

L'area dell'impianto fotovoltaico è agricola o edificabile?

di Angelo Busani

Se, da un lato, la **normativa urbanistica** è finalizzata a garantire un **ordinato governo del territorio**, quella **fiscale** è preordinata a modulare il **prelievo** in relazione al mutare del **valore economico** del suolo, il quale tanto più si incrementa quanto più si concretizza la possibilità di edificazione. Sarebbe quindi **ingiustificato**, sia dal punto di vista tributario che da quello urbanistico, considerare un'area meramente **agricola** alla stessa stregua di un'area ex agricola che, a seguito di una **variante** dello strumento urbanistico comunale, sia **idonea** a ospitare un **impianto fotovoltaico**: dal punto di vista urbanistico, perché l'**impatto** sul **territorio** di un impianto fotovoltaico è di notevole se non di **enorme rilevanza**; dal punto di vista **tributario**, perché il **valore** di un'area agricola **non** è nemmeno lontanamente **confrontabile** con il valore di un'area autorizzata ad ospitare un impianto fotovoltaico.

Nel nostro ordinamento tributario esiste solo la definizione dell'area edificabile (o, meglio, «fabbricabile»), che è recata dall'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (1) (il quale ha sancito che «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo»), mentre non esiste una nozione di area «agricola» né una nozione di area «non agricola e non edificabile», nonostante la rilevanza di queste nozioni (2): ad esempio, il trasferimento a titolo oneroso dei «terreni agricoli» sconta l'aliquota del 15% di imposta di registro, mentre la cessione dei terreni non «agricoli» (intesi sia come i terreni «edificabili» sia come i terreni non edificabili ma nemmeno agricoli) sconta l'aliquota dell'8% (3). Ancora, le nozioni in esame occorrono per capire se la cessione di una data area (o del diritto di superficie su di essa) effettuata da un soggetto imprenditore rientri o meno nel campo applicativo dell'IVA (4); o se la essa rientri nel perimetro di quelle che possono provocare l'emersione di un «reddito diverso» ove vi sia il realizzo di una plusvalenza (5).

Per comprendere dunque la qualificazione di una data area occorre trarre gli occorrenti indici dalla pianificazione urbanistica comunale: e ciò, sia perché, con riferimento alle aree edificabili, questa

rappresenta - come già detto - una prescrizione di legge, sia perché, con riferimento alle aree diverse da quelle edificabili, in mancanza di un'indicazione direttamente desumibile dalla normativa tributaria, è inevitabile attingere le notizie rilevanti dai documenti cui il nostro ordinamento (6) rimette il governo del territorio.

L'area «agricola»

Per «terreni agricoli» si devono pertanto intendere tutti quelli che la pianificazione comunale destina all'esercizio dell'attività agricola, a prescindere dal fatto che essa sia in concreto esercitata e che il proprietario dell'area sia un agricoltore (7); per

Angelo Busani - Notaio in Milano

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

(2) Cfr. A. Pischetola, «Profili di criticità degli atti traslativi dei terreni», in *Corr. Trib.* n. 44/2010, pag. 3603.

(3) Art. 1, commi 1 e 3, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

(4) Ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(5) Art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.

(6) Art. 4 della legge 17 agosto 1942, n. 1150; art. 21 della legge 30 aprile 1999, n. 136.

(7) Cfr. Comm. trib. centr., 18 febbraio 1992, n. 1361, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Riv. leg. fisc.*, 1992, pag. 1531, secondo cui (segue)

aversi “terreno agricolo”, ciò che conta è la sua potenziale destinabilità all’esercizio dell’agricoltura, disposta dalla pianificazione comunale (8). Viceversa, l’area qualificata come “edificabile” dagli strumenti urbanistici resta tale anche se nel concreto utilizzata per l’esercizio dell’agricoltura.

