



La gestione e la conservazione digitale delle note spese e dei giustificativi: normativa applicabile e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate

Avv. Sarah Ungaro

Consulente Senior Studio Legale Lisi

Vice Presidente ANORC Professioni

Digital&Law Department



Posso digitalizzare le note spese e i giustificativi della mia azienda?



Posso distruggere le ricevute cartacee?



Quali sono i requisiti previsti dalle norme per evitare eventuali sanzioni?

NORMATIVA APPLICABILE E RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

- D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale)
- DMEF 17 giugno 2014 (Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto – art. 21, comma 5, del decreto legislativo n. 82/2005)
- Linee guida AgID su formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici
- Risoluzione n. 46/E del 2017 AdE
- Risoluzione n. 96/E del 2017 AdE
- Risposte a Interpello nn. 388 e 417 del 2019 AdE

INTERPELLO AdE n. 417 2019

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 (*omissis*), 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").

INTERPELLO AdE n. 417 2019

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 (omissis), 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 (omissis), nulla osta a che i documenti analogici siano sostituiti da quelli informatici sopra descritti e che la procedura sia interamente dematerializzata.

INTERPELLO AdE n. 417 2019



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.

INTERPELLO AdE n. 417 2019



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.

INTERPELLO AdE n. 417 2019



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.

Duplicati e copie

Il Codice della amministrazione digitale (art. 1)

i-bis) **copia informatica di documento analogico**: il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento analogico da cui è tratto;

i-ter) **copia per immagine su supporto informatico di documento analogico**: il documento informatico avente contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto;

Il Codice della amministrazione digitale (art. 1)

i-quater) **copia informatica di documento informatico**: il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento da cui è tratto su supporto informatico con diversa sequenza di valori binari;

i-quinquies) **uplicato informatico**: il documento informatico ottenuto mediante la memorizzazione, sullo stesso dispositivo o su dispositivi diversi, della medesima sequenza di valori binari del documento originario;

Il Codice della amministrazione digitale (art. 22)

Copie Informatiche di documenti analogici

1. I documenti informatici contenenti copia di atti pubblici, scritture private e documenti in genere, compresi gli atti e documenti amministrativi di ogni tipo formati in origine su supporto analogico, spediti o rilasciati dai depositari pubblici autorizzati e dai pubblici ufficiali, hanno piena efficacia se sono formati ai sensi dell'articolo 20, comma 1 bis, primo periodo.

La loro esibizione e produzione sostituisce quella dell'originale.

Il Codice della amministrazione digitale (art. 22)

Copie Informatiche di documenti analogici

1-bis. La copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico è prodotta mediante processi e strumenti che assicurano che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo nei casi in cui siano adottate tecniche in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia.

La certificazione di conformità nel processo di copia

Nel modello di certificazione di processo devono concorrere due elementi fondamentali:

- la presenza di una procedura tecnologica in grado di garantire la corrispondenza della forma e del contenuto dell'originale e della copia;
- la previa descrizione e certificazione di questo processo, al fine di conferire ai documenti risultanti dal processo di scansione l'efficacia probatoria prevista

La procedura tecnologica in grado di garantire tali certezze è stata tradotta in termini di efficienza gestionale dell'organizzazione preposta alla scansione massiva dei documenti e in termini di diligenza di comportamento dei soggetti preposti alla certificazione di processo.

La certificazione di conformità nel processo di copia

La certificazione di processo dovrà basarsi su due elementi:

Oggettivo - il ciclo di dematerializzazione massiva dovrà essere certificato da organismo terzo in accordo agli standard ISO 9001 e ISO 270013 , con campo di applicazione specifico per i servizi di progettazione e dematerializzazione massiva di documenti;

Soggettivo - il ciclo di dematerializzazione dovrà concludersi con il metodo del raffronto a campione dei documenti, generando una certificazione ovvero un risultato probatorio differente a seconda che il rapporto di verifica sia firmato da un pubblico ufficiale o da un soggetto privato.

Il Codice della amministrazione digitale (art. 22)

Copie Informatiche di documenti analogici

2. Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono estratte, se la loro conformità è attestata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, con dichiarazione allegata al documento informatico e asseverata secondo le regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71 .
3. Le copie per immagine su supporto informatico di documenti originali formati in origine su supporto analogico nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71 hanno la stessa efficacia probatoria degli originali da cui sono tratte se la loro conformità all'originale non è espressamente disconosciuta.

Le Linee Guida AgID

Copie Informatiche di documenti analogici

Le copie senza attestazione di conformità del pubblico ufficiale

Fermo restando quanto previsto dall'art. 22 comma 3 del CAD nel caso in cui non vi è l'attestazione di un pubblico ufficiale, la conformità della copia per immagine ad un documento analogico è garantita mediante l'apposizione della firma digitale o firma elettronica qualificata o firma elettronica avanzata o altro tipo di firma ai sensi dell'art. 20 comma 1bis, ovvero del sigillo elettronico qualificato o avanzato da parte di chi effettua il raffronto.

