

Il fisco colpisce i furbetti della Tremonti ambientale (parte II)



Avete avuto guai con l' Agenzia delle Entrate? State pensando di utilizzare la legge 388/2000 per detassare gli investimenti ambientali? Prima di affidarvi ai consulenti (che non rimettendoci mai niente fanno pressione sulle aziende per convincerle ad acquistare i propri servizi), leggete cosa è successo ad un'azienda che qualche anno fa si è impropriamente detassata circa 120.000 euro di investimenti...

a cura della Redazione

PREMESSA

Abbiamo più volte segnalato, sulle pagine delle nostre riviste, la "disinvoltura" con cui molte aziende hanno usufruito delle agevolazioni previste dalla cosiddetta "Tremonti ambientale", che prevedeva la detassazione degli investimenti in impianti che riducono l'impatto ambientale.

Alcuni costruttori, spalleggiati da consulenti che a fronte di provvigioni e/o tangenti, millantavano di far ottenere l'assenso alla detassazione dagli Enti competenti (assenso che in realtà non era affatto necessario), hanno venduto apparecchiature di spruzzatura, reciprocatori, robot, impianti di lavaggio, impianti di verniciatura, impianti di depurazione aria e trattamento delle acque, grazie all'allettante possibilità di detassare gran parte dell'investimento. Come spesso accade nel nostro Paese, una buona legge viene utilizzata per eludere ed evadere il fisco, per cui tra le numerose pratiche effettuate seguendo in modo corretto le procedure previste dalla normativa, si sono accumulati tentativi, apparentemente ben riusciti, di detassazione illecita.

Poiché la relazione che giustificava la detassazione degli utili destinati a tali investimenti non veniva valutata tecnicamente da un organismo competente, la responsabilità sulla valutazione della conformità ai requisiti previsti dalla legge era solo delle aziende (il consulente non ne risponde minimamente), che in pratica si sono autodetassate con una semplice autocertificazione.

Naturalmente a pagare il conto non sono stati nè i costruttori degli impianti, nè i consulenti, che hanno già incassato i loro compensi, bensì gli utilizzatori che, indipendentemente dalla

buona o malafede con cui si sono fatti convincere, hanno dovuto pagare il conto, come dimostra uno dei casi che abbiamo analizzato nel dettaglio e che descriviamo in questo articolo.

Commercialisti e consulenti "d'assalto" considerano minimo il rischio, ma visto che non sono loro a pagare i pesanti oneri di un'eventuale contestazione tributaria, consigliamo agli operatori del settore la massima prudenza!

I RISCHI DELL'AUTORIDUZIONE

Tra le maggiori perplessità, che dovrebbero indurre alla prudenza gli eventuali "autoriduttori fiscali", segnaliamo quelle a maggior rischio di contestazione.

Gli investimenti che migliorano l'ambiente di lavoro (ammesso e non concesso che esso sia equivalente all'ambiente nella sua accezione più generale, in quanto di solito per ambiente si intende quello esterno alla fabbrica), non sono comunque a nostro avviso detassabili, in quanto la legge già impone che vengano impiegate le tecnologie che danno la massima protezione al lavoratore: trattandosi di un obbligo di legge mancherebbe del tutto il requisito fondamentale espresso dall'art. 6, comma 15 della legge, che esclude gli investimenti realizzati in attuazione di obblighi di legge, nonché il calcolo con l'approccio incrementale.

Per l'acquisto di impianti nuovi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sono detassabili solo i "costi di investimento supplementari necessari per conseguire gli obiettivi di tutela ambientale", per cui vanno confrontati i costi dell'impianto nuovo rispetto a quello esistente (che ovviamente deve già rispettare le norme di legge) e solo la differenza tra

i due può essere detassata. Per questo motivo, non può essere detassato il valore totale di un impianto nuovo e dell'immobile in cui viene installato, bensì il costo supplementare tra un impianto tradizionale e uno a minor impatto ambientale. Se così non fosse, un'azienda che acquista un impianto produttivo (di lavaggio, di verniciatura, ma anche di lavorazione di qualsiasi manufatto) potrebbe finanziarsi interamente l'investimento dimostrandone anche un minimo vantaggio ambientale. A questo proposito sottolineiamo l'importanza del significato oggettivo di "minor impatto ambientale"; infatti si dà per scontato che un impianto che riduce le emissioni di solventi sia considerato a minor impatto ambientale: ricordiamo che nella relazione tecnica che deve dimostrare l'inerenza dell'investimento, devono essere considerate tutte le fonti di impatto ambientale (produzione di rifiuti, consumo di acqua, consumi energetici ecc.) e non solo le emissioni in atmosfera.

