



Ministero dello Sviluppo Economico

DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE, LA COMPETITIVITÀ E LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Circolare 1 marzo 2019, n. 48610

Oggetto: Agevolazione agli investimenti in beni strumentali per la trasformazione tecnologica e digitale, di cui all'art. 1, commi 9-11, della legge n. 232 del 2016 e ss.mm.ii. (c.d. "iper ammortamento") – Applicazione della disciplina nel settore della sanità – Ulteriori chiarimenti.

Premessa

In materia di "iper ammortamento", sono pervenute alla scrivente numerose istanze di parere tecnico volte a conoscere la corretta classificazione, nell'ambito dell'allegato A della legge n. 232 del 2016, di una serie di apparecchiature e altri beni impiegati nel settore sanitario non espressamente considerati negli esempi svolti nella circolare Agenzia delle Entrate-Ministero dello sviluppo economico n. 4 del 30 marzo 2017 e nei successivi documenti di prassi.

Accogliendo, dunque, l'esigenza rappresentata da molti operatori del settore e da alcune associazioni di categoria, con la presente circolare si ritiene opportuno riepilogare in un quadro più generale i chiarimenti sin qui forniti in risposta alle singole istanze di parere tecnico; ciò al fine di uniformare il trattamento delle diverse tipologie di investimenti ammissibili, anche in punto di redazione della documentazione tecnica richiesta (perizia giurata, attestazione o autocertificazione).

Prima di entrare nel merito dello specifico argomento, si ricorda che l'ambito temporale di applicazione della disciplina dell'iper ammortamento è stato ulteriormente esteso dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019). In particolare, l'articolo 1, comma 60, ha stabilito che le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, *"effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione"*. L'intervento operato con la Legge di Bilancio 2019, tuttavia, non costituisce una semplice proroga del regime precedente: sono state, infatti, introdotte modifiche sostanziali specificatamente riguardanti l'intensità del beneficio applicabile. In particolare, nell'ottica di concentrare maggiormente gli effetti del beneficio sulle imprese di piccole e medie dimensioni, ai sensi del comma 61

del citato articolo 1, la misura della maggiorazione è stata elevata dal 150 al 170 per cento per gli investimenti dell'Allegato A (beni materiali) fino a 2,5 milioni di euro; ridotta dal 150 al 100 per cento per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e ulteriormente ridotta dal 150 al 50 per cento per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro. Inoltre, il citato comma 61 dell'articolo 1 ha fissato al suddetto limite di 20 milioni di euro il tetto massimo del volume di investimenti complessivamente ammissibili al beneficio nell'ambito del nuovo regime temporale. Sono rimasti invece invariati tutti gli altri profili della disciplina agevolativa concernenti gli aspetti oggettivi nonché quelli riguardanti l'applicabilità del beneficio agli investimenti in beni immateriali (allegato B alla legge n. 232 del 2016).

Applicazione dell'iper ammortamento nel settore sanitario

Per motivi di semplificazione e chiarezza illustrativa, gli investimenti oggetto di trattazione possono essere raggruppati, in ragione delle specifiche caratteristiche tecnologiche e funzionali risultanti dalla documentazione allegata alle istanze pervenute, nelle seguenti voci:

- **apparecchiature per la diagnostica per immagini:** in questa voce possono ricomprendersi tutte le apparecchiature per la c.d. *medical imaging* – vale a dire, l'insieme delle tecniche e dei processi che concorrono alla creazione di immagini del corpo umano con finalità diagnostiche – e che si differenziano tra loro, principalmente, in ragione del tipo di sorgente di energia utilizzata per l'esecuzione del processo di indagine: radiazioni ionizzanti, campi magnetici, ultrasuoni, fenomeni ottici. In generale, le apparecchiature in questione risultano composte da una struttura che ospita il sistema di generazione del flusso energetico, un lettino porta paziente e una workstation dedicata con software di elaborazione dati per la ricostruzione e la visualizzazione su monitor delle immagini. Rientrano in tale categoria, a titolo esemplificativo: il *tomografo computerizzato (TC)* che consente di riprodurre immagini del corpo umano, sia in sezione che tridimensionali, sfruttando l'attenuazione di un fascio di radiazioni ionizzanti nel passaggio attraverso il paziente; come pure il *tomografo a risonanza magnetica (RMN)* il cui principio di funzionamento si basa sulla diversa risposta dei tessuti biologici sollecitati temporaneamente da un campo magnetico. Altri esempi sono rappresentati dai *sistemi radiografici ad arco* utilizzati in ambito interventistico (cardiologia, neurologia, vascolare) per avere immagini tridimensionali dinamiche come guida in tempo reale per l'esplorazione di strutture vascolari e dagli *ecografi* in grado di riprodurre immagini grazie alla registrazione degli echi dalle interfacce acustiche tessutali. Rientrano in tale voce, inoltre, le apparecchiature della *medicina nucleare* (gamma camera, PET, SPECT), nelle quali il processo diagnostico avviene attraverso la rappresentazione visiva (immagini scintigrafiche) della distribuzione nel corpo umano di radionuclidi iniettati nel paziente e capaci di legarsi selettivamente a determinati tessuti; nonché, sempre a titolo