Ha beninteso natura agricola anche il terreno qualificato come tale dagli strumenti urbanistici comunali sul quale si possa svolgere una limitata attività edificatoria destinata a dotare il fondo delle costruzioni strumentali all’esercizio della attività agricola e di quelle necessarie per l’abitazione di chi vive e lavora sul fondo (9) perché la possibilità di edificare, su terreno qualificato come agricolo dallo strumento urbanistico, «fabbricati a carattere rurale formanti un tutt’uno con il terreno sul quale insistono» non vale a modificare la natura del terreno stesso (10).

L’area “non agricola” e “non edificabile”

Come detto, esiste un ambito intermedio tra il terreno “agricolo” e il terreno “edificabile” (11), il quale comprende tutte quelle aree appunto non classificate come specificamente destinabili né all’edificazione né all’esercizio dell’agricoltura: si pensi ad esempio alle “zone di rispetto” (stradale, cimiteriale, aeroportuale, ecc.) o alle aree destinate a “verde pubblico” o “privato” (12); agli atti traslativi a titolo oneroso aventi a oggetto queste aree non si applica pertanto l’aliquota del 15% di imposta di registro, propria dei terreni agricoli, ma quella dell’8%, propria dei terreni non agricoli (13).

In quest’ultimo ambito rientrano anche:

a) le aree formalmente classificate come edificabili ma, in sostanza, prive di qualsiasi capacità volumetrica: si pensi al lotto di terreno che per dimensioni e conformazione sia “di fatto” inedificabile, ad esempio perché la normativa comunale sulle distanze delle costruzioni dai confini con gli altri

SOLUZIONI OPERATIVE

Nozione di area «edificabile»

Per la qualificazione di un’area in termini di «area edificabile» sono sufficienti **due presupposti**: che l’**utilizzabilità edificatoria** dell’area risulti dal **Piano regolatore generale** (PRG) del Comune e che il PRG sia (solamente) «**adottato**» dal **Comune**. Pertanto, per la considerazione, sotto il profilo fiscale, di un’area come edificabile, **non occorre** anche che:

- l’**area** sia **edificabile «immediatamente**», e cioè non occorre che la potenzialità edificatoria sia attuale; è quindi sufficiente che si tratti di una edificabilità potenziale;
- l’**area** sia inserita anche in un **piano attuativo**;
- il **PRG** sia anche «**approvato**» oltre che «**adottato**».

lotti non consenta di edificarvi alcunché (14); si pensi al-

Note:

(segue nota 7)

«lungi dall’essere una nozione di metro fatto, la destinazione agricola o edificabile di un’area deriva dalla normativa urbanistica e, quindi, dalle determinazioni delle autorità preposte alla gestione dell’assetto del territorio».

(8) Cfr. Cons. Stato, Sez. III, parere 29 novembre 1983, n. 1040/83-846/83, recepito nella C.M. 10 dicembre 1984, n. 71/250497, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) Cass., 25 maggio 1981, n. 3438, in *Riv. dir. agr.*, 1982, II, pag. 21; Id., 25 agosto 1990, n. 8737, in *Giur. agr. it.*, 1990, pag. 670.

(10) Cfr. Comm. trib. centr., 31 agosto 1990, n. 5533, in *Comm. trib. centr.*, 1990, I, pag. 594; e Id., 28 ottobre 1988, n. 7133, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(11) Tale ambito è ben noto ad esempio alla giurisprudenza formatasi sul diritto di prelazione di cui all’art. 8, comma 2, della legge 26 maggio 1965, n. 590, la quale ha escluso dalla prelazione agraria, in quanto non agricole, ad esempio: le aree «la cui destinazione, se pur non edificatoria, sia comunque da considerare urbana»: Cass., 16 novembre 1989, n. 4878, in *Vita not.*, 1989, pag. 497. Cfr. pure Id., 3 settembre 1990, n. 9113, in *Giur. agr. it.*, 1990, pag. 528.

