

Ammortamento dei distributori di carburanti: la stazione è servita «a pezzettini»

di Raffaello Lupi, Alessia Vignoli, Stefano Palestini

La sentenza della Corte di cassazione n. 12924 del 2013 consente di riflettere sull'aggregazione dei beni ai fini dell'ammortamento, soprattutto sulla attitudine di concetti economico-funzionali (cui si riferisce il decreto sull'ammortamento), come quello di «stazione di servizio», di aggregare elementi materiali autonomi, come i terreni, le colonnine, i serbatoi, le tettoie, le apparecchiature per l'aria compressa e l'acqua, le insegne, i ricoveri del personale (anche se «fabbricati») e simili. Non importa tanto la conclusione, quanto le argomentazioni «atomistiche», secondo cui i singoli elementi che concorrono a formare la stazione di servizio vengono considerati isolatamente, svuotando fortemente il concetto normativo di «stazione di servizio» per una questione, non solo di pretesa «evasione interpretativa», ma di imputazione a periodo, dove si tratta solo di riposizionare gli elementi di costo e di ricavo in altri periodi di imposta.

■ Contestazioni irrilevanti, senza danno all'Erario

Raffaello Lupi

Il caso in esame conferma che, quando una materia tende ad implodere, ci si dilunga su questioni assolutamente secondarie, come quella dell'aggregazione o disaggregazione di un complesso di beni ai fini dell'ammortamento. È una questione, già esaminata su *Dialoghi*, sostanzialmente di imputazione a periodo, riguardante cioè i criteri di recupero del costo (ammortamento) dei distributori di carburanti (1); nello scritto appena citato avevamo già paventato una concezione «atomistica» di una «universalità di beni» funzionalmente e normativamente considerata in modo unitario.

La sentenza della Corte di cassazione n. 12924 del 2013 (2), come ribadiamo spesso su *Dialoghi*, giustamente, pur richiamando concetti generali, si preoccupa di risolvere il caso concreto, adottando la soluzione che sembra meglio adattarsi alle caratteristiche della fattispecie.

Il primo pezzo della sentenza riporta la normativa contenuta nel D.M. 31 dicembre 1988 in materia di ammortamenti, rilevando solo l'assenza,

salvo alcune specifiche eccezioni, di qualsiasi riferimento ai «terreni».

Seguono due paragrafi in cui si descrivono le ragioni poste alla base del principio generale che esclude l'ammortizzabilità dei terreni, del tutto condivisibile in linea di principio, salvo il problema del terreno su cui insistono manufatti. Qui segue l'argomento *ad excludendum* basato sull'*ubi voluit*, un po' da loica dantesca (3), basato sulla previsione specifica dell'ammorta-

Note:

(1) Sulla pretesa «scomposizione» delle stazioni di servizio ai fini dell'ammortamento cfr. A. Vignoli, R. Lupi, «Sulla pretesa "scomposizione" delle stazioni di servizio ai fini dell'ammortamento», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2008, pag. 86.

(2) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(3) Ch'assolver non si può chi non si pente,
né pentere e volere insieme puossi
per la contradizion che nol consente». Oh me dolente! come mi riscossi
quando mi prese dicendomi: «Forse
tu non pensavi ch'io loico fossi!».

mento dei terreni su cui insistono le linee ferroviarie, i moli e le autostrade.

