

Realizzazione di un fabbricato rurale per i dipendenti aziendali. Detraibilità dell'IVA

Cass. Sez. Trib. 15 maggio 2023, n. 13309 ord. - Luciotti, pres; Massafra, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Azienda agricola Aral Società agricola a r.l. (Conferma Comm. trib. reg. Toscana 5 giugno 2019)

Imposte e tasse - IVA - Costruzione di un fabbricato rurale ad uso abitativo destinato ai dipendenti dell'azienda agricola - Art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557/1993 - Immobile strumentale - Detraibilità dell'IVA - Compete - Esclusa l'applicazione dell'art. 19 bis, comma 1, lett. i), del d.p.r. n. 633/1972.

L'IVA relativa alla costruzione di un fabbricato rurale ad uso abitativo, destinato ad alloggio dei dipendenti dell'azienda agricola è detraibile da parte del titolare dell'impresa. Ancorché accatastato nella categoria catastale «A», propria delle case di abitazione, rientra, ai fini fiscali, tra le costruzioni strumentali individuate dall'art. 9, comma. 3 bis, del d.l. n.557/1993. È certamente vero che in tema di IVA, l'art. 19 bis.1, comma 1, lett. i) del d.p.r. n. 633/1972 esclude che l'imprenditore possa portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando l'operazione sia relativa a fabbricati a destinazione abitativa, ma in tale caso allorquando si tratta della realizzazione di uno strumentale agricolo la norma a cui fare riferimento è quella riguardante il riconoscimento, ai fini fiscali, della «ruralità» dei fabbricati. Di conseguenza, compete la detraibilità dell'imposta.

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

Come noto, l'art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557 del 1993 riconosce, ai fini fiscali, la «ruralità» alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile. A differenza del precedente comma 3, riguardante le costruzioni ad uso abitativo, la norma pone quale unico requisito della ruralità quello della loro effettiva destinazione ad una delle attività indicate dalla citata norma civilistica.

Il comma in questione individua, quindi, le varie tipologie di fabbricati strumentali rurali destinati a quelle che possono ritenersi «attualmente» le attività, anche connesse, rappresentative del variegato mondo agricolo, non escludendo però la possibilità che in un prossimo futuro se ne possano aggiungere altre in ragione dell'evolversi di questo specifico settore economico.

Oltre ai requisiti fiscali, la distinzione fra gli abitativi e gli strumentali risiede anche nel loro inquadramento catastale in quanto i primi sono generalmente iscritti in una delle categorie ordinarie del gruppo «A» (ad esclusione delle case di lusso censite in A/1 e A/8) mentre per i secondi l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998, ha introdotto la 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. Ciò però non significa che a tutti gli strumentali è attribuita necessariamente la categoria D/10 in quanto la regola a cui fare riferimento è quella in base alla quale a ciascun immobile è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione.

Consegue, quindi, che ai fabbricati strumentali è possibile attribuire una categoria catastale diversa da quella «canonica» che è comunque equivalente in quanto capace di identificare quegli immobili che hanno la stessa destinazione. In sostanza, si tratta di immobili che rispondono, anche catastalmente, alle specifiche dell'art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557/1993. Può, quindi, essere qualificata come strumentale «rurale» anche quella costruzione censita in una delle categorie ordinarie quali, ad esempio: C/2 (Magazzini e locali di deposito), C/6 (Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse) o C/7 (Tettoie chiuse o aperte), utilizzate, in sede di accatastamento, dalla procedura DOCFA.

L'attribuzione, quindi, di una delle suddette categorie, diversa da quella di riferimento, non determina il venir meno della ruralità atteso che questa può essere sempre certificata da un'apposita «annotazione»

presente negli atti del catasto, a seguito dell'avvenuta presentazione della relativa domanda di riconoscimento del requisito di ruralità. Ovviamente, l'annotazione non figura quando la costruzione è accatastata in D/10 poiché, in questo caso, l'iscrizione in tale categoria è di per sé sufficiente ad attestarne la strumentalità.

In tal senso, la Suprema Corte ha affermato che l'unica condizione per individuare un fabbricato rurale è la classificazione catastale nella categoria D/10, ovvero, se in diversa categoria, la presenza dell'annotazione negli atti del catasto della sussistenza del requisito della ruralità¹.

Esiste tuttavia una eccezione costituita dal fatto che il predetto art. 9, comma 3 *bis*, lett. *f*) e *h*), del d.l. n. 557/1993, annovera fra i fabbricati strumentali agricoli sia «le abitazioni dei dipendenti esercenti l'attività agricola nell'azienda» (assunti 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) sia «gli uffici dell'azienda agricola». Queste unità immobiliari, essendo comunque ad uso abitativo, rientrano nell'ambito dei fabbricati iscritti nella categoria «A».

