

Minialloggi a destinazione turistico balneare. Costruzioni strumentali destinate all'esercizio dell'attività agrituristica Illegittima la variazione di categoria da D/10 a D/8

Cass. Sez. Trib. 6 gennaio 2025, n. 152 ord. - Stalla, pres.; Di Pisa, est. - Torre Salsa Turistica Agricola Spa (avv. Bonanno) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Sicilia 8 maggio 2018*)

Imposte e tasse - Catasto - Classamento unità immobiliari - Minialloggi a destinazione residenziale turistico balneare - Variazione di categoria catastale da D/10 a D/8 - Costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni - Illegittimità della variazione.

Esaminando il caso di un complesso edilizio turistico balneare, di proprietà di una società agricola S.p.A., costituito da minialloggi utilizzati in ambito dell'attività agrituristica, la Suprema Corte ha ritenuto illegittima la variazione di categoria catastale da D/10 a D/8, operata dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, affermando che nell'ipotesi in cui l'offerta di ospitalità ed alloggio avvenga in unità abitative a tale attività destinate da una azienda agricola nel rispetto dei parametri di legge è astrattamente legittima una classificazione dell'immobile come rurale (D/10).

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

Occupandosi delle modalità di individuazione e classamento delle unità immobiliari urbane censite nelle categorie catastali D (Immobili a destinazione speciale) ed E (Immobili a destinazione particolare), l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di soffermarsi, con lo stesso documento di prassi¹, sugli aspetti tipici che caratterizzano i fabbricati ad uso agriturismo, prendendo a riferimento le disposizioni contenute nella legge n. 96/2006 che disciplina tale attività. Contestualmente si invitavano i dipendenti uffici ad effettuare i relativi controlli al fine di accertare la sussistenza delle condizioni necessarie ai fini del loro classamento nell'apposita categoria D/10, sulla base delle indicazioni contenute nella normativa statale e regionale.

L'indagine, quindi, presupponeva la verifica della sussistenza dei requisiti essenziali, oggettivi e soggettivi, che configurano e caratterizzano l'attività di agriturismo, quali:

- l'esistenza di un'azienda agricola condotta da un imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 c.c.;
- l'espletamento di un'attività di ricezione ed ospitalità in strutture interne all'azienda suddetta;
- la prevalenza delle attività agricole (dirette o connesse) rispetto a quella di gestione dell'agriturismo;
- la somministrazione prevalente di prodotti propri o derivati da materie prime direttamente provenienti dal fondo.

Richiamandosi all'art. 3 della citata legge n. 96/2006, recante disposizioni per l'utilizzazione di locali per attività agrituristiche, l'allora Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate) faceva presente che la stessa (tuttora in vigore) prevede la possibilità di utilizzare per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo e che i locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali. Da quanto rappresentato, conseguiva che gli immobili da classare in D/10, in funzione dell'attività agrituristica in essi espletata, sulla base del d.p.r. n. 139/1998², erano sia quelli aventi caratteri di ruralità, in quanto immobili propriamente strumentali all'attività agricola (come i locali adibiti ad un utilizzo ricettivo nella stessa abitazione dell'imprenditore agricolo), sia eventuali altri immobili ricompresi all'interno dell'azienda agricola, trasformati o costruiti *ex novo*, destinati segnatamente alla ricezione ed ospitalità dei clienti nell'ambito dell'attività agrituristica.

L'inclusione di tale attività tra quelle «connesse» al settore agricolo, pertanto, faceva sì che gli immobili in questione potessero definirsi, in senso lato, strumentali. Pertanto le verifiche dovevano, altresì, riguardare:

¹ Agenzia del Territorio, circ. 16 maggio 2006, n. 4/T.

² Con l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998 è stata introdotta la categoria catastale D/10 propria dei fabbricati strumentali rurali.

- il riscontro del rapporto di connessione e complementarità fra le attività agrituristiche e quelle di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che dovevano comunque rimanere «prevalenti», con riferimento al tempo di lavoro necessario all'esercizio di dette attività;
- la somministrazione dei pasti e delle bevande, costituita in prevalenza da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona;
- la localizzazione degli ambienti dedicati all'ospitalità, esclusivamente interna all'azienda agricola;
- i limiti stabiliti dall'ordinamento statale o regionale riguardanti il numero dei posti letto, delle piazzole di sosta per i campeggiatori, degli spazi dedicati alla refezione.

Era, inoltre, fatto presente che erano compatibili con l'attività agriturbistica, ed in genere con la ruralità dell'immobile, la destinazione residenziale (cioè l'abitazione), censita in una delle categorie del gruppo A, e gli immobili con classamento nelle categorie C/2 (Magazzini e locali di deposito), C/3 (Laboratori per art e mestieri), C/6 (Stalle, scuderie, rimesse e autorimesse) e C/7 (Tettoie chiuse o aperte).

