

FEDERAZIONE ITALIANA
NUOTO PARALIMPICO
VIA FLAMINIA NUOVA N 830
00191 ROMA (RM)

Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 54
Roma

OGGETTO: Interpello n. 954-445/2017
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
FEDERAZIONE ITALIANA NUOTO PARALIMPICO
Codice Fiscale 97626090589 Partita IVA 12372001003
Istanza presentata il 27/02/2017

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La Federazione Italiana Nuoto Paralimpico, di seguito anche "FINP" o "l'istante", chiede conferma sulla corretta modalità di acquisizione e gestione documentale delle note spese e dei relativi giustificativi presentati digitalmente dai tesserati che, per suo conto, svolgono trasferte.

L'acquisizione, gestione e conservazione dei documenti si svolgerebbe secondo il seguente iter:

1) compilazione on-line da parte dei tesserati autorizzati alla trasferta - all'interno di un sistema informatico messo a disposizione dalla federazione - delle richieste di

rimborso, dichiarando, tra l'altro, che i giustificativi allegati tramite scansione scanner sono conformi agli originali conservati dagli stessi tesserati;

2) invio alla FINP delle richieste di rimborso caricate a sistema insieme ai relativi allegati, da quel momento non più modificabili;

3) effettuazione dei controlli del caso da parte dell'ufficio federale che ha disposto la trasferta - anche tramite eventuale richiesta di produrre gli originali analogici - e autorizzazione dei giustificativi;

4) dopo la prima approvazione da parte dello stesso ufficio federale, invio di tutta la documentazione digitale all'ufficio amministrativo per l'approvazione definitiva e la liquidazione del dovuto;

5) successivo invio della documentazione in conservazione sostitutiva secondo i protocolli previsti dalla normativa vigente, mentre il tesserato che ha effettuato la trasferta resta obbligato a mantenere la copia cartacea dei giustificativi di spesa.

Ove la procedura fosse ritenuta idonea, l'istante chiede per quanto tempo i giustificativi e le note spese in originale debbano essere conservati dal trasfertista prima della loro distruzione.

Nel caso in cui, invece, la procedura sopra descritta non fosse ritenuta idonea, l'istante chiede se il Segretario Generale della federazione (a livello centrale) e il Presidente del Comitato Territoriale (a livello periferico), in qualità di organi statutari della stessa federazione ai quali compete la responsabilità amministrativa della struttura, possano essere considerati pubblici ufficiali ai sensi dell'articolo 22, comma 2, del D.Lgs. n. 82 del 2005.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato l'attuale panorama normativo, la FINP ritiene che l'utilizzo di un processo di gestione della contabilità relativa alla formazione delle note spese dei "trasfertisti" che garantisca sia la corretta acquisizione delle copie informatiche dei

relativi giustificativi di spesa - senza che questi debbano essere fatti pervenire in originale - sia la loro successiva conservazione, possa permettere di considerare tali ultimi documenti quali non unici e che, in caso di contenzioso (giuridico o tributario), gli stessi possano essere utilizzati come atti probatori.

Infatti, il processo descritto prevede che l'acquisizione delle copie degli originali cartacei dei giustificativi di spesa avvenga all'interno di un processo monitorato e controllato in modo tale da garantire la corrispondenza tra l'originale cartaceo e la sua copia informatica.

Peraltro, il tesserato che ha sostenuto la spesa avrà l'onere di conservare i giustificativi e le note spese "in originale" per eventuali verifiche.

Nulla viene ipotizzato dall'istante in merito ai tempi di conservazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo premesso che gli interpelli c.d. "ordinari" (di cui all'articolo 11, lett. a), della legge n. 212 del 2000) sono volti ad ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relative all'applicazione delle disposizioni tributarie.

Qualunque risposta fornita - anche in questa sede - è quindi limitata a tale ambito e non esplica efficacia al di fuori dello stesso, sussistendo, per le questioni extra tributarie, la competenza di altre istituzioni ed organi (amministrativi e/o giurisdizionali).

Venendo al caso concreto, deve innanzitutto osservarsi come la procedura informatica descritta dall'istante - che, in assenza di elementi temporali certi, si presume non ancora compiutamente in essere, pena l'inammissibilità dell'interpello proposto per carenza del requisito della preventività, così come in ultimo ribadito dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 156 del 2015 - sia volta a produrre, internamente alla stessa FINP, e direttamente in formato elettronico, dei documenti contabili quali le note spese.

Poiché tale procedura è tutta interna alla federazione e le disposizioni normative che riguardano la tenuta dei documenti contabili da tempo consentono la produzione di questi in modo informatizzato, non si ravvisano elementi su cui esprimere valutazioni.

Tanto osservato, occorre rammentare che in tema di documenti informatici, qualunque considerazione non può prescindere dal D.Lgs. n. 82 del 2005 (c.d. "Codice dell'Amministrazione Digitale" o "CAD") e dai decreti che ad esso hanno dato attuazione, 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) e 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 richiamata emerge come 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 2014 e l'articolo 3 dei D.P.C.M. 13 novembre 2014 e 3 dicembre 2013).

