

Cambiare destinazione agricola ad uno «strumentale» può comportare la perdita della ruralità

Cass. Sez. Trib. 22 luglio 2026, n. 23872 ord. - Paolitto, pres.; Candia, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola La Pieve di Ro.GI. e C. Sas (avv. Pagliani). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 29 gennaio 2020)

Imposte e tasse - Fabbricati rurali strumentali - Richiesta di riconoscimento della ruralità - Immobili ad uso porcilaia - Cessazione dell'attività agricola (allevamento suini) - Trasformazione di parte di essi in locali per essiccazione di cereali e ricovero per attrezzi agricoli - Mancata correlazione tra la destinazione originaria e quella derivante da trasformazione - Caratteristiche tipologiche diverse - Disconoscimento della ruralità.

In tema di catasto, la verifica della ruralità c.d. strumentale della unità immobiliare, di cui agli artt. 9, comma 3 bis, d.l. n. 557/1993 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134/1994 e modificato dall'art. 42 bis, d.l. n. 159/2007, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 222/2007), e 1, comma 5, d.p.r. n. 139/1998, va operata tenendo conto delle oggettive caratteristiche strutturali-tipologiche del bene e della sua concreta destinazione all'attività, accertando se da tali, concorrenti, elementi sia possibile accreditare la funzionalità dell'unità immobiliare all'attività agricola cui l'utilizzo del bene è asservito, con la precisazione che non ogni mancato utilizzo per tale funzione esclude, di per sé, il carattere rurale del bene nella sua oggettiva accezione, ma solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità dell'unità immobiliare.

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

Quando viene meno la ruralità di un fabbricato, sia di abitazione che strumentale, occorre darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate mediante apposita richiesta di cancellazione, dagli atti catastali, della c.d. «annotazione». A stabilirlo è il d.m. 26 luglio 2012, il quale, come noto, ha previsto 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. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali, diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), è apposta una specifica annotazione. Quest'ultima riguarda, quindi, le costruzioni censite in altre categorie, diverse da quella di riferimento, quali, ad esempio: C/6 (stalle, scuderie, rimesse) o C/2 (Magazzini e locali deposito).

Perdere la «ruralità» significa, pertanto, che quel determinato bene immobile non è più in grado di rispondere ai requisiti fiscali, richiesti dall'art. 9, commi 3 e 3 bis, del d.l. n. 557/1993¹, che gli consentono di usufruire di talune agevolazioni. Privarsi della ruralità vuol dire, altresì, inidoneità ad un possibile impiego agricolo poiché l'immobile ha assunto, presumibilmente, un'altra destinazione economica (commerciale, industriale etc.), con diverso inquadramento catastale, ovvero ha cessato del tutto di essere utilizzato.

Al fin di evitare possibili ripercussioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, il titolare deve, quindi, attivarsi in tal senso, utilizzando la modulistica contenuta nel citato decreto ministeriale con cui viene sostanzialmente formalizzata la «deruralizzazione» dell'immobile.

¹ Dal 1° gennaio 2027, art. 44, commi 2 e 4, del d.lgs. n. 117/2026.

Tralasciando gli abitativi, che sono catastalmente iscritti in una delle categorie ordinarie del gruppo «A», l'istituzione della categoria speciale D/10, appositamente creata con l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998, ha avuto quale finalità precipua quella di individuare una categoria (residuale), riservata agli strumentali agricoli, ponendo rimedio a quello che si verificava in origine, prima della riforma del catasto dei fabbricati, attuata con il citato d.l. n. 557/1993, quando si era soliti inserirli nella generica categoria D/1, propria degli «opifici». Fu così che il legislatore ritenne opportuno intervenire fornendo agli strumentali rurali una propria identità resasi necessaria onde evitare quella commistione fra tipologie diverse di costruzioni, aventi distinte destinazioni economiche, ma accomunate da un unico inquadramento catastale. Questo contributo è servito, quindi, a differenziarli dagli altri immobili poiché la loro finalità è quella di essere espressamente dedicati a supporto dell'esercizio delle attività agricole, di cui all'art. 2135 c.c., ivi comprese quelle «connesse», e non possono avere destinazioni diverse senza eventuali e radicali modifiche; essendo al servizio dell'azienda hanno caratteristiche costruttive e strutturali proprie che sono quelle elencate nell'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993. A titolo esemplificativo si citano: i locali destinati all'allevamento e ricovero degli animali (stalle, porcilaie), quelli riservati alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento, ad agriturismo, e altri ancora. Il richiamo a talune di queste casistiche non è casuale ma, come si avrà modo di vedere in seguito, costituisce oggetto dell'ordinanza in esame.