In ogni caso, erano da ritenersi escluse dalla ruralità le unità immobiliari con classamento nelle categorie A/1 (Abitazione di tipo signorile) e A/8 (Abitazione in villa), ovvero quelle aventi le caratteristiche di lusso previste dal d.m. 2 agosto 1969.

Le istruzioni erano, tuttavia, antecedenti alle modifiche in seguito apportate dall'art. 42 *bis*, del d.l. n. 159/2007 con cui è stato riformulato l'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993, a seguito delle novità recate dal d.lgs. n. 228/2001, all'art. 2135 del c.c., e dal d.lgs. n. 99/2004 che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP).

Con l'ultima integrazione all'art. 9, comma 3 *bis* è, ad opera della legge n. 244/2007 (Legge finanziaria 2008), è stato ribadito che l'attività di agriturismo, esercitata negli appositi fabbricati strumentali, deve essere conforme a quanto stabilito dalla legge n. 96/2006.

Sebbene la normativa sui fabbricati rurali abbia mutato «veste» nel corso degli anni, ricade pur sempre sugli uffici dell'Amministrazione finanziaria il compito di accertare se sussistano o meno le condizioni soggettive e oggettive per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati strumentali ed il loro inquadramento catastale; nello specifico, quelli destinati ad agriturismo.

A tale riguardo va rilevato che con il d.m. 26 luglio 2012, attuativo dell'art. 13, comma 14 *bis*, del d.l. n. 201/2011 sono state ridefinite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità degli immobili (di abitazione e strumentali) oggetto di domanda di variazione di categoria catastale. Il decreto (art. 5) prevede, infatti, che negli atti del Catasto deve esserne fatta menzione con apposita «annotazione», riferibile ad ogni unità immobiliare interessata, di riconoscimento della ruralità; annotazione che è apposta dopo l'avvenuta presentazione delle relative domande; annotazione che per i fabbricati strumentali già iscritti nella categoria D/10 non è prevista in quanto tale categoria è di per sé indicativa della ruralità.

Intervenendo sul tema, la Suprema Corte ha confermato che l'unica condizione per individuare un fabbricato strumentale 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 ruralità³.

Anche le attuali istruzioni ministeriali prevedono, quindi, che le verifiche siano operate dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate/Territorio attraverso le risultanze catastali (ad esempio: volture); gli atti così integrati dell'annotazione e certificati dall'Amministrazione finanziaria consentono di poter usufruire delle agevolazioni fiscali riconosciute agli immobili, a destinazione agricola, in possesso dei requisiti di cui all'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993.

Va da sé che per quanto riguarda i fabbricati strumentali destinati all'attività di agriturismo, connessa a quella agricola, le disposizioni di legge e le istruzioni diramate dall'organo ministeriale deputato alla gestione stessa del Catasto, non siano state sempre condivise dalla Suprema Corte la quale, pronunciandosi su talune controversie riguardanti il loro inquadramento nelle categorie catastali di lusso (A/1 e A/8) è

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 24 agosto 2021, n. 23386 ord., in *iltributo.it*.

giunta ad affermare 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 dell'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui all'art. 9, comma 3, lett. e)⁴ dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione⁵.

Questo indirizzo è ormai un principio consolidato della giurisprudenza per cui i fabbricati strumentali utilizzati per l'attività agrituristica sono da ritenersi rurali indipendentemente dalla categoria catastale assegnata, anche se classificati come immobili di lusso⁶.

Un orientamento che comunque non si ritiene di condividere perché:

- non è in sintonia con la normativa di riferimento in quanto esiste già una categoria (D/10), appositamente dedicata agli immobili strumentali agricoli;
- vanifica l'operato degli uffici dell'Agenzia delle Entrate/Territorio, preposti all'accertamento dei requisiti per il riconoscimento della ruralità e al relativo classamento degli immobili sulla base delle denunce DOCFa;
- rischia di creare nell'opinione pubblica una visione distorta del mondo agricolo tanto importante, invece, quanto necessario per l'economia del nostro Paese; un comparto trainante che, proprio per questo, meriterebbe maggiore attenzione.

A questo punto c'è da chiedersi se, ai fini dell'imposizione fiscale esista ancora una differenza fra gli agriturismi di lusso e gli alberghi di pari pregio (D/2), poiché è logico pensare che entrambi godano, a livello locale, degli stessi servizi, non fosse altro che per la pubblicità e fama ad essi riconosciute.

