

Fabbricato rurale accatastato come abitativo. Utilizzato anche per finalità strumentali agricole

Cass. Sez. VI Civ. 25 novembre 2022, n. 34811 ord. - Esposito, pres.; Delli Priscoli, est. - Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Toscana (Avv. gen. Stato) c. Agricola Palazzolo s.r.l. (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 30 dicembre 2020*)

Imposte e tasse - Richiesta di ruralità - Accertamento - Fabbricato accatastato come villino - Utilizzo promiscuo in parte ad uso abitativo e in parte per ricovero attrezzi - Superficie eccedente complessivamente i 240 mq. ma non quella riservata ad abitazione - Esclusi i presupposti della casa di lusso - Sussistono i requisiti di ruralità.

In materia di classamento catastale va sempre riconosciuta natura rurale, ai fini fiscali, ai fabbricati strumentali alle attività agricole, di cui all'art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557/1993, mentre la causa di esclusione della ruralità prevista dall'art. 9, comma 3, lett. e), dello stesso d.l. per i fabbricati aventi caratteristiche di lusso ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1968 opera soltanto per i fabbricati aventi uso abitativo.

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

Continua il confronto fra l'Amministrazione finanziaria e la Cassazione in merito alla perdurante questione riguardante il riconoscimento della ruralità per quelle abitazioni, utilizzate da soggetti qualificati (coltivatori di retti o IAP), la cui superficie eccede i 240 mq.; un contenzioso che non cenna ad esaurirsi in ragione della diversa lettura ed interpretazione che le parti intendono attribuire alla normativa di riferimento ed in particolare a quanto disposto dall'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993.

La disposizione, da ultimo citata, sembra essere alquanto chiara poiché disconosce la ruralità a quei fabbricati ad uso abitativo che presentano le caratteristiche proprie delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile) ed A/8 (abitazioni in ville), ovvero quelle caratteristiche di lusso contemplate dal d.m. 2 agosto 1969, recante disposizioni in materia di edilizia abitativa, adottato in attuazione dell'art. 13 della legge n. 408/1949.

Ai sensi, infatti, dell'art. 6 del decreto ministeriale dei lavori pubblici, hanno caratteristiche di «lusso» le unità immobiliari singole di superficie complessiva superiore a 240 mq. (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchine). Per queste unità immobiliari, quindi, la legge esclude la ruralità.

Si rammenta che, fino al 2013, il superamento del suddetto limite condizionava il riconoscimento delle agevolazioni previste, ai fini delle imposte di registro ed IVA, per l'acquisto della «prima casa»; benefici che erano, pertanto, negati alle case di lusso così intese.

Le modifiche operate, in seguito, dal legislatore hanno fatto sì che scomparisse dai testi di queste imposte ogni richiamo a quel decreto ministeriale per cui attualmente i benefici fiscali a favore della c.d. «prima casa» sono concessi unicamente su base catastale nel senso che sono attribuiti solo alle abitazioni che non risultano accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9 (castelli). Ciò significa che una casa destinata ad abitazione principale può avere una superficie indefinita e godere comunque dei benefici in parola (imposta di registro al 2 per cento se acquistata da soggetti terzi o IVA al 4 per cento se trasferita dal costruttore) purché risulti accatastata in una delle categorie catastali comprese tra l'A/2 (abitazione di tipo civile) e l'A/7 (abitazione in villini).

Permane, invece, il rispetto dei requisiti di qualità intrinseca e di superficie per i fabbricati agricoli ad uso abitativo i quali devono rispettare, ai fini dell'annotazione di ruralità, le condizioni imposte sia dal suddetto art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993 che dal d.m. 2 agosto 1969; le abitazioni rurali sono tali dunque se non superano il limite dei 240 mq., di superficie complessiva, pena la revoca della stessa ruralità.

Va comunque detto che oggi il calcolo della consistenza delle unità immobiliari a destinazione ordinaria del gruppo A, quali appunto le abitazioni, è parametrato sul numero dei «vani» e non in base alla «superficie» che viene, invece, presa a riferimento per gli immobili a destinazione speciale quali possono essere i fabbricati strumentali agricoli. In ogni caso, una superficie di 240 mq. è di per sé idonea ad «ospitare» un ragguardevole numero di vani.

Atteso che la normativa di riferimento non ha subito modifiche, è inevitabile che l'Agenzia delle Entrate proceda, quando si prospettano casi dubbi di unità abitative eccedenti la soglia superficiaria, alle opportune verifiche che sono attuate anche attraverso scambi di informazioni e dati conservati da altre Amministrazioni. Tale attività porta, in caso di esito negativo, alla notifica di un atto di accertamento catastale a tutti i soggetti interessati.

Non sono infrequenti casi del genere e, in tali circostanza, l'Agenzia delle Entrate applica la legge con estrema aderenza applicando rigorosamente le menzionate disposizioni.

Uno di tanti casi verificatisi è quello di cui si è occupata la Suprema Corte con l'ordinanza n. 34811 del 25 novembre 2022, in epigrafe. Anche in tale occasione il motivo del contendere riguardava la richiesta di ruralità di un edificio abitativo di superficie complessiva superiore ai 240 mq. (nello specifico di 536 mq.).