Ricordiamo infine che non esiste alcuna legge che definisca quali sono le tecnologie a minor impatto ambientale. Facciamo qualche esempio concreto.

Nel campo della depurazione dei solventi è più ambientalmente compatibile un impianto a carboni, un combustore o un biofiltro? Nel lavaggio industriale possono essere considerate tecnologie a minor impatto ambientale sia le lavatrici a solventi a circuito chiuso, sia quelle ad acqua (con o senza trattamento dei reflui)?

Nella verniciatura è "più pulito" un impianto di verniciatura con prodotti all'acqua o in polvere?

E' più inquinante un ciclo di verniciatura con basso contenuto di solventi senza impianto di depurazione o uno ad alto contenuto



Impianto	Tipologia	Fornitore	Costo totale dell'impianto	Costo impianto simile non detassabile	Quota costo ritenuto detassabile
1	Impianto di combustione SOV con 2 torri e una camera di compensazione	XXX	€ 200.000	€ 170.000	€ 30.000
2	Impianto di lavaggio	YYY	€ 50.000	€ 4.000	€ 46.000
3	Impianto di lavaggio	ZZZ	€ 40.000	€ 4.000	€ 36.000
4	Impianto di distillazione	WWW	€ 40.000	€ 3.000	€ 37.000
	Totale		€ 330.000	€ 181.000	€ 149.000

Tabella 1 – Sintesi degli investimenti ritenuti detassabili dall'azienda oggetto di indagine da parte dell'Agenzia delle Entrate

di solventi con impianto di depurazione?

E poi quanto incide in queste valutazioni la capacità del costruttore di realizzare impianti con caratteristiche tecnologiche che distinguono il "cantinaro" dallo "specialista"?

Poiché si suppone che tutte le aziende che hanno usufruito della detassazione siano autorizzate e quindi "a norma" (altrimenti non potrebbero usufruire delle agevolazioni), si può supporre che l'investimento incrementale abbia un valore piuttosto basso, in quanto visti i limiti molto rigidi imposti dalla nostra legislazione ambientale, ogni miglioramento risulta difficile e di ridotta entità complessiva, con notevoli differenze regionali. Se ad esempio un'azienda che vernicia in Piemonte (dove si possono utilizzare solo prodotti verniciani con un contenuto di solventi non superiore al 10%, installando in alternativa impianti di abbattimento che consentono di ottenere risultati analoghi) volesse ottenere risultati ambientali migliori, potrebbe solo acquistare un impianto di abbattimento o

passare alle vernici in polvere, a patto che sia in grado di dimostrare una riduzione complessiva dell'impatto sull'ambiente.

Lo stesso discorso vale sia per la sostituzione di sistemi di applicazione che riducono i consumi, mediante la diminuzione degli sprechi o l'adozione di sistemi di recupero (indipendentemente dalla materia prima impiegata, ad esempio vernici a solvente o all'acqua), sia per la sostituzione di macchine di lavaggio a solvente o all'acqua con impianti a ciclo chiuso.

LE REGOLE DEL GIOCO

L'agevolazione introdotta dalla legge 388/2000, di cui abbiamo già parlato nei numeri precedenti della nostra rivista, prevede che le piccole e medie imprese, in regime di contabilità ordinaria, che esercitano le attività previste dall'art. 55 del Tuir, possono fruire della detassazione del reddito, a fronte di investimenti finalizzati al miglioramento ambientale. Le immobilizzazioni materiali, da inserire in bilancio nell'attivo dello stato patrimoniale, devono consentire di prevenire, ridurre

o riparare i danni causati all'ambiente, in seguito allo svolgimento dell'attività di impresa.

Rientra quindi nell'agevolazione l'acquisto dei seguenti beni:

- impianti e macchinari;
- attrezzature industriali e commerciali;
- terreni o fabbricati;
- immobilizzazioni in corso e accenti;
- altri beni.

Sono sempre esclusi, come abbiamo più volte segnalato, gli investimenti ambientali realizzati per adempiere obblighi di legge (comma 15, art. 6, della legge 388/2000), per cui le aziende che non sono conformi alle normative ambientali non possono applicare la detassazione.

I beni detassati devono essere indicati in bilancio separatamente dagli altri.

Sono escluse dall'agevolazione anche le spese che non determinano l'acquisto del bene stesso, come ad esempio la locazione o la concessione in uso.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 266/2002, ha precisato che per i cespiti oggetto degli investimenti ambientali è possibile

dedurre le relative quote di ammortamento.

Gli investimenti devono essere "aggiuntivi", per cui possono essere indipendenti dal ciclo produttivo, oppure possono costituire una modifica degli impianti esistenti.

