

# Illegittima la variazione di categoria catastale da D10 a D8 degli immobili strumentali all'esercizio di una attività agrituristica

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 - Società agricola per azioni - Variazione di categoria catastale da D10 a D8 - Struttura agrituristica - Costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni - Illegittimità della variazione.**

(*Omissis*)

## RILEVATO CHE

1. Con sentenza n. 1894/03/2018 la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigettava l'impugnazione proposta dalla società "Torre Salsa Turistica società agricola per azioni" confermando l'avviso di accertamento in forza del quale era stata variata la categoria catastale dell'immobile di proprietà della società contribuente sito in S, contrada (*Omissis*), iscritto al N.C.E.U. al foglio 1, part. 5, sub 2 da quella proposta "D/10" a quella "D8".
2. I giudici di appello rilevavano, in particolare, che l'avviso era da ritenere legittimo in quanto l'Agenzia delle entrate aveva correttamente accertato le caratteristiche delle abitazioni "de quibus" aventi "i caratteri tipici dei minialloggi a destinazione residenziale-turistico balneare (soggiorno con angolo cottura camera da letto e bagno)" ed in assenza di "ulteriori immobili strumentali all'attività di coltivazione del fondo", precisando che, dalla stessa attività promozionale, si evinceva che "l'offerta al pubblico dell'immobile in questione presentava la struttura quale turistico balneare non agrituristica" e che la società non aveva comprovato l'attività prevalente.
3. Contro detta sentenza propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi illustrati con successiva memoria, la società contribuente "Torre Salsa Turistica società agricola per azioni".
4. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

## CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo la società ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4. c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c., non avendo i giudici territoriali esaminato la specifica eccezione relativa al difetto di competenza dell'Agenzia del territorio a compiere valutazioni in merito all'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 e al Comune, omettendo pure di esaminare lo specifico motivo di appello relativo alla violazione dell'onere probatorio incombente in capo all'ufficio.
2. Con il secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3. c.p.c., violazione del D.M. 701/1994, rilevando che a prescindere dal dedotto vizio di omessa pronunzia sussisteva, comunque, la violazione dell'art. 1, comma 3, del D.M. n. 701/1994, dal momento che essendo stata operata la verifica in forza della quale era stata accertata la destinazione dell'immobile ad attività agrituristica, l'Ufficio avrebbe dovuto confermare la categoria D/10, non essendo di sua competenza l'accertamento dei presupposti soggettivi ed oggettivi per qualificare tale attività come agrituristica.
3. Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3. c.p.c., violazione dell'art. 2697 c.c. sotto il profilo della errata ripartizione dell'onere della prova con specifico riguardo all'individuazione della parte processuale tenuta a dimostrare la correttezza o meno della rendita catastale rettificata con l'atto impugnato e quindi, a tal fine, nella fattispecie, la prevalenza dell'attività agricola su quella di ricezione e ospitalità.  
Rileva che, anche ad ammettere che l'ufficio fosse legittimato ad accertare i requisiti per lo svolgimento delle attività agrituristiche, in ogni caso se l'UTE intendeva discostarsi dalle conclusioni alle quali erano giunti gli enti preposti al controllo dell'attività agrituristica, avrebbe dovuto fornire ai giudici di merito prove idonee a dimostrare il proprio assunto, prova che nella specie non è stata fornita.  
Evidenzia che nel caso in cui gli organi competenti abbiano già verificato la ricorrenza dei presupposti previsti per la qualificazione di un'attività ricettiva come "agrituristica" ed abbiano rilasciato i prescritti provvedimenti autorizzativi, laddove l'Agenzia del Territorio, al fine di rettificare la rendita catastale proposta con procedimento DOCFA, contesti (ammesso che sia a ciò abilitata), la sussistenza dei presupposti per l'esercizio di tale attività (nella specie, il difetto della prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella turistica), nessun onere probatorio poteva essere posto a carico della parte contribuente.
4. Con il quarto motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3. c.p.c., violazione dell'art. 4 della legge n.96/2006 e dell'art.4 della L.r. Sicilia n. 3/2010, avendo i giudici di appello escluso la ricorrenza dei requisiti per qualificare l'attività di ricezione e ospitalità svolta dalla contribuente in violazione delle disposizioni normative suddette.
5. Con il quinto motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4. c.p.c., violazione dell'art. 111, comma sesto, Cost. e 36, comma 2, D.Lgs. 546/1992, non avendo la C.T.R. chiarito per quale ragione tutta la documentazione prodotta non era idonea a comprovare la stretta connessione fra l'attività agricola e quella agrituristica.



