

Risposta n. 417

**OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Note spese e relativi giustificativi**

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[*ALFA*], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società che, per l'attività svolta, gestisce ad oggi un elevato numero di note spese dei propri dipendenti, procedendo alla relativa contabilizzazione automatica, ma conservando i documenti giustificativi di spesa consegnati in originale dagli stessi dipendenti.

Vista l'evoluzione tecnologica in essere, non ultima l'introduzione della fatturazione elettronica, l'istante intende implementare un sistema di conservazione più informatizzato e tecnologico, che comporti la dematerializzazione delle note spese e dei relativi giustificativi, nonché la relativa distruzione, riducendo altresì la tempistica della procedura.

Il nuovo processo di gestione delle note spese e dei relativi documenti giustificativi sarebbe «*del tutto informatizzato*» e «*capace di garantire e autenticare che i documenti inviati tramite lo stesso rispecchino, in modo conforme alla normativa*

civile e fiscale in tema di conservazione sostitutiva, i requisiti richiesti dal legislatore (i.e. immodificabilità, inalterabilità e leggibilità nel tempo)».

Il sistema, inoltre, gestirebbe *«anche l'elaborazione delle note spese lungo tutto il processo e fino alla contabilizzazione nei registri delle stesse».*

Alla luce di quanto sopra, l'istante chiede:

«a) se, in base all'art. 39, co. 3, del d.P.R. 633/1972, sulla base del processo innanzi descritto, le fatture e le ricevute di pagamento emesse da soggetti extra-UE (in qualità di giustificativi) formanti oggetto di nota spese, possano considerarsi documenti originali non unici;

b) in via subordinata, nella denegata ipotesi in cui le fatture e le ricevute di pagamento emesse da soggetti Extra-UE formanti oggetto di nota spesa analitica così come delineata nella disamina del quesito sub a) non possano essere qualificate di per sé come documenti originali non unici, a parere dell'istante tale qualifica deve essere verificata in relazione ad ogni singolo documento qualora vi sia uno strumento di reciproca collaborazione valido ai fini delle imposte dirette con lo Stato Extra-UE dal quale proviene il documento».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in riferimento al quesito *sub a)*, *«ritiene che il processo di dematerializzazione impiegato ai fini della creazione di copia digitale dei documenti giustificativi indicati nelle note spese, dovrà essere quella descritta all'articolo 4, comma 1, del D.M. 17 giugno 2014, senza l'intervento del notaio/pubblico ufficiale che attesti la conformità delle copie informatiche dei giustificativi di spesa, in quanto questi ultimi sono qualificabili, sulla base della normativa di cui all'articolo 1, lettera v), del D. Lgs. 7 marzo 2005 e della Circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006, come documenti originali "non unici". [...] Pertanto, una volta conclusasi la procedura di dematerializzazione come meglio innanzi evidenziata, si procederà alla distruzione del*

documento cartaceo».

Circa il quesito sub b), nella «denegata ipotesi in cui le fatture e le ricevute di pagamento emesse da soggetti Extra-UE formanti oggetto di nota spesa analitica così come delineata nella disamina del quesito sub a) non possano essere qualificate come documenti originali non unici, a parere dell'istante tale qualifica è rispettata qualora vi sia uno strumento di reciproca collaborazione valido ai fini delle imposte dirette con lo Stato Extra-UE dal quale proviene il documento».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In riferimento alla corretta modalità di gestione dei documenti analogici in vista della loro dematerializzazione e successiva conservazione con intervento o meno di un pubblico ufficiale, la scrivente ha già precisato (cfr. le risoluzioni n. 46/E del 10 aprile 2017 e n. 96/E del 21 luglio 2017, nonché la circolare n. 5/E del 29 marzo 2018) che quando si parla di documenti informatici qualsiasi considerazione non può prescindere dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. "Codice dell'Amministrazione Digitale" o "CAD") e dai relativi decreti attuativi, siano questi di ordine generale (cfr. i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri 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, propri dell'ambito tributario (si veda il decreto ministeriale 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 richiamata 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, lettera p), del CAD] - come le note spese che verranno poi utilizzate per la deducibilità dei relativi costi ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica

22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), deve possedere, tra le altre, le caratteristiche della immodificabilità, integrità ed autenticità (si veda l'articolo 2 del d.m. 17 giugno 2014 e l'articolo 3 dei d.P.C.M. 13 novembre 2014 e 3 dicembre 2013).

Laddove tali accorgimenti siano effettivamente presenti anche nel processo ipotizzato - elemento che esula dalle verifiche effettuabili in questa sede (anche se apparentemente presente alla luce di quanto indicato dall'istante) - nulla osta a che i documenti analogici siano sostituiti da quelli informatici sopra descritti 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 TUIR e dei vari documenti di prassi in materia) e le modalità di imputazione dei redditi in capo ai soggetti rimborsati (cfr., ad esempio, l'articolo 69, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986).

Va altresì evidenziato che, in generale, i giustificativi allegati alle note spese trovano corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali.

La loro natura, quindi, al pari delle stesse note spese in formato cartaceo - si veda, per esse, la risoluzione n. 161/E del 2007, la quale specifica che *«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»*) - è quella di documenti analogici originali non unici ai sensi dell'articolo 1, lettera v), del CAD, laddove si definiscono 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»*.

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, 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 sostitutiva necessita dell'intervento del pubblico ufficiale prescritto dal già richiamato articolo 4, comma 2, del d.m. 17 giugno 2014.

Alla stessa conclusione deve giungersi nelle ipotesi in cui i giustificativi siano comunque emessi da soggetti economici esteri di Paesi *extra* UE, con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale ovvero non è assicurato un effettivo scambio di informazioni, locuzione da intendersi, come già chiarito in altre occasioni (cfr., ad esempio, la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018), come riferita ad uno dei Paesi annoverati nella c.d. "*white list*", di cui all'articolo 1 del decreto ministeriale 4 settembre 1996, con successive integrazioni e modificazioni, nonché a quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa.

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.

In questo senso, vale evidenziare che le indicazioni contenute nella circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006 - laddove si è osservato come *«In sostanza, si può dire che un documento è originale non unico quando, indifferentemente: - deve essere emesso per legge in duplice esemplare e la relativa annotazione e conservazione sono obbligatorie per almeno un soggetto; - deve essere annotato e conservato per legge da almeno un soggetto in libri o registri obbligatori; - il suo contenuto è riprodotto in*

altri documenti, ovvero il suo contenuto riproduce quello di altri documenti che devono essere conservati obbligatoriamente, anche presso terzi» - devono comunque coordinarsi con le successive norme in tema di conservazione, la tipologia di soggetti coinvolti e le esigenze di controllo.

Trova quindi conferma quanto già osservato nella citata risoluzione n. 96/E del 2017, ossia che qualora i giustificativi, allegati alle note spesa, siano emessi da soggetti economici esteri di Paesi *extra* UE, con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale, viene meno per l'Amministrazione finanziaria la possibilità - tanto astratta, quanto concreta - di ricostruire il contenuto dei giustificativi stessi, attraverso altre scritture o documenti in possesso dei terzi.

Ciò, a maggior ragione, quando l'originale analogico del documento nelle mani del soggetto italiano venga distrutto (come indicato dall'istante) a seguito del procedimento ipotizzato.

Le considerazioni svolte comportano che debba darsi risposta negativa al quesito formulato dall'istante sub *a)* e positiva, nei limiti di quanto osservato sugli Stati con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale, per quello sub *b)*.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)