

## Le caratteristiche per la ruralità dei fabbricati strumentali

**Cass. Sez. VI Civ. 7 maggio 2019, n.11974 - Iacobellis, pres.; Ragonesi, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Cepal, Società Cooperativa Agricola - ora Agrintesa, Società Cooperativa Agricola (avv. Belli). (Dichiara inammissibile Comm. trib. reg. Bologna 20 luglio 2017)**

*Il carattere rurale dei fabbricati, diversi da quelli destinati ad abitazione, non può essere negato, ogniqualvolta essi siano strumentalmente destinati allo svolgimento di attività agricole contemplate dalla normativa di riferimento a prescindere dal fatto che la titolarità del fabbricato e titolarità dei terreni da cui provengono i prodotti agricoli coincidano nello stesso soggetto. Per la sussistenza del carattere di strumentalità nel caso di cooperativa, e per la conseguente iscrivibilità nella speciale categoria catastale D/10, è necessario che il fabbricato abbia una funzione produttiva connessa all'attività agricola dei soci, rilevabile dalle caratteristiche proprie dell'immobile, delle pertinenze e degli impianti installati; tipologia tale da renderlo insuscettibile di destinazione diversa da quella originaria, se non ricorrendo a radicali trasformazioni.*

(Omissis)

### FATTO

La Commissione tributaria provinciale di Ravenna, con sentenza n. 18/2003, Sez. III, accoglieva il ricorso proposto dalla Cooperativa CEPAL avverso il classamento dell'immobile sito in Comune di Lugo nella categoria D/8 anziché D/10.

Avverso detta decisione l'Agenzia delle entrate proponeva appello innanzi alla C.T.R. Emilia-Romagna che, con sentenza 2374/2017, rigettava l'impugnazione confermando l'orientamento espresso dal giudice di primo grado.

Avverso la detta sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di due motivi.

Ha resistito con controricorso la cooperativa CEPAL.

La causa è stata discussa in camera di consiglio ai sensi dell'art. 380 *bis* c.p.c.

### DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso l'Ufficio contesta che l'immobile per cui è causa disponesse dei requisiti per essere classificato nella categoria D/10 sostenendo che lo stesso aveva la struttura e le caratteristiche per lo svolgimento di una attività ed industriale.

Con il secondo motivo contesta la ritenuta carenza di motivazione del provvedimento amministrativo impugnato.

Osserva la Corte che la sentenza impugnata è basata su una ulteriore *ratio decidendi* che consiste alla avvenuta presentazione, ai sensi del d.l. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2 *bis* e ss., da parte della contribuente della dichiarazione di classamento in categoria D/10.

Tale dichiarazione, costituente una autocertificazione, comporta, in virtù della norma citata, che alle costruzioni strumentali alle attività agricole sia attribuita la categoria D/10 con effetto retroattivo di cinque anni.

La mancata impugnazione di tale *ratio decidendi* rende il ricorso inammissibile.

Ancorché superfluo, a seguito di quanto appena detto, si osserva comunque che i due motivi sono manifestamente infondati.

La sentenza impugnata ha dato atto che la struttura ha sempre avuto fin dalla sua origine la funzione di stoccare, confezionare e distribuire i prodotti degli agricoltori soci della cooperativa e ciò sulla base dell'esame fatto delle planimetrie, delle fotografie, del libro soci e del bilancio.

Le censure che l'Agenzia ricorrente muove a tale motivazione tendono, per un verso, ad investire inammissibilmente il merito della decisione e, per altro verso, sono manifestamente infondate laddove si basano sulla circostanza che l'immobile, un tempo periferico, è ora divenuto centrale nell'ambito della città.

Questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che in tema di classamento, il carattere rurale dei fabbricati diversi da quelli destinati ad abitazione (categoria D/10), non può essere negato ogniqualvolta essi siano strumentalmente destinati allo svolgimento di attività agricole contemplate dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 29 (ora 32) o anche di quelle aggiunte dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, comma 3 *bis*, e ciò a prescindere dal fatto che non coincidano la titolarità del fabbricato e la titolarità dei terreni da cui provengono i prodotti.