(12) Cfr. Cass., 25 maggio 2002, n. 7676, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Arch. civ.*, 2003, pag. 345, per la considerazione in termini di «area edificabile» di un’area destinata a «verde pubblico attrezzato». Nello stesso senso cfr. Id., 27 novembre 2000, n. 15255, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, per il caso di un’area inserita in un comparto edificatorio ma concretamente destinata a «verde pubblico attrezzato». Viceversa, per Id., 10 maggio 2002, n. 3921, non è «edificabile» l’area destinata a «vincolo aeroportuale»; mentre, secondo Id., 22 novembre 2000, n. 15090, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2002, pag. 52, con commento di B. Ianniello, non ha destinazione edificatoria «il terreno sul quale, per essere sottoposto a vincolo idrogeologico, paesaggistico e in zona di rispetto della sede ferroviaria, non è possibile procedere a costruzioni, senza che rilevi il fatto della esistenza su di esso di fabbricati abusivi».

(13) Cfr. Comm. trib. I gr. di Rimini, 29 luglio 1994, n. 916, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con riferimento a un’area destinata a «parco comprensoriale».

(14) Per Cons. Stato, Sez. IV, 1° febbraio 1994, n. 99, in *Foro it.*, 1994, III, c. 437, «il fatto che una porzione di terreno sia inclusa in zona dichiarata, nel suo insieme, edificabile con una certa tipologia edilizia, non esclude che dalla pianificazione secondaria quella determinata porzione sia resa inedificabile siccome destinata a verde o a spazio di transito o ad altra destinazione di servizio, o anche soltanto per rispettare le regole inerenti alla desti-

(segue)

trèsì al lotto di terreno classificato come edificabile e la cui cubatura sia stata per intero sfruttata per costruire un edificio, lasciando scoperta la restante area non occupata dal sedime dell'edificio stesso e quindi destinata a servire l'edificio come area cortilizia (se questa area sia in tutto o in parte fatta oggetto di un contratto di trasferimento, si tratterà pertanto del trasferimento di un'area né agricola né edificabile);

b) le aree formalmente classificate come agricole ma destinate a cava (15) o miniera (16);

c) probabilmente, anche le aree classificate come agricole dallo strumento urbanistico comunale, ma nelle quali l'esercizio dell'agricoltura è impossibile (17) a causa di conclamata sterilità dei terreni o per la presenza di pietraie, pendii scoscesi e boschi non destinabili alla produzione e alla raccolta di legname;

d) le aree gravate da vincoli di inedificabilità (18) finalizzati alla realizzazione di opere pubbliche o di interesse pubblico (le quali invero non sono edificabili se non dall'Ente preposto alla realizzazione dell'opera pubblica e il cui valore di mercato è evidentemente pari al valore dell'indennità di esproprio erogabile al soggetto titolare del bene oggetto di procedura ablativa) (19).

L'area «edificabile»

L'incertezza che, da sempre, ha connotato la definizione di "area fabbricabile" o di "area edificabile" (un po' perché le leggi d'imposta non definiscono esattamente di cosa si tratti, un po' perché comunque queste definizioni non sono mai state congruenti l'una con l'altra) è stata infine risolta dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006. Secondo questa norma, per la qualificazione di un'area in termini di «area fabbricabile» sono dunque sufficienti due presupposti: che l'utilizzabilità edificatoria dell'area in questione risulti dal Piano regolatore generale (PRG) del Comune e che il PRG sia (solamente) «adottato» dal Comune (20).

Pertanto, per la considerazione, sotto il profilo fiscale, di un'area come edificabile, non occorre anche che:

1) l'area sia edificabile "immediatamente", e cioè non occorre che la potenzialità edificatoria sia attuale (con la conseguenza che l'area è edificabile anche se, ad esempio, l'edificabilità sia differita nel tempo, a seguito di eventuali normative comu-

nali di scaglionamento nel futuro degli interventi di edificazione); è quindi sufficiente che si tratti di una edificabilità anche solo "potenziale" (21);

Note:

(segue nota 14)

nazione di zona ed alla relativa tipologia, ossia quelle in materia di distanze, o in materia di indice di edificabilità (rapporto tra cubatura e superficie), indice di copertura (rapporto tra aree coperte ed aree scoperte), ecc.».