La sentenza «calca la mano» su di una ipotetica natura eccezionale di casi del tutto peculiari (terreni adibiti a moli, piste di atterraggio, linee ferrate ed autostrade), per i quali viene previsto un coefficiente di ammortamento dell'1%. Eccezione questa che, secondo i giudici della Suprema Corte, confermerebbe la regola generale (della non ammortizzabilità dei terreni). Questo argomento dell'*ubi voluit*, sempre per rimanere nella «loica» dantesca, prova troppo perché a rigore si riferisce a tutti i terreni, anche quando fanno parte di un «bene complesso», a rigore persino i fabbricati. Nei casi dei moli, delle strade ferrate e delle autostrade manca, infatti, un «unico bene complesso» di cui il terreno entra a far parte, diventandone una componente, e perdendo la propria identità. Il terreno resta «terreno» anche se sopra vi insistono le traversine ed i binari ferroviari, che infatti hanno un regime di ammortamento diverso, senza dare luogo a un «bene unico» (4). Il collegamento tra terreno ed altri beni rende ammortizzabile però il terreno come «bene autonomo», mentre quando entra a far parte di un fabbricato il terreno viene ammortizzato non certo come tale, ma come componente del costo del fabbricato. La sentenza usa quindi un argomento relativo ai terreni come «beni autonomi» per risolvere una questione attinente alla capacità unificante della «stazione di servizio» rispetto ai beni che ne fanno parte, compresi i terreni. L'ammortamento di terreni che «restano terreni» (5), sia pure con sopra rotaie, piste, ecc., viene confuso col diverso problema dell'ammortamento di beni complessi, di cui i terreni entrano a far parte. Per la stazione di servizio - a torto o ragione - non si stava cercando di ammortizzare «il terreno», ma si stava cercando di inserire il terreno in un diverso bene, rappresentato appunto dalla «stazione di servizio».

Potevano anche esistere, magari, delle argomentazioni secondo cui la complessità del bene «stazione di servizio» è insufficiente per unificare un insieme di altri beni.

Però la sentenza non si pone affatto da questo punto di vista, e continua a far riferimento alle disposizioni sui terreni considerati isolatamente

nelle linee ferroviarie, nelle piste, nei moli, ecc. È un argomento che bisognerebbe approfondire ulteriormente (6), e che riguarda l'aggregazione dei beni di impresa ai fini dell'ammortamento.

L'altra questione, sovrapposta, è invece quella della perdita di autonomia del terreno e del suo inserimento all'interno di un diverso bene complesso, la stazione di servizio, di cui il terreno entra a far parte. Sotto questo aspetto i due capi della sentenza in esame convergono nello «spezzettare» la stazione di servizio in un insieme di beni singoli. Prese per come sono, assertive e stereotipe, le affermazioni della sentenza in rassegna potrebbero riferirsi persino ai fabbricati, mentre la questione era quella di stabilire se le stazioni di servizio fossero o meno in grado di far perdere al terreno questa sua natura, facendolo diventare, come avviene per i fabbricati, una componente di un diverso bene complesso (un accessorio del fabbricato) a questo punto suscettibile di ammortamento.

Il vero problema evocato dalla sentenza in rassegna non attiene quindi all'ammortamento dei terreni come tali, ma alla possibilità di aggregare un insieme di entità materiali (colonnine, tettoie, erogatori, serbatoi, ricoveri) in un concetto economico-funzionale unitario, come la «stazione di servizio». Le sentenze non hanno il compito di sistematizzare concetti, ma di risolvere controversie, e questa volta i giudici hanno evidentemente ritenuto insufficiente la «stazione di servizio» a trasformare il terreno nella componente di un bene complesso.

Non vorremmo però che in altri casi, per altri rilievi «interpretativi», in tema di imputazione a periodo, i beni aziendali fossero inopinatamente disaggregati facendo leva sulla sentenza in ras-

Note:

(4) I terreni adibiti alle linee e servizi ferroviari sono ammortizzabili all'1%, mentre le traversine al 10%, e i pali%. Non si crea, cioè, un bene unico.

(5) E come tali sono ammortizzati.