I presupposti per valutare la strumentalità, sussistono quando: 1) il fabbricato della cooperativa abbia una funzione produttiva connessa all'attività agricola dei soci; 2) tale funzione sia rivelata dalle caratteristiche proprie dell'immobile, delle pertinenze e degli impianti installati; 3) la tipologia del complesso sia tale da renderlo insuscettibile di destinazione diversa da quella originaria, se non ricorrendo a radicali trasformazioni). (Cass. 20953/08; Cass. 14013/12).

In particolare, si è già avuto modo di chiarire che «il carattere rurale dei fabbricati, diversi da quelli destinati ad abitazione, non può essere negato, ogniqualvolta essi siano strumentalmente destinati allo svolgimento di attività agricole contemplate dal cit. T.U.I.R., art. 29 (ora 32), od anche di quelle aggiunte dal d.l. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 *bis*; a prescindere dal fatto che titolarità del fabbricato e titolarità dei terreni da cui provengono i prodotti agricoli coincidano nello stesso soggetto» (Cass. 20953/08).

Inoltre, per la sussistenza del carattere di «strumentalità» nel caso concreto, e per la conseguente iscrivibilità nella speciale categoria catastale D/10, ai sensi del d.p.r. n. 139 del 1998, art. 1, comma 5, è necessario che il fabbricato della cooperativa abbia una «funzione produttiva connessa all'attività agricola dei soci»; che tale funzione sia rivelata dalle caratteristiche proprie dell'immobile, delle pertinenze e degli impianti installati; che la tipologia del complesso sia tale da renderlo insuscettibile di destinazione diversa da quella originaria, se non ricorrendo a radicali trasformazioni. Di nessuna importanza è invece l'osservazione che lo stesso impianto potrebbe svolgere ordinarie attività commerciali o industriali, anche se non fosse posseduto dalla cooperativa. (Cass. 20953/08).

Tutte tali circostanze sono state accertate dalla sentenza di appello che ha dato atto, come già ricordato, di essersi basata sulle planimetrie, e le fotografie dell'edificio per verificarne la struttura e la destinazione nonché sul libro soci e sul bilancio a riscontro del carattere agricolo dell'attività.

Il ricorso va, in conclusione, dichiarato inammissibile.

*(Omissis)*

## Le caratteristiche per la ruralità dei fabbricati strumentali

Come noto, l'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 riconosce, ai fini fiscali, la «ruralità» alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile<sup>1</sup>. A differenza del precedente comma 3, riguardante i fabbricati ad uso abitativo, la norma pone quale unico requisito quello della loro effettiva destinazione ad una delle attività indicate dal suddetto art. 2135 c.c.

Il comma in questione individua, quindi, le varie tipologie di costruzioni strumentali rurali destinate a quelle che possono ritenersi le attività «attualmente» rappresentative del variegato mondo agricolo<sup>2</sup>; così intese, in quanto non si tratta di una elencazione meramente esaustiva dei fabbricati così individuati in quanto, leggendo attentamente la normativa di riferimento (l'espressione: «e in particolare» è di per sé indicativa), si evince che sussiste la possibilità di implementare l'elenco dell'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 di nuove fattispecie di fabbricati anch'essi «strumentali», rispondenti all'esigenza di soddisfare quelle nuove attività agricole «connesse» che si prospetteranno e che andranno così ad affiancarsi a quelle già individuate dalla norma; questo in funzione, ovviamente, dell'evolversi stesso della tecnologia che coinvolge anche il comparto agricolo il quale, al pari degli altri settori economici, utilizza i moderni ritrovati che la ricerca scientifica mette a disposizione per sperimentare nuove opportunità di impiego dei derivati dalla coltivazione della «terra».

Per tali unità immobiliari a destinazione speciale, l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998<sup>3</sup>, ha istituito l'apposita categoria catastale D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole) ad

<sup>1</sup> Art. 2135 c.c.

«È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge».

<sup>2</sup> Art. 9 comma 3 *bis* del d.l. n. 557/1993:

«Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla l.20 febbraio 2006, n. 96;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228;
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso».

<sup>3</sup> Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite.

esclusione di taluni immobili che, sebbene strumentali per vocazione, realizzazione e destinazione, necessitano comunque di un diverso inquadramento catastale.