Ma la casistica di situazioni «particolari» è destinata ad ampliarsi come dimostrato dal recente pronunciamento della Corte di legittimità con l'ordinanza 6 gennaio 2025, n. 152, in epigrafe.

Il caso di specie riguarda una società agricola S.p.A. che era proprietaria di minialloggi a destinazione residenziale-turistico balneare per i quali aveva presentato domanda, a mezzo procedura DOCFa, di attribuzione della categoria speciale D/10. Non si trattava, pertanto, di fabbricati censiti nelle categorie di lusso, ma di immobili per i quali era stata richiesta, nell'ambito dell'attività agrituristica, la categoria ritenuta idonea alla specifica funzione.

La domanda era rigettata dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate/Territorio che notificava un avviso di accertamento con il quale era variata la categoria catastale da D/10 a D/8 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni).

Per inciso, va detto che la categoria D/8 (vedi ad esempio: campeggi, approdi per barche in porti turistici e altro) presuppone la realizzazione di immobili fatti per soddisfare esigenze prettamente peculiari per cui, salvo radicali trasformazioni previste da leggi regionali, non possono mutare la loro destinazione d'uso che è quella commerciale.

Per l'Amministrazione finanziaria non sussistevano i presupposti per accedere alla domanda poiché le abitazioni in questione (composte da: soggiorno con angolo cottura camera da letto e bagno) non erano «supportate» da ulteriori immobili strumentali relativi all'attività di coltivazione del fondo. Fra l'altro, dalla stessa attività promozionale, si evinceva che l'offerta al pubblico del complesso edilizio presentava la struttura quale turistico balneare (non agrituristica) e che la società non era stata in grado di comprovare l'attività agricola prevalente. Più propriamente, la documentazione prodotta nel giudizio di appello (segnatamente fatture di acquisto, di consumo ecc.) non era idonea a dimostrare la prevalenza di una delle

⁴ La disposizione stabilisce che i fabbricati ad uso abitativo che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal d.m. 2 agosto 1969 non possono comunque essere riconosciuti rurali.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 settembre 2022, n. 27198 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2022.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 12 agosto 2024, n. 22674, in *Giust. civ. Mass.*, 2024.

attività svolte in concreto dalla società agricola S.p.A., rispetto a quella ritenuta prevalente, con espresso riferimento al complesso immobiliare di cui era stato modificato il classamento. In sostanza, per il Fisco l'attività principale non era quella agricola, bensì quella commerciale, tale da giustificare l'attribuzione una diversa categoria catastale (D/8).

Il contenzioso aveva visto soccombere, nei due gradi di giudizio, la contribuente cosicché la C.T.R. aveva ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

La vertenza aveva il suo epilogo con il ricorso alla Suprema Corte dove la società agricola S.p.A. contestava la sentenza dei giudici tributari rilevando, fra l'altro, il difetto di competenza dell'ufficio di accertare non solo le condizioni circa l'esistenza dei presupposti per l'esercizio dell'attività di agriturismo il cui controllo, in base alla disciplina di settore, è riservata all'Ispettorato provinciale agrario, ma adducendo anche che, non essendo di sua competenza l'accertamento dei presupposti soggettivi e oggettivi per qualificare tale attività come agrituristica, il medesimo ufficio avrebbe dovuto confermare la categoria catastale D/10.

È stato già documentato in premessa come tali compiti siano, in base anche alla normativa vigente, demandati espressamente all'Amministrazione finanziaria e se occorresse essere più incisivi sarebbe sufficiente osservare quanto affermato in proposito dalla Suprema Corte secondo cui «*Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale di un immobile è un atto tributario che inerisce al bene che ne costituisce l'oggetto, secondo una prospettiva di tipo "reale", riferita alle caratteristiche oggettive (costruttive e tipologiche in genere), che costituiscono il nucleo sostanziale della c.d. "destinazione ordinaria", sicché l'idoneità del bene a produrre ricchezza va ricondotta, prioritariamente, non al concreto uso che di esso venga fatto, ma alla sua destinazione funzionale e produttiva, che va accertata in riferimento alle potenzialità d'utilizzo purché non in contrasto con la disciplina urbanistica. Inoltre, in tema di rendita catastale, nell'ipotesi in cui l'immobile per le proprie caratteristiche strutturali rientri in una categoria speciale, non assume rilevanza la corrispondenza rispetto all'attività in concreto svolta all'interno dello stesso che può costituire, ove ricorrente, mero elemento rafforzativo della valutazione oggettiva operata*»⁷.

Altro rilievo mosso dalla ricorrente era quello per cui non poteva essere posto a suo carico l'onere probatorio circa il difetto della prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella turistica.

