

Risposta n. 725/2021

OGGETTO: Attestato di conformità previsto dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (iper ammortamento) e dall'articolo 1, comma 195, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi) - Firma digitale corredata di marca temporale

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sulle modalità di rilascio delle attestazioni di conformità previste, in tema di iper ammortamento, dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e ss.mm.ii., nonché, in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, dall'articolo 1, comma 195, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

ALFA è un Organismo di Certificazione accreditato presso Accredia, l'Ente Unico nazionale di accreditamento designato dal Governo italiano, in applicazione del Regolamento (CE) n. 765/2008, ad attestare la competenza, l'indipendenza e l'imparzialità degli organismi di certificazione, ispezione e verifica, e dei laboratori di prova e taratura; Accredia è un'associazione riconosciuta che opera senza scopo di lucro, sotto la vigilanza del Ministero dello Sviluppo Economico (di seguito anche

"Mi.S.E.").

L'Istante svolge attività di rilascio delle attestazioni di conformità previste dalle discipline dell'iper ammortamento e del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

In particolare, per quanto qui di interesse, ALFA si occupa del rilascio degli attestati di conformità utili a poter beneficiare dell'iper ammortamento e della maggiorazione del 40 per cento per i beni immateriali (articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017 e ss.mm.ii.) e del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (articolo 1, comma 195, della legge di bilancio 2020).

ALFA, nello svolgimento dell'attività appena descritta, attualmente opera come segue: una volta verificata la sussistenza dei requisiti necessari, trasmette le certificazioni e le attestazioni ai richiedenti mediante posta elettronica certificata (PEC). In questo modo, attraverso la data e l'ora del messaggio, dette certificazioni vengono "indirettamente" dotate di data certa.

La Società ha adottato tale impostazione (trasmissione della certificazione via PEC e conferimento della data certa alla consegna del documento al richiedente) a causa del silenzio e dell'incertezza della normativa sul punto; quest'ultima, infatti, non specifica se, in che momento e con quale strumento la certificazione debba essere dotata di data certa.

Tuttavia, a causa del grande numero di certificazioni rilasciate e delle tempistiche delle attività di verifica (che spesso si intensificano a dicembre, nel periodo di fine esercizio), la trasmissione a mezzo PEC comporta alla Società notevoli difficoltà operative e di gestione del flusso comunicativo a favore dei propri clienti; per tale motivo, ALFA ha ricercato un metodo alternativo che potesse comunque garantire l'esistenza della certificazione, nel pieno rispetto della *ratio* sottesa alla normativa.

Nell'ottica di migliorare il servizio fornito ai richiedenti, ALFA ha individuato nella "firma digitale" corredata di "marca temporale" lo strumento idoneo a sostituire

la (macchinosa) modalità di trasmissione a mezzo PEC, in quanto egualmente efficace a conferire data certa alla certificazione, ma in modo più immediato e di rapida gestione.

Con l'adozione della nuova procedura, le certificazioni e le attestazioni verrebbero quindi dotate di data certa - tramite, appunto, apposizione di firma digitale con marca temporale - al momento stesso del rilascio e verrebbero poi rese disponibili da ALFA ai propri clienti, mediante l'accesso riservato ad una piattaforma web esclusivamente dedicata.

La Società, apponendo la firma digitale corredata da marca temporale all'attestazione, raggiungerebbe lo stesso risultato ottenuto attraverso la trasmissione a mezzo PEC (identificazione e cristallizzazione dell'istante in cui viene rilasciata la certificazione) applicando tuttavia una procedura più snella ma altrettanto valida e sicura.

Tuttavia, alla luce della differenza che intercorre tra le due procedure - al contrario della PEC, l'apposizione di marca temporale garantisce la data certa del momento del rilascio dell'attestazione (e quindi della sua esistenza) ma non del momento della consegna della medesima - ALFA vuole accertarsi di poter legittimamente adottare la nuova modalità operativa.

