tecniche per le firme elettroniche, la conservazione e la formazione dei documenti informatici) sia nello specifico per l’ambito tributario (si veda il D.M. 17 giugno 2014, recante “*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*”).

Dalla normativa e dalla prassi richiamate, emerge che qualunque documento informatico avente rilevanza fiscale – ossia qualunque documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti ai fini tributari (cfr. l’articolo 1, lett. p) del CAD) – come le note spese che verranno poi utilizzate per la deducibilità dei relativi costi ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, debba possedere, tra le altre, le caratteristiche della immodificabilità, integrità ed autenticità (si veda l’articolo 2, del D.M. 17 giugno 2014e l’articolo 3 dei D.P.C.M. 13 novembre 2014 e 3 dicembre 2013).

Laddove tali accorgimenti – come sembra, stante quanto indicato da Alpha – siano effettivamente presenti anche nel processo ipotizzato dall’istante, nulla osta a che i documenti analogici siano sostituiti da quelli informatici sopra descritti (ovvero siano realizzati duplicati informatici di documenti informatici ai sensi dell’articolo 23-*bis* del CAD) e che la procedura sia interamente dematerializzata.

Restano fermi, come ovvio, tutti gli ulteriori requisiti legislativamente individuati per la deducibilità dei costi (quali inerenza, competenza e congruità, secondo la previsione del D.P.R. n. 917 del 1986 e dei vari documenti di prassi in materia), nonché gli obblighi di esibizione presenti nella normativa vigente (si veda, ad esempio, l’articolo 5 del D.M. 17 giugno 2014).

Quanto alla conservazione dei documenti giustificativi di spesa, va qui ribadito che, in generale, i giustificativi allegati alle note spese trovano corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali.

La relativa natura, quindi, è quella di documenti analogici originali non unici ai sensi dell'articolo 1, lettera v), del CAD, in quanto è «*possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi*».

Ciò comporta che il processo di conservazione elettronica di tali giustificativi è correttamente perfezionato, ai sensi del combinato disposto degli articoli 3 e 4 del D.M. 17 giugno 2014 – con conseguente, successiva possibilità di distruzione dell'originale (cfr. l'articolo 4, comma 3, dello stesso D.M.) – senza necessità dell'intervento di un pubblico ufficiale che attesti la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico, prescritto dal comma 2 del citato articolo 4.

Ove, tuttavia, il giustificativo allegato alla nota spese non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, ed abbia pertanto natura di documento analogico originale unico, la relativa conservazione elettronica necessita dell'intervento del pubblico ufficiale prescritto dal già richiamato articolo 4, comma 2, del D.M. 17 giugno 2014 (sulla definizione di pubblico ufficiale, in generale, può richiamarsi la circolare n. 36/E del 2006, punto 8.3).

Alla stessa conclusione sulla natura di documento analogico originale unico – a nulla rilevando in senso difforme il D.M. 21 marzo 2013 (che riguarda ambiti extrafiscali propri, peraltro, delle sola Pubblica amministrazione) – deve giungersi nelle ipotesi in cui i giustificativi siano emessi da soggetti economici esteri di Paesi extra UE, con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale.

In questo caso, infatti, viene meno per l'Amministrazione finanziaria la possibilità – tanto astratta, quanto concreta – di ricostruire il contenuto dei giustificativi attraverso altre scritture o documenti in possesso dei terzi. Tali documenti, dunque, anche alla luce degli obblighi generali previsti dall'ordinamento a carico delle parti, andranno considerati originali unici, con tutte le conseguenze del caso sulla loro conservazione.

******

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Roma, 21 luglio 2017

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)