

Abitazioni destinate ad agriturismo Sono rurali anche se di lusso e con superficie eccedente i 240 mq

Cass. Sez. Trib. 15 settembre 2022, n. 27198 ord. - Balsamo, pres.; D'Oriano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola Villa S. Andrea s.u.r.l. (avv.ti Brancadoro e Vincenzi). (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 12 aprile 2019*)

Imposte e tasse - Riconoscimento del requisito della ruralità - Diniego - Immobili destinati ad una attività strumentale all'attività agricola - Attività di agriturismo svolta presso l'azienda agricola.

Ai fini della classificazione catastale delle unità immobiliari, le costruzioni destinate alla ricezione ed ospitalità, nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da una azienda agricola, rivestono il carattere di strumentalità all'attività agricola che giustifica il riconoscimento della ruralità, ai sensi del d.l. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui dell'art. 9, comma 3, lett. e) dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Fra i vari requisiti richiesti dall'art. 9, comma 3, del d.l. n. 557/1993 per il riconoscimento, ai fini fiscali, della ruralità delle abitazioni ad uso agricolo, figura quello di cui alla lett. e), il quale subordina tale concessione a condizione che tali immobili non risultino accatastati nelle categorie A/1 (abitazione signorile) e A/8 (abitazione in villa); pertanto sono «rurali» solo gli immobili censiti nelle categorie intermedie da A/2 (abitazioni di tipo civile) a A/7 (abitazioni in ville).

In aggiunta, la norma prevede che le abitazioni non devono possedere i requisiti di «lusso», individuati dal d.m. 2 agosto 1969; così, ad esempio, sono abitazioni di «lusso» le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq (art. 4); quelle composte da uno o più vani costituenti unico alloggio padronale, aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta (art. 5) ed anche le abitazioni che hanno una superficie utile complessiva superiore a mq 240, esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine (art. 6).

Il rispetto di quest'ultimo vincolo costituisce uno dei punti più controversi della normativa che ha alimentato un considerevole contenzioso, come nel caso di specie.

Prima però di entrare nel merito della vicenda di cui si è occupata la Cassazione con l'ordinanza n. 27198 del 15 settembre 2022, in epigrafe, sembra opportuno fare alcune considerazioni partendo dal rilievo attinente le modifiche operate alla tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso (art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986); modifiche in vigore dall'anno 2014.

Come noto, queste hanno comportato, fra l'altro, l'abbandono di ogni richiamo che la normativa di riferimento faceva, in precedenza, al d.m. 2 agosto 1969 per il conseguimento delle agevolazioni «prima casa»; cosicché, ai fini dell'imposta di registro, l'unico limite per usufruire dei benefici in parola è costituito dal fatto che le unità immobiliari non devono risultare censite nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (castelli) a prescindere dalla loro superficie. Lo stesso criterio è stato adottato ai fini IVA; l'art. 33 del d.lgs. n. 175/2014, modificando il d.p.r. n. 633/1972, Tabella A, parte II, n. 21, nella parte in cui era richiamato il suddetto decreto ministeriale, ha introdotto il criterio catastale quale parametro di valutazione per l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento con il risultato che, anche ai fini IVA, il beneficio «prima casa» è escluso solamente per le unità immobiliari rientranti in una delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

L'art. 9, comma 3, lett e) del d.l. n. 557 del 1993, diversamente dalle imposte citate, richiede tuttora che le abitazioni, per essere rurali, non risultino accatastate nelle categorie A/1 e A/8 come anche siano rispettati i limiti imposti dal d.m. 2 agosto 1969 con l'osservanza delle qualità intrinseche e di superficie di cui si è detto.

Riesce comunque difficile pensare che il legislatore si sia dimenticato di colmare questa lacuna alquanto penalizzante per i diretti interessati: cioè gli agricoltori. Sarebbe il caso di porvi rimedio adottando le stesse regole anche per la normativa sui «fabbricati rurali» poiché, paradossalmente, si potrebbe verificare una situazione assurda come quella ipotizzabile, a titolo esemplificativo, di una casa, di superficie superiore a 240 metri quadri, censita nella categoria A/2 (abitazione di tipo di civile), che consentirebbe di usufruire comunque delle agevolazioni «prima casa» in quanto non più qualificata «di lusso», sulla base del solo inquadramento catastale, mentre lo stesso fabbricato, destinato però ad uso agricolo, non sarebbe considerato «rurale», e pertanto escluso, per il solo superamento del limite della superficie utilizzata, dagli annessi privilegi fiscali.

Forse il permanere di questo «paletto», ma è solo un'ipotesi, potrebbe essere motivato dal fatto che così disponendo la norma costituirebbe un deterrente al fine di non trasformare l'«agriturismo» in un qualcosa di diverso (ad esempio: attività alberghiera) che possa snaturare la finalità stessa di questa attività, connessa a quella agricola, imponendo così alle costruzioni, impiegate per il suo esercizio, misure più stringenti.

Così stando le cose, la normativa attuale, nello specifico il richiamato art. 9, comma 3, lett. e), del d.l. n. 557/1993, stabilisce che le unità immobiliari ad uso abitativo sono rurali se non violano i limiti dallo stesso stabilite; in caso contrario, qualora queste condizioni siano disattese non si può parlare di ruralità perché le abitazioni sono da considerarsi di «lusso» e, conseguentemente, soggette ad accertamento, come nella fattispecie.