Le Linee Guida AgID

Copie Informatiche di documenti analogici

Le copie con attestazione di conformità

Laddove richiesta dalla natura dell'attività, l'attestazione di conformità delle copie per immagine su supporto informatico di un documento analogico può essere inserita nel documento informatico contenente la copia per immagine o essere prodotta come documento informatico separato contenente un riferimento temporale e l'impronta di ogni copia per immagine. Il documento informatico contenente l'attestazione è sottoscritto con firma digitale o firma elettronica qualificata o avanzata del notaio o del pubblico ufficiale a ciò autorizzato.

Il Codice della amministrazione digitale (art. 22)

Copie Informatiche di documenti analogici

Comma 4. Le copie formate ai sensi dei commi 1 , 1-bis, 2 e 3 sostituiscono ad ogni effetto di legge gli originali formati in origine su supporto analogico, e sono idonee ad assolvere gli obblighi di conservazione previsti dalla legge, salvo quanto stabilito dal comma 5 .

Il Codice della amministrazione digitale (art. 22)

Copie Informatiche di documenti analogici

Eccezioni per la dematerializzazione

5. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri possono essere individuate particolari tipologie di documenti analogici originali unici per le quali, in ragione di esigenze di natura pubblicistica, permane l'obbligo della conservazione dell'originale analogico oppure, in caso di conservazione sostitutiva, la loro conformità all'originale deve essere autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato con dichiarazione da questi firmata digitalmente ed allegata al documento informatico.

DPCM 21 marzo 2013

Il sistema di conservazione

Il sistema di conservazione assicura, dalla presa in carico fino all'eventuale scarto, la conservazione dei seguenti oggetti digitali in esso conservati, tramite l'adozione di regole, procedure e tecnologie, garantendone le caratteristiche di autenticità, integrità, affidabilità, leggibilità, reperibilità:

- a) i documenti informatici e i documenti amministrativi informatici con i metadati ad essi associati;
- b) le aggregazioni documentali informatiche (fascicoli e serie) con i metadati ad esse associati contenenti i riferimenti che univocamente identificano i singoli oggetti documentali che costituiscono le aggregazioni medesime;
- c) gli archivi informatici con i metadati associati.

CAD Art. 43. Conservazione ed esibizione dei documenti

1. Gli obblighi di conservazione e di esibizione di documenti si intendono soddisfatti a tutti gli effetti di legge a mezzo di documenti informatici, se le relative procedure sono effettuate in modo tale da garantire la conformità ai documenti originali e sono conformi alle Linee guida.
3. I documenti informatici, di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, possono essere archiviati per le esigenze correnti anche con modalità cartacee e sono conservati in modo permanente con modalità digitali, nel rispetto delle Linee guida.

Obbligo

Opportunità

DMEF 17giugno 2014

Art. 2

Obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie

1. Ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici, avvengono nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e dell'art. 21, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di fatturazione elettronica.

2. I documenti informatici rilevanti ai fini tributari hanno le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità, e utilizzano i formati previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dai decreti emanati ai sensi dell'art. 71 del predetto decreto legislativo ovvero utilizzano i formati scelti dal responsabile della conservazione, il quale ne motiva la scelta nel manuale di conservazione, atti a garantire l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo del documento informatico.

DMEF 17giugno 2014



Art. 3

Conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale


1. I documenti informatici sono conservati in modo tale che:
 - a) siano rispettate le norme del codice civile, le disposizioni del codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
 - b) siano consentite 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, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.
2. Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione.
3. Il processo di conservazione di cui ai commi precedenti è effettuato entro il termine previsto dall'art. 7, comma 4-ter, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1994, n. 489.



DMEF 17giugno 2014

Art. 4

Obblighi da osservare per la dematerializzazione di documenti e scritture analogici rilevanti ai fini tributari

1. Ai fini tributari il procedimento di generazione delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti e scritture analogici avviene ai sensi dell'art. 22, comma 3, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e termina con l'apposizione della firma elettronica qualificata, della firma digitale ovvero della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalla Agenzie fiscali. La conservazione avviene secondo le modalità di cui all'art. 3 del presente decreto.
 2. Ai fini fiscali, la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici originali unici, è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, secondo le modalità di cui all'art. 22, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e delle relative regole tecniche.
 3. La distruzione di documenti analogici, di cui è obbligatoria la conservazione, è consentita soltanto dopo il completamento della procedura di cui ai precedenti commi.
- 

RISOLUZIONE AdE n. 96/E 2017

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.

INTERPELLO AdE n. 388 2019

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).

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”.

(segue)

INTERPELLO AdE n. 388 2019

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.”

(segue)

INTERPELLO AdE n. 388 2019

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



Grazie!

sarahungaro@studiolegalelisi.it