(15) Circa la possibilità, o meno, di valutazione dei terreni adibiti a cava mediante le regole della valutazione catastale cfr. Cass., 19 ottobre 2001, n. 12774, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Nel medesimo senso cfr. Id., 17 gennaio 2001, n. 649, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2002, pag. 537, con commento di L. Alemanno.

(16) Cfr. Cons. Stato, Ad. plen., 12 ottobre 1991, n. 8/1991, in *Foro it.*, 1992, III, c. 264, secondo cui «lo sfruttamento delle risorse minerarie è [...] una tipica attività d'impresa che, proprio per la particolare natura del bene sul quale l'attività stessa si esercita, costituisce oggetto di un'autonoma considerazione normativa».

(17) Argomento in tal senso potrebbe trarsi da C.M. n. 71/250497 del 1984, cit., ove è stata riconosciuta l'inapplicabilità dell'aliquota del 15% alle espropriazioni effettuate dalle società concessionarie della costruzione e della gestione di autostrade.

(18) Si veda il caso delle aree rimaste prive di disciplina urbanistica a seguito della cessazione di efficacia di vincoli di inedificabilità per decorrenza del termine quinquennale di efficacia di cui all'art. 2 della legge 19 novembre 1968, n. 1187. Cfr. sul punto G. Morbidelli, «Legge "Galasso": durata e forma di imposizione dei vincoli di inedificabilità nei piani urbanistico-paesistici», in *Riv. giur. urb.*, 1986, II, pag. 325.

(19) Cfr. A. Fiale, *Diritto urbanistico*, Napoli, 1993, pag. 100, secondo cui «ai proprietari di aree destinate alla localizzazione di opere pubbliche o di pubblica utilità il piano regolatore attribuisce una mera posizione di soggezione alla futura espropriazione: fino a quando non sarà redatto lo strumento attuativo del piano medesimo, pertanto, al proprietario resta preclusa ogni attività edificatoria».

(20) Sulla sufficienza dell'«adozione» si erano già espresse la C.M. 10 giugno 1986, n. 37/220391, e la R.M. 27 maggio 1998, n. 47/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; nonché Cass., 27 marzo 2002, n. 4381, *ivi*; e Id., 18 settembre 2003, n. 13817, *ivi*. In senso contrario invece cfr. Id., 3 dicembre 1994, n. 10406, *ivi*; Comm. trib. prov. di Treviso, 20 gennaio 1997, n. 140, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/1997, pag. 975, con commento di R. Damonte, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Cass., 12 novembre 2001, n. 13969, *ivi*, e in *Foro it.*, Rep. 2001, voce Registro (imposta), n. 78; Id., 27 dicembre 2001, n. 16202, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2002, pag. 963, con commento di V. Bassi; Id., 18 febbraio 2003, n. 2416, *ivi* n. 5/2003, pag. 426, con commento di B. Ianniello, e in *Boll. trib.*, 2003, pag. 1194.

(21) Peraltro, la valutazione sarà inevitabilmente influenzata (cfr. C.M. 8 agosto 1997, n. 235/E/855/SP, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) dall'esistenza o meno di una concessione ad edificare da cui sia possibile dedurre tutti gli elementi atti a determinare il valore effettivo dell'area trasferita. Secondo R.M. 17 ottobre 1997, n. 209/E/12/1488/C, *ivi*, «è abbastanza evidente che, normalmente, sul mercato il valore dell'area è man mano decrescente a seconda che si tratti di area per la quale è stata rilasciata la concessione edilizia, di area priva di concessione ma compresa in un piano particolareggiato, di area compresa soltanto in un piano regolatore generale».

2) l'area sia inserita anche in un piano attuativo (come ad esempio un piano particolareggiato, ove occorrente);

3) il PRG sia anche "approvato" oltre che "adottato" (la "approvazione" è il momento finale dell'*iter* che conduce all'entrata in vigore di uno strumento urbanistico mentre la "adozione" è uno stadio intermedio, che bensì evidenzia la volontà comunale, ma che non ha il crisma della definitività).