Infatti, ancorché ritenute «strumentali rurali», sono censite in altra categoria le unità immobiliari ad uso ufficio e le abitazioni dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento; le prime (gli uffici) sono iscritte nella categoria ordinaria A/10 mentre gli immobili ad uso alloggio dei dipendenti, essendo delle comuni abitazioni, sono parimenti accatastrati in una delle categorie del gruppo «A» con esclusione di quelle appartenenti all'A/1 (casa di tipo signorile) e A/8 (villa), stante il richiamo al d.m. 2 agosto 1969 previsto dall'art. 9, comma 3, lett. e), del medesimo d.l. n. 557/1993, poiché trattasi di abitazioni di lusso e, in quanto tali, prive dei requisiti di ruralità<sup>4</sup>.

Attualmente la ruralità è certificata catastalmente nel senso che negli atti rilasciati dagli Uffici tecnici provinciali dell'Agenzia delle Entrate/Territorio è presente una specifica «annotazione» attestante che l'immobile risponde ai requisiti fiscali richiesti, a tale scopo, dall'art. 9, comma 3 (abitazioni) e 3 *bis* (strumentali), del decreto del 1993; per le costruzioni già censite nella categoria speciale D/10 l'annotazione non compare in quanto ritenuta superflua in ragione proprio del fatto che tale inquadramento è di per sé idoneo ad attestarne la ruralità.

Ma in precedenza non era così e questo ha generato un considerevole contenzioso che ha coinvolto Comuni, Agenzia delle Entrate/Territorio e soprattutto i titolari di imprese agricole (nella maggior parte dei casi si trattava di società di cooperative agricole) i cui immobili strumentali erano classificati in categorie diverse da quella appositamente istituita (D/10); spesso questi fabbricati risultavano censiti nella categoria D/1 (Opifici) o in D/7 (Fabbricati costruiti od adattati per le speciali esigenze di attività industriale) come anche D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni). La materia del contendere riguardava, in modo particolare, l'ICI e la giurisprudenza della Cassazione è pertanto ridondante di sentenze sull'argomento<sup>5</sup>. Sostanzialmente si era in presenza di costruzioni che pur possedendo i requisiti prescritti di ruralità non potevano comunque usufruire delle agevolazioni ad esse riservate in quanto erano accatastrate in categorie diverse da quelle che la Cassazione aveva, invece, omologato; con una (alquanto) discussa sentenza, le Sezioni Unite avevano, infatti, ritenuto che le abitazioni dovessero essere iscritte nella categoria A/6 e gli strumentali esclusivamente nella categoria D/10<sup>6</sup> per cui «qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, è onere del contribuente, che pretenda l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato, restandovi, altrimenti, quest'ultimo assoggettato». Le sentenze successive si sono uniformate a quell'indirizzo di pensiero anche se i vari provvedimenti (di natura «tecnica») successivamente emanati ne hanno attenuato la portata, come di seguito riportato.

Con l'art. 7, comma 2 *bis*, del d.l. n. 70/2011 è stato, infatti, previsto che, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili, i contribuenti avevano la facoltà (esercitabile entro il termine del 30 settembre 2011, poi prorogato) di presentare all'allora Agenzia del Territorio una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione di quella ritenuta consona ai fini del riconoscimento della ruralità, cioè A/6, per le unità immobiliari a destinazione abitativa, e D/10, per quelle ad uso strumentale. La domanda era presentata sulla base di un'autocertificazione attestante la presenza nell'immobile dei requisiti di cui

---

<sup>4</sup> L'art. 9, comma 3 *ter*, del d.l. n. 557/1993 dispone che: «Le porzioni di immobili di cui al comma 3 *bis*, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A».