Pertanto, l'Istante chiede di confermare che la normativa di cui all'articolo 1, comma 11, della legge n. 232 del 2016, e all'articolo 1, comma 195, della legge n. 160 del 2019, debba essere interpretata in modo tale per cui il requisito della data certa - in caso di attestazione di conformità - sia richiesto solo al momento del "rilascio" della stessa e non a quello della "consegna" al richiedente e, per l'effetto, che lo strumento della firma digitale con apposizione di marca temporale risulti idoneo ad attestare in modo certo ed inequivocabile la data di rilascio (*rectius* dell'esistenza) dell'attestato e, pertanto, possa essere utilizzato - in quanto ugualmente efficace - in sostituzione dell'invio tramite PEC.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il requisito della data certa sia richiesto solo al momento del "rilascio" dell'attestato di conformità e non a quello della "consegna" al richiedente e che lo strumento della firma digitale con apposizione di marca temporale possa essere utilizzato in sostituzione dell'invio tramite PEC in quanto idoneo ad attestare in modo certo ed inequivocabile la data di rilascio dell'attestato.

La Società, dopo aver illustrato le disposizioni legislative e i documenti di prassi concernenti la tematica oggetto dell'interpello (l'articolo 1, comma 11, della legge n. 232 del 2016, l'articolo 1, comma 195, della legge n. 160 del 2019, la risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 e la circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 48610 del 1° marzo 2019), richiama l'articolo 12 delle Preleggi che, con riferimento ai criteri di interpretazione delle norme giuridiche, dispone che "*Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore*".

Applicando i citati criteri alle disposizioni in parola - le quali, per quanto di interesse della Società, subordinano la possibilità di accesso all'agevolazione all'emissione di "*un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato*" (sottolineatura aggiunta dall'Istante) - è possibile ricavare che:

(i) ai fini dell'accesso all'agevolazione, ciò che rileva è l'esistenza della dichiarazione (e quindi la sussistenza dei requisiti). Tale esistenza può ben ritenersi verificata al momento stesso del rilascio della certificazione, la quale, proprio a tale scopo, dovrà essere dotata di data certa;

(ii) il momento del rilascio - e quindi dell'emissione del certificato che attesta la sussistenza dei requisiti, dotato di data certa - dovrà essere anteriore al termine del periodo di imposta in cui è richiesto l'accesso al beneficio.

Ciò che rileva per il richiedente al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti, in sostanza, è la stessa esistenza (*rectius* il rilascio) - entro la fine del periodo di

imposta - di una delle dichiarazioni previste dalla norma, la quale riporterà e certificherà i requisiti previsti *ex lege* dell'agevolazione.

In relazione a quanto appena argomentato, l'interpretazione fornita dalla risoluzione n. 152/E del 2017 - adottata peraltro con esclusivo riguardo alla perizia non giurata - potrebbe apparire, secondo l'Istante, non del tutto coerente con quanto stabilito dalla norma poiché parrebbe subordinare l'accesso all'agevolazione al diverso requisito della consegna e dell'acquisizione del soggetto richiedente, che dovrà risultare da un atto avente data certa (ad esempio, plico raccomandato o PEC).

La Società ritiene che tale ulteriore "adempimento" sia stato richiesto dalla risoluzione in esame sempre al fine di dimostrare l'esistenza della dichiarazione (*rectius*: se viene consegnata ed acquisita entro il 31 dicembre allora quest'ultima "esiste") e possa, quindi, rendersi necessario solo laddove non vi sia la possibilità di garantire efficacemente l'individuazione della data certa del rilascio, ma non possa di certo aggiungersi qualora tale primo ed imprescindibile requisito sia raggiunto.

Questa impostazione, ad avviso dell'Istante, trova palese riscontro nella circolare n. 48610 del 1° marzo 2019, mediante la quale il Mi.S.E. - sempre con esclusivo riferimento alla perizia - ha avuto modo di specificare, sul tema, che *"in caso di perizia giurata, ai fini della decorrenza degli effetti dell'iper ammortamento è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa"*.