L'area dell'impianto di distribuzione carburanti e dell'impianto fotovoltaico

Quanto fin qui detto dimostra come il trattamento tributario di una data area abbia una strettissima dipendenza dalla qualificazione che, di detta area, sia data dallo strumento di pianificazione del territorio comunale in cui essa è situata.

Talvolta, tuttavia, la legge prevede che l'esperimento di determinati procedimenti amministrativi costituisca di per sé una "variante" agli strumenti urbanistici comunali, i quali dunque devono esser letti, in questi casi, come emendati da tale "variante", e ciò per effetto non delle procedure ordinariamente previste per la loro modificazione, ma appunto in conseguenza dell'effettuazione di detti procedimenti.

È, questo, anzitutto, il caso delle aree destinate a ospitare la realizzazione di impianti di distribuzione di carburanti, le quali, se posizionate nel perimetro cittadino, sono comprese talora in zone edificabili, perché destinate ad "attrezzature" (o consimili destinazioni), e talaltra in zone completamente inedificabili (ad esempio, perché destinate a "verde pubblico") (22); e, se posizionate al di fuori della cerchia urbana, sono invariabilmente destinate - lo insegna l'esperienza professionale - all'agricoltura.

Ebbene, il D.Lgs. 11 febbraio 1998, n. 32, dispone che la collocazione degli impianti di distribuzione del carburante (non autostradali) dipende da un piano di localizzazione elaborato da ciascun Comune: questa «localizzazione degli impianti di carburanti costituisce un mero adeguamento degli strumenti urbanistici in tutte le zone e sottozone del piano regolatore generale non sottoposte a particolari vincoli paesaggistici, ambientali ovvero monumentali e non comprese nelle zone territoriali omogenee A» (art. 2, comma 1-*bis*) (23). In altri

termini, il piano comunale degli impianti di distribuzione carburanti comporta una "variante" alla pianificazione urbanistica comunale, cosicché, se il piano dei distributori di carburante individui una data area come vocata ad ospitare un distributore di benzina, allora quell'area può essere utilizzata per costruire un distributore anche se il piano regolatore generale qualifica quell'area non edificabile (perché agricola, perché destinata a verde pubblico o privato, ecc.). Insomma, si tratta di un'area che, leggendo lo strumento urbanistico comunale resta qualificata come inedificabile ma che diventa, nel caso concreto, edificabile proprio perché retinata come tale nel piano comunale degli impianti di distribuzione di carburante.

A fronte di ciò, è evidente che il trasferimento di un'area destinata ad ospitare la costruzione di un impianto di distribuzione di carburanti (o la costituzione o il trasferimento del diritto di superficie su detta area) non possa non essere considerato in termini di trasferimento di un'area edificabile, anche se detta area sia qualificata come "agricola" nello strumento generale di pianificazione comunale, in quanto questo deve inevitabilmente essere letto "in controtuce", e cioè al cospetto di quella "variante" allo strumento urbanistico generale che

Note:

(22) Cfr. Cons. Stato, 21 settembre 2005, n. 4945, in *Guida dir.* n. 41/2005, pag. 110, per un caso di posizionamento di un distributore, ad opera del piano di localizzazione comunale, in un'area destinata dallo strumento urbanistico generale a «verde attrezzato»: «la destinazione «a verde attrezzato» di una parte del territorio comunale non esclude automaticamente da quella zona la installazione di impianti di distribuzione di carburante; questi, infatti, quali servizi a rete sono diffusi in tutte le zone urbanistiche salvo eccezioni espresse basate su particolari ragioni; il processo di localizzazione degli impianti è affidato, per la parte normativa, agli organi di governo dei comuni ai quali compete di stabilire non solo «criteri, requisiti e caratteristiche delle aree sulle quali possono essere installati detti impianti», ma anche di dettare «le norme applicabili a dette aree ivi comprese quelle sulle dimensioni delle superfici edificabili». Nel medesimo senso, cfr. Cons. Stato, 13 dicembre 2006, n. 7377, in *Urb. app.*, 2007, pag. 867; e in *Riv. giur. edilizia*, 2007, I, pag. 149.

