

Abitazione dei dipendenti aziendali: è fabbricato rurale strumentale indipendentemente dalla superficie

Cass. Sez. Trib. 22 luglio 2026, n. 23869 ord. - Paolitto, pres.; Candia, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Beringer Blass Italia Srl soc. agricola (avv. ti Laroma Jezzi e Antoniazzi). (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 30 agosto 2019*)

Imposte e tasse - Fabbricati rurali - Abitazione dei dipendenti con superficie eccedente 240 mq - Riconoscimento della ruralità - Esclusione in base all'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969 - Inapplicabilità della disposizione - Rispondenza ai requisiti dell'art. 9, comma 3 bis, d.l. n. 557/1993 - Compete.

Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile e, quindi, a quelle destinate ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, alle condizioni previste dall'art. 9, comma 3 bis, d.l. n. 557/1993. Le previsioni dell'art. 9, comma 3, lett. e), e del comma 3 bis, lett. f), d.l. n. 557/1993 regolano fattispecie diverse e cioè, rispettivamente, le unità destinate ad abitazione che, se superiori a 240 mq, non possono essere considerate rurali e le unità che sono considerate ex lege rurali e strumentali, senza limitazioni di superficie, se destinate, alle citate condizioni normative, ad abitazione dei dipendenti.

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

Con la pubblicazione in *G.U.* del d.lgs. n. 117/2026, prende avvio la riforma del Testo Unico delle imposte sui redditi con la contestuale riformulazione delle disposizioni ad esso relative. In particolare, nell'art. 44 confluiscono i precetti di cui all'art. 42 del d.p.r. n. 917/1986 (in materia di costruzioni rurali) e quelli previsti dall'art. 9, commi 3 e 3 bis, del d.l. n. 557/1993¹ riguardanti i requisiti fiscali, per abitazioni e strumentali, necessari ai fini del riconoscimento della ruralità. Il nuovo Testo Unico dovrebbe (il condizionale è d'obbligo) entrare in vigore il 1° gennaio 2027 (salvo proroghe) per cui, a partire da quella data, non si farà più riferimento alle regole precedenti in quanto, ai fini reddituali, occorrerà richiamarsi all'art. 44, comma 1, mentre per quanto riguarda le prerogative di «ruralità» si farà cenno ai successivi commi 2 e 4. Al momento, i contenziosi pendenti gravitano ancora intorno ai precetti *ante* riforma ma, nella sostanza, cambia poco, anzi nulla, poiché il provvedimento, da ultimo licenziato, non sposta di una virgola quanto già stabilito in precedenza; questo, sempreché, nel contempo, non intervengano proposte emendative idonee a rendere la normativa di riferimento più comprensibile, evitando ulteriori conflitti dovuti al persistente confronto interpretativo, fra l'Amministrazione finanziaria e la Suprema Corte, sulle regole da applicare in presenza di casi pratici. Che vi sia la necessità di una riflessione su una possibile revisione della normativa in argomento è una eventualità da non trascurare, come si vedrà in seguito.

Lo spunto di questa ennesima disputa, è dato dalla recente ordinanza 22 luglio 2026, n. 23869, in epigrafe, incentrata sul riconoscimento della ruralità alle abitazioni dei dipendenti dell'azienda agricola, dove l'Agenzia delle Entrate/Territorio è tornata nuovamente sulla questione negando tale prerogativa ad un complesso immobiliare, di proprietà di una società agricola e destinato ad alloggio dei dipendenti, perché la superficie occupata era superiore a 240 mq; possedeva, quindi, uno di quei requisiti, propri delle abitazioni di «lusso», previsti, nello specifico, dall'art. 6 del d.m. 2 agosto 1969, [richiamato dall'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993] che non consente di accedere alla «ruralità». Un motivo, questo, ormai ricorrente nelle controversie in cui sono parti in causa le aziende agricole, attenzionate dall'Amministrazione finanziaria, che riflette l'esigenza di porre semmai mano

¹ Il d.lgs. n. 557/1993 non è abrogato per cui continuano ad essere applicati i commi 4, 5 e 6 dell'art. 9. Non è dato di capire, però, come norme correlate fra loro, per quanto concerne il riconoscimento della ruralità dei fabbricati, debbano essere regolamentate da distinti decreti.

