

La evidenziazione fiscale tra reddito fondiario e reddito commerciale nell'attività gestionale delle « Stazioni di servizio »

di Achille Arcidiacono

Le « stazioni di servizio », tipiche nella società moderna, suscitano, alle volte, motivi di conflittualità con il Fisco, nella determinazione dell'imponibile da distinguere tra reddito fondiario e reddito commerciale ¹.

La situazione, pertanto, merita di essere analizzata in modo da cogliere i molteplici rapporti che intercorrono tra proprietario del terreno, realizzatore degli impianti fissi di distribuzione e gestore dell'attività commerciale.

Il problema sorge in quanto tali rapporti si presentano diversi, con notevoli varianti, per cui ben difficilmente si possono formulare considerazioni di carattere generale, valide per tutte le « stazioni di servizio ».

A tal fine si precisa che una prima distinzione riguarda la proprietà del terreno sulla quale si intende realizzare una « stazione di servizio ».

È evidente che il terreno può essere di proprietà privata o facente parte del demanio pubblico (non patrimoniale).

Nel primo caso — proprietà privata del terreno — la concessione, che viene rilasciata dalla Regione, riguarda solo la costruzione di quelle strutture ed attrezzature necessarie ad attuare il servizio di distribuzione di carburanti; nel caso, invece, in cui trattasi di terreno facente parte del demanio pubblico, la concessione a realizzare una « stazione di servizio », implica l'uso del terreno.

Si aggiunga, ancora, che quando il terreno è di proprietà privata, la costituzione di una nuova impresa può avere forma associativa, in cui il proprietario del terreno conferisce ² lo spazio sul quale ven-

¹ A. Arcidiacono, *Rilevanza economico-tecnica delle « stazioni di servizio » ai fini fiscali*, Facoltà di Ingegneria dell'Università di Catania, 1982.

² Vedi R.D.L. 2 novembre 1933, n. 1741, convertito in legge l'8 febbraio 1934, n. 367; cfr. art. 2342 c.c. sui conferimenti di beni in natura.

gono installati i capitali fissi per l'esercizio dell'attività distributiva di carburanti, mentre il promotore di questa impresa, conferisce la licenza di questa concessione ed eventualmente i capitali necessari alle strutture da realizzare.

Alle volte le « costruzioni » vengono attuate con controllo e guida tecnica da quelle società che forniscono i combustibili, a fronte dell'impegno che l'impresa assume a vendere solo carburante della società che ha approntato capitali e controllo tecnico.

Qualora, invece, trattasi di terreno appartenente al demanio pubblico, la stratigrafia dei rapporti tra privati ed ente pubblico concedente, si manifesta, o si può manifestare, in modo differente.

L'ente pubblico concede, a durata limitata nel tempo, per disposizione di legge, il terreno ed « autorizza » la costruzione delle strutture ed installazioni per attuare il servizio di distribuzione dei carburanti.

Anche quando le due concessioni figurano in un « unico » atto, è evidente che si deve fare riferimento ai due aspetti, per una serie di implicanze di natura giuridica ed economica.

In base alla concessione, il beneficiario, cioè l'imprenditore, può realizzare da solo la « stazione di servizio » o può stabilire, nel senso precedentemente ricordato, un accordo con società fornitrice di carburanti.

Si precisa che è ricorrente la circostanza che una compagnia di bandiera realizzi a proprie spese, previo acquisto del terreno, l'installazione di tutte le attrezzature necessarie a rendere funzionale questo tipo di azienda.

In questo caso tra il « gestore » e la compagnia di bandiera vengono stipulati due tipi di contratto: uno con il quale l'imprenditore si impegna a vendere esclusivamente prodotti della società proprietaria della « stazione di servizio » e l'altro di comodato (art. 1803 c.c.) per l'uso che il conduttore fa del complesso economico-tecnico.

L'analisi compiuta per individuare i rapporti tra proprietario del terreno, realizzatore ed imprenditore della « stazione di servizio » e fornitore di carburanti, cointeressato a questa attività distributiva, consente di individuare i redditi che debbono essere considerati ai fini della determinazione dell'imponibile da sottoporre a tassazione.

Innanzitutto, è indispensabile richiamare il gruppo e la categoria catastali che comprendono le « stazioni di servizio ».