(23) Norma da interpretarsi nel senso che deve essere riconosciuta a favore degli enti locali la facoltà di consentire, in sede di pianificazione della rete distributiva, la localizzazione dei nuovi impianti anche nelle zone del PRG soggette a diversa destinazione, purché non sottoposte a particolari vincoli: in tal senso, Cons. Stato, n. 7377 del 2006, cit., in *Urb. app.* n. 7/2007, pag. 867, con nota di Mele, «Poteri dei Comuni in tema di razionalizzazione della rete di distribuzione dei carburanti».

è stata provocata dall'elaborazione, da parte del Comune, del predetto piano degli impianti di distribuzione del carburante (24).

Un identico discorso deve conseguentemente essere ripetuto con riferimento al caso degli impianti fotovoltaici, proprio perché è caso identico al precedente: invero, l'art. 12, comma 3, del D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, sancisce che «la costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili [...] sono soggetti ad una autorizzazione unica, rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione, [...] che costituisce, ove occorra, variante allo strumento urbanistico», e ciò anche perché «gli impianti di produzione di energia elettrica» da fonte fotovoltaica «possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici».

In altri termini: qualunque sia la destinazione urbanistica del territorio sul quale la Provincia o la Regione autorizzano il posizionamento dell'impianto fotovoltaico, questo può essere costruito in base alla predetta «autorizzazione unica», la quale consente tale costruzione a prescindere dalla fabbricabilità o meno dell'area in questione. Per questo, l'autorizzazione in parola rappresenta, per parola stessa del legislatore, una «variante» dello strumento urbanistico comunale, rendendo edificabile (per la specifica costruzione dell'impianto fotovoltaico) anche l'area che, per effetto della pianificazione comunale, non lo sarebbe, perché destinata all'esercizio dell'agricoltura (25) (a prescindere dal fatto che poi si possa continuare a utilizzare l'area in questione anche o solo per scopi agricoli) (26).

Pertanto, quando la normativa citata consente la costruzione dell'impianto fotovoltaico anche in zona agricola, ciò di certo non vuol dire che la zona resti agricola anche dopo il rilascio dell'«auto-

SOLUZIONI OPERATIVE

Costruzione di impianto fotovoltaico in area agricola

Quando la normativa consente la costruzione di un impianto fotovoltaico anche in zona agricola, ciò non vuol dire che la zona resti agricola anche dopo il rilascio dell'«autorizzazione unica», rilasciata dalla Regione o dalle Province delegate dalla Regione, che costituisce variante allo strumento urbanistico, ma vuol dire che la **destinazione agricola**, che pur **formalmente rimane** a qualificare l'area in questione nello strumento di pianificazione comunale, viene **modificata** con il rilascio dell'«autorizzazione unica» per divenire una destinazione atta a ospitare la realizzazione di un impianto fotovoltaico e quindi per **divenire «edificabile»**.

rizzazione unica»; ma vuol dire, in effetti, che la destinazione agricola, che pur formalmente rimane a qualificare l'area in questione nello strumento di pianificazione comunale, viene sostanzial-

Note:

(24) Cfr. Cass., 18 settembre 2009, n. 20097, in *il fisco* n. 1/2009, pag. 6326; in *Corr. Trib.* n. 45/2009, pag. 3691, con commento di V. Mastroiacovo; in *Boll. trib.*, 2010, pag. 809; e in *Riv. giur. edilizia*, 2009, I, pag. 275, secondo la quale «è soggetta ad IVA, e non all'imposta proporzionale di registro, la cessione di un'area inclusa in un piano di ristrutturazione della rete di distribuzione di carburante, approvato ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 11 febbraio 1998, n. 32, poiché la possibilità, conseguente a detta approvazione, di rilascio immediato di provvedimenti per la realizzazione degli impianti,

