CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 26 aprile 2017, n. 10257

FATTI DI CAUSA

1- Con sentenza n. 129/17/2009 depositata il 26 giugno 2009 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania (hinc: «CTR»), in parziale accoglimento dell'appello proposto dalla contribuente E. O. S.P.A. nei confronti dell'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza n. 242/17/2007 della Commissione tributaria provinciale di Caserta (hinc: «CTP»), dichiarava illegittimo l'avviso di accertamento in relazione ai punti concernenti il mancato riconoscimento degli sconti e la mancata deduzione degli ammortamenti dei terreni e compensava tra le parti le spese di lite.

In punto di fatto, la CTR premetteva che: a) la contribuente aveva impugnato davanti alla CTP l'avviso con il quale l'Agenzia delle entrate, con riguardo all'anno d'imposta 2003, aveva accertato sia un maggiore reddito imponibile ai fini dell'IRPEG, sia un maggior valore della produzione ai fini dell'IRAP, sia un maggiore imponibile ai fini dell'IVA ed aveva richiesto il pagamento di C 239.828,00 oltre interessi; b) la CTP aveva rigettato il ricorso osservando, per quanto qui rileva, da un lato, che gli sconti sui carburanti asseritamente praticati ad una cliente, società del medesimo gruppo, erano da considerarsi non inerenti, perché privi di «qualsiasi contrattualizzazione» scritta, e, dall'altro, che i terreni (anche ove su di essi insistano, come nella specie, impianti di distribuzione di carburanti) non sono ammortizzabili, non esaurendosi la loro utilità nel tempo; c) la s.p.a. aveva proposto appello deducendo, tra l'altro, che nessuna norma imponeva di concedere sconti ai clienti solo in base a contratti scritti e di escludere l'ammortamento dei terreni su cui insistono i distributori di carburante; d) l'Agenzia delle entrate aveva resistito all'appello.

Su queste premesse, la CTR, nell'accogliere parzialmente l'appello, osservava, tra l'altro, che: a) per giustificare e rendere opponibili al fisco gli sconti era sufficiente il consenso della contribuente e dei suoi clienti, senza necessità di una «contrattualità documentata per iscritto»; b) era notorio che l'alto costo della demineralizzazione dei terreni su cui insistono gli impianti di distribuzione dei carburanti rende tali terreni in pratica inservibili e non suscettibili di riutilizzo dopo la delocalizzazione degli impianti, con conseguente esaurimento dell'utilità di detti terreni e legittimità dell'ammortamento dei costi della loro acquisizione.

2- Avverso la decisione della CTR, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione articolato in due motivi.

3- La società contribuente ha resistito con controricorso.

4- Il Presidente della Corte - a séguito dell'ordinanza interlocutoria n. 1703 del 2016, depositata il 29 gennaio 2016 dalla Sezione quinta di questa Corte - ha sottoposto alle Sezioni Unite due questioni relative all'ammortizzabilità dei costi di acquisizione dei terreni costituenti sedime per impianti di distribuzione di carburante.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1- L'Agenzia delle entrate con il primo motivo di ricorso, corredato da quesito di diritto articolato in modo complesso, denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la violazione o falsa applicazione degli artt. 75 (ora 109) e 67 del d.P.R. n. 9171 del 1986 (hinc: «TUIR») e 2426 cod. civ. sotto due diversi profili.

