

## Presunzione iuris et de iure di “ruralità” di un fabbricato adibito alla produzione di energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità

Cass. Sez. Trib. 10 luglio 2025, n. 18844 ord. - Stalla, pres.; Lo Sardo, est - Comune di Caravaggio (avv. Marchesi) c. Bi.Di., Bi.Fa. e Bi.Pa. (avv. Manaresi). (Conferma Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. staccata di Brescia 28 marzo 2019)

**Imposte e tasse - ICI/IMU - Esenzione - Fabbricato in categoria D/10 destinato alla produzione di energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità - Attività connessa a quella agricola - Sussiste la presunzione iuris et de iure di ruralità - Competono le agevolazioni - Fabbricato ad uso promiscuo (abitazione e deposito) - Intervenuta cancellazione, a posteriori, dell'annotazione di ruralità - Mancato aggiornamento della banca dati - Permangono le agevolazioni.**

*In tema di ICI (ma anche di IMU), un impianto per la produzione di energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità insistente su un terreno agricolo e concorrente allo svolgimento dell'attività agricola, secondo la previsione dell'art. 1, comma 423, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (e successive modificazioni ed integrazioni), in linea con l'interpretazione datane dalla sentenza della Corte costituzionale n. 66 del 24 aprile 2015, anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo (individuale o collettivo) non ne sia proprietario, ma mero detentore, sempre che lo stesso sia stato classato - in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 9, comma 3 bis, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 febbraio 1994, n. 133 - come fabbricato rurale strumentale, con la conseguente attribuzione della categoria D/10, può beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 23, comma 1 bis, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della l. 27 febbraio 2009, n. 14 (nonché dagli artt. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nel testo novellato dall'art. 4, comma 1 ter, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, e 1, comma 708, della l. 27 dicembre 2013, n. 147), giacché tale produzione, che deve essere sempre imputabile all'imprenditore agricolo (individuale o collettivo), se normalmente impiegata (con l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse aziendali) nell'attività agricola, costituisce attività connessa ai sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c.*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

Per la Suprema Corte 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.<sup>1</sup> 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. A differenza del precedente comma 3, riguardante fabbricati ad uso abitativo, l'articolo citato pone quale unico requisito quello della loro effettiva destinazione ad una delle attività, anche connesse, richiamate dalla norma civilistica. Quest'ultima, pertanto, consente di individuare quelle tipologie di costruzioni strumentali funzionali all'attività agricola<sup>2</sup>. Si tratta, comunque, di un elenco non tassativo, poiché la stessa disposizione di legge

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 25 novembre 2022, n. 34860 ord., in *Redazione Giuffrè* 2022; Cass. Sez. Trib. 1° agosto 2008, n. 20953, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 7-8, 1239; in *Giust. civ.*, 2009, 6, I, 1344.

<sup>2</sup> Le costruzioni strumentali elencate dall'art. 9, comma 3 bis, sono quelle destinate:

- alla protezione delle piante (serre);
- alla conservazione dei prodotti agricoli (magazzini, silos);
- alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- all'allevamento e al ricovero degli animali (stalle);
- all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla l. 20 febbraio 2006, n. 96;
- all'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;
- alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui al d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 1, comma 2;

consente che possano essere individuate ulteriori fattispecie destinate a nuove attività emergenti, sempre connesse a quella agricola, frutto dell'evolversi della tecnologia e della sua applicazione nel mondo rurale. Per i fabbricati strumentali rurali è stata appositamente istituita, con l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998, la categoria catastale speciale D/10, a significare appunto la loro particolare vocazione che la distingue dalle altre destinazioni (commerciale, industriale e così via); non tutti, però, rientrano nella citata categoria poiché sono ritenuti strumentali anche gli uffici dell'azienda agricola e le abitazioni dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, la cui iscrizione in catasto rientra nel novero degli immobili appartenenti alle categorie del gruppo «A», che riguarda le abitazioni. Ciò non toglie che una costruzione strumentale, per fini agricoli e censita in altra categoria, possa essere comunque riconosciuta come «rurale» atteso che attualmente tale qualifica è certificata direttamente dall'Amministrazione finanziaria 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 comunque ai requisiti fiscali richiesti dalla normativa di riferimento (art. 9, comma 3-bis). Ovviamente in presenza di un fabbricato censito in D/10 l'annotazione non è presente in quanto è di per sé indicativa del carattere strumentale dell'immobile. L'annotazione serve, quindi, a certificare la sussistenza delle condizioni di ruralità per quei fabbricati che sono, in ogni caso, strumentali ed ai quali, in sede di iscrizione catastale, è stata attribuita una categoria diversa da quella canonica.

