

11336/22<sup>1</sup>



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Accertamento	-
Ammortamento	-
Aree pertinenziali	
adibite a parcheggio	

dott. Andreina GIUDICEPIETRO Presidente

dott. Pasqualina CONDELLO Consigliere RGN 1868/2014

dott. Francesco FEDERICI Consigliere rel. Cron. *u 336*

dott. Luigi D'ORAZIO Consigliere AC 23/02/2022

dott. Paolo DI MARZIO Consigliere

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sui ricorsi riuniti nn. 1868-2014, 1870-2014, 1873-2014, proposti da:

(omissis) in persona del legale rappresentante p.t.,  
elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio  
dell'avv. (omissis) dalla quale, unitamente all'avv. (omissis)  
è rappresentata e difesa -

Ricorrente

**CONTRO**

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf (omissis), in persona del Direttore p.t.,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis* -

Controricorrente

Avverso le sentenze nn. 67/24/2012, 68/24/2012, 69/24/2012 della  
Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositate il 29.11.2012;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio il 23 gennaio  
2022 dal Consigliere dott. Francesco Federici.

**Premesso che:**

La (omissis) (incorporante la (omissis)) ha  
chiesto la cassazione della sentenza n. 67/24/2012, depositata il 29  
novembre 2012 dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che,  
in riforma della decisione di primo grado, rigettò il ricorso introduttivo

*H*

RGN 1868/2014; 1870/2014; 1873/2014

Consigliere rel. Federici

*655*  
*2022*  
*Federici*

proposto avverso l'avviso di accertamento (omissis), con cui l'Agenzia delle entrate aveva ripreso a tassazione per l'anno 2004, ai fini Ires, ammortamenti ritenuti indeducibili per violazione dell'art. 102 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 917.

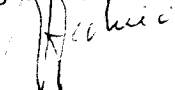
La controversia trae origine dalla verifica fiscale condotta da militari della GdF presso la (omissis), società controllata dalla (omissis), successivamente incorporata nella (omissis). Tra i rilievi riportati nel processo verbale di constatazione alla società fu contestata la deduzione di quote d'ammortamento ritenute non spettanti, perché afferenti al costo di terreni adibiti a parcheggio e comunque pertinenti all'opificio della società. L'Amministrazione finanziaria, condividendo gli esiti della verifica, con l'atto impositivo oggetto della controversia accertò minori perdite per l'importo di € 26.093,91, che recuperò ad imponibile, irrogando sanzioni.

L'avviso di accertamento fu impugnato dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino, sostenendo principalmente che l'ineducibilità dell'ammortamento fosse stata prescritta solo con l'art. 36, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248, a partire dunque dal 2006, laddove l'accertamento afferiva all'anno d'imposta 2004. Con sentenza n. 106/04/2009 la Commissione provinciale accolse le ragioni del ricorso. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, con la sentenza ora al vaglio della Corte, accolse invece l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, rigettando il ricorso introduttivo.

Il giudice regionale, dopo l'esame delle questioni preliminari, ha ritenuto corretto l'atto impositivo perché l'ineducibilità delle quote d'ammortamento di aree destinate a parcheggio non era stata oggetto di espressa previsione nel d.l. 223 del 2006. Al contrario quella ineducibilità trovava fondamento nella circostanza che i terreni non fossero compresi tra i beni ammortizzabili già in base al tenore dell'art. 2426 cod. civ., mancando per essi la natura di beni ad utilizzabilità limitata nel tempo. Di conseguenza l'ineducibilità dei costi d'ammortamento riguardava comunque anche gli anni d'imposta antecedenti l'introduzione del d.l. 223 del 2006. Quanto alle sanzioni affermò che la fattispecie esulava dalla esimente dell'incertezza interpretativa della disciplina, perché al contrario era già pacifica l'interpretazione delle regole giuridiche all'epoca vigenti sulla non ammortizzabilità dei terreni.