(6) Lancio uno spunto ai lettori di *Dialoghi* per i terreni adibiti a parcheggio a pagamento, corredati da apposite installazioni come sbarre all'ingresso, sistemi di pagamento, tettoie, ecc. Anche qui si potrebbe riproporre il solito dilemma indicato per le stazioni di servizio. Ho cercato nelle tabelle di ammortamento e su Google qualche riferimento a proposito della capacità aggregante dei parcheggi, ma andrà meglio la prossima volta, spero a qualche altro Autore.

segna. Ci sono tanti casi, oltre quello indicato in nota dei parcheggi, in cui il terreno diventa parte di una installazione diversa, e mi riferisco ai serbatoi, alle pale eoliche, ai tralicci dell'alta tensione, ai ripetitori televisivi e alle antenne per la telefonia cellulare.

Il problema resta concettualmente invariato anche dopo che il legislatore del 2006 ha sancito

lo «scorporo» della quota di «terreno» in una misura forfetaria rispetto al valore fiscale dei fabbricati. Questo intervento presupponeva che il terreno e il fabbricato si fondessero in un unico bene complesso, di cui «si scorporava» una quota forfetaria; questo scorporo serviva a tener conto della presenza, all'interno di un bene complesso, di una quota ideale di terreno.

■ **Aggregazione o disaggregazione solo ai fini dell'imputazione a periodo**

Alessia Vignoli

Una perplessità di partenza suscitata dalla sentenza in esame è di tipo processuale e deriva dall'accoglimento senza rinvio del ricorso del Fisco, come se tra tutte le stazioni di servizio di una importante compagnia petrolifera non ve ne fosse neppure una che poteva essere considerata come un insieme unitario e come se persino i gabbioni di protezione dove il benzinaio si rifugia quando piove andassero considerati come «fabbricati» e come tali ammortizzati.

Pare che la sentenza, sotto molti profili, neghi quindi l'evidenza, e anche se Lupi sostiene che le istituzioni non si criticano, ma si contestualizzano, mi resta il ragionevole dubbio di una sostanziale vanificazione, da parte della cassazione» della formula normativa sugli «impianti stradali di distribuzione. Accettando la sentenza insomma, quale contenuto rimane al concetto normativo di «Impianto stradale di distribuzione»? Il concetto di impianto stradale di distribuzione viene infatti atomizzato in tanti pezzettini autonomi, e sostanzialmente vanificato.

Questa perplessità risulta avvalorata da una constatazione di pratica, suscitata dalla visione dei lavori di rifacimento delle aree di servizio, soprattutto sulle strade extraurbane (autostrada, tangenziale, raccordo); in questi casi l'intera area in cui devono essere effettuati i lavori resta priva di qualsiasi utilizzazione; tutto è infatti oggetto di manutenzione (la stazione di servizio in senso stretto, i fabbricati in cui si trovano il bar o il ristorante) e anche il terreno su cui insisteva l'impianto stradale di distribuzione resta strumentale alle sorti della area di servizio. Resta solo la possibilità, se e qualora non venga

rinnovato l'impianto stradale di distribuzione, di poter un giorno, dopo una intensa attività di bonifica (specificamente regolamentata) e la riduzione in pristino, tornare all'ordinaria destinazione di terreno.

Insomma, come avevo avuto modo di precisare anche in altra occasione (7), l'assenza di autonomia tecnico-funzionale dei fabbricati annessi alla stazione di servizio (propriamente detta) presupponeva l'immedesimazione del fabbricato nell'impianto stradale di distribuzione con applicazione della medesima aliquota di ammortamento. Analogo discorso, come rilevava Lupi, potrebbe farsi anche per i terreni il cui mancato richiamo potrebbe spiegarsi benissimo perché essi (come accade per tutti i terreni edificati) sono ritenuti parte del fabbricato sovrastante (nella specie le stazioni di servizio), espressamente presi in considerazione come componente degli impianti stradali di distribuzione.

La chiave di lettura più logica dell'intera vicenda avrebbe, quindi, potuto essere quella di considerare i terreni come un complesso unitario con i fabbricati e gli impianti su di essi costruiti, considerandoli beni strumentali rispetto all'attività esercitata.