Va comunque sottolineato che l'inventario, delineato dalla norma, non è esaustivo in quanto, in futuro, potranno essere prese in considerazione ulteriori fattispecie costruttive, espressione di nuove attività agricole, anche connesse, integrando così la tipologia dei fabbricati strumentali rurali.

Sul punto, la Suprema Corte ha più volte chiarito che l'unico elemento discriminante per definire la concreta strumentalità dell'unità immobiliare all'attività agricola effettivamente praticata e, dunque, la ruralità del fabbricato, risiede, oltre che nel requisito riguardante l'ubicazione del cespite (insistenza della costruzione su terreno agricolo quale parte del complesso aziendale), anche nella compatibilità delle caratteristiche tipologico-funzionali del bene con l'effettiva attività produttiva del fondo al quale è asservito, circostanza questa che deve costituire oggetto di specifica verifica ai fini del corretto classamento. L'eventuale indagine degli uffici dell'Agenzia delle Entrate/Territorio deve, pertanto, essere improntata ad accertare che sussista questa correlazione al fine di essere qualificate come strumentali all'attività agricola esercitata sul fondo, ed essere, pertanto, accatastate nella categoria D/10².

Il nesso, così configurato dai giudici di legittimità, che deve sussistere fra lo strumentale e l'attività agricola ad esso collegata, è stato oggetto di una significativa decisione, da parte della stessa Corte con l'ordinanza 22 luglio 2026, n. 23872, in epigrafe, la quale, esaminando una casistica del tutto nuova in tema di riconoscimento della ruralità dei fabbricati, è giunta ad una conclusione che pone alcune riflessioni perché, nello specifico, è stata negata tale prerogativa ad un complesso immobiliare strumentale (articolato su due piani) che aveva assunto una destinazione diversa da quella originaria, pur sempre in sintonia con l'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993. In sostanza, uno «strumentale» era stato convertito ad altra funzione, anch'essa «strumentale» all'attività agricola, nell'ambito della stessa azienda; in pratica, un locale destinato all'allevamento di suini (porcilaia) era stato adattato, in parte,

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 luglio 2023, n. 10238 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2023; 20 settembre 2022, n. 27439, *ivi*, 2022.

all'essiccazione di cereali e come deposito attrezzi. Si ritiene, per inciso, che tale variazione d'uso sia stata preceduta da un adeguamento strutturale idoneo alla nuova destinazione ma di questo, come di altro, non si hanno notizie. Così, ad esempio, non è fatta menzione (nell'ordinanza) della categoria alla quale appartenesse in origine il fabbricato; essendo una stalla si è portati a ritenere che fosse accatastato in C/6, con tanto di annotazione di ruralità, trasformato poi in un locale ad uso deposito (forse: C/2), mantenendo invariate le caratteristiche costruttive. Parimenti, avrebbe potuto essere un D/10 (senza annotazione), adattato ad altre funzioni tali da non incidere sulla categoria. Qualunque sia stato il suo inquadramento catastale si trattava, ad ogni modo, di un passaggio che, in linea di principio, non avrebbe potuto pregiudicare la «strumentalità» e la ruralità dell'immobile in quanto entrambe le destinazioni (*ante* e *post*) rientravano fra quelle contemplate dalla normativa di riferimento, compatibili con l'art. 2135 c.c.