esemplificativo, le apparecchiature per la *Mineralometria Ossea Computerizzata* (MOC) che hanno la funzione di misurare la densità minerale nelle ossa di un'area ben delimitata dello scheletro.

- **apparecchiature per la radioterapia e la radiochirurgia:** in tale voce rientrano le apparecchiature sanitarie volte al trattamento delle cellule tumorali. Trattasi, indipendentemente dalla tecnica di radioterapia e radiochirurgia presa in considerazione (ad esempio: conformazionale 3D, IMRT, IGRT), di apparecchiature che utilizzando un'elevata dose di radiazioni ionizzanti sono in grado, grazie a software specializzati di localizzazione e focalizzazione dell'area bersaglio, di eseguire il trattamento terapeutico con la massima precisione. Vi rientrano, ad esempio, i sistemi integrati per la radioterapia avanzata basati sull'utilizzo di acceleratori lineari e altri componenti indispensabili al trattamento, quali i sistemi dedicati al centraggio, al posizionamento automatico e all'immobilizzazione del paziente, come pure l'attrezzatura dosimetrica per la misurazione delle caratteristiche dell'acceleratore ai fini della ricalibrazione, nonché i sistemi robotizzati di radiochirurgia stereotassica che, grazie a sofisticati sistemi di calcolo per l'elaborazione delle traiettorie del braccio robotico, consentono di eseguire interventi chirurgici non invasivi.
- **robot:** all'interno di questa voce sono ricomprese le diverse tipologie di robot e sistemi robotizzati impiegati nel settore medico per scopi interventistici, terapeutici e riabilitativi. A titolo di esempio, possono considerarsi i robot chirurgici utilizzati per eseguire interventi mini invasivi ad alta precisione che consentono al chirurgo di operare a distanza con maggiore efficacia grazie alla soppressione del tremore naturale delle mani e alla possibilità di scalare l'entità dei movimenti, nonché, grazie anche a sistemi di visione 3D, di distinguere le strutture anatomiche più piccole e difficilmente visibili a occhio nudo. Si tratta di sistemi composti, in linea di massima, da tre elementi tra loro integrati: la "console chirurgica", che è il centro di controllo per mezzo del quale il chirurgo gestisce direttamente i robot; il "carrello paziente" che rappresenta il componente operativo del sistema ed è provvisto di braccia per l'azionamento degli strumenti chirurgici sui quadranti del campo operatorio; il "carrello visione" che funge da supporto visivo durante il processo attraverso la combinazione delle funzioni di elaborazione video/immagine e di elaborazione elettronica/software.
In tale ambito, inoltre, possono ricondursi anche i sistemi per la riabilitazione robotica dedicati ai pazienti affetti da patologie del sistema nervoso; tra questi, ad esempio, vi sono i sistemi costituiti da esoscheletri integrati con software basati sull'intelligenza artificiale che consentono di adattare il percorso di cura in funzione del paziente e da software di realtà virtuale per il monitoraggio su uno schermo dei movimenti effettuati.
- **sistemi automatizzati da laboratorio:** in questa voce rientrano i sistemi completi e automatizzati per il trattamento di campioni biologici per indagini microbiologiche. Trattasi, in particolare, di sistemi complessi interfacciati con i sistemi informatici di

laboratorio (LIS) e in grado di automatizzare e digitalizzare l'intero processo di analisi microbiologica, dall'identificazione del campione da analizzare (attraverso lettori barcode), fino alla semina dello stesso nonché, nei modelli più avanzati, all'incubazione intelligente e alla lettura automatica delle piastre.