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 24 marzo 2010, n. 7102, in questa Riv., 2010, 461, con nota di ORLANDO; Cass. Sez. Trib. 14 aprile 2010, n. 8845, *ivi*, 2011, 60, con nota di ORLANDO; Cass. Sez. Trib. 30 settembre 2011, n. 2001, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 11, 1304; Cass. Sez. Trib. 14 novembre 2012, n. 19872, *ivi*, 2012, 11, 1304; Cass. Sez. Trib. 5 marzo 2014, n. 5167, *ivi*, 2014; Cass. Sez. Trib. 12 agosto 2015, n. 16737, *ivi*, 2015; Cass. Sez. Trib. 20 aprile 2016, n. 7930, *ivi*, 2016.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 21 agosto 2009, n. 18565, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 7-8, 1203 e in *Giust. civ.*, 2010, 6, I, 1431, con nota di CANTONE.

all'art. 9 del d.l. n. 557/1993, modificato dall'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007, in «via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda»

L'art. 13, comma 14 *bis*, del d.l. n. 201/2011, ha quindi previsto che le domande di variazione di cui al predetto d.l. n. 70 del 2011, producessero «gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito della ruralità fermo restando il classamento originario degli immobili ad uso abitativo».

Successivamente, il decreto del MEF<sup>7</sup> del 26 luglio 2012, ha previsto, all'art. 1, che «Ai fabbricati rurali destinati ad abitazione ed ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali di cui al comma 1, diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), è apposta una specifica annotazione».

Infine, l'art. 2, comma 5 *ter*, del d.l. n. 102/2013, ha disposto che le domande di variazione catastale presentate ai sensi delle richiamate disposizioni e l'inserimento dell'annotazione degli atti catastali, producessero gli effetti previsti per il requisito di ruralità a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda; pertanto le norme sopravvenute consentivano ai contribuenti di richiedere il classamento in categorie rurali con efficacia retroattiva a decorrere dal 2011, per le annualità dal 2006 al 2010.

Va detto che l'Amministrazione finanziaria, intervenendo in materia di IMU<sup>8</sup>, ha sottolineato che tale tributo «colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell'elenco di cui all'art. 9, comma 3 bis del d.l. n. 557 del 1993, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, poiché, come risulta, ad esempio, nel caso di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3 bis, tra gli immobili strumentali in argomento sono ricompresi anche quelli a destinazione abitativa che comunque non possono rientrare nella categoria D/10 e quelli classati, ad esempio, nelle categorie C/1, C/2, C/6 etc., in ottemperanza alle vigenti norme catastali. Si può, quindi, affermare che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastrati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, si può certamente riconoscere la strumentalità e conseguentemente l'applicazione del regime di favore ai fini IMU»; questo, a riprova, di quanto già accennato in precedenza per cui non è rilevante il classamento catastale di un immobile quanto l'effettivo utilizzo.

D'altronde, se si dovesse fare riferimento a quello che era il classamento dei fabbricati prima dell'introduzione della categoria speciale D/10, ci si accorgerebbe, ad esempio, che le stalle oververosia i locali destinati al ricovero degli animali, erano iscritte nella categoria ordinaria C/6 ed erano ritenute comunque quali costruzioni rurali poiché soddisfacevano i requisiti già previsti dall'art. 29 (ora 32) del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - T.U.I.R.)<sup>9</sup> in quanto utilizzate per l'esercizio di attività agricole.

<sup>7</sup> Ministero economia e finanze.

<sup>8</sup> Agenzia delle Entrate, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

<sup>9</sup> Art. 32 - Reddito agrario.

«1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

2. Sono considerate attività agricole.

a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata».

Oggi, una stalla può comunemente essere classata nella categoria C/6 o in quella, appositamente introdotta, D/10; nel primo caso sarà comunque necessaria la presenza, negli atti del catasto, della specifica «annotazione» di ruralità mentre nel secondo caso questa esigenza è soddisfatta direttamente dall'inquadramento catastale nel D/10 (categoria rappresentativa degli strumentali).

Con l'ordinanza n. 11974 del 7 maggio 2019, in epigrafe, la Cassazione interviene proprio su questo particolare aspetto poiché riguarda una controversia sorta a seguito della richiesta di una cooperativa agricola di attribuzione della categoria D/10 per alcuni fabbricati destinati allo stoccaggio, confezionamento e distribuzione di prodotti agricoli dei suoi soci; immobili che fin dalla loro origine avevano avuto queste finalità, come evidenziato, fra l'altro, dall'esame delle planimetrie, delle fotografie, del libro soci e del bilancio, e che erano stati accatastati come D/8, ovvero come fabbricati a destinazione «commerciale».