Laddove tali caratteristiche - come sembra, stante quanto indicato dalla FINP (cfr. pagina 5 e ss. dell'istanza) - siano effettivamente presenti anche nel processo ipotizzato dall'istante, nulla osta a che i documenti analogici siano sostituiti da quelli informatici sopra descritti.

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) 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). Al riguardo, si ricorda, che *«secondo pacifico indirizzo della giurisprudenza di legittimità, invero, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del D.P.R. n. 597 del 1973 e del D.P.R. n. 598 del 1973, che del D.P.R. n. 917 del 1986, incombe al contribuente. Inoltre, poiché nei poteri dell'amministrazione finanziaria in sede di accertamento rientra la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, l'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi»* (così, *ex multis*, Cass. n. 27304 del 29 dicembre 2016).

Quanto alla conservazione dei documenti giustificativi di spesa, va rammentato 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, al pari delle stesse note spese in formato analogico (cfr. la risoluzione n. 161/E del 2007), 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, 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.

Va qui rilevato che la definizione di pubblico ufficiale - su cui, in generale, può richiamarsi la circolare n. 36/E del 2006 (cfr. il punto 8.3 della stessa) - esula dall'ambito strettamente fiscale, in quanto propria della legislazione e della scienza del diritto penale, identificando, in generale, chi esercita una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa, considerato, altresì, che *«agli stessi effetti è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi»* (cfr., l'articolo 357 c.p., nonché la giurisprudenza espressasi sul punto, come, ad esempio, Cass. pen. Sez. VI, n. 8727 del 19 aprile 2000, secondo cui *«Le Federazioni sportive nonché i relativi Comitati regionali sono di norma soggetti di diritto privato, legati al C.O.N.I. da un rapporto intersoggettivo esterno, nel senso che gli enti restano autonomi l'uno dall'altro e non vi è confluenza degli interessi e delle funzioni. La Federazione sportiva assume connotazione pubblicistica solo allorché agisce come organo del C.O.N.I., e il rapporto intersoggettivo lascia spazio a quello di compenetrazione organica, il che si verifica, a norma dell'art. 2 del D.P.R. n. 530 del 1974, solo in relazione "all'esercizio delle attività sportive ricadenti nell'ambito di rispettiva competenza"»*).

Alla stessa conclusione sopra vista, sulla natura di documento analogico originale unico, 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 (per la lista degli Stati con cui è ammesso lo scambio di informazioni, c.d. "*white list*", si veda l'articolo 1 del D.M. 4 settembre 1996, nonché le successive integrazioni e modificazioni).

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.

Sempre in tema di documenti, è bene evidenziare che, laddove l'acquisizione della copia informatica avvenga nel rispetto delle regole tecniche del CAD, a fronte della conservazione dell'originale analogico (che nella specie verrebbe assicurata dal tesserato), non è richiesto l'intervento di alcun pubblico ufficiale (cfr. l'articolo 22 del CAD, nonché l'articolo 4 del D.P.C.M. 13 novembre 2014).

Va peraltro rammentato che la conservazione non è un obbligo da protrarre a tempo indeterminato.

Esistono infatti termini oltre i quali la stessa non è più necessaria e i documenti possono essere distrutti.

Al riguardo, vengono in considerazione - peraltro in conformità all'articolo 3 del D.M. 17 giugno 2014 e all'articolo 39, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 - sia il termine decennale di cui all'articolo 2220 c.c., sia la previsione dell'articolo 22, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Secondo la stessa, per le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali, il termine finale di conservazione - in merito a quello iniziale di completamento della procedura, legato alla dichiarazione dei redditi, può rinviarsi alla recente risoluzione n. 46/E del 10 aprile 2017 - è esteso sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.

A tale proposito, è opportuno ricordare come l'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, ma lo stesso deve dirsi, in tema di IVA, per l'articolo 57 del D.P.R. 633 del 1972 - disposizioni che, alla luce dei rinvii contenuti nelle varie norme, forniscono, in assenza di diverse indicazioni, la regola temporale generale da rispettare per i termini

di conservazione - prevede che gli accertamenti debbano essere notificati entro il 31 dicembre, rispettivamente del quinto o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata o avrebbe dovuto esserlo (in ipotesi di omessa presentazione della stessa, ovvero di sua nullità).

Fermo restando quanto appena detto, non può comunque dimenticarsi che gli oneri di conservazione delle note spese e relativi giustificativi - nei limiti sopra visti - ricadono sul soggetto individuato dalla legge, ossia, per la deducibilità dei rimborsi ai tesserati, sulla sola federazione sportiva.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016.

**Firma su delega del Direttore centrale aggiunto
Giovanni Spalletta**

IL FUNZIONARIO

Cristina Lami

(firmato digitalmente)