Con il primo profilo, la ricorrente lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 75 (ora 109) del TUIR, in quanto la CTR ha reputato sufficiente, ai fini della deducibilità dei costi corrispondenti allo sconto riconosciuto a terzi sui carburanti, il semplice consenso delle parti, senza considerare che sarebbe occorso, invece, un contratto documentato per iscritto.
Con il secondo profilo, la ricorrente lamenta la violazione dell'art. 67 del TUIR, nonché dell'art. 2426 c.c., in quanto la CTR ha ritenuto che i terreni rientrino tra i beni ammortizzabili secondo i coefficienti di ammortamento stabiliti dalla tabella approvata dal Ministero delle finanze con d.m. «29 ottobre 1974» [recte: 31 ottobre 1988], senza considerare che i terreni perdurano illimitatamente nel tempo e non sono ammortizzabili, con la conseguenza che, nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello del terreno su cui essi insistono (nella specie, impianti di distribuzione di carburanti insistenti su un sedime), il valore di essi va scorporato, sulla base di stime, ai fini dell'ammortamento.
Le questioni sottoposte a queste Sezioni Unite attengono a tale secondo profilo del primo motivo di ricorso.
La ricorrente, con il secondo motivo di ricorso, non corredato da alcun quesito o momento di sintesi, denuncia - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - l'«omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio» per «l'omessa pronuncia in merito all'eccezione di inammissibilità dell'appello» della società, per la mancanza dell'autorizzazione a proporlo rilasciata dal giudice delegato.
2- La controricorrente eccepisce l'inammissibilità del primo motivo di ricorso, perché questo - che consta di due profili - è corredato di due quesiti di diversa natura, riguardanti la violazione di due norme differenti.
L'eccezione non è fondata.
Questa Corte, infatti, ha ritenuto che la proposizione di un motivo di ricorso formalmente unico, ma in effetti articolato in diversi ed autonomi profili di violazioni di legge diverse (come nella specie), si risolve nella proposizione cumulativa di motivi distinti. Ne deriva che la ratio dell'art. 366-bis cod. proc. civ. non è elusa, quando i motivi proposti congiuntamente si concludano (come nel ricorso in esame) con la formulazione di tanti quesiti quanti sono i profili fra loro autonomi e differenziati in effetti prospettati (ex *plurimis*, Cass., Sez. Un., n. 5624 e n. 7770 del 2009; n. 16345 e n. 28222 del 2013; n. 16276 del 2014; n. 3612 e n. 3613 del 2016).
3- Con il primo profilo del primo motivo, l'Agenzia, come visto, denuncia la violazione o falsa applicazione dell'art. 75 (odierno art. 109) del TUIR, nella parte della sentenza in cui la CTR ha reputato sufficiente, ai fini della deducibilità dei costi corrispondenti allo sconto riconosciuto al cliente, il semplice ed informale consenso delle parti e non ha invece ritenuto necessario un contratto documentato per iscritto.
La censura non è fondata.
In tema di determinazione del reddito di impresa, la possibilità di detrarre abbuoni e sconti riconosciuti alla clientela è subordinata a due condizioni: a) che venga praticato dal contribuente uno sconto sul prezzo della vendita; b) che la riduzione del corrispettivo al cliente sia frutto di un accordo, sia esso documentale, verbale e finanche successivo, purché trasfuso in note di accredito emesse da una parte a favore dell'altra, con l'allegazione della causale che, volta per volta, abbia giustificato quegli sconti riconosciuti

(ex *plurimis*: Cass. n. 318 del 2006, n. 4770 del 2009, n. 26513 del 2011, n. 8535 e n. 21182 del 2014, n. 23782 del 2015, n. 2060 del 2016).
Diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia ricorrente, pertanto, non è necessario che l'accordo sull'abbuono o sullo sconto, ai fini della relativa detrazione, debba rivestire la forma scritta, potendo, invece, perfezionarsi anche verbalmente, in base al principio della libertà delle forme.
La forma scritta e la data certa della pattuizione possono aver eventualmente rilievo ai fini dell'opponibilità dell'accordo all'amministrazione, che è soggetto terzo. Tuttavia tale risvolto non è stato sviluppato dall'Agenzia, che non ha sollevato censure in ordine all'accertamento in fatto compiuto dalla CTR circa l'intervenuto consenso fra le parti sugli sconti e si è limitata a sostenere la necessità, ai fini del perfezionamento dell'accordo, della forma scritta.
4- Con il secondo profilo del primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 67 (corrispondente all'attuale art. 102) del TUIR e 2426 cod. civ., con riguardo alla parte della sentenza in cui la CTR ha ritenuto che i terreni rientrino tra i beni ammortizzabili secondo i coefficienti di ammortamento stabiliti dalla tabella approvata dal Ministero delle finanze con «d.m. 29 ottobre 1974». Ad avviso della ricorrente Agenzia delle entrate, infatti, i terreni hanno vita ed utilità non limitate nel tempo e, nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni su cui essi insistono, il valore di questi va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di adeguate stime.
In relazione a tale censura, l'ordinanza di rimessione a queste Sezioni Unite ha prospettato le due seguenti questioni: a) se il divieto di ammortamento dei costi di acquisizione dei terreni si applichi anche al caso in cui emerga che il terreno che funga da area di sedime di un impianto di distribuzione di carburanti abbia possibilità di utilizzazione limitata nel tempo; b) se, in virtù del regime di accessione che determina l'incorporazione dei fabbricati al suolo su cui sorge l'impianto di distribuzione di carburanti, si possa inglobare il terreno nella nozione di "stazione di servizio", ai fini dell'applicazione del coefficiente di ammortamento contemplato dal d.m. 31 dicembre 1988, richiamato dall'art. 67 del TUIR, nel testo applicabile *ratione temporis*.
Per entrambe le questioni debbono sostanzialmente accogliersi (con le precisazioni di cui in fra) le soluzioni prospettate nella stessa ordinanza interlocutoria, nel senso che: a) è ammortizzabile il terreno sul quale insista un impianto di distribuzione di carburanti, ove si accerti che tale terreno abbia una possibilità di utilizzazione ("vita utile") limitata nel tempo; b) ove ricorra la suddetta ipotesi è applicabile al terreno il coefficiente di ammortamento previsto per «chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio» degli «impianti stradali di distribuzione» dal d.m. 31 dicembre 1988.
In questi termini ed in questi limiti va accolto, in ragione delle considerazioni che seguono, il secondo profilo del primo motivo di ricorso.
4.1— Prima di esaminare in dettaglio la censura e le due sopraindicate questioni, è necessario richiamare il quadro normativo essenziale di riferimento.
L'art. 67, comma 2, del TUIR nel testo applicabile *ratione temporis* (ora art. 102) dispone, in tema di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, 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 [...], ridotti alla metà per il primo esercizio [...] per

categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi».
Il d.m. 31 dicembre 1988 — recante «Coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni» — alla tabella del Gruppo IX («Industrie manifatturiere chimiche»), «specie 2» («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 i beni che compongono gli impianti stradali di distribuzione («chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio», coefficiente del 12 e 1/2 %), omette di indicare i terreni su cui insistono detti beni.
4.2— Con riferimento alla questione indicata sub a) al punto 4. (ammortizzabilità del costo del terreno su cui insista un impianto di distribuzione di carburanti), questa Corte (Cass. n. 9497 del 2008; n. 12924 e n. 16690 del 2013), nell'interpretare il sopra menzionato quadro normativo, ha ritenuto che, in tema di imposte sui redditi, i terreni occupati da una stazione di servizio non rientrano tra i «beni ammortizzabili»; e ciò, in sostanza, sulla base di due argomentazioni: a) perché i terreni non sono soggetti a logorio fisico od economico (anche quando siano strumentali all'esercizio dell'impresa) e sono suscettibili, per loro natura, di un numero illimitato di utilizzazioni, così da escludere la ricorrenza di uno dei presupposti cui è subordinato l'ammortamento dei beni dell'impresa, ossia il progressivo decremento del valore del bene (argomento sottolineato in generale per i terreni strumentali anche da Cass. n. 1404 del 2013 e n. 9068 del 2015); b) perché, in ogni caso, tali terreni non sono menzionati nel d.m. 31 dicembre 1988, al quale rinvia il TUIR per la determinazione dei coefficienti di ammortamento, tra i beni che compongono gli impianti stradali di distribuzione.
A tale impostazione la sopra citata ordinanza interlocutoria n. 1703 del 2016 obietta che: a) vi sono ipotesi — come quella, appunto, del sedime di un impianto di distribuzione di carburanti — in cui i terreni strumentali all'esercizio dell'impresa possono subire, al momento della dismissione dell'impianto cui sono strumentali, un decremento di valore o un deperimento tali da renderne limitato nel tempo l'utilizzo e diseconomico il riutilizzo, dati i costi di bonifica o la modificazione fisica del bene; b) la mancata espressa menzione dei terreni occupati da un impianto di distribuzione di carburanti, nell'àmbito dei coefficienti di ammortamento da applicare secondo la fonte di rango secondario costituita dal d.m. 31 dicembre 1988, non è di ostacolo alla piena operatività della regola dell'ammortizzabilità posta dalle fonti di rango primario civilistiche (art. 2426 cod. civ.) e fiscali (TUIR), tanto più che in tal caso il terreno può considerarsi pertinenza dell'impianto e quest'ultimo, per lo più, accessione del primo.
4.2.1— In proposito, occorre ricordare che, in linea generale, in forza dell'art. 2426, primo comma, n. 2, cod. civ., «il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione». Ai fini dell'ammortamento di un bene materiale rileva, perciò, la limitazione nel tempo della proficua «utilizzazione» produttiva del bene, non la durata della sua fisica esistenza. L'àmbito concettuale in cui si situa la norma è quello dell'utilità economica secondo un piano produttivo, cioè la durata della "vita utile" del bene strumentale (intesa come periodo di tempo nel quale ci si attende che il bene sia utilizzato produttivamente), non anche della sua materiale persistenza al termine dell'impiego nel processo produttivo. In altre parole, come sottolineato nell'ordinanza interlocutoria, l'ammortamento consiste