La quota detassabile deve corrispondere all'eccedenza rispetto alla media di beni analoghi acquistati nei due periodi di imposta precedenti.

Deve essere specificata la parte di costo degli investimenti effettuati che consente di ottenere un impatto ambientale inferiore a quello che normalmente, nei cicli produttivi esistenti, sarebbe richiesto in attuazione di obblighi di legge.

Questo principio è sintetizzato dal concetto di "approccio incrementale" di tutti gli investimenti, che già premia le aziende che operano in modo da migliorare

continuamente i processi e prodotti dal punto di vista ambientale, come previsto dalle certificazioni ISO 14000 ed EMAS.

L'azienda deve conservare una relazione tecnica, redatta con l'aiuto del fornitore dell'impianto, che deve dimostrare, nel caso di controlli fiscali, la particolare destinazione a tutela dell'ambiente di una ben definita quota degli investimenti aziendali.

Per evitare elusioni fiscali tramite disinvestimenti precoci, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione dell'anno in cui si realizza la cessione, si determina diminuendo l'ammontare degli investimenti ambientali di un importo pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti da tali vendite e i costi sostenuti nello stesso periodo d'imposta per la realizzazione degli investimenti ambientali.

STORIA DI UN CASO: L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Più volte in passato (vedi il nostro articolo "Soldi facili con la Tremonti ambientale?") avevamo ricordato che il fisco ha la "memoria lunga", suggerendo di non cedere alle lusinghe di costruttori e consulenti "disinvoliti" e purtroppo siamo stati facili profeti. Dopo l'articolo pubblicato sul numero di gennaio, sono arrivate in redazione numerose segnalazioni di casi in cui l'Agenzia delle Entrate di varie zone d'Italia ha effettuato controlli fiscali, inviando avvisi di accertamento a numerose aziende che hanno illecitamente usufruito delle agevolazioni. Abbiamo potuto analizzare uno di questi avvisi, da cui appare una notevole competenza tecnica da parte degli esperti del fisco, che hanno contestato dettagliatamente la detassazione di un importo totale pari a circa 120.000 euro, che dovranno essere restituiti con gli interessi legali e le more previste.

LA DETASSAZIONE SOTTO LALENTE DEI TECNICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito del possibile utilizzo indebito di agevolazioni fiscali, la cui fruizione avviene tramite variazioni in diminuzione del reddito d'impresa, sta controllando le imprese per le quali risulta, nella dichiarazione dei redditi, la fruizione della detassazione per investimenti ambientali ai sensi dell'art. 6, commi da 13 a 19 L. 388/2000.

Una di queste aziende, oggetto di indagine, ha presentato un quadro di investimenti, ritenuti detassabili, schematizzati nella tabella 1.

Vediamo nel dettaglio i singoli impianti acquistati e le motivazioni con cui è stata contestata la detassazione.





L'IMPIANTO DI DEPURAZIONE (N° 1 DELLA TABELLA 1): UNA VALUTAZIONE SOSTANZIALMENTE CORRETTA

L'esame della documentazione ha consentito all'Agenzia delle Entrate di ritenere corrette le considerazioni svolte dalla società, sia perchè l'impianto di combustione è stato acquistato in ottemperanza ad obblighi di legge, sia perchè in parte il livello di tutela ambientale eccede la misura imposta dalla legge (il limite normativo prevede una concentrazione al camino inferiore a 100mgC/Nm³ di COT, mentre il limite delle concentrazioni di COT al camino garantite dal costruttore dell'impianto sono inferiori a 50mgC/Nm³).

Dunque, ferma restando la non detassabilità dell'investimento nella misura imposta da obblighi di legge, per l'eccedenza oltre tali limiti è corretto valutare la spettanza dell'agevolazione ambientale nel rispetto dell'approccio incrementale.

Considerato che l'impianto di combustione appare sostanzialmente dedicato in quasi tutti i suoi componenti alla tutela ambientale e che anche la comparazione tra il macchinario acquistato e quello preso a riferimento risulta precisa e circostanziata (come rilevabile dalle fatture d'acquisto dei macchinari, dalle relative schede descrittive, dai preventivi relativi a tali macchinari nonché dai preventivi relativi ad altri macchinari similari utilizzatori per la comparazione), l'ammontare dell'investimento considerato detassabile è stato ritenuto in linea di massima corretto e, pertanto, si è proceduto al recupero a tassazione solamente di una quota di costo, relativa

all'impianto di insonorizzazione, che non poteva essere aggiunto all'impianto di depurazione.