In base al R.D. 13 aprile 1939, n. 652, i « distributori di carburanti » si fanno rientrare, per pacifica opinione, tra le « costruzioni

e fabbricati per speciali esigenze pubbliche » e precisamente negli « immobili a destinazione particolare », gruppo E, categoria 3, che comprende le edicole per giornali, chioschi per bar, per rifornimenti di auto, per sale di aspetto di tranvie, pese pubbliche, ecc.

I redditi imputabili alle attività immobiliari che rientrano nel gruppo e nella categoria accennati, variano in rapporto a molteplici fattori, tra i quali primeggia quello ubicazionale.

Sorgono, conseguentemente, alcuni interrogativi per chiarire l'entità e la natura degli imponibili da sottoporre a tassazione per queste unità economico-tecniche, aventi una specifica redditività nel settore commerciale.

A tal fine il ragionamento deve essere ancorato ad alcune ipotesi correlativamente alla distinzione, precedentemente avvertita, intercorrente tra proprietario del terreno, realizzatore delle immobilizzazioni e gestore dell'attività distributiva.

Considerando che le tre attività economiche si incentrano in una persona fisica o giuridica, ne discende che il reddito che deriva dalla « stazione di servizio » si manifesta come una entità univoca non avente natura fondiaria.

Conseguentemente, l'imponibile accertato secondo le norme tributarie (soprattutto per quanto riguarda i titoli di costo), dovrebbe essere assoggettato all'imposizione fiscale dei redditi derivanti da attività commerciale.

Il che è assimilabile a quanto avviene per le imprese industriali, quando il proprietario delle macchine e delle attrezzature è anche proprietario dell'edificio in cui si svolge quella attività³.

Qualora, invece, il proprietario del terreno (del solo terreno) è persona distinta dal realizzatore della « stazione di servizio », risulta evidente, anche per analogia con gli opifici, che vi siano due distinti redditi imponibili: quello pertinente al proprietario che dà in locazione o in uso il terreno e l'altro di spettanza al gestore dell'attività distributiva.

In questo caso, il primo reddito imponibile è di natura fondiaria, l'altro ha evidente carattere commerciale.

Si avranno, pertanto, due distinte imposizioni.

³ Cfr. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sulla « Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche », in cui all'art. 40 è stabilito che « I redditi degli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali da parte del possessore... non sono considerati redditi fondiari e concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito di impresa ».

Il reddito di natura fondiaria viene calcolato secondo i prezzi delle aree edificabili, correlativamente all'ubicazione accertando il valore del terreno come suolo edificabile, ed imputando a tale valore un tasso di interesse, sulla base del presupposto pacifico che il reddito corrisponde alla fruttuosità del valore capitale.

Un tale procedimento, ovviamente, è criticabile sotto molti aspetti, per motivi che risultano abbastanza ovvi.

Ad esempio, il grado di appetibilità di un terreno da destinare a « stazione di servizio » non è, o può non essere, correlato alla centralità dell'arteria cittadina su cui prospicia.

Si aggiunga ancora che, finalizzando l'acquisto per il motivo anzidetto, il prezzo unitario del terreno scarta, nella generalità dei casi, dal prezzo medio imputabile per aree simili.

Infine, è da ricordare che il tasso di interesse da imputare al valore per dedurre il reddito non risulta sufficientemente motivato e quindi, ponendosi in modo apodittico, conferisce al risultato un certo carattere di convenzionalità.

Le costruzioni, sempre ai fini della determinazione dell'imponibile fondiario, vengono stimate a metro cubo in relazione ai « ... medi vani, in muratura ordinaria da porporzionare in rapporto alla rifinitura ed alla qualità della costruzione ».

La considerazione, in funzione delle due ipotesi accennate, rimane valida sia che trattasi di terreno di proprietà privata che di suolo facente parte del demanio pubblico.

Nel caso eventuale che il realizzatore della « stazione di servizio » sia persona diversa dal gestore — situazione ricordata in precedenza — il problema (e quindi la soluzione) dal punto di vista fiscale rimane invariato, dato che si tratta di rapporti interni e privati tra soggetti diversi ininfluenti ai fini fiscali.

Il contratto tipo e quello di comodato, sia nel presupposto che la società fornitrice di carburante abbia realizzato le attrezzature della « stazione », con l'impegno per il gestore di vendere quel prodotto della società finanziatrice, sia che la società compartecipi alla attività distributrice, chiariscono sufficientemente quanto rilevato.