Tuttavia, per l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate/Territorio il cambio di destinazione della costruzione pregiudicava il mantenimento della ruralità per cui, con apposito avviso, questa veniva negata. Per l'Amministrazione finanziaria, la variazione aveva comportato, pertanto, una «deruralizzazione» dell'immobile in quanto, essendo cessata l'attività di allevamento dei suini, per la quale il complesso immobiliare era stato costruito e destinato (e di cui conservava le oggettive caratteristiche), era mutata la correlazione tra la funzione produttiva e l'attività svolta dalla società agricola. C'è da chiedersi se, per sanare il tutto, sarebbe stato sufficiente presentare una semplice SCIA³, posto che il mutamento di destinazione d'uso, senza opere (consistenti?), era intervenuto nell'ambito della stessa categoria urbanistica e, aggiungiamo, dell'attività agricola. Una soluzione diversa avrebbe posto il problema della individuazione, semmai, della categoria catastale in cui collocare l'immobile, così deruralizzato. Anche di questo aspetto non ci sono riscontri nell'ordinanza per cui rimangono solo mere riflessioni.

Lo scenario così delineato era propedeutico all'avvio del contenzioso. Il contribuente ricorreva contro l'avviso alla C.T.P. che lo accoglieva e una simile decisione era condivisa anche dalla C.T.R. che rigettava l'appello dell'Agenzia. I giudici tributari facevano presente che la porcilaia insisteva sul fondo, oggetto di coltivazione da parte di azienda agricola, ma non utilizzata, al momento, per l'allevamento; era impiegata solo e parzialmente per la conservazione di attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, mantenendo invariate le caratteristiche costruttive e di destinazione, che non ne consentivano, pertanto, utilizzi diversi. Conseguentemente non aveva perso la sua tipica connotazione «rurale».

Nel ricorso per cassazione della sentenza della C.T.R., il «Fisco» replicava con ulteriori motivi di contestazione, evidenziando che:

- la strumentalità del fabbricato andava valutata in base all'attività effettivamente svolta, rientrando in tale verifica anche il rapporto oggettivo tra l'estensione del terreno e la consistenza dei fabbricati non potendo riconoscersi il carattere rurale ad unità immobiliari la cui consistenza ecceda il fabbisogno dell'azienda;
- la conformazione dell'edificio (disposto su più piani, con stalli di limitate dimensioni) già adibito a porcilaia, aveva caratteristiche oggettive non compatibili con l'attività aziendale (essiccazione di cereali e ricovero di attrezzi agricoli);
- vi era una palese sproporzione tra l'estensione del terreno (oltre 30 ha di terreno) e la consistenza dei fabbricati strumentali ad esso asserviti (circa 20.000 mq.).

Qualche osservazione sembra porsi. L'immobile era adibito, in principio, ad una stalla per cui la sua ruralità non poteva essere messa in discussione. L'azienda agricola, sembra che

³ Cfr. Cass. Sez. III Pen. 30 gennaio 2026, n. 3841, in *DeJure*.

per necessità interne (strutturali) abbia ritenuto opportuno convertire la porcilaia ad altri usi, quali quelli descritti, ma sempre in un contesto finalizzato al soddisfacimento dell'attività d'impresa, senza comprometterne quindi, l'operatività della medesima. Era, pertanto, condivisibile la valutazione dei giudici tributari anche perché il tutto era avvenuto in ambito interno, senza altri fini se non quelli di diversificare l'utilizzo di quel determinato fabbricato per l'esercizio di attività «complementari» idonee al soddisfacimento dei nuovi scopi prefissati dal titolare dell'azienda, rientranti comunque nella sfera dell'art. 2135 c.c.

Quanto poi all'obiezione riferibile alla superficie, va rammentato che la stessa Amministrazione finanziaria, intervenendo sul tema⁴, ha fatto presente che la strumentalità dei fabbricati prescinde dall'estensione della superficie del terreno al quale sono asserviti. Il riconoscimento della ruralità presuppone comunque l'esistenza dell'azienda agricola costituita dalla presenza di terreni e costruzioni che congiuntamente siano di fatto correlati alla produzione agricola.

In senso conforme, la Corte di legittimità ha affermato, in altra circostanza, che non conta, *ex se*, l'entità della superficie occupata dal bene strumentale, rilevando invece la correlazione funzionale dell'immobile all'esercizio dell'attività agricola in una delle varianti tipizzate dalla disciplina, nel senso che le caratteristiche funzionali e tipologiche devono essere tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale l'intero edificio era stato costruito⁵.