nella ripartizione per competenza (con metodo sistematico e razionale) del costo di acquisizione di beni con riferimento alla loro "vita utile", negli anni in cui la loro utilità funzionale ed economica si connette al processo produttivo dell'impresa partecipando al risultato dei singoli esercizi, in rapporto al deperimento fisico o tecnologico o economico (e perciò giuridico) di essi, «in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione». Il deperimento da considerare, secondo l'art. 67 (ora 102) del TUIR (per «categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo dei vari settori produttivi»), è quello indotto dall'impiego produttivo del bene strumentale di durata pluriennale, ossia dall'utilizzo stimato del potenziale apporto fornito all'attività d'impresa, negli anni, dal bene: il valore da ammortizzare ("valore ammortizzabile") va individuato nella differenza tra il valore dell'immobilizzazione ed il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di "vita utile" e corrisponde al valore il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole prognosi, adeguata copertura con i ricavi correlati all'utilizzo del bene.

Nel medesimo àmbito concettuale si muove l'art. 15 (Immobilizzazioni materiali — articoli 2 punti 6 e 7, 6, paragrafo 1, lettera i, 12, paragrafi 5, 6 e 8, 17, paragrafo 1, lettera a, punto VI, e lettera b della direttiva 2013/34/UE), in vigore dal 16 settembre 2015, del d.lgs. 18 agosto 2015, n. 136 (Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, nonché in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno Stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale Stato membro, e che abroga e sostituisce il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87): «1. Il costo delle immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo viene sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla loro vita utile. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati sono motivate nella nota integrativa. 2. Le immobilizzazioni materiali che, alla data di chiusura dell'esercizio, risultino durevolmente di valore inferiore al costo o al valore determinato a norma del comma 1 sono iscritte a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata».

Alla stessa nozione di "vita utile", del resto, fanno già riferimento, ad esempio, non solo l'alinea del comma 2 dell'art. 102-bis del TUIR (introdotto dall'art. 1, comma 325, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e relativo all'ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate: «Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali per l'esercizio delle attività regolate di cui al comma 1 sono deducibili in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili [...]»), ma anche l'art. 1, comma 239, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, relativo ai beni costituenti giacimenti, sia pure in zone di mare («i titoli abilitativi già rilasciati sono fatti salvi per la durata di vita utile del giacimento, nel rispetto degli standard di sicurezza e di salvaguardia ambientale»).

Ulteriore e puntuale conferma dell'essenziale rilievo del concetto di "vita utile" in tema di immobilizzazioni materiali e, in particolare, di ammortamento di beni strumentali è data, infine, da vari princípi contabili elaborati in materia riguardo (ad esempio, IAS 16, punti 58 e 59, sui quali vedi infra, al punto 4.2.2.).

Va sottolineato che non v'è alcuna disposizione espressa che escluda, ai fini dell'ammortamento fiscale o civilistico, la possibilità di una durata limitata dell'utilizzazione produttiva dei terreni. Del resto, è noto che, in difetto di specifiche diverse disposizioni (come nella specie, per le nozioni fondamentali di immobilizzazioni materiali e di beni strumentali il cui costo è ammortizzabile), valgono anche per l'ordinamento fiscale le disposizioni civilistiche in tema di redazione di bilancio (per tale generale principio vedi, ex p*lurimis*, Cass. n. 1910 del 2007; n. 22016 del 2014; n. 20680 del 2015; n. 19481 del 2016, in motivazione) e, dunque, anche i principi contabili nazionali e internazionali (vedi sopra, a proposito dell'art. 2426 cod. civ., nonché vedi infra al punto 4.2.2., a proposito dei suddetti principi contabili).

4.2.2.— Il punto cruciale attiene, dunque, al valore residuo finale del bene strumentale: se tale valore rimane pressoché immutato, il bene avrà ancora una sua significativa oggettiva utilità e non sarà incorso in un "deperimento" integrante il presupposto richiesto dall'ammortamento, cioè l'utilizzazione (intesa come utilizzabilità) limitata nel tempo.

Con riguardo ai beni strumentali costituiti da terreni costituisce una mera petizione di principio affermare (come, peraltro, si legge in una parte della manualistica corrente in tema di bilancio e contabilità delle imprese) che hanno una durata di "vita utile" necessariamente illimitata, restando sempre esclusa la possibilità di un loro significativo deperimento (quantomeno economico). Al di là di tali affermazioni aprioristiche, occorre invece verificare in concreto se sia ipotizzabile, in alcuni casi eccezionali, un deperimento (fisico od economico) del terreno nel corso del suo utilizzo pluriennale al servizio dell'impresa, tale da escludere la normale illimitata durata della "vita utile" del bene.