La vertenza esaminata dalla Suprema Corte, oggetto dell'ordinanza n. 27198/2022, riguarda due unità immobiliari a destinazione abitativa (appartenenti ad un'azienda agricola) che avevano una superficie superiore a 240 mq; incontestato era il fatto che le loro caratteristiche oggettive fossero quelle proprie delle abitazioni di lusso, per cui restava, invece, controversa la diversa questione della loro destinazione. Erano, infatti, utilizzate per l'attività agrituristica per cui si poneva il problema se queste potessero essere qualificate come fabbricati «strumentali» la qual cosa avrebbe consentito l'accesso alla ruralità ai sensi dell'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993.

La norma stabilisce, infatti, che, ai fini fiscali, deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e destinate, ad esempio, alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento; all'allevamento e al ricovero degli animali, alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli.

Anche i fabbricati destinati all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge n. 96/2006, rientrano nel novero degli «strumentali».

Va da sé che con l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998 è stata istituita una categoria catastale «speciale» riservata appositamente alle costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola, diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche; queste unità immobiliari c.d. «strumentali» sono censite nella categoria speciale D/10.

Fanno eccezione 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 e le costruzioni ad uso ufficio dell'azienda agricola per espressa previsione normativa (art. 9, comma 3 *ter*) che sono accatastate nella categoria ordinaria A (per gli uffici la categoria è predefinita: A/10).

Ai fini fiscali, e quindi delle agevolazioni riservate ai fabbricati rurali, gli strumentali, a differenza degli abitativi, devono essere idonei a soddisfare l'esercizio delle attività, anche connesse, destinate a quella agricola; attività elencate dall'art. 2135 c.c. Le abitazioni, invece, soggiacciono ai vincoli dell'art. 9, comma 3, incentrati nella figura di colui che utilizza il fabbricato, la superficie del terreno, il volume d'affari derivante dalle attività agricole di colui che conduce il fondo e appunto la tipologia catastale del fabbricato.

Tornando alla controversia, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva accertato (forse a seguito di sopralluogo *ex art.* 61 del d.p.r. n. 1142/1949) che non sussistevano i presupposti per il riconoscimento della ruralità; riconoscimento che molto probabilmente era stato richiesto dalla stessa azienda in sede di regolarizzazione (però non è dato di sapere) ovvero in sede di accatastamento per ottenere (anche questo è sconosciuto) quella particolare «annotazione», presente negli atti catastali, che certifica la ruralità dell'immobile, sia di abitazione che strumentale; annotazione che non è necessaria quando si tratta di strumentali accatastati in D/10.

Per l'ufficio era, pertanto, acclarato che gli immobili in questione, avendo una superficie eccedente i 240 mq, non fossero «rurali». Operando nel rispetto della normativa l'Agenzia delle Entrate contestava, nel ricorso per cassazione, la C.T.R. la quale non aveva tenuto conto, ai fini del classamento degli immobili delle loro caratteristiche oggettive di abitazioni di lusso e, inoltre, aveva disatteso il disposto dell'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 e dell'art. 61 del d.p.r. n. 1142 del 1949, per aver desunto la natura strumentale ad una attività agricola delle unità immobiliari dalla loro destinazione ad attività di agriturismo che ben poteva essere svolta anche in unità abitative.

La Suprema Corte, dopo aver riassunto le disposizioni della normativa di riferimento, ha affermato che *«Ai fini della classificazione catastale delle unità immobiliari, le costruzioni destinate alla ricezione ed ospitalità, nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da una azienda agricola, rivestono il carattere di strumentalità all'attività agricola che giustifica il riconoscimento della ruralità, ai sensi del d.l. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui dell'art. 9, comma 3, lett. e) dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione»*.

In altra circostanza, la Cassazione aveva negato la ruralità di un fabbricato abitativo che superava i 240 mq di superficie e a nulla era valsa la richiesta della ricorrente circa l'applicabilità della disciplina dei fabbricati strumentali, regolamentata dall'art. 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 che non contempla l'esclusione della ruralità per il superamento della superficie di mq 240 sostenendo che il carattere strumentale necessario per lo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., comporta in ogni caso ruralità anche se abitativo; rilievo ritenuto destituito di fondamento¹.

Qualche riflessione, a questo punto, sembra opportuno farla partendo dall'inquadramento catastale degli strumentali. Come anticipato è stata introdotta la categoria speciale D/10 che riguarda anche gli agriturismi per cui è possibile (anzi sarebbe necessario) procedere, nei casi in cui un immobile non è più utilizzato per il precipuo scopo per il quale è stato realizzato (come nella fattispecie), ad una «variazione di destinazione d'uso», da abitativo a strumentale. Che senso avrebbe, altrimenti, aver ideato una categoria apposita se poi questa non viene utilizzata?

Fra l'altro, l'art. 9, comma 3 *ter*, del d.l. n. 557/1993 specifica quali sono gli strumentali che eccezionalmente vanno accatastati in una delle categorie ordinarie del gruppo «A» (vedasi: le abitazioni dei dipendenti, per gli uffici è predefinita) senza fare riferimento agli agriturismi; una eventualità del genere sarebbe preclusa proprio in ragione della esistenza della categoria D/10.

Disporre, quindi, della categoria predetta significa, fra l'altro, poter usufruire di una superficie indefinita, superiore ai 240 mq; cosa che, stante l'attuale normativa, non sembra essere consentita per le abitazioni. Disporre della categoria D/10 significa anche, e soprattutto, evitare simili contenziosi.

A questo punto, occorre chiedersi, per l'ennesima volta, se sia ancora necessario mantenere nell'art. 9, comma 3, lett. *e*), del d.l. n. 557/1993, il richiamo al d.m. 2 agosto 1969 (presente dal 2008) ovvero eliminarlo del tutto perché fino a quando questa disposizione sarà presente nel testo vigente vi saranno continue dispute, come quella commentata.

Luigi Cenicola

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 26 ottobre 2021, n. 30078 ord., in *DeJure*.