Considerato che l'azienda acquirente, sulla quale incombeva l'onere di produrre tutti gli elementi utili al controllo, non ha prodotto documenti idonei ad individuare la quota di costo del macchinario imputabile alle singole componenti (tra cui l'impianto di insonorizzazione), l'Agenzia delle Entrate ha stabilito forfaitariamente in modo prudenziale l'ammontare della quota di in-

Consigliamo agli operatori del settore la massima prudenza!

vestimento non detassabile di tale macchinario in misura pari a € 2.000 (su un costo totale di € 200.000) ferma restando, per la società, la facoltà di provare documentalmente anche in un momento successivo che la quota del costo relativa a tale impianto di insonorizzazione è inferiore a quella forfaitariamente calcolata dall'Agenzia delle Entrate.

GLI ALTRI IMPIANTI (N° 2, 3 e 4 DELLA TABELLA 1): UNA DETASSAZIONE IMPROPRIA

Si tratta di macchinari automatizzati inseriti specificamente nel contesto produttivo, sia per la pulizia dei pezzi, sia per il recupero dei solventi impiegati e per il loro successivo riutilizzo, che si caratterizzano anche per una funzione di tutela ambientale.

Si tratta di impianti necessari per adempiere agli obblighi di legge, in particolare per la riduzione di emissioni diffuse (da mantenere sotto al soglia del 20% dell'input di solvente, ex D. Lgs. 152/2006) rispetto all'impianto di depura-

zione, che serve per la riduzione delle emissioni convogliate.

In sintesi, mentre l'impianto di depurazione è un bene sostanzialmente dedicato alla tutela ambientale, gli altri impianti sono dei beni produttivi, con funzionalità **anche** di tutela ambientale, da cui derivano limiti più stringenti in termini di detassabilità degli investimenti, in quanto non solo bisogna fare riferimento esclusivamente alla quota di costi supplementari destinati alla tutela ambientale (con la sola parte eventualmente eccedente gli obblighi di legge), ma bisogna anche tenere conto anche del **ritorno in termini di aumento di capacità produttiva, di risparmi di spesa e**

di produzioni accessorie aggiuntive (come anche esplicitato dalla Risoluzione 226/2002).

Più in dettaglio, i due impianti di lavaggio sono necessari per la pulizia dei pezzi, mentre il distillatore è necessario per il recupero dei solventi ancora riutilizzabili che, dunque, vengono reimmessi nel processo produttivo e consentono risparmi di spesa sull'acquisto di solventi nuovi, nonché sui costi di smaltimento di rifiuti pericolosi, che diventano più bassi grazie ad un maggior riutilizzo dei solventi usati.

Tali impianti sono tra loro integrati nell'ambito del processo produttivo, in quanto i solventi, dopo le operazioni di pulizia, vengono inviati all'impianto di distillazione per la rigenerazione (e riutilizzazione) o destinati a stoccaggio finale per lo smaltimento. Invece, i vapori che tendono ad uscire durante le operazioni di carico e scarico (e in generale di aperture degli impianti di lavaggio) vengono aspirati da un'elettroventola ed immessi nel circu-

ito di raccolta e ricircolo dei SOV che conduce all'impianto di combustione.

Tenuto conto della documentazione agli atti e precisato che **eventuali carenze documentali sono imputabili alla società che ha acquistato gli impianti, sulla quale grava sia l'onere di provare la sussistenza del diritto a beneficiare dell'agevolazione, sia gli elementi su cui si fonda l'ammontare della stessa**, i motivi per cui non era consentita la detassazione sono essenzialmente di tre tipi:

- mancata prova del conseguimento di un grado di tutela ambientale oltre i limiti imposti dalla legge e carenza di documentazione analitica di riscontro;
- presenza di elementi che fanno

ritenere, anche a prescindere dagli altri motivi, che la tutela ambientale era conseguibile già con i beni "di base", il cui costo è notevolmente più contenuto rispetto a quello dei macchinari acquistati;

- 3) mancato rispetto del metodo imposto dalla legge (approccio incrementale).

Mancata prova del conseguimento di un grado di tutela ambientale oltre i limiti imposti dalla legge e carenza di documentazione analitica di riscontro

Il limite imposto dalla legge è il 20% di input di solvente relativamente alle emissioni diffuse. Nello stesso schema riassuntivo presentato dalla Provincia in cui l'azienda opera, si ipotizza un valore inferiore del 5%, ma si tratta solo di una stima presunta, non

supportata da alcun elemento e, pertanto, non sufficiente a fondare la spettanza dell'agevolazione. Contrariamente a quanto è stato constatato per l'impianto di depurazione (principalmente riguardante le emissioni convogliate), per gli altri impianti, inseriti organicamente nel sistema produttivo, l'azienda acquirente non ha fornito documenti idonei a riscontrare analiticamente né il livello di tutela ambientale conseguito in misura eccedente il livello minimo imposto dalla legge, né le componenti (e i correlati costi) degli impianti acquistati che consentono di pervenire a tale risultato rispetto agli impianti comparati.