senza necessità di adottare gli ordinari procedimenti modificativi del piano regolatore generale, attribuisce all'approvazione l'effetto di rendere immediatamente edificabile l'area, sia pure con riferimento ad interventi di natura particolare (impianti di distribuzione di carburanti)». In altri termini, secondo la Cassazione, l'approvazione del piano di localizzazione degli impianti di distribuzione carburanti comporta un adeguamento automatico del piano regolatore generale: sulla sola base dell'approvazione del piano della distribuzione dei carburanti è dunque consentita l'adozione dei provvedimenti concessori o autorizzatori per la realizzazione dei distributori, il che presuppone, ovviamente, che il PRG si ritenga emendato senza necessità di adottare i formali procedimenti modificativi dello stesso.

(25) Ovviamente, non si concorda con risoluzione 28 aprile 2009, n. 112/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ove si legge che, essendo «il terreno oggetto dello stipulando atto di costituzione del diritto di superficie [...] parte di una zona territoriale omogenea classificata E5, ossia di preminente interesse agricolo» «si ritiene, ai fini fiscali, che la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporti l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale "area edificabile", disconoscendo, in tal modo, la destinazione urbanistica attribuita allo stesso terreno dal PRG».

(26) Occorre assolutamente disinnescare questo equivoco: la destinazione di un'area è quella che deriva dagli strumenti urbanistici (in via «diretta» o per effetto, come nel caso specifico, di una «variante»), a prescindere dal suo concreto utilizzo: in altri termini, se un'area è edificabile, non diventa agricola per il solo fatto che, invece di farla oggetto di destinazione edificatoria, la si continui a coltivare. Evidente invece l'erroneo convincimento della predetta risoluzione, quando essa cerca motivazione della ritenuta natura agricola dell'area in questione dal fatto della «contemporanea possibilità dell'utilizzo agricolo del terreno e dell'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici».

mente e radicalmente modificata con il rilascio dell'«autorizzazione unica» (che, appunto, ne costituisce «variante») per divenire una destinazione atta a ospitare la realizzazione di un impianto fotovoltaico e quindi per divenire appunto «edificabile».

Considerazioni conclusive

Dal disposto dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, che contiene la nozione di aree «fabbricabili», è facile anzitutto discendere

che, nel perimetro individuato da questa espressione normativa, rientrano sia le aree espressamente qualificate come «edificabili» dallo strumento urbanistico sia quelle che devono considerarsi edificabili in base a una «variante» dello strumento urbanistico derivante dall'espletamento di un procedimento amministrativo cui la legge appunto attribuisce l'efficacia di «variante»: invero, lo strumento urbanistico non può non essere «letto» *al netto* delle sue «varianti», ma deve essere letto *alla luce* di tali sue varianti.

Se già questo è ampiamente sufficiente a considerare in termini di edificabilità l'area vocata ad ospitare l'impianto fotovoltaico (ovviamente, «a valle» del rilascio della «autorizzazione unica»), alle stesse conclusioni si giunge anche per effetto di un ragionamento più «generale». Invero, l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 evidenzia con chiarezza come la normativa tributaria si posiziona al cospetto di quella urbanistica: quest'ultima è finalizzata a garantire un ordinato governo del territorio mentre la prima è preordinata a modulare il prelievo fiscale in relazione al mutare del valore economico del suolo, il quale tanto più si incrementa quanto più si concretizza la possibilità di edificazione (possibilità nulla, se la qualificazione del suolo sia agricola; possibilità più concreta se l'edificabilità sia sancita in uno strumento urbanistico comunale «adottato» ma non ancora «approvato»; possibilità quasi effettiva se lo strumento sia anche «approvato»). Quando la legge tributaria riferisce dunque l'edificabilità al fatto della «adozione» dello strumento urbanisti-