La cooperativa contestava tale attribuzione di categoria e ricorreva alla C.T.P. che lo accoglieva; parimenti i giudici di secondo grado confermavano l'orientamento espresso dalla Commissione tributaria provinciale rigettando l'appello dell'Agenzia delle Entrate la quale, quindi, ricorreva per cassazione sostenendo che l'immobile non disponesse dei requisiti per essere classificato nella categoria D/10 in quanto aveva la struttura e le caratteristiche per lo svolgimento di una attività commerciale o industriale (da qui, l'accatastamento in D/8). Inoltre, adduceva a motivo dell'accatastamento (in modo del tutto banale tanto da essere ritenuto infondato) che lo stesso immobile, un tempo periferico, era divenuto centrale nell'ambito della città.

Poiché la cooperativa aveva richiesto il riconoscimento della categoria D/10, con effetto retroattivo di cinque anni (al fine di usufruire delle agevolazioni fiscali) e questo non era stato contestato dall'Agenzia, la Suprema Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso.

Tuttavia, la Suprema Corte ha richiamato l'attenzione su quanto dalla medesima già affermato in precedenza e cioè che *«il carattere rurale dei fabbricati, diversi da quelli destinati ad abitazione, non può essere negato, ogniqualvolta essi siano strumentalmente destinati allo svolgimento di attività agricole contemplate dal cit. T.U.I.R., art. 29 (ora 32), od anche di quelle aggiunte dal d.l. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis; a prescindere dal fatto che titolarità del fabbricato e titolarità dei terreni da cui provengono i prodotti agricoli coincidano nello stesso soggetto»*<sup>10</sup>.

Inoltre – ha ancora chiarito la Corte –, per la sussistenza del carattere di «strumentalità» nel caso concreto, e per la conseguente iscrivibilità nella speciale categoria catastale D/10, ai sensi dell'art.1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998, è necessario che il fabbricato della cooperativa abbia una «funzione produttiva connessa all'attività agricola dei soci»; che tale funzione sia rivelata dalle caratteristiche proprie dell'immobile, delle pertinenze e degli impianti installati; che la tipologia del complesso sia tale da renderlo insuscettibile di destinazione diversa da quella originaria, se non ricorrendo a radicali trasformazioni. Di nessuna importanza è invece l'osservazione che lo stesso impianto potrebbe svolgere ordinarie attività commerciali o industriali, anche se non fosse posseduto dalla cooperativa».

Va osservato che la sentenza alla quale si è richiamata la Cassazione per la soluzione del caso in esame (Cass. Sez. Trib. n. 20953 del 2008 cit.), chiariva, fra l'altro, che con l'introduzione all'art. 9 del d.l. n. 557/1993 del comma 3 bis<sup>11</sup> si era definita *«in modo chiaro e definitivo, una distinzione, anche di classamento catastale, fra costruzioni rurali, a seconda che siano destinate ad abitazione ovvero strumentali all'esercizio di determinate attività agricole, mediante attribuzione solo a queste ultime della categoria speciale D/10»* ma soprattutto *«contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito), (...) implicitamente ma inequivocabilmente chiariscono che per gli altri fabbricati strumentali, non destinati all'abitazione rileva soltanto la loro*

<sup>10</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 1° agosto 2008, n. 20953, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 7-8, 1239; in *Diritto & Giustizia* online, 2008; *Giust. civ.* 2009, 6, I, 1344.

<sup>11</sup> Art. 2, comma 1, del d.p.r. n. 139/1998: Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al cit. T.U.I.R. art. 29 (ora 32).

*destinazione ad una delle finalità sopra indicate».*

Tali puntualizzazioni erano comunque antecedenti alla sentenza delle Sezioni Unite e non tenevano conto delle ulteriori modifiche operate dal d.l. n. 159/2007 che ha rivisitato il comma 3 *bis* del d.l. n. 557/1993 prevedendo per i fabbricati strumentali, non più il ricorso ai criteri fissati dall'art. 32 (*ex* 29) del d.p.r. n. 917/1986, bensì il rispetto dell'unico requisito di ruralità costituito dalla rispondenza alle attività indicate dall'art. 2135 c.c.

*Luigi Cenicola*