6. Il ricorso può trovare accoglimento nei termini appresso specificati.

7. Il primo motivo è infondato

7.1. Non appare, invero, ravvisabile il vizio di omessa pronunzia, in quanto la sentenza della C.T.R., ancorché confermativa di quella di primo grado, l'ha in toto sostituita, rigettando in maniera espressa ovvero implicita tutte le deduzioni di parte contribuente e ritenendo corretto l'operato dell'ufficio;

8. Il secondo motivo non coglie nel segno, in quanto rientra certamente nella competenza dell'Agenzia del territorio, oggi Agenzia delle entrate, verificare se sussistono i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini della classificazione catastale sulla scorta della normativa vigente. Questa Corte ha, invero, affermato che 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 (vedi Cass. n. 8773 e n. 12205 del 2015). Secondo quanto stabilito dal Decreto del 26/07/2012 - Min. Economia e Finanze all' art. 1:

"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.

2. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali di cui al comma 1, diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), è apposta una specifica annotazione. 3. Per il riconoscimento del requisito di ruralità, si applicano le disposizioni richiamate all'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133". L'art. 4, "Verifica delle domande e delle autocertificazioni, in vigore dal 09/08/2012" stabilisce:

"1. L'Ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio, per gli aspetti di diretta competenza, provvede, anche a campione, alla verifica delle autocertificazioni allegate alle domande di cui all'art. 2, comma 3 e alle richieste di cui all'art. 2, comma 6, nonché alla verifica del classamento e dei requisiti di ruralità per gli immobili dichiarati con le modalità previste dal decreto del Ministro delle finanze n. 701 del 1994. 2. L'Agenzia del territorio rende disponibili ai comuni, sul portale per i comuni gestito dalla medesima Agenzia, e all'Agenzia delle entrate, le domande presentate per il riconoscimento dei requisiti di ruralità di cui all'art. 2, al fine di agevolare le attività di verifica di rispettiva competenza. 3. Le informazioni necessarie alla verifica dei requisiti di ruralità e dei contenuti dell'autocertificazione, presso le Amministrazioni competenti, ai sensi dell'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000, sono acquisite, senza oneri, con qualunque mezzo idoneo ad assicurare la certezza della fonte di provenienza.

Al fine di agevolare l'acquisizione di informazioni e dati, contenuti in albi, elenchi o pubblici registri, le Amministrazioni che detengono tali informazioni o dati sono tenute a consentire, senza oneri, l'accesso, anche per via telematica, ai loro archivi informatici, nel rispetto della normativa della tutela della privacy. 4. Le informazioni necessarie alle verifiche di cui al comma 1, reperibili sul territorio, possono essere rese disponibili dai comuni all'Agenzia del territorio per il tramite del portale di cui al comma 2". Non può, quindi, revocarsi in dubbio che ogni valutazione, ai fini che occupano, compete in via esclusiva all'Ufficio finanziario il quale non può essere, di certo, totalmente vincolato dalle determinazioni di altre autorità amministrative.

9. Il terzo motivo è, anch'esso, infondato.

9.1. Nella sentenza impugnata non si può ravvisare alcuna violazione (o falsa applicazione) dell'art. 2697 cod. civ., la quale si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poiché in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (tra le tante: Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 15974; Cass., Sez. 5, 20 ottobre 2021, n. 29041; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, n. 10016; Cass., Sez. 5, 4 aprile 2022, n. 10673; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2022, n. 17350). Invero, nella fattispecie in esame, la Commissione Tributaria Regionale non ha operato alcuna inversione dell'onere della prova ma ha, piuttosto, ritenuto che l'Ufficio avesse provato la non prevalenza dell'attività agricola, conclusione questa, a suo avviso, non smentita dalla documentazione offerta dalla parte contribuente.

10. Il quarto ed il quinto motivo, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, sono da ritenere fondati.

10.1. Va osservato che i giudici di appello hanno affermato che l'avviso in esame era da ritenere legittimo in quanto l'Agenzia delle entrate aveva correttamente accertato le caratteristiche delle abitazioni "de quibus" aventi "i caratteri tipici dei minialloggi a destinazione residenziale-turistico balneare (soggiorno con angolo cottura camera da letto e bagno)" ed in assenza di "ulteriori immobili strumentali all'attività di coltivazione del fondo", precisando che, dalla stessa attività promozionale, si evinceva che "l'offerta al pubblico dell'immobile in questione presentava la struttura quale turistico balneare non agriturismo", aggiungendo, ancora, che: " .. la documentazione prodotta nel giudizio di appello (segnatamente fatture di acquisto, di consumo ecc..) è inidonea a dimostrare la prevalenza di una delle attività svolte in concreto dalla Torre Salsa Turistica Società Agricola per Azioni, rispetto a quella ritenuta prevalente, viepiù con riferimento allo specifico immobile di cui è stato modificato il classamento".