Come avevamo già rilevato in passato (8), i giudici

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Note:

(7) A. Vignoli, R. Lupi, «Sulla pretesa "scomposizione" delle stazioni di servizio ai fini dell'ammortamento», in *Dialoghi Tributarî* n. 5/2008, pag. 86.

(8) A. Vignoli, R. Lupi, «Sulla pretesa "scomposizione" delle stazioni di servizio ai fini dell'ammortamento», cit., loc. ult. cit.

della Suprema Corte non hanno evidentemente considerato il bene onnicomprensivo stazione di servizio idoneo ad «aggregare» il terreno su cui insiste il punto vendita di carburante e il fabbricato in cui è ubicato il bar o il ristorante. Tale conclusione nella sua ragionevolezza e linearità mi sembra però eccessivamente riduttiva perché non tiene conto della realtà dei fatti, in cui le aree di servizio, come riferito in apertura, subiscono una sorte unitaria (nel senso che vengono costruite, rinnovate o chiuse in modo unitario), e dei complessi processi di bonifica cui devono essere sottoposti i terreni su cui insistono i punti vendita di carburanti per poter tornare alla destinazione ordinaria. Sul piano dell'interesse erariale si tratta poi solo

di uno spostamento di materia imponibile da un periodo di imposta all'altro, con necessità di ricalcolare valori fiscalmente riconosciuti, ammortamenti, probabile presentazione di istanze di rimborso e riliquidazione, che rappresentano un altro episodio dell'inferno della ricchezza registrata, con tanti ringraziamenti da parte di quella nascosta, che vede le energie amministrative e giurisdizionali consumarsi in pratiche che, tutto sommato, sono una sceneggiata. Ma se la differenza tra «ricchezza non registrata» e contestazioni interpretative sfugge all'accademia e alla pubblicistica, non la possiamo certo pretendere dalle istituzioni, che «si spiegano, ma non si criticano», come diceva Lupi.

■ La rilevanza dei costi di ripristino

Stefano Palestini

Come rilevato in conclusione da Raffaello Lupi, la questione ruota intorno alla distribuzione temporale dei redditi comunque dichiarati, senza alcuna ricchezza nascosta; in via teorica si tratta solo di differire o meno la tassazione nel tempo a seconda che la quota di ammortamento sia deducibile o meno. Infatti, se il terreno fosse sottoposto ad un processo di ammortamento, in caso di cessione la plusvalenza risulterebbe più alta rispetto al caso di indeducibilità, in cui le minori imposte pagate sulla plusvalenza consentirebbero però di recuperare i mancati ammortamenti.

Fatta questa premessa si entra nel vivo della questione che è riassumibile con la seguente domanda: il terreno su cui sorge una stazione di servizio può essere assimilato, da un punto di vista di economico-funzionale, a quello incorporato in un opificio industriale?

Il terreno una volta inglobato in un fabbricato strumentale perde la propria identità per essere indissolubilmente parte del fabbricato, per cui un suo diverso impiego sarebbe comunque vincolato al sostenimento di costi dovuti alla riduzione *in pristino* del manufatto, comportando di fatto una perdita di valore rispetto a quello di acquisto, tale da giustificare un processo di ammortamento. Indubbiamente, la stazione di ser-

vizio ha una serie di strutture ed impianti di vario genere, piccoli fabbricati, condotte sotterranee, colonnine di rifornimento, copertura, nonché le cisterne sotterranee che danno un nuovo volto funzionale al terreno e ne vincolano fortemente le possibilità di diversi utilizzi.

Altro aspetto interessante è che il terreno adibito ad ospitare le cisterne sotterranee di carburante si trova nella stessa situazione di quello in cui sorge un edificio, in quanto integrato come base della cisterna, che non è altro che un fabbricato a sviluppo interrato, laddove ciò che appare in superficie non è altro che il solaio asfaltato.