SOLUZIONI OPERATIVE

Trasferimento di area destinata a ospitare un impianto fotovoltaico

Una volta rilasciata l'«autorizzazione unica», il trasferimento di un'area destinata a ospitare un impianto fotovoltaico, in quanto «**area edificabile**», è soggetto, se il cedente è un **imprenditore**, all'**IVA**; se invece il cedente **non** è un **imprenditore**, si applica **imposta di registro dell'8%** e, con riferimento alle imposte sui **redditi**, la **cessione** è rilevante ai fini dell'imponibilità dell'eventuale **plusvalenza**.

co, a prescindere dalla sua «approvazione», mostra di aderire evidentemente a una concezione «sostanzialistica» dell'edificabilità, nel senso che il rilievo non viene dato al perfezionamento dell'*iter* che conduce all'entrata in vigore dello strumento urbanistico comunale, bensì a uno stadio intermedio di tale *iter* (appunto quello della sua «adozione») e ciò in quanto la «adozione» dello strumento urbanistico, con la qualificazione

in esso, in termini di «edificabilità», di una data area, conferisce indubbiamente a tale area una caratteristica che è socialmente concepita come una qualità già sussistente e rilevante in termini di valorizzazione del bene in questione (27) e che quindi è sufficiente a far venir meno l'applicabilità delle regole tributarie proprie dei terreni agricoli e a determinare invece l'applicazione di quelle proprie dei terreni edificabili. Ad esempio, se è vero che l'aliquota del 15% dell'imposta di registro è stata preordinata a disincentivare l'acquisto di terreni agricoli da parte di non agricoltori (28), che ragione vi sarebbe per applicarla al trasferimento di un'area che già il Comune abbia «sottratto» all'agricoltura per averla destinata a ospitare un impianto di produzione di energia elettrica?

Ebbene, non vi è chi non veda che sarebbe estremamente ingiustificato considerare, sia dal punto

Note:

(27) Cfr. Cass., 22 marzo 2002, n. 4120, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Giur. imp.*, 2002, pag. 659, secondo cui «l'inserimento di un terreno in uno strumento urbanistico, con destinazione edificatoria, ancorché detto strumento, adottato dal comune, non sia stato ancora perfezionato con l'approvazione da parte della regione, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, fa venir meno, ai fini anzidetti, la natura agricola del terreno medesimo». Nel medesimo senso diverse altre sentenze, come ad esempio Cass., Sez. trib., 18 settembre 2003, n. 13817, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; in *Boll. trib.*, 2004, pag. 71; in *Giust. civ.*, 2004, I, pag. 1547; e in *Giur. imp.*, 2004, pag. 123.

(28) Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, IPSOA, 2009, pag. 610, nota 550.

di vista tributario che da quello urbanistico, un'area meramente agricola alla stessa stregua di un'area (ex agricola) che, per effetto di una «autorizzazione unica», sia stata «variata» in area idonea a ospitare un impianto fotovoltaico: dal punto di vista urbanistico, perché l'impatto sul territorio di un impianto fotovoltaico è di notevole se non di enorme rilevanza; dal punto di vista tributario, perché il valore di un'area agricola (magari sterile, impervia o non fertile) non è nemmeno lontanamente confrontabile con il valo-

re di un'area autorizzata ad ospitare un impianto fotovoltaico.

In conclusione, una volta rilasciata l'«autorizzazione unica», il trasferimento di un'area destinata a ospitare un impianto fotovoltaico, e quindi in quanto «area edificabile», è soggetto, se il cedente è un imprenditore, all'IVA; se invece il cedente non è un imprenditore, si applica imposta di registro dell'8% e la cessione è, purtroppo, rilevante ai fini dell'imponibilità dell'eventuale plusvalenza conseguita ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e conoscere gli orientamenti dei giudici sulle **questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale**.

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con i testi delle sentenze più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, di **legittimità e di merito in materia fiscale**, tutte massimate e corredate da commenti e note d'Autore.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

- ✓ **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- ✓ **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

www.ipsoa.it/gtonline

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 219,00
Ipsosa, pagg. 88

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsosa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**

