



*Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

Roma, 11 luglio 2002

Oggetto: Interpello ...../2002, legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 11.X Italiana S.r.l. Fruibilità del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, per la realizzazione e l'ammodernamento di stazioni di servizio concesse in comodato gratuito

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è stato esposto il seguente

*Quesito*

La X Italiana S.r.l. opera nel settore della estrazione, raffinazione, commercializzazione e distribuzione di prodotti petroliferi.

La società interpellante, ottenuta l'autorizzazione dai sindaci dei comuni interessati, provvede alla costruzione ovvero all'ampliamento, alla riattivazione e all'ammodernamento degli impianti di distribuzione del carburante in conformità alle diverse disposizioni (piano regolatore, sicurezza stradale, sanitaria, ecc.) fissati da ciascuna amministrazione.

E' prassi usuale che la gestione degli impianti di proprietà della compagnia petrolifera sia affidata, con contratto di comodato gratuito, ad un soggetto terzo, il gestore. Tale possibilità, già prevista dal decreto legge 26 ottobre 1970, n. 745, articolo 16, comma 8, è stata recentemente disciplinata dal decreto legislativo 11

febbraio 1998, n. 32, che all'articolo 1, nei commi da 6 a 9, fissa nuovi criteri per *“la cessione gratuita dell'uso di tutte le attrezzature fisse e mobili finalizzate alla distribuzione di carburanti per uso di autotrazione”*.

L'istante chiede se la concessione gratuita delle stazioni di servizio ad un soggetto terzo precluda, per gli investimenti descritti, la fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

#### *Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente*

La società ritiene che gli investimenti rappresentati possano godere dell'agevolazione in esame, costituendo gli stessi un'autonoma struttura produttiva direttamente riferibile al comodante.

A sostegno della propria tesi, l'istante afferma che, nonostante le stazioni di servizio siano concesse in uso gratuito a terzi gestori, *“il relativo investimento è in ogni caso pianificato, realizzato e (co-)gestito dal comodante”* e che *“il ricorso al comodato ha come effetto diretto quello di “chiudere” il ciclo d'impresa e di consentire al comodante di realizzare i ricavi tipici dell'attività caratteristica che lo contraddistingue presso il mercato ed i consumatori”*.

Si evidenzia inoltre che, per gli stretti vincoli contrattuali relativi alla presentazione ed alla vendita dei prodotti secondo precise disposizioni dettate dalla compagnia, il gestore *“rimane sullo sfondo dell'investimento”*, svolgendo un'attività di mera interposizione. In questo modo, l'attività economica svolta nella stazione di servizio è sempre riferibile alla compagnia petrolifera.

#### *Parere dell'Agenzia*

La fattispecie illustrata nell'istanza di interpello in oggetto riguarda il particolare caso di investimenti posti in essere nelle aree svantaggiate per la realizzazione o l'ammodernamento di impianti di distribuzione di carburanti, la cui gestione sia affidata dalla compagnia proprietaria a soggetti terzi con contratto di comodato gratuito.

Per determinare se tali investimenti possano fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è necessario fare riferimento sia al contesto normativo ed agli schemi contrattuali che regolamentano il sistema della distribuzione dei carburanti, sia alla prassi ministeriale che ha illustrato l'applicazione dell'agevolazione citata.

Il particolare settore in esame è stato disciplinato dal regio decreto legge 16 dicembre 1926, n. 2174, dal decreto legge 26 ottobre 1970, n. 745, convertito, con modificazioni, nella legge 18 dicembre 1970, n. 1034 e da ultimo, dal decreto legislativo 11 febbraio 1998, n. 32, avente ad oggetto la "Razionalizzazione del sistema di distribuzione dei carburanti, a norma dell'articolo 4, comma 4, lettera c), della legge 15 marzo 1997, n. 59".