Di conseguenza, l'Istante ritiene che, nel caso in cui possa essere dimostrata la data certa dell'attestato di conformità (e quindi l'esistenza dell'attestato e dei requisiti) entro la fine del periodo di imposta in cui è stata richiesta l'agevolazione, nessun altro successivo adempimento debba rendersi necessario ai fini dell'accesso all'agevolazione.

Secondo la Società, per garantire la data certa dell'attestazione può essere utilizzato - oltre alla PEC - anche lo strumento della firma digitale con apposizione di

marca temporale.

Sul punto, l'Istante evidenzia che l'idoneità dello strumento in parola è stata riconosciuta sia dalla giurisprudenza di legittimità, sia dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4251 del 2019, ha avuto modo di affermare che *"la cd. marca temporale è un servizio specificamente volto ad associare data e ora certe e legalmente valide ad un documento informatico, consentendo, quindi, di attribuirgli una validazione temporale opponibile a terzi (cfr. D.Lgs. n. 82 del 2005, art. 20, comma 3, cd. Codice dell'Amministrazione Digitale)"* e che *"La marca temporale, dunque, attesta il preciso momento in cui il documento è stato creato, trasmesso o archiviato. Infatti, quando l'utente, con il proprio software, avvia il processo di apposizione della marca temporale sul documento (informatico, digitale o elettronico), automaticamente viene inviata una richiesta contenente una serie di informazioni all'Ente Certificatore Accreditato (qui, come si è detto, individuato in Aruba), che verifica in maniera simultanea la correttezza della richiesta delle informazioni, genera la marca temporale e la restituisce all'utente. Questo processo automatico ed immediato garantisce la sicurezza e la validità del processo di marcatura"*.

Per quanto concerne l'Amministrazione finanziaria, invece, è possibile fare riferimento al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 658445 del 30 luglio 2019, con il quale, in materia di c.d. "Patent Box", è stato precisato che, in caso di autodeterminazione del reddito agevolabile, *"la documentazione deve essere firmata dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante firma elettronica con marca temporale da apporre entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi"*, proprio al fine di conferire certezza giuridica all'esistenza dei contenuti informativi posti a base della determinazione diretta del contributo economico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Ciò premesso, con riferimento al quesito formulato nell'interpello si osserva quanto segue.

L'articolo 1, comma 11, della legge n. 232 del 2016, per quanto qui di interesse, stabilisce che per beneficiare delle agevolazioni previste dai commi 9 e 10 del medesimo articolo (iper ammortamento e maggiorazione relativi ai beni elencati rispettivamente negli allegati A e B annessi alla legge stessa) l'impresa richiedente *"è tenuta a produrre (...), per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"*.

La predetta disposizione è stata richiamata anche dalle successive leggi di bilancio che hanno prorogato la disciplina dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali (v. articolo 1, comma 33, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e articolo 1, comma 63, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Nello stesso senso si esprime l'articolo 1, comma 195, della legge n. 160 del 2019 relativamente al credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui ai commi 189 e 190 del medesimo articolo (beni ricompresi rispettivamente nell'allegato A e nell'allegato B annesso alla citata legge n. 232 del 2016); il comma 195 in questione, infatti, stabilisce che per i beni di costo unitario di acquisizione

superiore a 300.000 euro *"le imprese sono (...) tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"*.

Al riguardo, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, a commento delle novità introdotte dall'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge n. 232 del 2016, ha precisato che, secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, la perizia deve essere acquisita dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

La successiva risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, ha fornito i chiarimenti necessari per ovviare alle possibili difficoltà che i professionisti incaricati della perizia giurata avrebbero potuto incontrare per il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 (che, per la generalità dei soggetti, costituiva il termine di chiusura del periodo d'imposta agevolabile).