Così individuate le diverse tipologie di beni astrattamente riconducibili al concetto di "sanità 4.0", per quanto riguarda la classificazione nell'ambito dell'allegato A si ritiene che gli stessi possano unitariamente ricondursi al punto elenco 3 del primo gruppo di detto allegato, concernente *"macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime"*. Nella generalità dei casi, infatti, si tratta di sistemi complessi costituiti da più elementi tra loro integrati ai fini dello svolgimento della specifica prestazione sanitaria cui, nelle diverse fattispecie, sono destinati.

Inoltre, sulla base dell'esame della relativa documentazione tecnica, può anche riconoscersi che, in linea generale, le apparecchiature rientranti nelle voci sopra descritte risultano dotate di caratteristiche tecnologiche e digitali tali da soddisfare potenzialmente i 5+2 requisiti che la disciplina agevolativa richiede per i beni classificabili nel primo gruppo dell'allegato A. La verifica nel dettaglio dei requisiti andrà comunque rappresentata nella perizia tecnica come previsto dalla disciplina.

Come emerge anche dalle sintetiche descrizioni sopra riportate, i beni in questione risultano nativamente dotati di componenti *software* indispensabili allo svolgimento delle funzioni a cui gli stessi sono preposti. Al riguardo, si ricorda che, come già chiarito nella richiamata circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, nel caso in cui il *software* sia integrato (*"embedded"*) in un bene materiale dell'allegato A e venga quindi acquistato unitamente allo stesso, non si deve operare una distinzione tra componente materiale e componente immateriale. Diverso è invece il caso dei *software* di sistema (c.d. *"stand alone"*) i quali, anche nel caso in cui interagiscano con i beni di cui all'allegato A, non risultano indispensabili al loro funzionamento; l'acquisto di tali *software*, sempre che si tratti di *software* riconducibili a una delle voci comprese nell'allegato B, può essere agevolato infatti solo con la maggiorazione del 40% del relativo costo. A questo specifico riguardo, si conferma che nell'ambito dell'allegato B possono ricondursi i *software* relativi alla gestione della c.d. *"cartella clinica elettronica"*, ritenuti assimilabili ai beni immateriali individuati al punto 1 del citato allegato B recante *"Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per [...] l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics)"*; ferma restando comunque, è appena il caso di ricordare in coerenza con quanto già precisato per altri settori, l'esclusione dall'iper ammortamento degli investimenti in componenti materiali necessarie alla messa in funzione dei *software* (quali, ad esempio: server, apparati attivi e passivi, armadi di rete, cablaggio strutturato ecc.).

Ciò chiarito, si ricorda che per la concreta fruizione del beneficio dell'iper ammortamento è necessario che entro la chiusura del periodo d'imposta nel corso del quale si verifica l'effettuazione degli investimenti e/o l'interconnessione dei beni sia soddisfatto anche l'adempimento formale richiesto dalla disciplina agevolativa nella forma della perizia tecnica giurata o attestazione di conformità o di dichiarazione del legale rappresentante con valore di autocertificazione. A questo proposito, non può escludersi che, per gli investimenti già effettuati nei periodi d'imposta 2017 e 2018, le relative perizie (attestazioni o autocertificazioni) redatte anteriormente alla pubblicazione della presente circolare siano state formulate adottando criteri di classificazione diversi da quelli sopra indicati. Al riguardo, si ritiene che tali diverse classificazioni non inficino l'applicabilità e la decorrenza del beneficio, sempre che gli investimenti in questione siano stati comunque classificati nell'ambito del primo gruppo dell'Allegato A. Inoltre, si ritiene che non sia neanche necessario procedere a una nuova perizia giurata (attestazione o autocertificazione), a meno che la diversa classificazione in precedenza effettuata non rifletta anche una diversa assunzione di elementi o profili sostanziali non coerenti con i chiarimenti contenuti nella presente circolare.

Da ultimo, al fine di eliminare i dubbi prospettati in alcuni quesiti, si precisa 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.

Siglato

Il Dirigente della Divisione IV – Marco Calabrò

IL DIRETTORE GENERALE

Stefano Firpo

Documento sottoscritto con firma digitale ai sensi del D.Lgs. n. 82 del 7 marzo 2005 e successive modifiche