Preso atto, come visto, dell'irrilevanza in sé della vita fisica illimitata del terreno, giova osservare che lo stesso d.m. 31 ottobre 1988, nel prevedere coefficienti di ammortamento per i costi di acquisizione di terreni adibiti a piste e moli (Gruppo XVIII, «specie 1, 2 e 3»), alle linee e servizi ferroviari (ibidem, «specie 4 e 5») e ad autostrade (ibidem, «specie 12»), attribuisce implicitamente a tali beni una "vita utile" limitata nel tempo. Dell'ammortizzabilità del costo di tali terreni strumentali (costo evidentemente diverso da quello dell'acquisizione di eventuali concessioni o autorizzazioni) non si è mai dubitato né in dottrina né in giurisprudenza.

Ma la possibilità che il terreno abbia una "vita utile" di durata inferiore a quella "materiale" è affermata anche (come opportunamente ricordato nella citata ordinanza interlocutoria di rimessione alle Sezioni Unite) nei principi contabili, nazionali ed internazionali. In base a tali principi, il generale divieto di ammortamento dei costi di acquisizione dei terreni (normalmente aventi una "vita utile" illimitata, per difetto di deperimento o consumo) deve essere derogato in casi eccezionali: a) il principio OIC 16 (2005), relativo alle immobilizzazioni materiali, al paragrafo D.XI, stabilisce che «nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. 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 quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato»; b) il principio IAS 16 prevede (punti 58 e 59) che «58. I terreni e gli edifici sono beni separabili e sono contabilizzati separatamente, anche quando vengono acquistati congiuntamente. Con qualche eccezione, come cave e siti utilizzati per discariche, i terreni hanno una vita utile illimitata e quindi non vengono ammortizzati. Gli edifici hanno una vita utile limitata e perciò sono attività

ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato. 59. Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica, la parte di costo relativa alla bonifica del terreno è ammortizzata durante il periodo di benefici ottenuti dall'avere sostenuto tali costi. In alcuni casi, il terreno stesso può avere una vita utile limitata, nel qual caso questo è ammortizzato in modo da riflettere i benefici che ne derivano» Ne consegue, in tali ipotesi, l'ammortizzabilità civilistica e fiscale del costo dei terreni strumentali all'impresa, quale diretta conseguenza del loro deperimento economico dovuto ai costi elevati di smantellamento, rimozione e bonifica del bene al termine dell'utilizzo produttivo.

Inoltre va ricordato, a dimostrazione della compatibilità con l'ordinamento tributario dell'ammortamento del costo dei terreni strumentali all'impresa, che (come evidenziato anche nell'ordinanza di rimessione a queste Sezioni Unite) secondo l'originario comma 10 dell'art. 67 del TUIR - poi soppresso per motivi diversi dalla suddetta pretesa incompatibilità - «il costo dei fabbricati strumentali non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Può tuttavia essere assunto al lordo del costo stesso per i fabbricati costruiti o acquistati prima dell'entrata in vigore del presente decreto»: in tal modo sarebbe stato possibile, in alcuni casi, ammortizzare il costo del terreno insieme con quello del fabbricato sovrastante (costo al lordo).

4.2.3- Accertata l'astratta possibilità che il terreno strumentale all'esercizio dell'impresa (rientrante cioè tra le immobilizzazioni materiali ad utilità pluriennale, destinate ad essere utilizzate nell'attività dell'impresa e, quindi, non idonee alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale siano inserite) abbia una "vita utile" del terreno più limitata rispetto alla sua materiale esistenza, occorre ribadire - con riferimento alla fattispecie di causa - che ciò può in concreto avvenire quando (come già sopra accennato), al termine dell'uso produttivo, il terreno non sia più utilizzabile in modo proficuo in ragione del suo deperimento (economico se non fisico). La dottrina, correttamente, ha da tempo ricondotto a tale ipotesi il caso delle aree adibite a cave, torbiere e discariche, le quali, una volta esaurita la loro "vita utile" produttiva, non sono più adeguatamente utilizzabili ed il cui costo di acquisizione, pertanto (dato lo svilimento del loro valore residuo), è ammortizzabile. In questa stessa prospettiva, il principio OIC 16 (punto 52) del 2014 ha cura di precisare che i terreni non sono oggetto di ammortamento, salvo i casi in cui abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo, come per «le cave ed i siti utilizzati per le discariche». Anche il principio IAS 16 afferma l'ammortizzabilità del costo dei terreni adibiti a cave e dei siti utilizzati per discariche. Possono qui aggiungersi i casi dei terreni adibiti a piste e moli, alle linee e servizi ferroviari ed alle autostrade, già contemplati nel d.m. 31 ottobre 1988 (vedi supra il punto 4.2.2.).