Tali impianti, secondo il ragionamento logico seguito dall'azienda acquirente (anche in questo caso, comunque, in assenza di qualsiasi documentazione analitica di riscontro), sarebbero in grado di assicurare un livello di tutela ambientale solo nei limiti della legge (e per tale ragione non detassabili).

Si evidenzia quindi la contraddizione tra tale valutazione (la non rilevanza ambientale) e la certificazione del fornitore, secondo cui anche tali beni (esattamente come quelli acquistati), rientrano nel campo di applicazione della Legge 338/2000.

PRESENZA DI ELEMENTI CHE FANNO RITENERE CHE LA TUTELA AMBIENTALE ERA CONSEGUIBILE GIÀ CON I "BENI DI BASE"

Il secondo motivo per cui non era consentita la detassazione, si fonda **sulle dichiarazioni del fornitore delle macchine, che ha cercato di enfatizzare le caratteristiche "ambientali" dei suoi prodotti, al fine di facilitarne la vendita.**

Risulta infatti evidente, sia nelle schede descrittive dei macchinari acquistati, sia in quelle dei





beni utilizzati per la comparazione, l'attestazione da parte del fornitore che si tratta di attrezzature che *"...rientrano nel campo di applicazione della L. 388/2000, comunemente nota come legge Tremonti Ambientale, che prevede agevolazioni fiscali a seguito dell'acquisto di attrezzature che abbiano l'effetto di prevenire, ridurre e riparare i danni causati all'ambiente dalle lavorazioni industriali..."*.

Tale attestazione (identica per gli impianti di lavaggio sia acquistati, sia comparati) non può che implicare, da un punto di vista logico, che il macchinario "di base" utilizzato per la comparazione realizza un grado di tutela ambientale (comunque non misurato rispetto al livello minimo imposto dalla legge) del tutto equivalente a quello conseguibile dal macchinario acquistato. Il costo di tale macchinario, per l'eccedenza rispetto al costo del bene "di base", dunque, è dovuto a caratteristiche tecnologiche specificamente produttive, piuttosto che a funzionalità di tutela ambientale, come chiaramente rilevabile, in effetti, da un esame dei dati tecnici relativi a tali impianti. Ciò è dimostrato dall'esame delle caratteristiche tecniche e produttive degli impianti in questione, come si vedrà più dettagliatamente nel paragrafo che descrive il terzo motivo per cui non era consentita la detassazione.

In base a quanto detto, la differenza di costo tra i macchinari (acquistati e comparati) è dovuta ad una serie di caratteristiche ed elementi ulteriori e diversi, rispetto al profilo di tutela ambientale, riguardanti aspetti produttivi e prestazionali che,



pertanto, non possono in alcun modo essere presi in considerazione ai fini agevolativi.

Infine, vista la già citata contraddizione tra la non rilevanza (dichiarata dalla società) a fini agevolativi dei beni comparati e le attestazioni del fornitore degli impianti sulla rilevanza degli stessi beni ai medesimi fini, è evidente che una posizione esclude l'altra. Infatti se si tratta di impianti che non sono in grado di assicurare una tutela ambientale oltre i limiti imposti dalla legge (come sostenuto dall'azienda acquirente e rilevabile dalle stime fatte esposte in precedenza), perdono attendibilità tutte le dichiarazioni del fornitore (incluse quelle relative agli impianti di lavaggio acquistati), secondo cui si tratta di investimenti rientranti nel campo di applicazione della L. 388/2000; viceversa se si tratta di investimenti che, anch'essi, ricadono nella L. 388/2000 e, dunque, sono detassabili (in quanto

tutelano l'ambiente in misura superiore agli obblighi di legge seppure in assenza di misurazioni), perde ogni credibilità la stima effettuata dall'azienda acquirente.

Ciò che risulta certo, invece, è che l'agevolazione risulta indebitamente fruita.

MANCATO RISPETTO DELL'APPROCCIO INCREMENTALE

Per applicare il calcolo incrementale è necessario innanzitutto che si individuino **"rigorosamente"** i soli sovraccosti, cioè i costi degli impianti specificamente finalizzati alla tutela ambientale. Quindi, per quanto complessa potesse essere l'operazione di quantificazione dei costi supplementari (sovraccosti)

specificamente finalizzati alla tutela ambientale, l'azienda acquirente avrebbe dovuto curarsi di individuare dei criteri quanto più oggettivi possibili per quantificare l'ammontare di tali sovraccosti (ambientali) e limitarsi a ritenere solo questi ultimi detassabili, a maggior ragione in considerazione del fatto che gli impianti di lavaggio e il distillatore sono innanzi tutto beni inseriti nel processo produttivo.

