

Risposta n. 403

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Decreto ministeriale 17 giugno 2014 - conservazione note spese

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

QUESITO

L'istante espone quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Ha realizzato una procedura centralizzata per la gestione delle missioni e delle trasferte dei dipendenti di tutte le società del Gruppo (circa 400 persone) e vorrebbe procedere alla dematerializzazione delle note spese e dei relativi giustificativi, con conservazione degli stessi esclusivamente in formato elettronico.

La procedura di generazione e conservazione delle note spese e dei relativi giustificativi è articolata in cinque fasi:

- 1) il giustificativo di spesa è acquisito come documento informatico; se si tratta di documento cartaceo il dipendente provvede ad acquisirne un'immagine tramite scansione ovvero tramite fotografia scattata con dispositivo portatile in dotazione;
- 2) il dipendente, identificato in modo univoco, accede al portale dedicato alle trasferte e provvede a creare la nota spese informatica, allegando alla stessa i documenti giustificativi precedentemente acquisiti;
- 3) la nota spese viene sottoposta al responsabile individuato dall'azienda per

l'approvazione e l'autorizzazione;

4) il responsabile esegue i controlli formali e di merito della documentazione inserita nel sistema informativo, ivi incluso quello relativo alla leggibilità degli allegati, e può rifiutare l'intera nota o anche soltanto le spese non inerenti o che eccedono la *policy* aziendale;

5) la nota spese creata all'interno del sistema informativo, approvata e per la quale è stato effettuato il pagamento in busta paga al dipendente, viene conservata elettronicamente unitamente ai relativi documenti giustificativi.

La gestione della conservazione è affidata ad un soggetto terzo, che cura l'archiviazione, l'indicizzazione, la firma digitale e l'apposizione della marca temporale, rendendo disponibili in tempo reale tutti i documenti conservati e garantendone l'autenticità, l'immodificabilità, la conservazione, la leggibilità e la sicurezza nel tempo; la presenza di tali garanzie consentirebbe la distruzione dei documenti cartacei originali dei giustificativi di spesa.

L'istante chiede dunque conferma che le descritte modalità di creazione della nota spese siano idonee a garantire gli obblighi documentali richiesti dalle disposizioni relative alla certificazione del reddito di lavoro dipendente e per la documentazione dei costi relativi alla determinazione del reddito d'impresa.

Chiede altresì conferma che le note spese, inserite nel sistema informativo dal dipendente, possano essere considerate un documento digitale e come tale essere conservate.

Per ciò che concerne i giustificativi a supporto delle note spese, nell'affermare che gli stessi sarebbero da considerare documenti originali non unici, l'istante chiede di sapere quale rilevanza assumano ai fini della determinazione dei costi e ai fini reddituali una volta che il dipendente ne abbia attestato l'originalità e la riferibilità alla singola trasferta/missione.

L'istante chiede, infine di sapere se il caricamento a sistema dei giustificativi di spesa sia idoneo a garantirne l'archiviazione e se una volta completato il processo di

conservazione sia possibile procedere alla distruzione dei documenti cartacei.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, alla luce della procedura sopra descritta, e tenuto conto della normativa e della prassi in materia, l'istante ritiene che:

a) non sussistano particolari modalità di rendicontazione delle spese sostenute dai dipendenti, rilevando unicamente la riferibilità delle medesime al luogo e al tempo della trasferta e l'attestazione del dipendente circa la natura e l'importo;

b) la nota spese inserita nel sistema informativo sia un documento informatico idoneo alla documentazione ed al controllo dei costi sostenuti in occasione delle trasferte;

c) le modalità di generazione del documento informatico siano idonee a garantire la deducibilità dei costi nella determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 95 del T.U.I.R., di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Restano fermi i requisiti di inerenza, competenza e congruità prescritti dal T.U.I.R. e gli obblighi di esibizione;

d) la nota spese inserita nel sistema informativo, in quanto documento che nasce in formato digitale, possa essere conservata unicamente nel medesimo formato ai fini civilistici e fiscali. Di conseguenza, non sarebbe necessaria la conservazione dei giustificativi analogici, già incorporati in forma digitale nella nota spese.

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 giustificativi - deve, per poter essere dematerializzato e successivamente distrutto, possedere le caratteristiche della immutabilità, 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.

Si osserva 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 decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione Digitale, 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*".

Tuttavia, nell'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, valgono le precisazioni fornite con la risoluzione n. 96/E del 21 luglio 2017, secondo cui "*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.*"

Restano fermi i requisiti ai quali è subordinata la deducibilità dei costi in capo al datore di lavoro istante - inerenza, competenza e congruità - e l'imputabilità dei redditi in capo ai dipendenti rimborsati, 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. I giustificativi di spesa - parte integrante delle note cui si riferiscono - sono, infatti, indispensabili non solo al controllo della certezza della spesa, ma anche dei predetti requisiti di inerenza,

competenza e congruità.

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 ricavarsi, 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).

In ordine alla natura della nota spese caricata a sistema, si precisa che la sua riconducibilità al documento informatico rilevante ai fini tributari ai sensi del D.M. 17 giugno 2014 è subordinata al rispetto dei requisiti di immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità prescritti dall'articolo 1, comma 2, del decreto medesimo. Ne discende che anche la rilevanza fiscale dei costi connessi alle trasferte - deducibilità in capo al datore di lavoro istante ex articolo 95 del T.U.I.R., non imponibilità in capo al dipendente ex articolo 51, comma 5, del T.U.I.R. - è parimenti subordinata alla corretta formazione della nota spese in modalità informatica ai sensi del predetto articolo 1 del D.M. 17 giugno 2014 (cfr. la già citata risoluzione n. 96/E del 2017).

Per quanto attiene alla modalità di conservazione della nota spese caricata a sistema come documento informatico, si osserva che, diversamente dalle fatture elettroniche - per le quali l'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, impone la conservazione elettronica - per gli altri documenti

informatici fiscalmente rilevanti non sussiste analoga previsione. Nel caso di specie, pertanto, l'istante può scegliere di conservare digitalmente la nota spese generata come documento informatico ovvero di materializzarla e conservarla su supporto analogico.

Si precisa che la distruzione dei giustificativi analogici delle note spese è consentita solo dopo il perfezionamento del processo di conservazione ai sensi dell'articolo 4 del D.M. 17 giugno 2014

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)