ad una modifica della legge. Alla base delle «incomprensioni» vi è il difetto originario riconducibile al decreto istitutivo del «Catasto dei Fabbricati» allorché le abitazioni dei dipendenti non erano qualificate come costruzioni strumentali rurali, bensì rientravano fra quelle comuni unità immobiliari ad uso abitativo per le quali dovevano comunque essere rispettati, ai fini del riconoscimento della ruralità, i vincoli imposti dalla normativa di riferimento. In tal senso, l'art. 9, comma 3, lett. b) del d.l. n. 557/1993, riconosceva la ruralità anche alle abitazioni utilizzate dai dipendenti aziendali a condizione che fossero rispettati i requisiti richiesti dallo stesso decreto.

Ci si accorse ben presto che tali limiti, molto stringenti, rischiavano di penalizzare proprio questa tipologia di abitazioni per cui con l'art. 42 bis del d.l. n. 159/2007, furono rivisitati i commi 3 e 3 bis dell'art. 9 citato; la riformulazione della norma era, altresì, dettata dalla necessità di adeguarla in ragione delle novità introdotte dal d.lgs. n. 228/2001, in merito alla riformulazione dell'art. 2135 c.c., unitamente a quelle previste dall'art. 1 e ss. del d.lgs. n. 99/2004, inerenti alla nuova figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP).

La revisione generale della normativa, così operata, ha fatto sì che le abitazioni dei dipendenti aziendali assumessero una diversa connotazione per cui sono state qualificate come «strumentali» all'attività agricola ed inserite nell'ambito del comma 3 bis, senza però mutare la categoria catastale; cosa, fra l'altro, giustificabile posto che:

- la norma definisce simili fabbricati come abitazioni e, in quanto tali, destinate all'alloggio di persone;

- l'art. 9, comma 3 ter, del d.l. n. 557/1993 ha disposto il loro accatastamento nella categoria A; quindi, non possono essere, ad esempio, dei C/2, C/6, o anche D/10, poiché la loro conformazione strutturale non consente di essere diversamente configurate.

Pertanto, gli alloggi dei dipendenti sono delle comuni abitazioni che rientrano però nell'ambito di quelle costruzioni strumentali all'attività agricola, rispondendo, in fatto di requisiti, all'unica condizione richiesta dall'art. 9, comma 3 bis; quella cioè della loro rispondenza a finalità coerenti con l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

Essendo qualificati però come abitazioni, la contestazione degli uffici dell'Agenzia delle Entrate/Territorio si è sempre incentrata, dove accertato, sul mancato rispetto del requisito posto dall'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993, il quale disconosce la ruralità ai fabbricati ad uso abitativo che hanno quelle caratteristiche di lusso, previste dal citato d.m. 2 agosto 1969; caratteristiche quali, appunto, quella di avere una superficie utile complessiva superiore a 240 mq, come anche essere censite al catasto edilizio nelle categorie di pregio A/1 (abitazione signorile) e A/8 (abitazione in villa).

Da qui il nesso logico per cui ogni abitazione, generalmente intesa, per essere qualificata come rurale deve avere – secondo il Fisco – caratteristiche che non siano in conflitto con le regole del menzionato decreto ministeriale dei LL.PP. Oltrepassare il limite invalicabile dei 240 mq costituirebbe motivo valido per pretendere la deruralizzazione del fabbricato.

Sul punto, va fatta comunque una osservazione perché il rispetto di queste condizioni, ed in particolare quella da ultimo citata, costituiva, fino a poco tempo fa, presupposto indispensabile per poter accedere ai benefici fiscali, previsti, sia ai fini dell'imposta di registro che dell'IVA, per l'acquisto della c.d. «prima casa». Il legislatore vi ha posto rimedio con le modifiche introdotte alla tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso², eliminando il richiamo che le rispettive disposizioni (sia dell'imposta di registro che IVA) facevano al decreto del 1969³. Una simile operazione non è, invece, avvenuta con riguardo all'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993 cosicché permane immutato il rispetto delle condizioni di qualità intrinseca e di superficie per i fabbricati agricoli ad uso abitativo; lo stesso art. 44, comma 2, del d.lgs. n. 117/2026, riporta, senza modifiche, il disposto del predetto

² Art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 e art. 1, comma 608, della legge n. 147/2013 (di stabilità per l'anno 2014).