Trattandosi di emissioni diffuse (relative dunque ai vapori **eventualmente** uscenti) per gli impianti di lavaggio sarebbe stato ad esempio più corretto fare riferimento ai soli costi dell'impianto di aspirazione. Ad ogni modo, anche ammettendo che vi siano più componenti rilevanti ai fini della tutela ambientale (previa dimostrazione del superamento dei limiti di legge) le stesse non sono state né individuate né valorizzate; ciò implica il mancato rispetto dell'approccio incremen-

tale già con riferimento al primo profilo (individuazione rigorosa dei sovraccosti rispetto al totale degli investimenti).

In secondo luogo, ed autonomamente dal motivo precedente, non si è comunque tenuto conto (ad eccezione che per il distillatore, per altro inadeguatamente) del ritorno in termini "di aumento di capacità produttiva, di risparmi di spesa e di produzioni accessorie aggiuntive", indicati nella già citata Risoluzione 226/2002.

In definitiva e semplificando al massimo (dato che il percorso logico e gli elementi documentali prodotti dalla società in proposito, come in precedenza esposto, sono comunque carenti e/o contraddittori), per determinare la quota di investimento detassabile si doveva in ogni caso tenere conto degli ulteriori cospicui vantaggi in termini di vantaggi produttivi e di efficienza, riducendo per questa via l'ammontare dell'investimento detassabile. Il solo fatto che si tratti di impianti automatizzati, con incontrovertibili maggiori capacità operative, implica **consistenti risparmi di spesa e maggiore efficienza in**

termini di minore utilizzo di operai non più impiegati per il lavaggio manuale dei pezzi, migliori risultati nella pulizia e

migliore qualità, con conseguenti minori scarti, maggiori risparmi nel consumo di solventi grazie al riutilizzo degli stessi e minori costi relativi allo smaltimento di solventi esausti.

Nel dettaglio risulta che i macchinari comparati costituiscono appunto degli impianti di lavaggio manuale che assicurano il riciclaggio dei solventi sia per il primo lavaggio (di sgrossatura), sia per il risciacquo (mediante

inversione dell'alimentazione della pompa); inoltre, il riciclo dei solventi è assicurato grazie allo scarico del solvente tramite una pompa pneumatica che travasa il liquido in un recipiente di recupero che potrà già essere il distillatore, in modo da evitare pericolosi travasi; infine, sono impianti predisposti per l'aspirazione dei fumi, vapori e gas tossici.

La tutela ambientale (**e del personale che comunque non assume rilevanza ai fini agevolativi in argomento**) è assicurata dall'esistenza di efficaci apparecchiature d'aspirazione e da due serbatoi trasparenti di protezione, dietro le quali l'operatore può lavorare in sicurezza.

Per quanto invece attiene agli impianti acquistati, gli impianti di lavaggio automatizzati hanno caratteristiche tecnologiche assolutamente avanzate rispetto ai beni utilizzati per la comparazione che finiscono, per altro, per rendere la comparazione stessa non congrua (per i profili produttivi, prevalenti rispetto a quelli ambientali), in quanto effettuata con impianti non esattamente similari.

L'approccio "incrementale" dev'essere applicato in maniera rigorosa

Infatti, come è rilevabile dalla stessa scheda descrittiva, l'impianto di lavaggio è studiato "...per risolvere definitivamente ogni problema di lavaggio anche di parti difficoltose da pulire con metodi tradizionali...ed è quanto di meglio si possa reperire sul mercato...riunendo tutte le caratteristiche migliori come potenza, efficacia, facilità d'uso, robustezza ed affidabilità, unite in una ricercatezza tecnica eccel-

lente...".