Secondariamente sussistono sicuramente ragioni funzionali all'attività d'impresa, anzi strettamente strumentali rispetto al processo produttivo svolto all'interno del fabbricato, il quale identifica e vincola la porzione di terreno essenziale per le attività produttive e rappresenta quasi una presunzione assoluta di strumentalità del bene.

Nel caso della stazione di servizio, il terreno destinato alle auto incolonnate in attesa di potersi rifornire non è molto differente come funzionalità dalle corsie di un supermercato, oppure dall'area permanentemente adibita a deposito

Stefano Palestini - Fondazione Studi Tributarî

materiali da parte di una società di costruzioni (9).

Bisogna inoltre ricordare che non esisteva una norma che *ratione temporis* limitasse la deducibilità dei terreni a quelli incorporati negli edifici, cui si giungeva per via interpretativa e di prassi consolidata (10), in quanto l'art. 40 del T.U.I.R. vigente non chiedeva altro che il requisito della strumentalità per natura o destinazione del bene.

Un ulteriore aspetto molto specifico, che esula dai rapporti fisici e funzionali con l'edificio, è rappresentato dai costi di bonifica del terreno, come già evidenziato da Alessia Vignoli, necessaria qualora si volesse destinare il terreno ad altri scopi. Infatti l'ammortamento del terreno viene confermato dall'esigenza di evidenziare riduzioni di valore dovute alle future necessità di sostenere ingenti costi per ripristinare il terreno ad uno stato commercialmente riutilizzabile. Tale esigenza è anche evidenziata nel Capitolo D.XI, paragrafo 7, del Principio Contabile OIC 16 che riporta «In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato». Tuttavia la versione in corso di rivisitazione elimina la previsione che permette di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito, nel presupposto che la rilevazione distinta del terreno e del relativo fondo di accantonamento fornisca una migliore rappresentazione al lettore del bilancio.

Infine mi sembra opportuna una considerazione più generale che investe i rapporti tra la misurazione della ricchezza e gli ammortamenti.

Se è pur vero che un terreno non subisce perdite di valore tramite l'utilizzo, è altrettanto indiscusso che al momento del suo acquisto l'impiego di contante determina, da un lato, un decremento dei mezzi finanziari e, dall'altro, un aumento degli investimenti, una sorta di permutazione che da un punto di vista finanziario tendenzialmente si equivale finché il terreno rimane allo stato naturale ed il mercato immobiliare funziona.

La situazione diventa ben diversa nel momento in cui il terreno viene edificato o soggetto ad altri impieghi che non ne rendono facilmente realizzabile una dismissione (almeno a prezzi invariati). Ciò dovrebbe far emergere qualche dubbio sul fatto che la ricchezza complessiva dell'acquirente non abbia subito una mutazione qualitativa, con l'incorporazione del terreno tra gli elementi necessari alla conduzione dell'impresa, da cui giungono i ricavi presenti. Sul piano della correlazione tra costi e ricavi, il terreno è uno degli elementi che concorrono a formare i ricavi presenti, ed è illogico differirne la deduzione fiscale molto in avanti, all'atto della cessione. Il sistema impositivo, a differenza della disciplina del Bilancio, determina tramite le imposte da pagare effettivi flussi di cassa in uscita, per cui il Fisco dovrebbe prestare una maggiore attenzione a *mismatching* temporali tra uscite di cassa e la relativa deducibilità.

Note:

(9) Risoluzione 16 febbraio 1982, n. 7/1579, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Interessante sarebbe indagare il destino degli ammortamenti delle superfici su cui sorgono i parchi divertimento, anche se la questione ha perso di importanza dopo il 2006 quando l'ammortamento dei terreni è stato di fatto escluso in ogni caso.