³ L'art. 33 del d.lgs. n. 175/2014, modificando il n. 21 della tabella A, parte II, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972 nella parte in cui era richiamato il d.m. 2 agosto 1969 ha introdotto anch'esso il criterio catastale quale parametro di valutazione per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento con il risultato che, anche ai fini di tale imposta, il beneficio «prima casa» è escluso solamente per gli immobili rientranti in una delle suddette categorie A/1, A/8 e A/9.

articolo per cui anche in futuro potrebbero sorgere quelle stesse difficoltà conflittuali, già palesate, costituite appunto dal permanente richiamo al decreto dei LL.PP.

Sarebbe, quindi, opportuno che questa differenza normativa (di cui non si conoscono le motivazioni circa la sua permanenza) fosse colmata adottando, anche per le abitazioni rurali, una soluzione simile a quella stabilita per le menzionate imposte indirette; operazione dettata, quanto meno, per uniformare la normativa fiscale in materia, eliminando così quei «distinguo» che sono stati, e sono ancora oggi, all'origine delle citate dispute. D'altronde la norma già prevede che alle abitazioni in A/1 e A/8 non sia riconosciuta la ruralità.

Fatto questo rilievo, la Suprema Corte si è già occupata delle unità abitative dei dipendenti aziendali rilevando che per gli «strumentali» agricoli non torna applicabile il disposto dell'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993 posto che godono di un'autonoma previsione normativa (comma 3 *bis*), cosicché il requisito è solo oggettivo dovendo l'immobile essere esclusivamente destinato allo svolgimento delle attività agricole, a prescindere dal classamento e dalla rendita attribuita e dalle dimensioni del fabbricato. La norma richiamata, infatti, non fa alcun riferimento all'inquadramento catastale, al fine del riconoscimento del carattere rurale delle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola, nemmeno quando si tratta di unità abitative, come nel caso delle abitazioni dei dipendenti [lett. f)] enunciando chiaramente e semplicemente che tutte le costruzioni asservite alle attività agricole, di cui all'art. 2135 c.c., sono, ai fini fiscali, da qualificare come «fabbricati rurali strumentali»⁴.

Non si può che condividere tale assunto perché dal punto di vista strutturale la fattispecie abitativa in questione è teoricamente riservata ad una pluralità di soggetti (dipendenti dell'azienda) la cui consistenza numerica è solitamente superiore a quella del nucleo familiare del coltivatore diretto/IAP. È, quindi, giustificabile che l'impianto prescinda dalla superficie la quale può, pertanto, eccedere i 240 mq. Ma, come dimostrato dalla recente ordinanza n. 23869/2026, l'Amministrazione finanziaria non ammette deroghe e questa sua intransigenza il più delle volte non sortisce effetti concludenti.

Così, contro il provvedimento dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate/Territorio, che aveva negato la ruralità al complesso immobiliare destinato ad abitazione dei dipendenti aziendali, perché di superficie superiore ai 240 mq, la società agricola ricorreva alla C.T.P. che lo accoglieva. Decisione analoga era presa dalla C.T.R. che respingeva l'appello del Fisco, considerando l'oggettiva strumentalità dell'immobile in quanto destinato a quella specifica funzione, nell'ambito dell'esercizio dell'attività agricola, ed in ragione dell'asservimento del bene ai terreni sui quali la stessa attività era espletata. Contestando la sentenza, l'Agenzia delle Entrate ribadiva, davanti ai giudici di legittimità, che, ai sensi dell'art. 9, comma 3, lett. e), del d.l. n. 557/1997, i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche di lusso previste dal d.m. 2 agosto 1969 non possono comunque essere riconosciuti come rurali.