A stabilirlo, è il successivo comma 3 *ter*, il quale espressamente 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», chiarendo così che, sebbene destinati ad altre funzioni, vanno iscritti (per la tipologia che è loro consona) in una delle categorie proprie delle abitazioni, cioè quelle del gruppo A; ovvero in A/10 gli uffici e le case dei dipendenti in una delle altre categorie residue (esclusi gli A/1 e A/8).

D'altronde non potrebbe essere diversamente in quanto vanno inquadrare rispettando le regole proprie del catasto; hanno una destinazione abitativa e pertanto sono classificate come tali ma la loro funzione è quella di essere, in ogni caso, strumentalmente finalizzate all'attività agricola poiché assolvono agli stessi fini che la normativa fiscale di riferimento ha chiaramente delineato per queste particolari tipologie di fabbricati.

Delle abitazioni rurali dei dipendenti i giudici tributari hanno già avuto modo di occuparsi affrontando il problema dell'estensione della loro superficie². Il caso riguardava un'azienda agricola la quale aveva concesso in uso, quale abitazione, un fabbricato ai dipendenti, braccianti agricoli. L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto la ruralità poiché era stato accertato che il locale aveva una superficie superiore al limite dei 240 mq., imposto dall'art. 9, comma 3, lett. *e*), del d.l. n. 557/1993.

L'azienda si era opposta contestando l'operato dell'ufficio in ragione dell'errore interpretativo in cui era incorso l'ufficio nel riconoscere al fabbricato strumentale la causa di esclusione della ruralità, dovuta alle presunte caratteristiche di lusso; regola che si applica esclusivamente ai fabbricati abitativi. Più propriamente, la ricorrente aveva rimarcato la differenza sostanziale intercorrente tra l'immobile abitativo e quello strumentale, evidenziando come il fabbricato in questione non dovesse considerarsi abitativo ossia destinato all'uso del coltivatore diretto, ma strumentale all'attività agricola in quanto era stato dato in uso ai dipendenti. Pertanto, al caso di specie, andava applicata la disciplina prevista dall'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 e non quella di cui al precedente comma 3. Condividendo le motivazioni della ricorrente i giudici hanno ribadito *«la schietta autonomia delle due ipotesi normative in considerazione: il comma 3 e il comma 3 bis dell'art. 9 del d.l. 557/93, un'impermeabilità delle disposizioni che avrebbe richiesto un giudizio autonomo in merito alla sussistenza o meno dei requisiti richiesti dall'ipotesi di cui al comma 3 bis, lett. f); che è cosa altra e diversa dall'aver accertato la sussistenza o meno dei requisiti richiesti dal comma 3 del medesimo articolo. Con riferimento ai fabbricati rurali strumentali, per effetto della "autonoma" previsione (comma 3 bis e non 3, dell'articolo 9 d.l. 557/1993), il requisito è solo oggettivo (Cassazione, sentenze n. 24277/2009 e 24300/2009) dovendo l'immobile essere soltanto destinato allo svolgimento delle attività agricole, a prescindere dal classamento e dalla rendita attribuita e dalle dimensioni del fabbricato. La disposizione di legge, di cui al citato al comma 3 bis dell'articolo 9 d.l. 557/1993, come più volte acclarato anche dalla giurisprudenza (tra le altre, C.T.R. Firenze, sentenza 2003/2014 e C.T.P. Firenze, sentenza 760/2016), non fa alcun riferimento al classamento catastale, al fine del riconoscimento del carattere rurale delle costruzioni*

¹Cfr. Cass. Sez. V Civ. 24 agosto 2021, n. 23386, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

²C.T.P. di Ravenna, con sentenza n. 247/18 del 15 ottobre 2018.

strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola, nemmeno quando si tratta di unità abitative, come nel caso delle abitazioni, dei dipendenti (lettera f) enunciando chiaramente e semplicemente che tutte le costruzioni asservite alle attività agricole, di cui all'articolo 2135 cod. civ., sono ai fini fiscali da qualificare come "fabbricati rurali strumentali". Una destinazione che avrebbe richiesto un accertamento autonomo, specifico da parte dell'ufficio e quindi una motivazione autonoma e specifica sul punto».

Va altresì rimarcato che secondo la Cassazione per i fabbricati rurali strumentali il requisito è solo oggettivo e quindi prevale l'aspetto riguardante la loro destinazione che è quella di assolvere ad una delle attività individuate dall'art. 2135 c.c.³.