Prima di entrare nel merito del contenzioso va detto che i fabbricati rurali, di qualunque tipologia essi siano (destinati a coltivazione oppure a residenza del coltivatore diretto o IAP), svolgono una funzione «strumentale» rispetto al terreno agricolo, a prescindere dall'attività di impresa esercitata¹ ed è, quindi, irrilevante che insistano sullo stesso fondo potendo assolvere a tale finalità anche se insistenti su di un terreno confinante a quello al quale sono asserviti. In tale contesto il ruolo delle costruzioni rurali è, quindi, quello di essere funzionali al fondo e lo sono in ragione proprio della loro specificità; in altri termini della loro destinazione d'uso che, a sua volta, è desunta dalla categoria catastale ad esse attribuita. In base alla categoria catastale è, quindi, possibile individuare la destinazione d'uso di un fabbricato rurale (abitativo o strumentale). Fra l'altro, la categoria catastale è di fondamentale importanza in quanto consente di attribuire la relativa rendita catastale secondo le caratteristiche tipologiche dell'immobile.

Come già detto, la fattispecie, oggetto dell'ordinanza in esame, non è diversa da altre analoghe che si sono risolte con esito negativo per l'Amministrazione finanziaria.

La controversia aveva preso avvio a seguito di un avviso di accertamento catastale notificato, dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ad una società agricola s.r.l., con cui veniva respinta la richiesta di ruralità per un'abitazione della quale il tecnico incaricato aveva formulato, con procedura DOCFA, l'attribuzione della categoria A/7 (abitazione in villino). Nello specifico, si trattava di un vecchio casolare di campagna, composto da ben 19,5 vani, situato in posizione decentrata, facente parte dell'impresa agricola e costituente l'unica unità abitativa della società. Era utilizzato come residenza dal legale rappresentante e dai suoi familiari in possesso della qualifica di IAP.

Deve presumersi che la richiesta medesima facesse seguito ad una istanza di regolarizzazione del fabbricato in quanto censito al catasto terreni ovvero perché oggetto di ristrutturazione.

Sta di fatto, che solamente una parte del complesso edilizio, di superficie complessiva pari a 536 mq., era però utilizzata come abitazione (pari a 222 mq.) mentre la rimanente parte era, invece, adibita ad altre finalità attinenti la stessa impresa agricola; si trattava, come specificato, di pertinenze aziendali (sede sociale, ufficio, rimessaggio in parte di scorte e attrezzature agricole, cantine, granai).

Ordinariamente, la categoria catastale A/7 indica un tipo di fabbricato (quale appunto il villino) indipendente, di tipo economico che può essere suddiviso in più unità immobiliari (pertinenze). Deve rispondere ad alcune caratteristiche quali: avere una superficie fino a 200 mq. commerciali (comprensiva di muri, balconi, giardini e pertinenze a uso esclusivo (posto auto, cantina, soffitta ecc.), essere una costruzione che si differenzia da altri fabbricati presenti in zona, essere in area esclusiva ed altre ancora).

¹ Agenzia delle Entrate, ris. n. 26/E del 6 marzo 2015.

L'attenzione dell'ufficio si era ovviamente focalizzata sulla dimensione complessiva dell'immobile, di superficie ben superiore ai 240 mq., che ne faceva, quindi, una «casa di lusso», ai sensi dell'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969, per cui non poteva avere i requisiti di ruralità come richiesto dall'art. 9, comma 3, lett. e), del d.l. n. 557/1993. L'organo di verifica aveva altresì rilevato quelle che, a suo giudizio, erano altre cause che concorrevano al disconoscimento della ruralità; cause essenzialmente strutturali, quali la suddivisione interna di alcuni servizi collocati al piano terra o di alcune stanze, situate al piano superiore, che lasciavano supporre una destinazione, diversa dall'abitazione, riservata alla ricettività ed ospitalità.

Tuttavia, il ricorso della società contribuente era accolto dalla C.T.P. e parimenti la C.T.R., respingendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, riteneva sussistenti i presupposti di ruralità. Quest'ultima, quindi, motivava il riconoscimento del requisito della ruralità dell'immobile con riferimento all'effettiva destinazione alle attività agricole.

La vertenza giungeva in Cassazione dove l'Amministrazione finanziaria contestava la sentenza dei giudici di secondo grado ribadendo la carenza dei presupposti di idoneità rurale.

Nel merito, la Suprema Corte, dopo aver passato in rassegna la normativa di riferimento, è giunta alla conclusione rilevando che, in base al combinato disposto dell'art. 9, commi 3, lett. e), e 3 bis, lett. c) e b) del d.l. n. 557/1993, l'immobile in questione avesse destinazione rurale abitativa posto che sussistevano le condizioni previste dal decreto legge; affermava, quindi, che «*deve riconoscersi il requisito della ruralità agli immobili di fatto adibiti ad abitazione del coltivatore diretto e della sua famiglia ed utilizzati per le esigenze poc'anzi descritte anche se aventi una superficie superiore a 240 mq.*».