10.2. Ai fini di una compiuta disamina dei predetti motivi appare necessario muovere dalla normativa di riferimento. Il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 1, comma 5, ha stabilito che: "Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella 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". L'art. 2, comma 1, dello stesso decreto ha, quindi, inserito nel D.L. n. 557 del 1993, art. 9, il comma 3-bis, recante la seguente disposizione: "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate: alla protezione delle piante; alla conservazione dei prodotti agricoli;.....all'agriturismo in conformità a quanto previsto dalla legge 20/2/2006 n. 96;

ad 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". L'art. 2 della legge n. 96/2006, recante la "Definizione di attività agrituristiche", prevede: "1. Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali.

2. Possono essere addetti allo svolgimento dell'attività agriturstica l'imprenditore agricolo e i suoi familiari ai sensi dell'articolo 230-bis del codice civile, nonché i lavoratori dipendenti a tempo determinato, indeterminato e parziale. Gli addetti di cui al periodo precedente sono considerati lavoratori agricoli ai fini della vigente disciplina previdenziale, assicurativa e fiscale. Il ricorso a soggetti esterni è consentito esclusivamente per lo svolgimento di attività e servizi complementari.

3. Rientrano fra le attività agrituristiche: a) dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori; b) somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcoolico e superalcoolico, con preferenza per i prodotti tipici e caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali, secondo le modalità indicate nell'articolo 4, comma 4; c) organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la legge 27 luglio 1999, n.268; d) organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale. 4. Sono considerati di propria produzione i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola e ottenuti attraverso lavorazioni esterne. 5. Ai fini del riconoscimento delle diverse qualifiche di imprenditore agricolo, nonché della priorità nell'erogazione dei contributi e, comunque, ad ogni altro fine che non sia di carattere fiscale, il reddito proveniente dall'attività agriturstica è considerato reddito agricolo".

L' art. 4 -Criteri e limiti dell'attività agriturstica- poi così dispone: "1. Le regioni, tenuto conto delle caratteristiche del territorio regionale o di parti di esso, dettano criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agriturstica.2. Affinché l'organizzazione dell'attività agriturstica 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. 4. Al fine di contribuire alla realizzazione e alla qualificazione delle attività agrituristiche e alla promozione dei prodotti agroalimentari regionali, nonché alla caratterizzazione regionale dell'offerta enogastronomica, le regioni disciplinano la somministrazione di pasti e di bevande di cui all'articolo 2, comma 3, lettera b), tenendo conto dei seguenti criteri: a) l'azienda che somministra pasti e bevande deve apportare comunque una quota significativa di prodotto proprio.

Particolari deroghe possono essere previste nel caso di somministrazione di pasti e bevande solo alle persone alloggiate; b) per aziende agricole della zona si intendono quelle collocate in ambito regionale o in zone omogenee contigue di regioni limitrofe, e per esse deve essere stabilita una ulteriore quota di apporto di prodotti; c) le quote di cui alle lettere a) e b) devono rappresentare la prevalenza dei prodotti impiegati nella somministrazione dei pasti e delle bevande; d) la parte rimanente dei prodotti impiegati nella somministrazione deve preferibilmente provenire da artigiani alimentari della zona e comunque riferirsi a produzioni agricole regionali o di zone omogenee contigue di regioni limitrofe; e) in caso di obiettiva indisponibilità di alcuni prodotti in ambito regionale o in zona limitrofa omogenea e di loro effettiva necessità ai fini del completamento dell'offerta enogastronomica, è definita una quota limitata di prodotti di altra provenienza, in grado di soddisfare le caratteristiche di qualità e tipicità;

f) qualora per cause di forza maggiore, dovute in particolare a calamità atmosferiche, fitopatie o epizootie, accertate dalla regione, non sia possibile rispettare i limiti di cui alla lettera c), deve essere data comunicazione al comune in cui ha sede l'impresa il quale, verificato il fatto, autorizza temporaneamente l'esercizio dell'attività. 5. Le attività ricreative o culturali di cui all'articolo 2, comma 3, lettera d), possono svolgersi autonomamente rispetto all'ospitalità e alla somministrazione di pasti e bevande di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma, solo in quanto realizzino obiettivamente la connessione con l'attività e con le risorse agricole aziendali, nonché con le altre attività volte alla conoscenza del patrimonio storico-ambientale e culturale.