Alle suddette fattispecie va accostata quella (oggetto della presente causa e strutturalmente analoga alle precedenti) dei terreni su cui insistono impianti di distribuzione di carburante: detti terreni infatti subiscono, a causa del loro specifico utilizzo, una peculiare ed inquinante mineralizzazione da idrocarburi che la legge (all'epoca, l'art. 17 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, e le correlative norme attuative contenute nel d. m. 25 ottobre 1999, n. 471) impone di eliminare, una volta dismesso l'impianto, mediante particolari operazioni di smantellamento, rimozione e bonifica demineralizzante: rileva qui, pertanto, il costo economico della bonifica (ove sia tanto

elevato da approssimarsi al valore residuo del bene). Proprio a tale tipo di costo (integrante un deperimento economico derivante da quello fisico-chimico del suolo, impregnato di idrocarburi) si riferisce il citato il principio OIC 16, paragrafo D.XI (2005), secondo cui (come visto) il costo del terreno strumentale va ammortizzato allorché venga meno il fabbricato che su di esso insiste ed il costo di bonifica «azzeri quello del terreno» (cioè azzeri il valore residuo del terreno). Anche il sopra ricordato principio IAS 16 (punto 59) stabilisce che «Se il costo del terreno include i costi di smantellamento, rimozione e bonifica, la parte di costo relativa alla bonifica del terreno è ammortizzata durante il periodo di benefici ottenuti dall'avere sostenuto tali costi».
La specificità delle indicate conseguenze nel caso di costo di dismissione e di bonifica che «azzeri il costo del terreno» (*scilicet*: che azzeri il valore residuo del terreno), secondo quanto previsto nei suddetti principi contabili, rende almeno alternativa l'applicazione della coeva versione dell'OIC 19 (2005) [o dell'attuale versione dell'OIC 31 (2015)], che stabilisce, con statuizione più generica, l'istituzione di un "fondo recupero ambientale" nel passivo dello stato patrimoniale, ove l'impresa causi danni all'ambiente ed al territorio e debba sostenere oneri per il disinquinamento od il ripristino. Va ritenuto, pertanto, che l'indicato ammortamento del costo del terreno possa sostituire la creazione di un fondo relativo ai costi di bonifica per recupero ambientale.
Per quanto detto, non rileva, ai fini della presente causa, l'intervenuto art. 36, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Tale disposizione, infatti, non solo non è applicabile, *ratione temporis*, alla fattispecie, ma deve comunque essere intesa nel senso che il costo dei terreni occupati dai fabbricato (ancorché separatamente individuato) è ammortizzabile, ove ciò sia eccezionalmente consentito dalle norme sopra ricordate. Le stesse considerazioni valgono per il decreto-legge n. 262 del 2006, come convertito dalla legge n. 286 del 2006, nel quale si ribadisce, chiarendo alcuni dettagli, l'impostazione del predetto decreto-legge n. 223 del 2006.
Analogamente, non è pertinente ai fini di causa il più recente principio OIC 16 (2016), secondo cui «Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato»: lo scorporo non esclude l'ammortamento del costo del terreno, ove ne ricorrano le già viste eccezionali condizioni.
4.2.4.— Come evidenziato nell'ordinanza di rimessione, la mancata espressa menzione dei terreni occupati da un impianto di distribuzione di carburanti nell'àmbito dei coefficienti di ammortamento previsti dal d.m. 31 dicembre 1988, richiamato dall'art. 67 (ora 102) del TUIR, non è di ostacolo alla piena operatività della regola dell'ammortizzabilità posta dalle sopra ricordate norme civilistiche (art. 2426 cod. civ.) e fiscali (TUIR) per il caso di "vita utile" del bene strumentale limitata nel tempo. La fonte di rango secondario costituita dal menzionato d.m. non è idonea, infatti, ad impedire l'applicazione della regola generale, posta da fonti di rango primario, della suddetta ammortizzabilità: conseguenza, questa, sia della gerarchia delle fonti, sia della circoscritta portata che l'art. 67 del TUIR riserva al d.m. (determinazione della sola «misura» dell'ammortamento per categorie omogenee di beni aventi vita utile limitata, cioè determinazione dei coefficienti di ammortamento e non anche dell'«an», cioè dei casi in cui sia possibile l'ammortamento).