Il decreto legge n. 745 del 1970, all'articolo 16, qualificava come servizio pubblico l'attività inerente all'installazione ed all'esercizio degli impianti di distribuzione dei carburanti. Prevedeva inoltre che essa fosse soggetta a concessione rilasciata dal prefetto, consentendo, all'ottavo comma del medesimo articolo, che *"i titolari delle concessioni ..... possono affidare a terzi la gestione degli impianti di distribuzione di carburanti, con contratti aventi ad oggetto la cessione gratuita dell'uso degli apparecchi di distribuzione e delle attrezzature sia fisse che mobili e di durata non inferiore agli anni nove"*.

Nel decreto legislativo n. 32 del 1998, si stabilisce all'articolo 1, primo comma, che *"l'installazione e l'esercizio di distribuzione dei carburanti, ..., sono attività liberamente esercitate sulla base dell'autorizzazione di cui al comma 2 e con le modalità di cui al presente decreto"*, prevedendo inoltre, al secondo comma, che *"l'attività di cui al comma 1 è soggetta all'autorizzazione del sindaco del comune in cui essa è esercitata. L'autorizzazione è subordinata esclusivamente alla verifica della conformità alle disposizioni del piano regolatore, alle prescrizioni fiscali e a quelle concernenti la sicurezza sanitaria....."*

La competenza in materia è quindi trasferita dal precedente ambito provinciale ad un ambito comunale.

I commi da 6 a 8 contemplano nuovamente la possibilità che la gestione degli impianti possa essere affidata dal titolare dell'autorizzazione a gestori che ne facciano richiesta, rimandando, per gli aspetti contrattuali, agli accordi interprofessionali stipulati fra le associazioni di categoria dei gestori e dei titolari delle autorizzazioni.

E' previsto inoltre, al comma 6-*bis*, che il contratto di comodato gratuito sia simultaneamente accompagnato dalla stipula di un contratto di *"fornitura carburanti e lubrificanti"*, attraverso cui il gestore si impegna ad acquistare in esclusiva i prodotti della compagnia petrolifera che gli concede in uso l'impianto; i prodotti non possono essere in alcun modo alterati o modificati ed il gestore è tenuto ad osservare le istruzioni della compagnia in merito alla vendita ed alla presentazione dei prodotti stessi.

Come si desume dalle clausole in essi contenute, i due contratti descritti sono strettamente connessi, al punto che la risoluzione dell'uno comporta che anche l'altro si risolva simultaneamente o comunque cessi la sua efficacia.

Si ritiene che lo schema normativo esposto, evolutosi nel corso dei decenni per cogliere la peculiarità del settore in esame, ponga in essere un collegamento esplicito fra l'impianto di distribuzione dei carburanti e il titolare dell'autorizzazione (in precedenza concessionario), collegamento che non viene meno in seguito all'affidamento dell'impianto stesso al gestore. Così, anche in seguito alla stipula del contratto di comodato gratuito, l'autorizzazione alla distribuzione dei carburanti permane in capo alla compagnia petrolifera, senza trasferirsi sul comodante.

La peculiarità del contratto di affidamento della gestione dell'impianto è inoltre riconosciuta anche da una costante giurisprudenza della Corte di Cassazione (vedi, ad esempio, la sentenza 27 febbraio 1990, n. 1513), che definisce lo stesso come *"contratto unitario atipico risultante dalla commistione di elementi del comodato e della somministrazione"*.

Si può desumere, da quanto esposto, che si è in presenza di un'unica struttura che consente lo svolgimento dell'attività d'impresa di due diversi soggetti:

la società petrolifera titolare dell'autorizzazione, che chiude così il ciclo approvvigionamento – produzione – vendita al pubblico del proprio prodotto, ed il gestore dell'impianto. In questo senso si è anche espressa la circolare 19 aprile 1991, n. 25, affermando che la qualifica di “esercenti” deve considerarsi riferita sia ai titolari della concessione, sia ai soggetti terzi (denominati “gestori”) ai quali può essere accordato l'uso degli apparecchi di distribuzione.