Ritenute del tutto infondate tali motivazioni, i giudici di legittimità si sono, invece, soffermati su altri elementi di contestazione, atteso che la C.T.R.:

- non aveva tenuto in debito conto sia la normativa statale di riferimento (art. 4 della legge n. 96/2006 riguardante i criteri e limiti dell'attività agrituristica)⁸ che quella della Regione Sicilia⁹, avendo escluso la ricorrenza dei requisiti per qualificare l'attività di ricezione e ospitalità svolta dalla ricorrente;
- non aveva chiarito per quale ragione tutta la documentazione prodotta non fosse idonea a comprovare la stretta connessione fra l'attività agricola e quella agrituristica.

Come noto, l'art. 9, comma 3 *bis*, lett. e), del d.l. n. 557/1993, nell'elencare i fabbricati strumentali necessari allo svolgimento delle attività agricole, ivi comprese quelle connesse, annovera quelli utilizzati per l'agriturismo, in conformità alla legge n. 96/2006.

⁷ Cfr. Cass. Sez. II Civ. 16 novembre 2020, n. 25992 ord.; Id. 11 settembre 2018, n. 22103, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

⁸ «Affinché l'organizzazione dell'attività agrituristica non abbia dimensioni tali da perdere i requisiti di connessione rispetto all'attività agricola, le Regioni e le Province autonome definiscono criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agrituristiche rispetto alle attività agricole che devono rimanere prevalenti (...) 3. L'attività agricola si considera comunque prevalente quando le attività di ricezione e di somministrazione di pasti e bevande interessano un numero non superiore a dieci ospiti».

⁹ «Le attività agrituristiche devono essere esercitate in rapporto di connessione con l'attività agricola che, in ogni caso, deve rimanere prevalente. Si considerano agricole anche le forme di utilizzo dei terreni per le quali è prevista una compensazione finanziaria da parte dell'Unione europea, nell'ambito della politica agricola comune (PAC), fermo restando l'obbligo della sussistenza dell'impresa agricola. (Periodo omissso in quanto impugnato dal Commissario dello Stato ai sensi dell'art. 28 dello Statuto). 2. Ai fini della valutazione sulla prevalenza dell'attività agricola, è considerato il rapporto fra il tempo di lavoro necessario per lo svolgimento della stessa e quello complessivamente assorbito dalle attività agrituristiche. I relativi criteri di calcolo sono determinati (...), tenendo conto anche dei fabbisogni di lavoro necessari per la gestione dei terreni secondo gli usi previsti dalla PAC, nonché delle superfici destinate a bosco e/o soggette a vincoli ambientali e paesaggistici».

Dopo avere riassunto le disposizioni che disciplinano sia a livello nazionale che regionale la materia sull'agriturismo, nonché aver menzionato la giurisprudenza di rito¹⁰, la Suprema Corte ha rilevato che nella fattispecie la C.T.R., omettendo di valutare le specifiche allegazioni della ricorrente e la documentazione richiamata, rilasciata dalla Regione (elementi tutti analiticamente indicati nel ricorso), ha finito per trascurare la circostanza che non si poneva tanto la questione di un rapporto di mera «prevalenza» tra attività agricola ed agrituristica, bensì di «connessione», con riconoscibilità della categoria D/10 di ruralità anche ai fabbricati a destinazione agrituristica. Nell'ipotesi in cui l'offerta di ospitalità ed alloggio avvenga in unità abitative utilizzate nell'ambito dell'attività di agriturismo esercitata da una azienda agricola nel rispetto dei parametri di legge è, quindi, astrattamente legittima una classificazione dell'immobile come rurale (D/10).

Le conclusioni a cui giungono i giudici di legittimità ricalcano posizioni già assunte in precedenza, a proposito degli agriturismi di «lusso», affidandosi a quel principio reso stabile dalla giurisprudenza che è ormai richiamato in ogni contenzioso che ha quali protagonisti gli immobili a vocazione agrituristica.

Dalla lettura del testo dell'ordinanza non è dato tuttavia conoscere quale fosse in realtà l'attività agricola principale espletata dalla società ricorrente né tanto meno la presenza di fabbricati appositamente utilizzati per tale fine, per cui qualche perplessità permane.

Luigi Cenicola

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 10 novembre 2016 n. 22978 ord., in *Dir. agroal.*, 2017, 1, 155, con nota di JANNARELLI, *Cass. 10 novembre 2016, n. 22978: un infelice responso a proposito di una società cooperativa, costituita da imprenditori agricoli, di macellazione, lavorazione e commercializzazione di prodotti zootecnici.*