Va perciò superato il diverso orientamento in precedenza espresso da questa Corte (tra le altre sopra citate, Cass. n. 9497 del 2008 e n. 16690 del 2013), che aveva escluso l'ammortizzabilità del costo dei terreni costituenti sedime di un impianto di distribuzione di carburanti basandosi sulla rilevata mancata inclusione di tali terreni nell'elenco contenuto nel Gruppo IX, «specie 2», della tabella allegata al d.m. 31 ottobre 1988. 4.3. — Con riferimento alla questione indicata sub b) al punto 4. (rilevanza del regime di accessione o del nesso pertinenziale ai fini della estensione al caso di specie del coefficiente di ammortamento previsto per la "stazione di servizio") occorre osservare che, in sé, ai fini dell'ammortizzabilità del costo del terreno, è irrilevante sia che questo costituisca pertinenza dell'impianto di distribuzione carburanti di cui è sedime; sia che tale impianto sia considerato incorporato per accessione al suolo su cui sorge. In particolare, non ha importanza se sia stata accertata in punto di fatto l'accessione o se questa debba escludersi in ragione del titolo in base al quale venne realizzato l'impianto. Infatti, secondo quanto precisato al punto 4.2.3., l'ammortizzabilità del costo del terreno presuppone, quale condizione necessaria, che detto bene strumentale abbia una "vita utile" temporalmente più limitata rispetto alla sua materiale esistenza. Tale eccezionale presupposto (di regola, come sopra più volte sottolineato, il terreno è economicamente utilizzabile in modo proficuo senza limiti di tempo) esclude che l'accessione al suolo dell'impianto o il nesso pertinenziale con il medesimo impianto possano trasformare in limitata (eventualmente in misura corrispondente alla durata dell'impianto) una "vita utile" del terreno che sia invece, in concreto e di per sé, illimitata. Diversamente — in violazione dell'art. 2426, primo comma, n. 2, cod. civ. — si renderebbe ammortizzabile il costo di un bene la cui utilizzazione non è «limitata nel tempo». Non ha perciò importanza né che l'art. 33, comma secondo, del TUIR, nel testo vigente *ratione temporis*, stabilisse che, ai fini della determinazione del reddito dei fabbricati, «le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari»; né che l'art. 934 cod. civ. disponga che «Qualunque [...] costruzione od opera esistente sopra [...] il suolo appartiene al proprietario di questo, [...] salvo che risulti diversamente dal titolo o dalla legge». In particolare, non può essere seguita l'impostazione espressa nella sentenza di questa Corte (Cass. n. 3516 del 2006), citata nell'ordinanza di rimessione, secondo cui, ai fini della tassazione del reddito d'impresa, il costo di un terreno costituente pertinenza di un capannone industriale è suscettibile di essere ammortizzato allo stesso modo del costo del capannone. Come sopra rilevato, infatti, per l'ammortizzabilità occorre aver riguardo alla concreta "vita utile" del terreno in sé, senza automatismi interpretativi sostanzialmente ed arbitrariamente abrogativi, in parte qua, dell'art. 2426 cod. civ. Del resto, è ovvio che la strumentalità del bene all'impresa non è concetto coincidente con quello di ammortizzabilità del costo del bene, come dimostrato, ad esempio, proprio dal caso di terreni strumentali con "vita utile" illimitata, come tali non suscettibili di ammortamento (sostanzialmente in tal senso, ex multis, Cass. n. 4 del 2004; n. 24779 del 2015).

Tutto ciò non toglie, tuttavia, che il terreno ed il soprastante impianto di distribuzione siano collegati da un evidente nesso funzionale in vista dell'esercizio dell'impresa e che il terreno abbia un sicuro collegamento pertinenziale con detto impianto. Questi elementi sono sufficienti per giustificare una interpretazione estensiva del d.m. 31 dicembre 1988, tabella del Gruppo IX («Industrie manifatturiere chimiche»), «specie 2» («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»). Si è sopra ricordato

che il d.m., nell'elencare nella predetta tabella, «specie 2», i beni il cui costo è suscettibile di ammortamento e che compongono gli impianti stradali di distribuzione («chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio», per un coefficiente di ammortamento del 12 e 1/2 %), non ha indicato i terreni su cui insistono gli impianti. Tuttavia, una volta accertato che tali rientrano nelle ipotesi eccezionali in cui hanno una "vita utile" limitata, appare ragionevole ritenere che le espressioni «chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio» debbano estensivamente intendersi come comprensive anche dei terreni su cui insistono o che sono strettamente e funzionalmente pertinenziali agli impianti di distribuzione di carburante. In tal modo sarà applicabile anche a detti terreni il coefficiente di ammortamento del 12 e 1/2%.

