

Risposta n. 740/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - dematerializzazione nota spese prodotta dal dipendente trasfertista

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito, istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante intende adottare una procedura di completa dematerializzazione delle note spese prodotte dai propri dipendenti trasfertisti, che ne permette la creazione, il controllo, la contabilizzazione e la conservazione in formato totalmente digitalizzato.

Nel procedimento descritto dall'istante, la creazione della nota spese, con la compilazione e l'invio del *report* contenente i giustificativi relativi alle trasferte effettuate, è a carico del dipendente che può curare in autonomia l'intero processo, ovvero può avvalersi di un delegato che procede per suo conto.

L'istante riferisce che, *«In particolare, ciascun soggetto in [ALFA] ha una propria utenza in Active Directory, con la quale è possibile accedere ai servizi aziendali.*

Ogni utenza è univoca e personale ed è associata ad una password da cambiare

obbligatoriamente con frequenza mensile.

A tali servizi, e quindi ai fini della compilazione della nota spese ed allegazione della documentazione giustificativa, si accede dal dominio [...] presente all'interno dell'URL a cui ci si collega, mediante l'utilizzo del link [...].

Si può accedere anche mediante la app di [...], che basa l'accesso sul reindirizzamento dell'utente verso il link sopra citato.

Sussistono due possibili situazioni di log-in a [...]:

Utente connesso a rete internet esterna

Dopo aver cliccato sul link si aprirà la finestra di inserimento credenziali alla rete [...] e la persona che sta tentando di effettuare l'accesso dovrà immettere la propria utenza di rete (utenza Active Directory) e la password da lui impostata mensilmente.

Superato questo step si entrerà nella Homepage di [...] con il proprio profilo personale.

Utente connesso alla rete aziendale [ALFA] (tramite cavo LAN o tramite VPN)

Essendo già connessi alla rete aziendale, l'accesso avviene in modo automatico senza inserimento di nome utente e password di rete, in quanto il sistema ha già identificato l'utente in fase di accesso alla rete aziendale.

In entrambi i casi, tramite il sistema SSO (single sign-on), cioè "autenticazione o identificazione unica", ogni singolo utente (dipendente) può accedere alla piattaforma di gestione delle proprie note spese, essendogli precluso ovviamente l'accesso alle posizioni di altri utenti/dipendenti.

Ciascun nome utente [...] è formato dalla propria utenza Active Directory seguita da [...].

In estrema sintesi, quindi, sia nell'uno che nell'altro caso sopra individuati, per

accedere alla piattaforma di gestione delle note spese è necessaria la preventiva autenticazione, mediante inserimento del nome utente e di una password mensilmente modificata.

Delega

Per ogni utente le deleghe possono essere impostate sia in modo autonomo sia dall'amministratore di sistema, previo conferimento di apposita procura (scritta) da parte dei dipendenti.

In entrambi i casi l'utente in questione può visualizzare tali deleghe nell'apposita sezione del suo profilo [...].

I delegati, nello svolgimento delle attività per conto dei deleganti, non si connettono a [...] con l'utenza del delegante, essendo ciò precluso dalla procedura di accesso univoco in SSO (single sign-on). A seguito della delega ricevuta, il delegato può attivare una specifica funzione all'interno del proprio profilo che permette di agire per conto delle persone deleganti.

Operativamente l'utente delegato accede sul proprio profilo ed accede cliccando sul link "agisci per conto di", individua il nome del delegante nell'apposita barra e avvia la sessione.

Dopo l'accesso il delegato vedrà la stessa Homepage del delegante e potrà effettuare solo le azioni per cui è stato delegato.

Giustificativi di spesa e finalizzazione della procedura di creazione della nota spese

Il giustificativo di spesa è acquisito come documento informatico, ovvero, se cartaceo, ne viene fatta copia per immagine o scansione - vengono, invero, utilizzati formati non modificabili PDF/TIF/JPEG - ed allegato nel portale al riepilogo mensile.

Ciò permetterà la successiva distruzione dei documenti cartacei.

In relazione alle cd. spese prepagate, cioè alle spese sostenute direttamente dalla Società (hotel, spese di trasporto, ecc.), è previsto il loro inserimento in nota spesa con la funzione di report, controllo di gestione ed aderenza alla normativa fiscale.

Una volta completata la procedura, il dipendente o il delegato conferma l'inserimento della nota spesa e la invia per l'approvazione».

Alla fase descritta segue il controllo di merito, a carico dell'ufficio amministrativo, che investe la congruenza dei giustificativi con le regole fiscali e di *policy* aziendale, e la successiva approvazione della nota spese con i relativi allegati da parte del responsabile del dipendente.