In precedenza, infatti, accadeva che le costruzioni delle imprese agricole venissero classificate come D/1 (opifici), 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). Tale classificazione impediva, di fatto, di beneficiare delle agevolazioni fiscali, come quelle ai fini Ici, che la normativa di quell'epoca attribuiva ai diretti interessati. Ne conseguì un notevole contenzioso e la giurisprudenza della Cassazione è ridondante di sentenze sull'argomento.<sup>3</sup> Pur possedendo i requisiti fiscali richiesti, agli «strumentali» così accatastati non potevano essere applicate le disposizioni di favore in quanto non rispondevano alle tipologie catastali che la Cassazione aveva, invece, omologato a tale scopo; con una (alquanto) discussa sentenza delle SS.UU.<sup>4</sup> la Suprema Corte aveva, infatti, affermato che le abitazioni dovessero essere necessariamente iscritte nella categoria A/6 (Abitazioni di tipo rurale) e gli strumentali esclusivamente nella categoria D/10 per cui qualora l'immobile fosse risultato censito in una diversa categoria catastale, era onere del contribuente, che pretendeva l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato, restandovi, altrimenti, quest'ultimo assoggettato. Le sentenze successive (e ancora quelle attuali, come si avrà modo di vedere in seguito) si sono poi uniformate a tale indirizzo<sup>5</sup> anche se i vari provvedimenti (di natura «tecnica») successivamente emanati dall'Amministrazione finanziaria ne hanno attenuato la portata disponendo, fra l'altro, 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.

Sempre l'Agenzia delle Entrate, intervenendo in materia di IMU<sup>6</sup>, ebbe a precisare che l'ICI «colpisce i fabbricati rurali strumentali ricompresi anche nell'elenco di cui all'art. 9, comma 3-bis del d.l. n. 557/1993, 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 (negozi e botteghe), C/2

---

- all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 24 marzo 2010, n. 7102, in questa Riv., 2010, 7-8, 461, con nota di: ORLANDO; 14 aprile 2010, n. 845, in *Guida al diritto*, 2010, 9, 76; 30 settembre 2011, n. 20001, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 9, 1374; 14 novembre 2012, n. 19872, *ivi*, 2012, 11, 1304.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 21 agosto 2009, n. 18565, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 7-8, 1203; in *Giust. civ.*, 2010, 6, I, 1431, con nota: CANTONE.

<sup>5</sup> Art. 1 del d.m. 26 luglio 2012.

<sup>6</sup> Agenzia delle Entrate, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

(magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie, rimesse e autorimesse) etc., in ottemperanza alle vigenti norme catastali. Si può, quindi, affermare – concludeva l'Amministrazione finanziaria - che, anche nel caso in cui detti immobili siano accatastati in una delle categorie dei gruppi ordinari e non in D/10, ad essi va certamente riconosciuta 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. Una visione antitetica a quella della giurisprudenza.

Oggi, una stalla può comunemente essere iscritta nella categoria catastale 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 come D/10.

Ciò premesso, è stato anticipato che la tipologia dei fabbricati strumentali rurali è suscettibile di essere implementata in ragione dell'esercizio di nuove attività «connesse» a quella agricola. Pertanto, anche un fabbricato adibito ad impianto di produzione di energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità è «rurale» se ricorrono i requisiti civilistici, in termini cioè di connessione con l'attività agricola. A stabilirlo è stata la Suprema Corte, con l'ordinanza 10 luglio 2025, n. 18844, in epigrafe, pronunciandosi in merito ad una controversia sorta a seguito della notifica, da parte del Comune, di tre distinti avvisi di accertamento nei confronti di taluni imprenditori agricoli ai quali era contesta l'omessa dichiarazione e/o rettifica di dichiarazione incompleta o infedele dell'Ici (anno 2010) in relazione a due fabbricati; nello specifico: uno avente destinazione mista ad abitazione e deposito mentre l'altro, strumentale, era utilizzato per l'esercizio di tale attività agricola connessa in questione.