Le attività ricreative e culturali per le quali tale connessione non si realizza possono svolgersi esclusivamente come servizi integrativi e accessori riservati agli ospiti che soggiornano nell'azienda agricola e la partecipazione, anche facoltativa, a tali attività non può pertanto dare luogo ad autonomo corrispettivo". A sua volta la legge Regione Sicilia n. 3/2010, all'art. 4 - Criteri e limiti dell'attività agrituristica- ha stabilito: "1. 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 (P.A.C.), fermo restando l'obbligo della sussistenza dell'impresa agricola. (Periodo omesso 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 P.A.C., nonché delle superfici destinate a bosco e/o soggette a vincoli ambientali e paesaggistici. 3. L'attività di ospitalità deve essere dimensionata in coerenza con le tipologie dei fabbricati aziendali esistenti ed essere contenuta entro limiti compatibili con un'offerta di servizi, differenziati da quelli di tipo turistico-alberghieri, che siano espressione delle autentiche connotazioni rurali degli ambiti territoriali interessati. L'attività di somministrazione di pasti e bevande all'interno dell'azienda agrituristica, è ammessa nei limiti determinati anche dalla disponibilità della materia prima agricola aziendale, salvaguardando in ogni caso le caratteristiche di un'offerta di qualità, rivolta preferibilmente agli ospiti che soggiornano in azienda, nel rispetto dei requisiti igienicosanitari.

4. L'attività di somministrazione di pasti e bevande di cui al comma 3, nonché le iniziative promozionali e le degustazioni di cui all'articolo 2, comma 3, lettera c), devono essere prevalentemente finalizzate alla valorizzazione di: a) prodotti aziendali propri e prodotti ricavati da materie prime dell'azienda, anche attraverso lavorazioni effettuate da terzi; b) prodotti regionali con marchio DOP, IGP, IGT, DOC, DOCG; c) prodotti compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agricoli e agroalimentari tradizionali; d) prodotti biologici certificati nel rispetto della normativa comunitaria, nazionale e regionale vigente. 5. L'attività agricola si considera comunque prevalente, quando le attività di ricezione e di somministrazione di pasti e bevande interessino un numero non superiore a dieci ospiti e l'azienda disponga di almeno due ettari di superficie agricola utilizzata, (...). 6. Nell'attività di somministrazione di pasti e bevande i menu proposti devono essere, in ogni caso, coerenti con le tradizioni gastronomiche proprie del comprensorio rurale in cui è situata l'azienda agrituristica.

7. Le attività ricreative o culturali di cui all'articolo 2, comma 3, lettera d), possono svolgersi autonomamente rispetto all'ospitalità e alla somministrazione di pasti e bevande di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 3 dell'articolo 2, solo in quanto realizzino obiettivamente la connessione con l'attività e con le risorse agricole aziendali nonché con le attività volte alla conoscenza del patrimonio storico ambientale e culturale delle aree rurali, ove ricade l'azienda agrituristica. Le attività ricreative e culturali per le quali tale connessione non si realizza, possono svolgersi esclusivamente come servizi integrativi e accessori riservati agli ospiti che soggiornano nell'azienda agricola e la partecipazione, anche facoltativa, a tali attività non può, pertanto, dare luogo ad autonomo corrispettivo".

10.3. Occorre, quindi, richiamare quanto affermato da questa Corte (vedi Cass. ord. n. 27198/2022) in merito al fatto 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 del 1993, senza che ad esse possa trovare applicazione l'esclusione di cui alla lett. f) dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto, operante per le sole costruzioni rurali destinate ad abitazione". In seno a tale pronunzia è stato chiarito testualmente che (...) Quanto, invece, ai fabbricati rurali non destinati ad abitazione, il legislatore ha delegato al governo (legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156) il compito di regolamentare la materia, disponendo "la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali (...), tenendo conto del fatto che la normativa deve essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa... e che si deve provvedere all'istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali (...)".

Tale disposizione imponeva, pertanto, al legislatore delegato di tenere distinte - per la classificazione in catasto e, indirettamente, a fini fiscali - le costruzioni rurali destinate ad abitazione da quelle strumentali all'attività agricola. In esecuzione della delega, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 1, comma 5, ha stabilito che "Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella 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".