(10) Circolare 10 aprile 1991, n. 11/9/358, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

■ La sentenza

Corte di cassazione, Sez. trib., Sent. 24 maggio 2013 (14 febbraio 2013), n. 12924 - Pres. Merone - Rel. Crucitti

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi innanzi alla Commissione tri-

butaria provinciale di Roma Kuwait Petroleum Italia s.p.a. impugnava due avvisi di accertamento

con i quali l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma, rettificava ai fini IRPEG ed IRAP le dichiarazioni dei redditi relativi ai periodi dal 1° luglio 1999 al 30 giugno 2000 e dal 1° luglio 2000 al 31 marzo 2001. Detti avvisi contenevano i seguenti rilievi:

1) in ordine all'ammortamento terreni *ex artt. 67 e 75 T.U.I.R.* si recuperava a tassazione la quota di ammortamento in quanto i terreni, ancorché compresi nel complesso strutturale dell'azienda, non sono suscettibili di deperimento e consumo e, quindi, difettano dei requisiti propri dell'ammortamento richiesti sia dalla normativa civilistica che da quella fiscale;

2) in ordine all'ammortamento dei fabbricati si recuperava la differenza tra l'ammortamento operato dalla società sull'intero complesso industriale dell'impianto con il coefficiente del 12,5% ed il coefficiente del 5% stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988 «per i fabbricati industriali» in quanto lo stesso D.M. prevedeva il diverso coefficiente del 12,5% solo per gli «impianti di distribuzione».

La ricorrente eccepiva l'illegittimità di tali avvisi sostenendo, da un lato, l'ammortizzabilità del terreno e, dall'altro, la possibilità di ricomprendere tra le «stazioni di servizio» espressamente indicate nel D.M. citato anche i fabbricati ivi esistenti.

La Commissione provinciale, riuniti i ricorsi, li accoglieva.

Proposto appello da Agenzia delle entrate la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava le pronunce di primo grado.

La sentenza impugnata risulta fondata sulle seguenti *rationes decidendi*:

– i terreni, sui quali insistono le pompe di benzina, in quanto partecipano in modo permanente al processo produttivo, possono essere considerati, in base agli artt. 67 e 40 del T.U.I.R., fiscalmente strumentali e come tali restano suscettibili di ammortamento;

– in ordine ai fabbricati, correttamente era stata applicata dalla contribuente la percentuale di ammortamento nella misura del 12,50%, in quanto il D.M. 31 dicembre 1988, riguardante i coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'attività commerciali, arti e professioni, fa un dettagliato elenco dei beni che compongono gli impianti stradali di distribuzione (chioschi, stazioni di servizio, colonnine, ecc.), beni questi che, pur facendo parte di un complesso unitario di beni, possono usufruire di una stessa aliquota, in quanto ciascun bene subisce nel tempo

un diverso tasso di deterioramento; di conseguenza la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio con riferimento ai fabbricati industriali suscettibili di autonoma valutazione non era corretta non essendo illegittima l'applicazione della percentuale pari al 12,50% e non risultando dimostrata come appropriata la diversa percentuale indicata del 5,50%.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per la cassazione, affidandosi a due motivi, Agenzia delle entrate.

Kuwait Petroleum s.p.a. ha resistito con controricorso, illustrato da successiva memoria depositata *ex art. 378 c.p.c.*

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, si deduce - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.M. 31 dicembre 1988, tabella Gruppo IX specie 2 e dell'art. 67, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986. Secondo la prospettazione difensiva la Commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente applicato le norme di riferimento, indicate in rubrica, nel ritenere nelle stesse ricomprese tra i beni ammortizzabili anche i terreni occupati da una stazione di servizio laddove il D.M. 31 dicembre 1988, nella tabella Gruppo IX specie 2, nell'elencare i beni che compongono «gli impianti stradali di distribuzione» omette di citare i terreni, non trattandosi di beni soggetti a deperimento e consumo.