RGN 1868/2014; 1870/2014; 1873/2014

Consigliere rel. Federici



La decisione è stata censurata dalla società ricorrente sulla base di due motivi, cui ha resistito l'Amministrazione finanziaria con controricorso.

Per le medesime questioni e con i medesimi esiti, la (omissis) s.p.a., con due motivi, ha chiesto la cassazione della sentenza n. 68/24/2012, depositata il 29 novembre 2012 dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che, in riforma della decisione di primo grado, aveva rigettato il ricorso introduttivo proposto avverso l'avviso di accertamento n.

(omissis) .

Con gli stessi esiti e le stesse questioni la Commissione tributaria regionale del Piemonte, sempre il 29 novembre 2012, aveva pronunciato la sentenza n. 69/24/2012 nei confronti della (omissis), che pertanto ne ha chiesto la cassazione sempre con due motivi.

Nell'adunanza camerale del 23 febbraio 2022 le cause, riunite, sono state trattate e decise. La ricorrente ha ritualmente depositato memorie ai sensi dell'art. 380 bis.1 cod. proc. civ.

### **Considerato che**

Preliminarmente occorre disporre la riunione dei tre procedimenti, tutti riconducibili all'unica verifica fiscale e connessi soggettivamente ed oggettivamente, trattando delle stesse questioni, definite dinanzi al giudice d'appello con sentenze sorrette da motivazioni integralmente sovrapponibili, così come sovrapponibili sono le censure sollevate dalla società contribuente. Pertanto al procedimento n. 1868/2014, di più antica iscrizione nel RG, vanno riuniti i procedimenti iscritti nel RG ai nn. 1870/2014 e 1873/2014.

Con il primo motivo la ricorrente ha denunciato la violazione dell'art. 102 del d.P.R. n. 917 del 1986, nonché degli artt. 1 e 3 della l. 27 luglio 2000, n. 212, in riferimento all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., perché erroneamente il giudice regionale ha ritenuto indeducibili le quote d'ammortamento riferite ad "aree e parcheggi", pertinenti allo stabilimento produttivo della società.

La ricorrente sostiene che, pur se in via di principio i terreni vanno considerati insuscettibili di deperimento e consumo, quando su di essi insistono fabbricati, o siano ad essi asserviti, perdono la loro originaria autonoma utilità, assumendo una funzionalità inscindibile da quella del fabbricato, dovendosi pertanto ricomprendere nel valore ammortizzabile di

RGN 1868/2014; 1870/2014; 1873/2014

Consigliere rel. Federici

questo. Afferma che l'interpretazione trova conforto nel principio contabile nazionale n. 16, e nel riconoscimento di varie risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria. Riscontro indiretto sarebbe deducibile proprio dall'art. 36, comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, che escludendo espressamente l'ammortizzabilità dei terreni, ha introdotto una nuova disciplina, non retroattiva, così che anteriormente alla sua entrata in vigore le quote d'ammortamento dei terreni dovevano essere considerate deducibili. Dunque la Commissione regionale avrebbe errato nell'affermare che l'indeducibilità delle quote d'ammortamento relative ai costi di un terreno pertinenziale ad un fabbricato costituisse principio applicabile anche anteriormente all'anno d'imposta 2006.

Il motivo è infondato.

Questa Corte ha affermato ripetutamente che in tema di determinazione del reddito d'impresa, i terreni, che per loro natura non sono soggetti a logorio fisico ed economico, né ad usura, non rientrano nella nozione fiscale di beni ammortizzabili, se non in casi eccezionali (Cass., 6 maggio 2015, n. 9068; cfr. 26 settembre 2018, n. 22932; 5 dicembre 2019, n. 31781). L'art. 102, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 (ma già il precedente art. 67, comma 2 della medesima normativa), prescrive che le quote d'ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene medesimo, «è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale [...]». I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi».

