

Risposta n. 98/2024

OGGETTO: Certificazione dei corrispettivi – Conservazione di un file riepilogativo in luogo dei biglietti di trasporto – Esclusione – Documenti fiscalmente rilevanti – Decreto ministeriale 17 giugno 2014

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

QUESITO

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

L'istante è una società con sede in altro stato UE, dotata di stabile organizzazione in Italia, che opera nel campo dei servizi di trasporto aereo nazionale ed «internazionale di persone da/per l'Italia verso/da paesi stranieri UE ed Extra UE».

In particolare, i «Servizi di Trasporto riconducibili all'attività svolta dalla Stabile Organizzazione costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia per la tratta che si considera effettuata nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 7 quater, comma

1, lett. b) del DPR 633/72 (i **Servizi di Trasporto Effettuati in Italia**);» mentre i relativi corrispettivi «(i) concorrono alla formazione del volume di affari IVA della Stabile Organizzazione (ii) oltre a beneficiare, per i (maggioritari) Servizi di Trasporto Internazionale, del regime di non imponibilità ad IVA (ex art. 9, comma 1, n. 1 del DPR 633/72) non sono soggetti ad obbligo di fatturazione se non a richiesta del cliente (ex art. 22, comma 1, n. 3 del DPR 633/72) e, quindi (iii) sono rilevati contabilmente nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del DPR 633/72;

4. Sotto il profilo della certificazione, per i corrispettivi dei Servizi di Trasporto Effettuati in Italia, opera la deroga - di cui l'Istante si avvale - all'obbligo di memorizzazione e di trasmissione telematica giornaliera dei corrispettivi, posto che continua ad operare la (alternativa) certificazione dei corrispettivi attraverso il rilascio del biglietto di trasporto (art. 1, comma 2, del decreto ministeriale 10/5/2019);

5. Tale biglietto di trasporto - contenente le specifiche informazioni previste dalla legge (D.M. 30/6/1992) - viene emesso dall'Istante in formato elettronico, conformemente a quanto previsto dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 349/E del 28/11/2007 e, quindi, in formato immutabile contraddistinto da una numerazione progressiva, contenente tutte le indicazioni previste dal citato D.M. 30/6/1992 e reso immediatamente disponibile al cliente il quale lo può stampare [...];

6. Dal punto di vista della conservazione dei titoli di viaggio così emessi, l'Istante ha finora provveduto con l'archiviazione della stampa analogica dei biglietti di trasporto sub 5);».

Stante la notevole mole di titoli, nonché la complessità ed onerosità della loro archiviazione analogica, l'istante vorrebbe *«procedere all'archiviazione in formato digitale dei biglietti di trasporto emessi in formato elettronico»*.

A questo fine, stanti i precedenti in materia (l'istante richiama la già citata risoluzione n. 349/E del 2007), *«non risulta chiaro se sia possibile archiviare digitalmente un documento (file) riepilogativo su base periodica del contenuto puntuale di ciascun biglietto di trasporto emesso in un determinato arco temporale»* e, dunque, se risulti corretta *«la seguente soluzione tecnica:*

- *estrazione su base mensile (mese solare) ed entro i primi dieci giorni del mese successivo, del file excel [...] riepilogativo dei dati ed informazioni contenuti in ciascun biglietto elettronico emesso nel mese solare precedente;*

- *stampa in formato PDF dell'estrazione mensile di cui al punto precedente (v. esempio, All. 5). All'interno di tale file è possibile effettuare ricerche per parola;*

- *applicazione al file PDF di cui al punto precedente del processo di conservazione digitale di cui al D.M. 17/6/2014 e alle correlate disposizioni del Codice dell'Amministrazione Digitale, da concludersi sempre entro i primi dieci giorni del mese successivo a quello di emissione dei biglietti in esso (file) rendicontati;*

- *mantenimento a disposizione, per eventuali verifiche, anche del file excel da cui è stato generato il file pdf archiviato digitalmente.»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi l'istante ritiene che l'*«obbligo di conservazione dei biglietti di trasporto aereo emessi in modalità elettronica - anche ai fini della dimostrazione della sussistenza*

dei presupposti per esercitare la deroga all'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui al D.M. 10/5/2019 - possa essere adempiuto dall'Istante attraverso la produzione periodica (su base mensile ed entro i primi dieci giorni del mese successivo) del file in formato PDF [...] sottoposto alla procedura di conservazione digitale - di cui al D.M. 17/6/2014 e alle correlate disposizioni del Codice dell'Amministrazione Digitale - che termini con l'apposizione della marca temporale sul pacchetto di archiviazione e della firma elettronica qualificata (o firma digitale) del legale rappresentante dell'Istante ovvero di un terzo soggetto espressamente incaricato della conservazione dei documenti in parola. Peraltro, deve ritenersi non obbligatorio l'intervento di un notaio in quanto ciò è previsto solo per l'archiviazione dei c.d. "documenti unici" (circolare Agenzia delle entrate n. 36/E del 2006) tra i quali non rientrano, per l'appunto, i biglietti di trasporto in parola.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trasporto di persone e la certificazione dei relativi corrispettivi sono stati oggetto, nel tempo, di plurimi interventi da parte del legislatore e dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) individua le operazioni in relazione alle quali «*l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione*».