Recentemente la Suprema Corte ha avuto modo di occuparsi nuovamente delle abitazioni dei dipendenti per motivi diversi da quelli sopra menzionati ma comunque connessi perché anche in tale circostanza era preso a riferimento l'inquadramento catastale.

Il caso esaminato riguardava la realizzazione di un fabbricato rurale ad uso abitativo, situato all'interno di un'azienda agricola, destinato ad ospitare proprio i dipendenti. Ovviamente l'immobile, pur essendo strumentale, risultava accatastato come abitazione.

La società agricola aveva chiesto il rimborso e la detraibilità dell'IVA, in ragione proprio della strumentalità dell'immobile.

Sul punto, va detto che l'art. 19 *bis*.1, comma 1, lett. *i*) del d.p.r. n. 633/1972 non ammette in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.

A tale riguardo, la giurisprudenza ha già fatto presente che «la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del bene in correlazione agli scopi dell'impresa, non già in termini puramente astratti⁴. Così, a titolo esemplificativo, la Cassazione ha riconosciuto la detraibilità dell'IVA sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente destinazione catastale abitativa, ma in concreto utilizzato per lo svolgimento dell'attività «affittacamere e case per vacanze», ritenendo che non potesse essere escluso il diritto alla detrazione dell'IVA in forza della astratta classificazione catastale dell'immobile, dandosi invece prevalenza alla sua concreta destinazione⁵.

L'ufficio si opponeva alle richieste dell'interessata giustificando tale diniego sulla presunzione che, nella fattispecie, non poteva applicarsi l'art. 19 *bis*.1, comma 1, lett. *i*) del d.p.r. n. 633/1972 poiché riferito all'acquisto e non, come nella specie, alla costruzione di un fabbricato. Per questo, non era possibile detrarre l'IVA assolta sulle fatture per i lavori effettuati in quanto si trattava di un'abitazione, non catastalmente censita e identificata come strumentale, non destinata direttamente alla produzione di ricavi imponibili.

Il ricorso della società era accolto dalla C.T.P. e parimenti la C.T.R. respingeva l'appello dell'Amministrazione finanziaria evidenziando che l'abitazione era destinata ad alloggio dei dipendenti e, pertanto, avrebbe assunto le caratteristiche di ruralità, come previsto dall'art. 9, comma 3 *bis*, lett. *f*), del d.l. n. 557/1993. In sostanza, pur trattandosi di una abitazione catastalmente identificata come tale (iscritta in una delle categorie ordinarie del gruppo A), dal punto di vista fiscale, era in tutto e per tutto una costruzione strumentale destinata all'attività agricola, realizzata in conformità delle autorizzazioni comunali. Era, quindi, palese che la detrazione competesse in quanto, nello specifico, non poteva essere preso a riferimento il disposto dell'art. 19 *bis*.1, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, quanto semmai la disposizione che definisce i requisiti di ruralità dei fabbricati strumentali, e cioè l'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n.

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 17 novembre 2009, n. 24277, in *DeJure*, *Giuffrè*; Cass. Sez. V Civ. 18 novembre 2009, n. 24300, *ivi*.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 luglio 2007, n. 16730, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 6, I, 1507, con nota di MAZZELLA e *ivi*, 2007, 9; Cass. Sez. V Civ. 21 maggio 2008, n. 12036, *ivi*, 2008, 5, 720.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 29 aprile 2015, n. 8628, in *Giust. civ. Mass.*, 2015.

557/1993.

Il contenzioso approdava in Cassazione dove l'Agenzia delle Entrate, a sostegno della legittimità del suo operato, evidenziava che il legislatore tributario, con l'espressione verbale di «acquisto», avesse inteso riferirsi non all'effetto del solo negozio tipico di compravendita ma anche a tutti quegli altri atti, fatti e comportamenti, fiscalmente rilevanti, inerenti all'acquisto, a qualsiasi titolo, di immobili dotati delle caratteristiche oggettive descritte dal citato art. 19 *bis*.1, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972.

Nel merito la Corte, nel dare atto che l'articolo da ultimo citato esclude che l'imprenditore possa portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando l'operazione sia relativa a fabbricati a destinazione abitativa, ribadiva che tale norma non era attuabile perché si trattava della realizzazione di un fabbricato strumentale agricolo e la norma a cui fare riferimento era, invece, quella pertinente alla quale correttamente si erano uniformati i giudici tributari. Sebbene classificato catastalmente come «abitazione» era pur sempre posto al servizio dei dipendenti esercenti l'attività agricola in ambito aziendale per cui possedeva le caratteristiche proprie di ruralità; l'IVA relativa alla costruzione dello stesso immobile era, pertanto, interamente detraibile.

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate è stato giudicato inammissibile.

Luigi Cenicola