In questo "autoincensamento" che rappresenta "masochisticamente" la prova principale della mancata detassabilità, si segnala che "...il movimento delle barre di lavaggio è garantito da un cilindro pneumatico esterno alla vasca, con trascinamento magnetico, di esclusivo brevetto per evitare qualsiasi soluzione di continuità; sulle barre di lavaggio sono montati gli ugelli che, lavorando in modo alternato, per avere il massimo della potenza di impatto, effettuano la totale copertura dei pezzi da lavare, pur mantenendo una bassa pressione di lavoro; le vasche sono fornite di sicurezze passive in caso di sovrappressione e depressione. Queste sicurezze vengono testate automaticamente ogni qual volta si inizia la giornata di lavoro. Se tali sicurezze non dimostrano la loro efficacia la macchina non inizia il ciclo; le funzioni della vasca sono comandate tramite pannello pneumatico intrinsecamente antideflagrante. Tali funzioni sono automatiche e perseguono i cicli senza alcun intervento esterno; il ricircolo

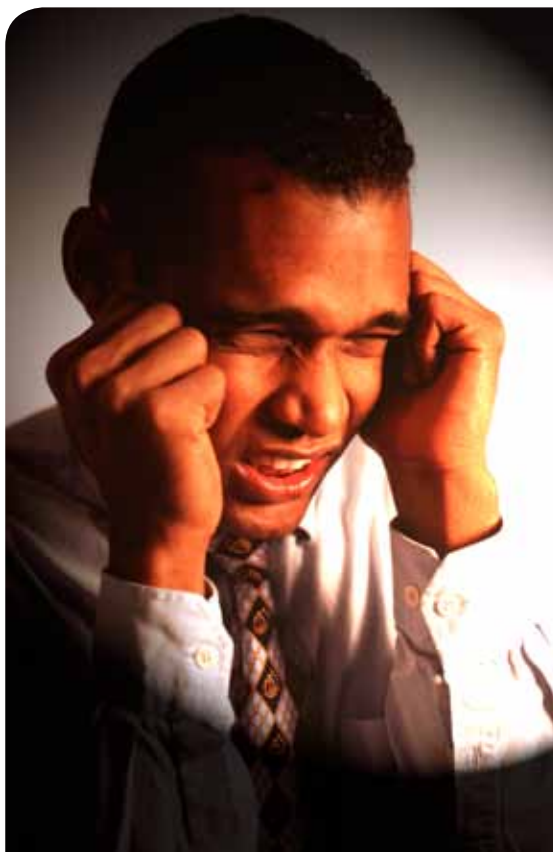
dei liquidi da lavaggio è attuato tramite una pompa a doppia membrana ad alta portata...".

Come rilevabile già dalla sola

parte introduttiva della scheda descrittiva del secondo impianto di lavaggio "...la macchina promette eccellenti risultati e si avvantaggia di tutti gli accorgimenti ideati per ridurre, per quanto lo stato dell'arte lo consente, gli effetti nocivi che i lavaggi, eseguiti in maniera tradizionale producono. Inoltre, trattandosi di solventi, ciò è ancora più doveroso per la salvaguardia degli operatori, dell'ambiente di lavoro



e dell'atmosfera. Il lavaggio avviene mediante getti orientati direttamente sull'intera superficie lavabile, permettendo una pulizia efficace ed in profondità. Le barre porta-ugelli vengono alimentate dalla pompa pneumatica ad alta portata che consente un'azione meccanica incisiva ed energica durante le fasi di lavaggio e risciacquo, con prodotto pulito. Inoltre la logica di controllo della macchina, anch'essa esclusivamente pneumatica, è completamente programmabile e consente la gestione e l'ottimizzazione delle diverse fasi di lavoro della lavatrice, che esegue in sequenza, il ciclo di lavaggio, risciacquo e sgrondatura dei pezzi...".



Di conseguenza, la quota di investimento detassabile per gli impianti di lavaggio non può essere quella indicata dalla società, considerata da un lato l'identica valenza ambientale sia dei beni acquistati, sia dei beni comparati, e dall'altro lato la notevole differenza di prezzo dei macchinari acquistati rispetto a quelli comparati, manifestamente imputabile a caratteristiche che esulano dalla finalità di tutela ambientale e afferiscono meramente agli aspetti produttivi precedentemente esposti.

UN DISTILLATORE NON DETASSABILE

Nel processo produttivo la funzione del distillatore è preponderante, in quanto tale macchinario consente di recuperare, tramite la distillazione, solventi da riutilizzare nell'attività di pulizia, con riscontro diretto ed immediato in termini di minore consumo di solventi e di minori costi per lo smaltimento degli scarti. Invece

non solo non è stata effettuata alcuna riduzione del macchinario simile (o assunto tale), ma come bene comparato si è fatto riferimento ad un semplice serbatoio bollitore con manifesta differente capacità operativa. Infatti il distillatore comparato è costituito da un serbatoio bollitore con coperchio della capacità di 21 litri (oltre che di alcuni elementi secondari: molla fermasacco e piedistallo basculante); il bene acquistato, senza considerare gli optional, è costituito da un impianto di distillazione completamente automatico, i cui componenti sono, oltre ad un serbatoio bollitore a fondo conico, una struttura a carrozzeria; un gruppo caldaia bollitore; un supporto rialzato; un impianto elettrico gestito da PLC programmabile con svariate funzioni (caricamento del solvente esausto; distillazione tramite due temporizzatori di fase con due termostati di lavoro, regolazioni della