Tra le predette operazioni rientrano, tra l'altro, «*le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito*» [cfr. l'articolo 22, primo comma, n. 3)].

In riferimento a tali prestazioni, i corrispettivi andavano, quindi, certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale, di cui all'articolo 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249 e successive modificazioni, ovvero dello scontrino fiscale, di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, adempimento che è stato sostituito dall'emissione dei relativi titoli di viaggio:

«Per le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, i biglietti di trasporto assolvono la funzione dello scontrino fiscale. Dal 1° gennaio 1993 tali biglietti devono rispondere alle caratteristiche che saranno fissate con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 giugno 1992. [precepto adempiuto dal d.m. 30 giugno 1992, ndr.]» (così l'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

Le descritte modalità di certificazione sono rimaste invariate anche a seguito dell'introduzione generalizzata degli obblighi di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Infatti, l'articolo 1, del d.m. 10 maggio 2019, attuativo del citato articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015, prevede tutt'ora che *«1. In fase di prima applicazione, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, non si applica:*

[...] b) alle prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di

trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale;[...]

2. Le operazioni di cui al comma 1 continuano ad essere annotate nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.[...]

3. I soggetti che effettuano le operazioni di cui al comma 1 possono comunque scegliere di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri di tali operazioni.».

Il quadro di sintesi che si trae è quello per cui il prestatore del servizio di trasporto, qualora il committente non faccia richiesta della fattura - obbligatoria laddove si tratti di un soggetto passivo d'imposta (cfr. l'articolo 22, terzo comma, del decreto IVA) - od egli non decida di emetterla su base volontaria in accordo con il committente stesso, per la certificazione dei corrispettivi potrà avvalersi, in sostituzione della ricevuta/scontrino fiscale (e della memorizzazione elettronica con conseguente trasmissione telematica dei dati di cui al richiamato articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127 del 2015), dell'emissione dei biglietti contenenti le informazioni previste dal d.m. 30 giugno 1992, anche se dematerializzati (cfr. la risoluzione n. 349/E del 28 novembre 2007).

Tali biglietti di trasporto rappresentano documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie e ricadono, quindi, nelle previsioni del d.m. 17 giugno 2014 con riferimento alle caratteristiche che devono possedere quando sono emessi in formato elettronico, nonché alle modalità e tempi di conservazione (cfr., su questi ultimi aspetti, l'articolo 3 del d.m. 17 giugno 2014).

Tanto chiarito, in merito alla possibile sostituzione, a fini conservativi, dei singoli biglietti di trasporto con un *file* riepilogativo degli stessi da predisporre su base mensile, va osservato come le disposizioni normative attualmente vigenti non contengano tale previsione. Infatti:

- in generale, dopo l'emissione dei documenti che certificano la prestazione resa, è ammessa la sola annotazione cumulativa dei relativi corrispettivi nel registro previsto dall'articolo 24 del decreto IVA (cfr. l'articolo 6 del decreto del Presidente 9 dicembre 1996, n. 695);

- anche laddove tale *file* potesse qualificarsi come un "estratto informatico" di ciascun biglietto elettronico emesso nel periodo di riferimento - ossia come «*una parte del documento con una diversa evidenza informatica rispetto al documento da cui è tratto*» (così le "Linee Guida sulla formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici" di maggio 2021, predisposte dall'Agenzia per l'Italia Digitale, "AGID" in base all'articolo 71 del CAD) - va ricordato che «*Le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti Linee guida, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale, in tutti le sue componenti, è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico.*».

Ne deriva che laddove il pubblico ufficiale non intervenga (come avverrebbe nel caso di specie) e sussistono disposizioni volte alla conservazione dei documenti iniziali - tipicamente l'articolo 39 del decreto IVA, secondo cui «*I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti*

dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.») - la redazione/conservazione del file riepilogativo non potrebbe sostituire quella dei singoli documenti ma, al più, aggiungersi alla stessa.

Nei termini indicati la soluzione ipotizzata dall'istante non può, dunque, essere condivisa.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**