1.1. Il motivo, contrariamente a quanto dedotto dalla controricorrente, è ammissibile, non ravvisandosi la dedotta novità della questione. Il motivo, vertente sulla carenza dello stesso presupposto della deperibilità e consumabilità del bene come richiesto dall'art. 67 del T.U.I.R., non introduce infatti, atteso anche il contenuto della sentenza impugnata, un tema di indagine diverso da quelli affrontati nel precedente grado.

1.2. Il motivo è fondato. L'art. 67, comma 2, del T.U.I.R., applicabile *ratione temporis*, e disciplinante l'ammortamento dei beni materiali, dispone che la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze. Si tratta di coefficienti stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. In applicazione della norma è stato emesso il D.M. 31 dicembre 1988, recante «coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali e strumentali

impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni» il quale, per quello che qui interessa, alla tabella Gruppo IX specie 2^a (Raffinerie di petrolio, produzione e distribuzione di benzina e petroli per usi vari, di oli lubrificanti e residuati, produzione e distribuzione di gas di petrolio liquefatto) nell'elencare specificamente i beni che compongono gli impianti stradali di distribuzione (chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio) omette la citazione dei terreni; ciò in linea con i principi generali in tema di disciplina dell'ammortamento applicabile a beni soggetti a «deperimento e consumo». L'ammortamento, infatti, è il processo tecnico contabile attraverso il quale si ripartisce nei vari esercizi l'onere del deperimento e del consumo relativo all'utilizzazione di beni strumentali i cui costi vanno ripartiti in quote pluriennali e, la giurisprudenza di questa Corte, con riferimento alla determinazione del reddito di impresa e con riguardo ai presupposti per l'ammortamento, ha ritenuto che esso può effettuarsi con beni suscettibili di deperimento e consumo dopo un certo numero di anni, sì da essere sostituiti quando non risultino più funzionali allo scopo per il quale sono stati acquistati. Dal reddito di impresa sono, infatti, detraibili le quote di ammortamento dei beni utilizzabili per un limitato periodo di tempo, perché soggetti a logorio fisico o economico, tant'è che la disciplina fiscale dei diversi coefficienti di ammortamento tiene espressamente conto dell'effettivo tasso di usura al quale sono soggetti i beni strumentali in relazione all'impiego cui essi vengono singolarmente destinati (Cass. n. 22021/06; Cass. n. 1404/2013).

Il costo dei terreni - non essendo tali beni assoggettati a «deperimento e consumo», aventi vita illimitata ed essendo suscettibili, per la loro natura di un numero indefinito di utilizzazioni - non è, dunque, in linea generale, ammortizzabile e ciò anche quando essi siano beni strumentali all'esercizio dell'impresa in quanto ai sensi dell'art. 67, comma 2, del T.U.I.R. tale strumentalità è sì necessaria, ma da sola non sufficiente laddove espressamente la norma prevede che la deduzione è ammessa in misura superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze e che detti coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

E, in detta ottica di insuscettibilità da parte di un terreno di deperimento e di consumo, la tabella dei

coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali non prevede la possibilità di ammortizzare i terreni fatta eccezione solo per alcune ipotesi del tutto peculiari (terreni adibiti a moli, piste di atterraggio, linee ferrate ed autostrade) per le quali viene previsto un coefficiente dell'1%.

Eccezione questa che conferma la regola generale (della non ammortizzabilità dei terreni) considerata la peculiarità delle ipotesi espressamente previste, tra l'altro, per imprese operanti in regime di concessione nel settore del trasporto aereo, marittimo, ferroviario, nonché della costruzione e gestione delle autostrade, strade e superstrade.

Va, pertanto, data continuità al principio già affermato da questa Corte, secondo cui i terreni non sono ammortizzabili perché tale specie di bene non è stato espressamente inserito dal D.M. 31 dicembre 1988, tra i beni ammortizzabili quando si è ritenuto di dovere riconoscere tale caratteristica ... ma tale riconoscimento non è stato effettuato all'interno del Gruppo 9 e, in particolare, non nella sua specie 2^a» (Cass. n. 9497/2008, e da recente Cass. n. 1404/2013 citata).