4.4— Da quanto precede la censura in esame va parzialmente accolta, nei limiti del seguente principio di diritto:«Il costo di acquisizione di un terreno su cui insista un impianto di distribuzione di carburante e che sia strettamente e funzionalmente pertinenziale a tale impianto è soggetto ad ammortamento secondo il coefficiente previsto dal d.m. 31 dicembre 1988 per «chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio», ai sensi dell'art. 67 (ora 102), comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, alla condizione che rimanga accertato in concreto che detto terreno abbia una "vita utile" limitata, nel senso che la sua utilizzazione sia "limitata nel tempo" ai sensi dell'art. 2426, primo comma, n. 2, cod. civ.».

Va precisato che il rilievo del costo di smantellamento, rimozione e bonifica, ove sia tale da azzerare il valore residuo del terreno, esclude la rilevanza di un eventuale riutilizzo del medesimo terreno ancora come sedime di un impianto di distribuzione di carburante per una successiva nuova attività impresa. In tal caso il costo di acquisto del terreno sarebbe pressoché nullo, con carenza di qualsiasi interesse al suo ammortamento.

La sentenza, sul punto, va dunque cassata, in quanto non ha tenuto conto di tutti gli aspetti del sopra enunciato principio di diritto.

Nella specie, infatti, la CTR ha solo postulato l'inutilizzabilità dei terreni allorché sarà delocalizzato l'impianto, «attesa la notorietà del costo della demineralizzazione di detti terreni che li rende in pratica inservibili anche dopo la delocalizzazione dell'impianto cui facevano da sedime, per cui un riutilizzo di questi terreni è praticamente impossibile per gli alti costi che comporterebbe».

Manca però, alla stregua dell'indicato principio di diritto, una espressa valutazione, da effettuarsi in concreto, delle conseguenze della dismissione dell'impianto con riguardo sia alla sostanziale futura inutilizzabilità economica del terreno in rapporto all'intera sua estensione (anche come stretta pertinenza dell'impianto) con riferimento ai costi di smantellamento, ripristino e bonifica; sia all'adeguatezza dei coefficienti di ammortamento applicati dalla contribuente (non indicati nella sentenza) in rapporto a quelli previsti dal d.m. 31 ottobre 1988 per i «chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio».

In altri termini, la formulazione del suddetto principio di diritto e la correlativa cassazione della sentenza, esigono il rinvio della causa alla CTR, in diversa composizione, per un nuovo esame sul punto.

5- Con il secondo motivo di ricorso, come sopra visto, viene denunciata - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - l'«omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio» con riferimento alla «omessa pronuncia in merito all'eccezione di inammissibilità

dell'appello» della società, sollevata dall'appellata Agenzia in ragione della mancanza dell'autorizzazione a proporlo rilasciata dal giudice delegato.
Il motivo è inammissibile per una pluralità di motivi tra loro autonomi: a) il motivo non è corredato dell'indicazione separata e specifica del fatto controverso mediante apposito momento di sintesi, come prescritto dall'art. 366-bis cod. proc. civ. nella formulazione applicabile *ratione temporis*, trattandosi di sentenza della CTR depositata il 26 giugno 2009 (*ex plurimis*, Cass. n. 24255 del 2011); b) prospetta profili tra loro palesemente incompatibili sul piano logico («omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione»); c) con esso viene erroneamente dedotto un *error in procedendo* («omessa pronuncia») sotto l'aspetto di vizio motivazionale.
La rilevata inammissibilità impedisce di prendere in considerazione il rilievo della controricorrente, secondo cui l'appello era stato debitamente autorizzato dai giudici delegati alla procedura n. 34/05 del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere-Sezione misure di prevenzione con decreto emesso e depositato il 9 ottobre 2008.
6— Da quanto precede discende, in conclusione, il rigetto del primo profilo del primo motivo di ricorso e l'accoglimento, nei sensi di cui supra, del secondo profilo del medesimo primo motivo, nonché l'inammissibilità del secondo motivo di ricorso. La sentenza impugnata va perciò cassata in relazione all'accolto secondo profilo del primo motivo di ricorso, con rinvio della causa, per un nuovo esame (da effettuarsi alla stregua del principio di diritto enunciato al punto 4.4.) e per la liquidazione delle spese di lite, alla CTR della Campania, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, rigetta il primo profilo del primo motivo di ricorso; accoglie, nei sensi di cui in motivazione, il secondo profilo del medesimo primo motivo di ricorso; dichiara inammissibile il secondo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione a quanto accolto del primo motivo; rinvia la causa, per un nuovo esame e per la liquidazione delle spese di lite, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.