Da ultimo, quindi, la nota spese viene contabilizzata tramite un sistema automatico, diventando così immodificabile, per poi procedere alla conservazione elettronica.

Gli elementi di incertezza rappresentanti dall'istante attengono la *«perfetta conformità del procedimento sopra descritto con le norme contenute nel D.M. 17/06/2014 in tema di "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto", nonché coi presupposti di carattere generale di univoca riconducibilità della nota spese al singolo dipendente, generalmente soddisfatti con la sottoscrizione - analogica o elettronica - delle note spese da parte dei trasfertisti, anche, ma non solo, con particolare riferimento dell'istituto della delega che verrebbe utilizzato dall'istante Società e da quelle del Gruppo.*

Nella fattispecie, invero, l'apposizione della firma elettronica sulla nota spese e sugli allegati è prevista solo nella fase della conservazione elettronica, e pertanto non è apposta dai dipendenti trasfertisti ai quali è riferibile la documentazione in parola ma dal responsabile della conservazione, ai sensi dell'art. 3 del richiamato D.M. 17/06/2014.

Nella procedura adottanda da [ALFA] e dalle società del gruppo l'univoca

riconducibilità della nota spese dovrebbe essere garantita dal sistema SSO (single sign-on), che richiede, come già osservato, l'accesso univoco da parte del dipendente effettuato mediante l'inserimento del "nome utente" e della "password" in fase di accesso alla rete aziendale da parte del dipendente, il quale pertanto ha la piena responsabilità dell'attività effettuata.

Per quanto concerne la modalità di formazione delle note spese mediante "delega", di fatto si tratta di un'attività svolta da personale amministrativo il quale, tuttavia, agisce ai sensi degli artt. 1387 e seguenti del codice civile, quindi in nome e per conto dei deleganti.

Anche in tal caso dovrebbe essere garantita "l'univoca riconducibilità" dell'attività di formazione della nota spese da parte del dipendente, sebbene nella forma della "procura" ai sensi della richiamata normativa codicistica, e quindi mediante una persona (delegato) che agisce in nome e per conto del dipendente (delegante).

La finalità della procedura è quella di rendere snella ed economica la gestione delle note spese dei dipendenti, nonché di eliminare per quanto possibile la conservazione di documentazione cartacea, limitata unicamente ai casi in cui dei cd. "documenti analogici originali unici" non sia fatta copia informatica o copia per immagine su supporto informatico la cui conformità all'originale sia autenticata da un pubblico ufficiale (cfr.: art. 4, comma 2, del D.M. 17/06/2014).

In tal senso, la stessa nota spese - che in un sistema analogico (tradizionale) è predisposta su supporto cartaceo e sottoscritta dal dipendente - dovrebbe essere considerata come documento digitale (cioè documento che "nasce" come documento informatico) ai sensi dell'art. 2 del D.M. 17/07/2014, dando ovviamente per presupposto che la stessa presenterà le caratteristiche previste dal predetto art. 2, ossia, tra altre, quelle dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità.

L'adozione della procedura come sopra descritta, pertanto, dovrebbe rendere

non necessaria l'apposizione di una firma elettronica o digitale da parte del dipendente che produce (direttamente o per il tramite del delegato) la nota spese.

Da ultimo, l'istante Società farebbe proprie le indicazioni ultimamente fornite da Codesta Spettabile Agenzia (tra altre, Risposta ad Istanza di Interpello n. 403 del 2019), in tema ricomprensione della generalità dei giustificativi allegati alle note spese tra i documenti analogici originali "non unici" in quanto troverebbero corrispondenza nella contabilità dei cedenti o prestatori tenuti agli adempimenti fiscali, ivi inclusi anche le ricevute dei taxi ed esclusi i giustificativi laddove emessi "da soggetti economici esteri di paesi extra UE con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale"».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

«L'istante Società ritiene conforme alla normativa di riferimento - in particolare, D.M. 17/06/2014 ed artt. 95, 51 comma 5 e 69 comma 2 del TUIR - la procedura centralizzata, come sopra esposta, per la gestione delle note spese dei trasfertisti e di dematerializzazione e conservazione sostitutiva delle stesse e dei relativi giustificativi.