Affidata ai giudici di legittimità la decisione della vertenza i medesimi, nel merito, si sono espressi richiamandosi alla normativa di riferimento e alla giurisprudenza, ribadendo che la ruralità deve essere qualificata da una strumentalità dell'unità immobiliare all'attività agricola in termini oggettivi ed effettivi, desunta cioè dalle caratteristiche strutturali e tipologiche del bene in rapporto funzionale all'attività in concreto esercitata ed in cui si realizza la sua ontologica destinazione. In tale prospettiva, conta rimarcare che nella verifica in questione non può prescindersi dall'accertamento dell'effettiva sussistenza di quella attività agricola alla quale il bene è strutturalmente, per sue caratteristiche tipologiche, preordinato, non potendo, altresì, concepirsi una destinazione dell'immobile all'attività agricola, in cui si concretizza, in definitiva, il nesso di strumentalità, che resti però nei fatti inattuata. Fin qui nulla di nuovo.

La Suprema Corte ha, quindi, aggiunto che «non ogni mancato utilizzo a tale funzione esclude, di per sé, il carattere rurale del bene nella sua oggettiva accezione, ma solo quello che costituisca indizio grave di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene»⁶.

È stato forse ritenuto indizio «grave» di mutamento di destinazione quello verificatosi nel caso di specie? Il passaggio da uno complesso «strumentale» ad altro, dello stesso tipo, nell'ambito dell'azienda agricola, rappresenterebbe un impedimento così rilevante, tale da pregiudicare il riconoscimento della ruralità dell'immobile destinato al ricovero degli attrezzi e all'essiccazione dei cereali? Così sembrerebbe, tant'è che la Suprema Corte ha accolto le doglianze dell'Agenzia delle Entrate/Territorio rilevando che la C.T.R. non si era fatta carico di esaminare se il mancato utilizzo del bene fosse o meno indice del venir meno del nesso strumentale fra il complesso immobiliare con la specifica attività agricola per cui era stato concepito e se la funzione strumentale in origine assegnata al medesimo fosse riconvertibile, senza radicali trasformazioni edilizie, nell'attività agricola svolta dalla società. Non

⁴ Agenzia delle Entrate: interpello 10 settembre 2019, n. 369.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 luglio 2023, n. 10238 ord., cit.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 12 ottobre 2016, n. 20516, in *DeJure*.

solo questo però impediva di ritenere condivisibili i giudizi dei giudici tributari. Poiché risultava una parte del complesso inutilizzata, la Commissione tributaria regionale – a giudizio sempre della Corte – non aveva avuto cura di accertare la precisa consistenza di detta porzione dei beni ancora asservita alla (nuova) attività (coltivazione dei terreni) e di stabilirne la misura in termini compatibili e coerenti rispetto alla (diversa) funzione servente svolta rispetto all'originaria destinazione.

Sembra di capire, quindi, che la perdita della ruralità sia stata più che altro imputabile a quella parte del complesso immobiliare «non utilizzata». È quello che si evince dalle conclusioni della controversia laddove la Suprema Corte ha comunque rinviato il tutto ai medesimi giudici tributari per un nuovo esame da compiere secondo le direttive enunciate nell'ordinanza stessa.

Orbene, l'attenzione di questi ultimi dovrebbe, quindi, focalizzarsi su quella parte (in termini di consistenza) non più idonea a finalità agricole. Un compito difficile perché solitamente, in questi casi, si procede con un frazionamento catastale dove all'immobile inutilizzato è attribuito un nuovo inquadramento catastale, con relativa rendita, diventando, pertanto, un fabbricato del tutto autonomo. Così operando, l'unità immobiliare perde la ruralità salvo poi poterla recuperare in seguito allorquando il titolare decida per un suo nuovo impiego aziendale, previo adattamento alle mutate esigenze. In tal caso, sarà necessario presentare la domanda di riconoscimento, di cui al d.l. n. 26 luglio 2012, con la proposizione (a mezzo DOCFA) di una categoria idonea alla programmata destinazione agricola (C/6, C/7 o anche D/10), al fine di ottenere l'auspicata «annotazione» (limitatamente alle prime due categorie) di ruralità.

Ma una simile ipotesi, i giudici di legittimità non l'hanno prospettata per cui delimitare un confine ipotetico (fra ciò che è inutilizzato e ciò che è impiegato per finalità agricole) con una linea di demarcazione immaginaria sarebbe pressoché inutile.

Luigi Cenicola