In sede contenziosa, la CTR riformava la decisione dei giudici di primo grado, che avevano parzialmente accolto i ricorsi originari dei contribuenti, sul presupposto che la prova della ruralità dipendesse dalla classificazione in categoria D/10 del fabbricato strumentale, come censito in catasto. Per la Commissione tributaria l'attribuzione della categoria suddetta stava a significare che si era in presenza di fabbricati destinati a funzioni connesse alle attività agricole. Orbene, questo principio, ricorre costantemente nella giurisprudenza e anche di recente la Suprema Corte ha ribadito che ai fini dell'esenzione dall'Ici/Imu dei fabbricati rurali, è determinante l'attribuzione della categoria catastale specifica (A/6 o D/10). Il solo fatto che gli immobili siano strumentali all'attività agricola non è sufficiente: è infatti necessario che la loro classificazione catastale rifletta questa ruralità<sup>7</sup>. Un indirizzo consolidato che, tuttavia (per quanto già sottolineato), sembra porsi in contrasto con la prassi e le direttive dell'Agenzia delle entrate laddove la ruralità è annotata negli atti, a prescindere dall'inquadramento catastale<sup>8</sup>. Il Comune contestava, davanti alla Suprema Corte, la sentenza dei giudici tributari i quali si erano affidati alle risultanze catastali senza però appurare che le stesse fossero (o meno) risultate conformi alla effettiva realtà fattuale, rilevando, altresì, che competesse, quindi, al medesimo impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'Ici. L'esame della vertenza necessitava, quindi, di appurare la reale destinazione agricola degli immobili e il loro inquadramento catastale.

Quanto al fabbricato strumentale in D/10 era accertato che fosse adibito ad impianto di produzione di

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. Trib. 10 gennaio 2025, n. 578 in *DeJure Giuffrè e OneLegale*.

<sup>8</sup> La sussistenza dei requisiti con l'apposita «annotazione di ruralità», comporta esenzioni o riduzioni d'imposta, quali:

- nei casi di trasferimento (imposte di registro, successione e donazione) il reddito dei fabbricati è assorbito da quello dominicale del terreno al quale sono asserviti;
- nei casi di cessione, non sono soggetti ad IVA se ceduti unitamente al fondo, ai sensi del D.P.R. n. 633/1972, art. 2, comma 3, lett. c);
- ai fini delle imposte dirette sono esclusi da tassazione ai sensi dell'art. 42 del TUIR. Tale articolo prevede che non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni rurali destinate al ricovero degli animali quando sono asservite ad un fondo potenzialmente sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario. Nel caso di affitto di una stalla, per allevamenti «senza terra», il relativo canone è soggetto ad IRPEF;
- ai fini Ici esenzione e anche per Imu dal 2014 al 2019; attualmente i fabbricati strumentali sono soggetti all'imposta nella misura massima dell'1 per mille, ed i Comuni possono solo ridurla, fino all'azzeramento (Legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, comma 750 - Legge di Bilancio 2020).

energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità. Era giustificata l'attribuzione di tale categoria? Per fare questo occorre, di conseguenza, verificare se rispecchiasse l'esercizio di un'attività connessa a quella agricola, secondo i canoni dell'art. 2135, terzo, c.c. I giudici di legittimità, richiamandosi alla giurisprudenza attinente gli impianti fotovoltaici,<sup>9</sup> hanno sottolineato che ai fini Ici (ma anche di Imu), un simile impianto su un terreno agricolo e concorrente allo svolgimento dell'attività agricola, anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo (individuale o collettivo) non ne sia proprietario, ma mero detentore, sempre che lo stesso sia stato classato con attribuzione della categoria D/10, può beneficiare dell'esenzione giacché tale produzione, che deve essere sempre imputabile all'imprenditore agricolo (individuale o collettivo), se normalmente impiegata (con l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse aziendali) nell'attività agricola, costituisce attività connessa ai sensi del suddetto articolo. A supporto di tale assunto, gli stessi giudici hanno fatto presente che, secondo la prassi ministeriale,<sup>10</sup> per fonti rinnovabili agroforestali si intendono «le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali ed animali) e dalla silvicoltura (es. biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agroforestale, o pellet derivante dalla segatura di legno)». D'altronde, per gli ermellini, è la stessa normativa di riferimento (art. 2135, comma 3, c.c) che qualifica le attività «connesse» come quelle, esercitate dall'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. L'attività a cui sono funzionali i fabbricati per la produzione di energia elettrica deve considerarsi, pertanto, come diretta «alla fornitura di beni» e, quindi, per essa vale il requisito della utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola. In particolare, nella fattispecie, quello che assume rilievo è il fondo, quale «risorsa primaria» dell'impresa agricola, che, anche quando sia utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici. Sulla base di tali considerazioni la Suprema Corte ha ritenuto che per il fabbricato strumentale classificato in D/10, destinato alla produzione di energia elettrica da biomassa ad elevata potenzialità, sussistesse una presunzione «*iuris et de iure* di ruralità».