In particolare:

1) ritiene conforme alla normativa, garantendo la riconducibilità univoca del dipendente alle note spese, l'accesso indicato tramite SSO (single sign-on), sia direttamente che tramite delegato;

2) inoltre, la nota spese, nascendo come documento informatico, o comunque essendo univocamente riferibile al dipendente, non esige o presuppone la sua materializzazione su documento cartaceo, successivamente sottoscritto, né l'apposizione da parte di quest'ultimo di firma elettronica o digitale (che verrà però apposta, unitamente alla marca temporale, da parte del responsabile della conservazione nella fase successiva, per l'appunto, della conservazione elettronica);

3) ritiene possibile, ai fini della deducibilità dei costi per la Società, nonché della determinazione del reddito di lavoro dipendente, l'operatività anche tramite delegati, come sopra esposto;

4) limiterebbe la conservazione cartacea solo delle spese sostenute con fornitori residenti in Paesi extra UE coi quali l'Italia non pratichi una reciproca assistenza in materia fiscale;

5) tra altre spese, considererebbe quali "documenti analogici originali non unici" anche le ricevute cartacee dei taxi.»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla corretta modalità di gestione dei documenti analogici in vista della loro dematerializzazione e successiva conservazione con l'intervento o meno di un pubblico ufficiale, questa Agenzia si è più volte espressa con diversi documenti di prassi (più in generale, cfr. la risoluzione 10 aprile 2017, n. 46/E, la circolare 29 marzo 2018, n. 5/E); con specifico riferimento alla procedura di dematerializzazione delle note spese prodotte dai dipendenti trasfertisti, sono stati forniti chiarimenti con la risoluzione 21 luglio 2017, n. 96/E, nonché con le risposte ad interpello n. 403 e 417, pubblicate rispettivamente il 9 ottobre 2019 e il 17 ottobre 2019 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

Con i citati documenti è stato chiarito 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 [...] 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)».

Nella fattispecie descritta, in base a quanto riferisce l'istante, la procedura di generazione della nota spese sembra avere molte similitudini con le procedure descritte nelle risposte n. 403 e 417 del 2019 innanzi richiamate, con la conseguenza che, laddove siano garantiti i requisiti di immodificabilità, integrità ed autenticità dei documenti dematerializzati, -condizione non verificabile in sede di interpello - nulla osta all'adozione del processo ipotizzato dall'istante.

E ciò, non solo quando la nota spese è generata direttamente dal trasfertista -

mediante la procedura di accesso alla rete aziendale (tramite l'inserimento del "nome utente" e della "password"), ovvero, laddove la connessione sia già avvenuta, tramite il sistema SSO (*single sign-on*) - ma anche quando la medesima è prodotta tramite un delegato, il quale agisce su procura, in nome e per conto del delegante, in base agli articoli 1387 e seguenti del codice civile, di cui resta traccia nel sistema stesso.

Come già più volte ribadito, i giustificativi di spesa, anche se dematerializzati, devono comunque consentire la verifica dell'esistenza dei requisiti (quali inerenza, competenza e congruità) che consentono la deducibilità dei costi e l'imputabilità dei redditi in capo ai dipendenti cui viene rimborsata la spesa.

Per quel che riguarda, invece, l'obbligo di firma della nota spese, si osserva che la normativa richiamata non richiede l'apposizione della firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o di una firma elettronica avanzata, ai fini della corretta formazione del documento informatico, né tantomeno ai fini della relativa rilevanza fiscale, ma solo allo scopo di riconoscerne l'efficacia e validità probatoria di scrittura privata prevista dall'articolo 2702 del codice civile (cfr. articolo 20, comma 1 *bis*, del CAD).

Analoghe considerazioni valgono per i giustificativi ad essa allegati (con riguardo all'efficacia probatoria delle copie per immagine di documenti analogici c.f.r. articolo 22, commi 2 e 3 del CAD).

In particolare, detto articolo 22 del CAD, come modificato dall'articolo 22, comma 1 del decreto legislativo 13 dicembre 2017, n. 217, stabilisce che *«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. [...]*

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».

Ne consegue che le copie per immagine di documenti analogici, se realizzate con le modalità illustrate dal citato articolo 22, comma 1-*bis*, del CAD, sostituiscono gli originali «*ad ogni effetto di legge*» e, dunque, anche ai fini tributari.

Con particolare riferimento alle prestazioni di trasporto tramite taxi, si evidenzia che trattasi di servizi soggetti all'obbligo di fatturazione su richiesta del committente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La fattura è emessa in duplice copia ed è obbligatoriamente conservata almeno dal prestatore, sicché può essere considerata documento analogico non unico. Le medesime prestazioni sono, invece, esonerate dall'obbligo di certificazione tramite scontrino o ricevuta fiscale ai sensi dell'articolo 2, lettera l), del decreto del Presidente della Repubblica del 21 dicembre 1996, n. 696 .

Ciò detto, 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*».

Si ricorda, infine, che, laddove «*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*» (cfr. la già citata risposta ad interpello n. 417 del

2019).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)