Si assume comunemente che l'ammortamento è il processo tecnico contabile diretto a calcolare il consumo subito dai beni strumentali destinati all'esercizio dell'impresa, i cui costi vanno pertanto ripartiti in quote pluriennali. Il presupposto dell'ammortamento, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, è dunque la suscettibilità del bene al deperimento e al consumo dopo un certo numero di anni, che comporta conseguenzialmente la necessità della sua sostituzione quando non più funzionale allo scopo per il quale è stato acquistato. Le quote di ammortamento sono pertanto rapportate al logorio fisico o anche solo

economico del bene, perché utilizzabile per un limitato periodo di tempo, 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 vengono singolarmente destinati (Cass. 13 ottobre 2006, n. 22021; 22 gennaio 2013, n. 1404; cfr. anche 14 ottobre 2021, n. 27952).

Ebbene, ai sensi delle tabelle ministeriali (d.m. 31 dicembre 1988; d.m. 28 marzo 1996), non sono ammortizzabili i terreni, non risultando prevista tale possibilità, fatta eccezione per alcune ipotesi del tutto peculiari riguardo a imprese di trasporti e di comunicazione ("trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari - pista, moli e terreni ad essi adibiti" ecc.).

Il principio trova conferma nel sistema civilistico, laddove l'art. 2426 cod. civ., a proposito dei criteri di valutazione dell'ammortamento dispone che «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» (art. 2426, primo comma, n. 2, cod. civ.). Dunque, l'esclusione dalle regole sull'ammortamento trova fondamento nella "inconsumabilità" del bene, anche solo parziale, inteso innanzitutto nel senso economico, quale non compromissione della sua utilizzabilità futura.

E tale orientamento non può dirsi stravolto, e neppure significativamente modificato, ma solo utilmente perimetrato, da quanto affermato dalle Sezioni unite, laddove chiariscono che ai fini della determinazione del reddito d'impresa è ammortizzabile il costo di acquisizione del terreno costituente area di sedime di un impianto di distribuzione di carburante ove si constati che, al termine dell'uso produttivo, il bene non sia più utilizzabile in modo proficuo in ragione del suo deperimento (economico, se non fisico), atteso che la piena operatività della regola dell'ammortizzabilità del costo del bene strumentale posta dalle norme civilistiche (art. 2426 c.c.) e fiscali (d.P.R. n. 917 del 1986), per il caso di "vita utile" limitata nel tempo, non è ostacolata dalla mancata, espressa menzione dei terreni nel d.m. 31 dicembre 1988, richiamato dall'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986, trattandosi di fonte normativa che individua i soli coefficienti e non l'"an" dell'ammortamento (Sez. U, 26 aprile 2017, n. 10225). La giurisprudenza di legittimità, con tale principio, ha

RGN 1868/2014; 1870/2014; 1873/2014

Consigliere rel. Federici

voluto anzi ribadire che l'esclusione dell'ammortamento del costo del terreno, ancorché strumentale all'esercizio di una attività d'impresa, trova fondamento nell'assenza del suo logorio, fisico o economico. Nello specifico si è chiarito che «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'ambito 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». Ciò che viene significativamente puntualizzato è che «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» (Sez. U, 10225 del 2017 cit).

Alla nozione di "vita utile" fa riferimento la direttiva 2013/34/UE, e così pure i principi contabili, elaborati in materia, come ad esempio lo IAS 16, punti 58 e 59, l'OIC 16. Anche la dottrina valorizza la nozione di "vita utile".

Ciò significa che quando il terreno, per l'utilizzo che in concreto ne viene fatto nella sua funzione strumentale, veda compromessa la sua utilizzabilità anche solo economica, al di là della sua sopravvivenza materiale, ad esso possono applicarsi le regole dell'ammortamento del costo (cfr. sempre Sez. U, 10225 del 2017, che infatti ne fa applicazione per l'ipotesi, in concreto sottoposta alla sua attenzione, dei terreni su cui insistono impianti di distribuzione di carburante, compromessi dal loro specifico utilizzo e dall'imponente inquinamento da mineralizzazione da idrocarburi, che la legge impone poi di bonificare). Fuori da questo perimetro per i terreni non si riconosce invece l'ammortizzabilità dei costi (d'acquisto) e dunque la loro deducibilità. Né diversamente incide la pertinenzialità dei medesimi all'opificio o comunque alla struttura produttiva o economica strumentale all'esercizio dell'impresa, cui sono giuridicamente legati, poiché il vincolo giuridico non incide sulla "incosumabilità" del bene (nei termini chiariti).