L'esito del ricorso era scontato; respingendo tali motivazioni, la Suprema Corte, ha fondato il suo giudicato prendendo a riferimento le unità immobiliari destinate ad attività di ricezione ed ospitalità nell'ambito dell'azienda agrituristica le quali, ancorché censite nelle categorie catastali di pregio A/1 (abitazione di tipo signorile) e A/8 (abitazione in villa), sono considerate quali costruzioni strumentali all'attività agricola, rientranti nella sfera dell'art. 2135 c.c., e rurali per destinazione conformemente al disposto dell'art. 9, comma 3 *bis* del d.l. n. 557/1993, «senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui alla lett. e) dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione»⁵.

Superando le perplessità del caso, l'Amministrazione finanziaria, diversamente dall'atteggiamento assunto per le abitazioni dei dipendenti, si è uniformata a questo indirizzo della giurisprudenza diramando, ai dipendenti uffici, apposita nota della Direzione centrale servizi catastali, cartografici e di pubblicità immobiliare, concernente le «Indicazioni operative specifiche per l'aggiornamento del

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 novembre 2009, n. 24300, in *DeJure*.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 12 agosto 2024, n. 22674, in *Giust. civ. Mass.*, 2024; 6 dicembre 2024, n. 31384 ord., in *DeJure*.

Catasto dei Fabbricati» con specifico riferimento al «Riconoscimento dei requisiti di ruralità per le unità immobiliari destinate ad agriturismo appartenenti alle categorie catastali A/1 o A/8»⁶.

L'accostamento delle abitazioni dei dipendenti alle «costruzioni» agrituristiche di tipo signorile o in villa (di lusso) è valido sul piano concettuale, in ragione della loro strumentalità e del fatto che sono accomunate dall'inquadramento catastale proprio delle unità ad uso abitativo (categorie del gruppo ordinario «A»), ma dal punto di vista strutturale sussistono delle diversità di non poco conto perché, mentre le prime sono del tutto rustiche e di tipo economico (accatastabili nella categoria A/3), le seconde, invece, sono, in alcuni casi (sempre più frequenti), espressione di edifici «pregiati», anche storici e di valore artistico, che esulano dall'ordinarietà e che vengono adattati a questa attività, connessa a quella agricola, mediante interventi di recupero che ne esaltano ancor di più la loro magnificenza. Riservati ad una particolare clientela, questi A/1 o A/8, dispongono di servizi e dotazioni non dissimili da quelli di grandi complessi alberghieri, di prestigio, che vanno per la maggiore. Il rischio è che fattispecie del genere possano poi mettere in penombra il ruolo primario del mondo agricolo. Ecco che per evitare possibili appetiti speculativi, da parte di soggetti estranei al settore ma attratti da evidenti ritorni economici, potrebbe tornare utile una modifica normativa, disponendo all'art. 44, comma 4, del d.lgs. n. 117/2026 [*ex art. 9, comma 3 bis, lett. f*] del d.l. n. 557/1993], l'esclusione dalla ruralità di simili complessi, censiti nelle suddette categorie, compresi, non a caso, anche i castelli, di cui alla categoria catastale A/9, sebbene la normativa non li nomini espressamente.

Come si diceva in premessa, il nuovo Testo Unico in materia di imposte sui redditi dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio del prossimo anno cosicché il tempo per ipotizzare un eventuale intervento legislativo non manca. Ma restano comunque solo congetture.

Quello che di certo si è appreso a seguito della decisione dei giudici di legittimità è che sussistono, nell'ambito della ruralità, diverse tipologie di abitazioni. Vi sono quelle destinate a focolare domestico, della famiglia del coltivatore diretto/IAP, alle quali è preclusa la possibilità di disporre di superfici eccedenti i parametri del d.m. 2 agosto 1969 (indipendentemente dalla composizione del nucleo familiare); altre, ad uso alloggio dei dipendenti aziendali, non soggette ai limiti della superficie e, infine, quelle accatastate nelle categorie A/1 e A/8, come le case destinate ad agriturismo (anch'esse strumentali all'attività aziendale), che prescindono dalla superficie e dall'essere di pregio. Ciascuna di queste ha una propria autonomia.

Luigi Cenicola

⁶ Agenzia delle Entrate: nota 9 luglio 2026, prot. n. 203993.