potenza, riscaldamento, controllo termostatico di fine distillazione al raggiungimento di una temperatura limite dei vapori di solvente; scarico dei residui di distillazione senza attesa per il raffreddamento dei residui; quattordici sicurezze; quadro comandi; testata di condensazione; condensatore secondario). E' sufficiente sottolineare, oltre alla completa automazione dell'impianto acquistato, con risparmi anche relativi agli operai da impiegare per l'attività connessa ed ai tempi per la distillazione, che dal prospetto dei dati tecnici risulta una capacità di 150 litri effettivi (a fronte dei 21 litri del bene comparato), con conseguente evidente sproporzione, sotto il profilo operativo/produttivo, tra il macchinario acquistato e quello comparato.

Per la valorizzazione della quota di investimento detassabile (37.000 euro, rispetto a 40.000) si è solamente ridotto il costo dell'investimento di 3.000 euro, pari allo stimato (ma non documentato) risparmio di consumo di SOV in un anno; tale analisi risulta del tutto inappropriata anche sotto tale profilo, in quanto il metodo incrementale non prevede che vada valorizzato solamente il risparmio di un anno, bensì in generale, oltre che l'aumento di capacità produttiva, anche i "risparmi di spesa".

Di conseguenza, anche ammettendo che il risparmio di consumo annuo di SOV sia stato quantificato correttamente, occorrerebbe comunque ridurre il costo dell'investimento degli stimati risparmi di spesa per tutti gli stimati anni di utilizzo dell'impianto, senza contare gli altri

risparmi di spesa per tutti gli stimati anni di utilizzo dell'impianto, senza contare gli altri

vantaggi (minore impiego di personale, minori costi relativi allo smaltimento dei minori residui, maggiore efficienza produttiva), che risultano evidenti.

In generale, comunque, la società non ha adeguatamente utilizzato l'obbligatorio approccio incrementale e ha omesso di determinare la quota di investimento detassabile anche con riferimento al distillatore (quota che, senza neppure considerare gli altri vantaggi produttivi, comunque sarebbe stata probabilmente azzerata o notevolmente ridotta dal pluriennale risparmio per l'acquisto di SOV) e, di conseguenza, l'agevolazione ambientale risulta indebitamente fruita anche per tale bene.

IL CALCOLO DELLA MEDIA DEGLI INVESTIMENTI

Per il periodo d'imposta 2005 la società risulta avere fruito (come da dichiarazione dei redditi) della detassazione di redditi per investimenti ambientali nella misura di 3.495,00 (rigo RF53 modello Unico SC per il periodo d'imposta 2005) e, conseguentemente, ai sensi della normativa, la quota d'investimento detassabile per il 2006, pari a 50.000 euro (al netto dei recuperi in precedenza analizzati), deve essere diminuita della media degli investimenti effettuata nei due periodi precedenti come segue:

- a) investimenti 2004 = euro 0
- b) investimenti 2005 = euro 3.495
- c) media investimenti biennio precedente al 2006 = euro 1.747,50 (a+b)/2
- d) investimenti astrattamente detassabili nel 2006 = euro 50.000
- e) investimenti concretamente detassabili nel 2006 = euro 48.252,50 (d-c);
- f) investimenti detassati nel 2006 = euro 167.625,00



- g) investimenti indebitamente detassati che si recuperano = 119,372,00 (f-e).

CONCLUSIONI E SANZIONI

Per tutti i motivi esposti, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'investimento effettuato, per altro normalmente deducibile su base pluriennale per quote d'ammortamento (la detassazione del reddito costituisce un'agevolazione straordinaria, soggetta a condizioni rigorose, distinta dalle ordinarie regole che consentono la deducibilità dei costi d'impresa), fosse privo dei requisiti rigidamente fissati dalla normativa agevolata per essere considerato

investimento detassabile.

Per questo ai fini IRES, richiamato l'art. 39, co. I, lett. C) D.P.R. 600/1973, la variazione in diminuzione di cui al rigo RF53, colonna 2 della dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2006 è risultata indebitamente effettuata dalla società nella misura di euro 119.372, per cui tenuto conto di quanto già dichiarato (euro 130.178,00) il reddito fiscalmente imponibile è diventato di euro 249.551.

L'accertamento prevede che vengano anche applicate le sanzioni di legge, conseguenti alle violazioni, nella misura stabilita dalle norme fiscali.