L'art. 2, comma 1, dello stesso decreto ha quindi inserito nel D.L. n. 557 del 1993, art. 9, il comma 3 bis, recante - per quanto ora interessa - la seguente disposizione: "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate: (...) all'agriturismo in conformità a quanto previsto dalla legge 20/2/2006 n. 96; (...) 2.3. Tali disposizioni, rilevanti a fini catastali e fiscali, non solo introducono, in modo chiaro e definitivo, una distinzione, anche di classamento



catastale, fra costruzioni rurali, a seconda che siano destinate ad abitazione ovvero strumentali all'esercizio di determinate attività agricole, mediante attribuzione solo a queste ultime della categoria speciale D/10, ma soprattutto, "contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito),... implicitamente ma inequivocabilmente chiariscono che per gli altri fabbricati strumentali, non destinati all'abitazione rileva soltanto la loro destinazione ad una delle finalità sopra indicate" (Vedi Cass. n. 14013 del 2012; Cass. n. 20953 del 2008; Cass. n. 6884 del 2005) e che, quindi, allo scopo di riconoscere l'appartenenza di una costruzione strumentale alla categoria catastale D/10, ha rilievo soltanto la sua destinazione ad una delle finalità indicate dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, cit. 3.

Tanto premesso, la conclusione della C.T.R., a sostegno della posizione della contribuente, secondo cui la destinazione degli immobili ad attività di agriturismo sia sufficiente ad attribuire agli stessi il carattere di costruzione strumentale allo svolgimento dell'attività agricola, ai sensi dell'art. 9, comma 3 bis cit., merita di essere condivisa, trovando riscontro nel suindicato quadro normativo. 3.1 In riferimento a tale norma va, infatti, evidenziato che l'elencazione esemplificativa ivi contenuta costituisce pur sempre una specificazione del requisito principale richiesto, che resta la strumentalità necessaria della costruzione rispetto allo svolgimento di un'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c. L'art. 2135 c.c., nel testo novellato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 228/01, applicabile "ratione temporis", prevede che

"1. È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. 2. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. 3. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo 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, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.";

La giurisprudenza formatasi su tale nuova formulazione ha evidenziato come il legislatore abbia inteso ampliare significativamente la nozione di imprenditore agricolo, allo scopo di rafforzare la posizione imprenditoriale dell'operatore soprattutto per le attività connesse, pur mantenendo fermo il nucleo essenziale dell'attività agricola, siccome incentrata sul "fattore terra", intesa come fattore produttivo, negando, invece la sussistenza dell'impresa agricola, allorché le attività connesse di cui all'art. 2135 assumano rilievo decisamente prevalente, sproporzionato rispetto a quelle di coltivazione, allevamento e selvicoltura (Cass. n. 16614/2016 - Cass. n. 22978/2016 - Cass. n. 24995/2010). È stato quindi da questa Corte affermato che l'art. 2135 c.c. novellato, richiamando le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico, ha ricompreso tra quelle complementari anche le attività che non presentano una connessione necessaria tra produzione e utilizzazione del fondo, ma unicamente un collegamento funzionale e meramente strumentale con il terreno (Sez. L, n. 5391 del 07/03/2018, Rv. 647510 - 01).

3.2 Ebbene, tra le attività connesse, ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 c.c., rientrano in modo testuale quelle di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge, cui va certamente ricondotta l'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. Ad ulteriore conferma di ciò rileva che art. 9, comma 3 bis, cit. tra le ipotesi esemplificative, ai fini del riconoscimento del carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., individua proprio l'ipotesi della loro destinazione ad agriturismo in conformità a quanto previsto dalla legge 20/2/2006 n. 96"; (vedi anche in senso conf., da ultimo, Cass. 22674/2024).

10.5. Alla luce della citata normativa e sulla scorta dei cennati principi giurisprudenziali risulta, quindi, che la C.T.R., omettendo di valutare le specifiche allegazioni di parte ricorrente e la documentazione richiamata (elementi tutti analiticamente indicati nell'odierno ricorso alle pagg. 20 e segg., ai fini della c.d. autosufficienza), 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 D10 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 (D10), non esclusa, di per sé, dagli scarni elementi evidenziati dal giudice di appello.

11. Conseguentemente, in accoglimento del quarto e del quinto motivo, rigettati i primi tre, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, che dovrà riesaminare la vicenda in questione sulla scorta delle considerazioni sopra formulate, procedendo anche alla regolamentazione delle spese di questo giudizio.

P.Q.M.

accoglie il quarto ed il quinto motivo di ricorso; rigetta il primo, il secondo e il terzo; cassa la sentenza impugnata in

relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda anche la regolamentazione delle spese di questo grado di giudizio.

*(Omissis)*