*Relativamente al fabbricato (o meglio, complesso di fabbricati) destinato ad abitazione e deposito, il Comune obiettava che «l'annotazione di ruralità» era stata rimossa dall'Agenzia delle entrate, anche se questo era avvenuto in un secondo momento da quello dell'accertamento.<sup>11</sup> Di fatto però il preannunciato aggiornamento della banca dati da parte della stessa Agenzia delle entrate/Territorio (conseguente alla cancellazione della citata annotazione) non si era verificato per cui non essendoci ulteriori fatti su cui pronunciarsi la Suprema Corte ha respinto il ricorso in quanto le motivazioni addotte da Comune erano infondate.*

Fin qui l'ordinanza n. 18844/2025, la cui novità è quella, appunto, di aver «individuato» una nuova tipologia di costruzione strumentale «rurale», finalizzata all'espletamento di un'attività «connessa» a quella agricola. Per il resto, la decisione riflette per l'ennesima volta quanto affermato dalle SS.UU. nel 2009 che rappresenta per i giudici di legittimità un puntuale riferimento al quale uniformarsi ogni qual volta che sono chiamati a valutare questioni come quella esaminata da ultimo; la risposta è sempre la stessa e cioè che, ai fini dell'esenzione dall'Ici/Imu dei fabbricati rurali, è determinante l'attribuzione della categoria catastale specifica (A/6 o D/10). Sebbene l'Amministrazione finanziaria si sia espressa in altri termini, la

<sup>9</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., 19 novembre 2024, n. 29754 in *Giust. civ. Mass.* 2025, i **Dir. Giur. Agr.** n. 6/2024 (nota: CENICOLA).

<sup>10</sup> L'Agenzia delle entrate, con circ. 6 luglio 2009, n. 32/E, si è occupata degli aspetti fiscali connessi alla produzione e cessione, da parte di imprenditori agricoli, di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo.

<sup>11</sup> L'Agenzia delle entrate la rimuove quando vengono meno, anche per le abitazioni, i requisiti di legge di cui all'art. 9, commi 3 e 3-bis del d.l. n. 557/1993. Il titolare dell'immobile è tenuto a comunicare all'ufficio l'avvenuta perdita delle suddette condizioni.

Corte ritiene tuttora che le disposizioni adottate con appositi decreti ministeriali<sup>12</sup> disciplinano le modalità (di variazione-annotazione) attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione della ruralità dei fabbricati, anche retroattivamente, onde beneficiare dell'esenzione da Ici (come da Imu), sulla base di una procedura ad hoc, che non avrebbe avuto ragion d'essere qualora la natura esonerativa della ruralità fosse dipesa dal solo fatto di essere gli immobili concretamente strumentali all'attività agricola, a prescindere dalla loro classificazione catastale conforme; questo rafforzerebbe, pertanto, quanto sostenuto dagli ermellini.

Rimane, tuttavia, da capire perché la stessa Corte ha poi chiarito che i fabbricati ad uso agriturismo di «lusso», censiti nelle categorie A/1 (abitazione di tipo signorile) e A/8 (abitazioni in villa), siano comunque strumentali all'attività agricola, e quindi rurali, senza rivendicarne (per uniformità di pensiero) l'inquadramento nella categoria D/10. Ma questa è un'altra narrazione.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>12</sup> In un primo momento, con il d.m. 14 settembre 2011 fu data attuazione alle disposizioni contenute nel D.L. n. 201/2011. Rispetto al precedente provvedimento, questo aveva la finalità di regolarizzare i fabbricati rurali che, pur essendo in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa, risultavano iscritti in categorie catastali ritenute non congrue. con il successivo art. 13, comma 14, lett. d-*bis*, del d.l. n. 201/2011, le domande di variazione di categoria catastale hanno assunto esclusivamente la finalità del riconoscimento della ruralità, conservando la categoria catastale di provenienza della relativa rendita. A seguire, con il d.m. 14 settembre 2011, sono stati definiti i criteri applicativi e la documentazione necessaria ai fini della presentazione dell'autocertificazione relativa alle domande di variazione di categoria catastale dei fabbricati rurali. Dalla domanda erano comunque escluse le unità immobiliari rurali iscritte al Catasto terreni (con rendita zero) non oggetto di interventi di ristrutturazione o ampliamento ed anche i fabbricati ad uso abitativo censiti al Catasto edilizio urbano nelle categorie A/1 (case di lusso) o A/8 (ville). Per le unità ad uso abitativo, censite nella categoria A/6, fu istituita la classe "R", senza determinazione della rendita catastale, mentre per i fabbricati strumentali, censiti alla categoria D/10, la rendita era determinata per stima diretta. Da ultimo, il d.m. 26 luglio 2012, attuativo del d.l. n. 201/2011, ha ridefinito le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità degli immobili oggetto di domanda di variazione di categoria catastale. A tale riguardo (art. 5), è previsto che negli atti del Catasto deve essere fatta menzione con apposita «annotazione», riferibile ad ogni unità immobiliare interessata; tale dicitura è apposta dopo l'avvenuta presentazione delle domande di riconoscimento del requisito di ruralità (c.d. «annotazione di ruralità»).