All'epoca, infatti, con riferimento al caso della perizia tecnica giurata, erano state segnalate possibili difficoltà per il rispetto di tale termine nelle situazioni in cui l'entrata in funzione e l'interconnessione dei beni agevolabili - nonché, in caso di beni e impianti complessi realizzati in appalto, la stessa consegna e le fasi di collaudo e accettazione - fossero avvenute proprio a ridosso degli ultimi giorni dell'anno; in queste situazioni, infatti, il professionista avrebbe potuto incontrare oggettive difficoltà a completare la procedura con il giuramento.

Con la risoluzione in argomento è stata accolta una soluzione che, pur

mantenendo fermo il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, ha consentito al professionista di procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017.

Pertanto, nella descritta situazione, è stata ritenuta sufficiente la consegna all'impresa, da parte del professionista incaricato, di una perizia asseverata (e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti) entro la data del 31 dicembre 2017.

Visto che, in tale situazione, veniva a mancare uno strumento (il giuramento) che garantisse la certezza della sussistenza, entro la predetta data, delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, la risoluzione ha previsto che la consegna entro il 31 dicembre 2017 della perizia asseverata e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovesse risultare da un atto avente data certa (ad esempio, plico raccomandato senza busta oppure posta elettronica certificata) e che, ovviamente, il documento successivamente esibito per il giuramento dovesse essere esattamente il medesimo inviato all'impresa.

In seguito, come correttamente rilevato dall'Istante, con la circolare n. 48610 del 1° marzo 2019 il Mi.S.E. ha affermato che, in caso di perizia giurata, ai fini della decorrenza degli effetti dell'iper ammortamento è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

Ciò posto, sentito il Ministero dello Sviluppo Economico, si ritiene che il principio contenuto nella circolare appena citata possa essere esteso, con i dovuti adattamenti, anche alla fattispecie dell'attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

In tal caso, quindi, ai fini della decorrenza degli effetti dell'agevolazione è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda all'emissione

di un attestato di conformità, munito di data certa, dal quale risulti la sussistenza delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione; in questa ipotesi, non sarà necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione dell'attestato da parte dell'impresa.

A tale riguardo, si concorda con quanto sostenuto dalla Società circa l'idoneità dello strumento della firma digitale con apposizione di marca temporale ad attestare in modo certo ed inequivocabile la data di emissione dell'attestato.

In merito, è opportuno ricordare che il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 ("Codice dell'amministrazione digitale" o "CAD"), al comma 1-*bis* dell'articolo 20 (rubricato *"Validità ed efficacia probatoria dei documenti informatici"*) stabilisce che il documento informatico - ossia *"il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti"* (v. articolo 1 del CAD) - *"soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'articolo 2702 del Codice civile quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, è formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID ai sensi dell'articolo 71 con modalità tali da garantire la sicurezza, integrità e immutabilità del documento e, in maniera manifesta e inequivoca, la sua riconducibilità all'autore. (...) La data e l'ora di formazione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle Linee guida."*

Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 febbraio 2013, recante *"Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali, ai sensi degli articoli 20, comma 3, 24, comma 4, 28, comma 3, 32, comma 3, lettera b), 35, comma 2, 36, comma 2, e 71"* del CAD, al comma 1 dell'articolo 41 (rubricato *"Riferimenti temporali opponibili ai terzi"*) dispone che *"I riferimenti temporali realizzati dai certificatori accreditati in conformità con quanto disposto dal Titolo IV sono opponibili ai terzi ai sensi dell'art."*

20, comma 3, del Codice" dell'amministrazione digitale; il predetto Titolo IV (articoli da 47 a 54) detta le "Regole per la validazione temporale mediante marca temporale".

Pertanto, si ritiene che lo strumento della firma digitale corredata da marca temporale, laddove rispondente ai requisiti previsti dalle norme e dalle regole tecniche vigenti, sia idoneo a garantire la certezza della data di emissione, da parte dell'ente di certificazione accreditato, dell'attestato di conformità.

Ovviamente, l'impresa richiedente dovrà mettere a disposizione degli organi di controllo l'attestato in forma digitale per le opportune verifiche.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)