Queste conclusioni prescindono del tutto dall'espressa esclusione della deducibilità delle quote d'ammortamento per le aree occupate dalla

RGN 1868/2014; 1870/2014; 1873/2014

Consigliere rel. Federici

costruzione di fabbricati strumentali o di quelle che ne costituiscono pertinenze, introdotta dall'art. 36, comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, perché interpretazione già coerente con la disciplina vigente e applicabile agli anni d'imposta antecedenti al 2006, ai quali infatti fa riferimento la giurisprudenza richiamata (per taluni aspetti anzi ancora più rigorosa sino all'intervento delle sezioni unite del 2017), nonché le direttive eurocomunitarie e i principi contabili nazionali e internazionali.

Chiarite le regole sulla deducibilità -limitata nei termini esposti- delle quote d'ammortamento dei costi dei terreni, anche pertinenziali, il giudice d'appello ha deciso in modo conforme ai principi di diritto dispensati da questa Corte. Nel caso di specie si trattava infatti di un'area adibita a parcheggio delle autovetture e pertinenziale ai fabbricati in cui si svolgeva l'attività produttiva della società. Mancavano del tutto i presupposti, peraltro neppure genericamente prospettati dalla società, atti ad evidenziare modalità di utilizzo del terreno, che potessero incidere sulla sua futura utilizzabilità economica, per usura o logorio delle caratteristiche fisiche o anche solo economiche. Pertanto, affermare che anche prima della disciplina introdotta nel 2006 «non poteva che applicarsi la indeducibilità del relativo costo, non rientrando i terreni tra i beni ammortizzabili a mente dell'art. 2426 cod. civ., dal momento che, per loro natura, hanno una utilizzabilità illimitata nel tempo», tanto più che nello stesso art. 102 del d.P.R. n. 917 del 1986 «vi è l'espresso richiamo al "deperimento e consumo" degli stessi beni da ammortizzare», costituisce interpretazione che, al di là della chiarezza espositiva, risulta corretta e adeguata al caso di specie.

Il motivo va dunque rigettato.

Con il secondo motivo la ricorrente si duole della violazione dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 546, n. 472, dell'art. 10, comma 3, della l. 26 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., perché, quanto alle sanzioni, erroneamente la Commissione regionale avrebbe escluso la scriminante dell'incertezza interpretativa sulla disciplina dell'ammortamento e sulla indeducibilità dei costi dei terreni pertinenziali.

Il motivo è infondato. Le ragioni esplicitate nell'esame del primo motivo evidenziano che già con riguardo all'anno d'imposta accertato l'interpretazione giurisprudenziale, i riscontri normativi, civilistici e fiscali, i

principi contabili, deponessero tutti, univocamente, verso l'indeducibilità dell'ammortamento del costo dei terreni. Esso va dunque rigettato.

Al rigetto del ricorso segue la soccombenza della società nelle spese di causa, che si liquidano nella misura specificata in dispositivo.

**P.Q.M.**

Dispone la riunione dei procedimenti nn. 1870/2014 e 1873/2014 al procedimento n. 1868/2014. Rigetta i ricorsi; condanna la ricorrente alla rifusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di € 2.500,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il giorno 23 febbraio 2022

Il Presidente

Andreina GIUDICEPIETRO

*Andreina Giudicepietro*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



07 APR 2022  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Margherita Occhipinti

*Margherita Occhipinti*

*Federici*