Nel rigettare le richieste dell'Agenzia delle Entrate, i giudici di legittimità hanno richiamato un principio già enunciato in altre circostanze e cioè che «*in materia di classamento catastale, va sempre riconosciuta natura rurale ai fini fiscali ai fabbricati strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del T.U.I.R. del 1986, secondo quanto stabilito dal d.p.r. 23 marzo 1998, n. 139, art. 9, comma 3 bis, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in l. 26 febbraio 1994, n. 133, mentre la causa di esclusione della ruralità prevista dall'art. 9, comma 3, lett. e), dello stesso d.l. per i fabbricati aventi caratteristiche di lusso ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1968 opera soltanto per i fabbricati aventi uso abitativo*»².

Per la Suprema Corte, pertanto, un complesso immobiliare ad uso «promiscuo», costituito da un abitativo e da alcune pertinenze (granai, cantine), di superficie complessiva superiore a 240 mq. e accatastato nella categoria A/7, è rurale in quanto il compito di tali costruzioni è quello, essenzialmente, di essere funzionali all'attività agricola. Nello specifico, le pertinenze dell'impresa altro non erano che dei fabbricati strumentali da art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557/1993.

Che entrambe le tipologie immobiliari (abitativo e strumentale) assolvano a questo compito è indubbio ma il fatto che risultino accorpate in una unica struttura pone talune perplessità che sono poi quelle alle quali si è appellato l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate perché è parimenti indubbio che se la stessa Corte afferma che solo per i fabbricati aventi superficie superiore a 240 mq. opera la causa di esclusione della ruralità, questo dato non può che desumersi dalla destinazione d'uso della costruzione; destinazione d'uso attestata dal suo inquadramento catastale. Nel caso di specie era stata richiesta, a quanto è dato di capire, la categoria A/7, propria delle abitazioni (villino), per l'intera struttura.

Quello esaminato è un fenomeno ricorrente anche perché sul territorio sono ancora presenti edifici agricoli che rispondono ad una architettura rurale di vecchio stampo che tendeva ad accorpare in un unico complesso i locali destinati alle varie attività compresi quelli destinati ad abitazione (casali, cascine, maserie, stazzi, etc.).

L'attuale normativa di riferimento, come noto, distingue gli abitativi dagli strumentali anche sotto il profilo dell'inquadramento catastale; i primi sono censiti in una delle categorie del gruppo «A» mentre i secondi nella categoria D/10, appositamente istituita (art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998) o in altra

² Cass., Sez. V Civ. 18 giugno 2003, n. 9760 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 6; 22 novembre 2021, n. 35885 ord., in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*, *DeJure*, 15 settembre 2022, n. 27191 ord., *ivi*.

consona ad esclusione degli uffici (A/10) e delle case dipendenti (art. 9, comma 3 *ter*) che, sebbene strumentali, per le loro caratteristiche rientrano nell'ambito abitativo.

La Cassazione, con l'ordinanza n. 34811 del 25 novembre 2022 non sembra aver preso in esame questo aspetto. L'Ufficio, dal canto suo, ha fatto affidamento sul rispetto di quanto disposto dal d.l. n. 557/1993. Certamente questo contenzioso, al pari di altri che ci sono già stati e di quelli che (sicuramente) in prospettiva si ripresenteranno, poteva essere evitato se si fosse operato, nel caso di specie, un distinguo fra le unità immobiliari in base alle loro destinazioni d'uso. Sarebbe stato sufficiente procedere a quella operazione catastale, nota con il termine di «frazionamento», che comporta la suddivisione dell'immobile in diverse altre porzioni, ciascuna accatastata secondo la propria categoria, con la relativa registrazione presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate unitamente all'aggiornamento della mappa con assegnazione di nuovi e distinti subalterni per le nuove entità. Questo avrebbe permesso, nella fattispecie, di non avviare l'accertamento da parte dell'ufficio atteso che la parte dell'immobile utilizzata quale residenza del legale rappresentante e dei suoi familiari, in possesso della qualifica di IAP, aveva una superficie (222 mq.) che rientrava nei parametri dell'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969.

A tale riguardo va rammentato che il legislatore, al fine di significare la distinzione sussistente catastalmente fra le costruzioni rurali, ha introdotto, con il d.p.r. n. 139/1998, l'apposita categoria D/10 riservata agli «strumentali».

Ben più importante sarebbe però una presa d'atto del legislatore che escludesse del tutto dall'art. 9, comma 3, lett. *e*), del d.l. n. 557/1993 ogni richiamo ad d.m. 2 agosto 1969 evitando così ogni possibile conflittualità fra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

Sembra, infine, di capire che in tema di inquadramento catastale la Cassazione sia passata da una posizione «intransigente», come quella dell'accatastamento degli abitativi nella categoria A/6 e degli strumentali nella categoria D/10³, ad una più «elastica», come quella acclarata, a conferma di un consolidato indirizzo della giurisprudenza.

Luigi Cenicola

³ 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.