In definitiva, è possibile ritenere che l'affidamento della stazione di servizio ad un terzo sia uno degli strumenti previsti dal legislatore per lo svolgimento dell'attività tipica di distribuzione al consumo delle compagnie petrolifere. Il contratto di comodato, pertanto, non incide sulla diretta riferibilità dell'impianto di distribuzione alla società titolare dell'autorizzazione.

Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, occorre valutare se gli investimenti descritti nell'istanza rientrano tra quelli ammessi a godere dell'agevolazione di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

La circolare 18 aprile 2001, n. 41/E, al punto 6, afferma che sono agevolabili i nuovi investimenti destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali svantaggiate.

Riguardo alla nozione di struttura produttiva, si chiarisce al punto 6.1 che può trattarsi di un autonomo ramo d'azienda, inteso come un insieme coordinato di beni materiali, immateriali e risorse umane precisamente identificabili ed esclusivamente ad esso attribuibili, dotato di autonomia decisionale come centro di costo e di profitto, idoneo allo svolgimento di un'attività consistente nella produzione di un *output* specifico indirizzato al mercato, ovvero che può trattarsi anche di un'autonoma diramazione territoriale dell'azienda, purché costituisca di per sé un centro autonomo di imputazione di costi e non rappresenti parte integrante del processo produttivo dell'unità locale, situata nello stesso territorio comunale.

Per quanto concerne poi i beni affidati in comodato, si è affermato (vedi risoluzione 10 gennaio 2002, n. 9) che qualora siano strettamente funzionali

all'attività del comodante, essi costituiscono beni strumentali agevolabili per il comodante stesso.

A parere della scrivente, l'impianto di distribuzione dei carburanti deve essere considerato diramazione territoriale della società petrolifera che ne è proprietaria, considerato che esso è strumentale allo svolgimento di un'attività che è propria della compagnia (diffusione sul mercato dei prodotti tipici) e che lo stesso non può essere utilizzato dal gestore per uno scopo diverso.

Pertanto, si ritiene che configuri un'autonoma struttura produttiva, riconducibile ad una data società, il complesso delle stazioni di servizio di proprietà della società medesima presenti nell'ambito di uno stesso comune. Ciò anche in considerazione della rilevanza attribuita con il decreto legislativo n. 32 del 1998 al ruolo delle amministrazioni comunali (per quanto concerne la concessione delle autorizzazioni) e considerato che è compito dei sindaci coordinare le attività dei vari impianti di distribuzione in modo che sia garantito il pubblico servizio.

Proprio basandosi sulle caratteristiche di autonomia che contraddistinguono l'impianto, la società istante effettua rilevazioni ed indagini comparative che le consentono di razionalizzare la propria rete di distribuzione, adeguandosi alla disposizione riportata nell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 32 del 1998. Secondo tale disposizione, *“l'autorizzazione per nuovi impianti o il trasferimento di quelli in esercizio è subordinata alla chiusura di almeno tre impianti in esercizio...”*, e pertanto essa presuppone scelte di pianificazione imprenditoriale che vanno oltre l'ambito territoriale del comune e che sono interamente rimesse ad un organico progetto unitario della società petrolifera.

In conclusione, identificata l'autonoma struttura produttiva di riferimento come prima specificato, si concorda con la soluzione prospettata dalla società istante relativamente alla possibilità che gli investimenti descritti nell'istanza possano fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

Si ritiene opportuno precisare che tale conclusione non è da estendere ad eventuali beni, organizzati dalla società petrolifera a completamento del punto di

vendita, che con previsione specifica del contratto di fornitura vengano concessi in affitto al gestore dell'impianto. Essi esulano dall'ambito specifico del contratto di comodato gratuito previsto dalla legge per gli impianti di distribuzione di carburante, e costituiscono un complesso di attività regolarmente ed unicamente riconducibili all'attività d'impresa del gestore dell'impianto.