2. Con il secondo motivo - rubricato «violazione e falsa applicazione, sotto diverso profilo del D.M. 31 dicembre 1988, tabella Gruppo IX specie 2^a, e dell'art. 67, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. - la ricorrente deduce come la sentenza impugnata violi il citato D.M. anche con riguardo al coefficiente di ammortamento ritenuto applicabile alle costruzioni insistenti nelle stazioni di servizio, in quanto la disposizione normativa citata - recante coefficienti di ammortamento del costo dei materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni - nell'elencare i beni che compongono gli «impianti di distribuzione» (chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio) omette di citare le costruzioni che, pertanto, vanno ricomprese tra i fabbricati industriali per i quali la stessa tabella allegata al citato D.M. prevede un coefficiente pari al 5,5%.

2.1. Il motivo è fondato per considerazioni analoghe a quelle già svolte *sub* 1).

Come già sopra illustrato, il D.M. citato nella tabella Gruppo IX specie 2^a elenca i beni che compongono gli impianti di distribuzione (chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio) per i quali è previsto il coefficiente di ammortamento del 12,5%, omettendo di citare le costruzioni.

Nella stessa tabella, per lo stesso Gruppo (Industrie manifatturiere chimiche specie T - Raffinerie di petrolio, produzione e distribuzione di benzina e petroli per usi vari, di oli lubrificanti e residuati, produzione e distribuzione di benzina di gas di petrolio liquefatto») si prevede per i «fabbricati destinati all'industria» un coefficiente di ammortamento del 5,5%.

Appare evidente che il diverso trattamento (coefficiente di ammortamento) è previsto in obbedienza al disposto normativo di cui all'art. 67 del T.U.I.R., il quale, come già detto, prevede che detti coefficienti siano stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo dei vari settori produttivi, essendo logico che la durata di un impianto di carburante, di un chiosco, di una «stazione di servizio» (restrittivamente intesa come insieme dei beni strettamente necessari all'espletamento del servizio di erogazione di carburante ed affini) sia minore rispetto a quella di un fabbricato, seppur strumentale all'attività di impresa realizzata.

In tale prospettiva, la contraria tesi, sostenuta dalla controricorrente, secondo cui tutti i fabbricati «a servizio» del rifornimento di benzina, farebbero parte del complesso unitario «stazione di servizio» con conseguente applicazione di un eguale coefficiente di ammortamento non appare condivisibile. Può pertanto, anche in questo caso, ribadirsi il principio già affermato in materia da questa Corte (Cass. n. 9497/2008 cit.) secondo cui in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'allegato unico al D.M. 31 dicembre 1988, emesso in base all'art. 67, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le costruzioni esistenti negli impianti stradali di distribuzione dei carburanti non sono riconducibili alla categoria «Oleodotti - Serbatoi - Impianti stradali di distribuzione» per la quale la tabella dedicata al «Gruppo IX - Industrie Manifatturiere Chimiche - Specie 2 - Raffinerie di petrolio, produzione e distribuzione di benzina e petroli per usi vari, di oli lubrificanti e di oli lubrificanti e residuati, produzione e distribuzione di gas di petrolio liquefatto» prevede un coefficiente di ammortamento del 12,5%, ma a quella «Fabbricati destinati all'industria», per cui la medesima tabella prevede un coefficiente del 5,5%.

In conclusione, quindi, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessario alcun ulteriore accertamento in fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dei ricorsi introduttivi proposti da Kuwait Petroleum s.p.a. Le spese, in ossequio al

principio della soccombenza, liquidate come in dispositivo sulla base dei parametri di cui al D.M. n. 140/2012, vanno poste a carico della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi della contribuente che condanna al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del grado, che liquida in complessivi euro 30.000 oltre spese prenotate a debito.