

Fabbricati rurali: l'abitazione dei dipendenti agricoli mantiene la ruralità strumentale anche se supera i 240 mq

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 - Ruralità dei fabbricati - Fabbricati strumentali - Azienda agricola - Abitazione dei dipendenti - Ruralità fiscale - Immobili di lusso - Superficie superiore a 240 mq - Art. 9, comma 3 bis, d.l. n. 557/1993 - Costruzioni strumentali - Catasto - Classificazione catastale - Attività agricola.

(*Omissis*)

FATTO

1. Oggetto di controversia è il provvedimento in atti con cui l'Ufficio aveva negato la richiesta di riconoscimento del requisito di ruralità dell'unità immobiliare della suindicata società perché ritenuta avere i requisiti di abitazione di lusso, ai sensi dell'art. 6 D.M. 2 agosto 1969, in quanto di superficie superiore ai 240 mq.
2. La Commissione tributaria regionale della Toscana, in linea con la pronuncia di primo grado, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, considerando l'oggettiva strumentalità dell'immobile siccome destinato ad abitazione dei dipendenti della società esercente l'attività agricola ed in ragione dell'asservimento del bene ai terreni sui quali si svolgeva l'attività agricola.
3. Con ricorso notificato in data 2/5 marzo 2020 l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso contro la suindicata pronuncia, sulla base di un unico motivo.
4. La società agricola Berenger Blass Italia Srl notificava controdeduzioni in data 14 maggio 2020, successivamente depositando memoria illustrativa.

DIRITTO

1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso in esame avanzata dalla contribuente sul rilievo che lo stesso veniva notificato in luogo non corrispondente a nessuna delle sedi della società, nemmeno di quella eletta, ma presso il difensore-domiciliatario in sito ove lo stesso non aveva lo studio professionale, la residenza o domicilio, eccedendo pertanto la sua inesistenza.

1.1. Va, infatti, dato seguito al principio da tempo affermato da questa Corte secondo cui l'inesistenza della notificazione di un atto è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dello stesso, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a renderlo riconoscibile quale atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.

Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, "ex lege", eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa (così Cass., Sez. Un., n. 14916/2016, principio espresso in tema di notifica del ricorso per cassazione, ripresa, tra le tante, da Cass. n. 26511/2022 e da Cass. n. 978/2023).

In tali termini, la notifica del ricorso presso il difensore domiciliatario della controricorrente non può considerarsi inesistente, mentre la costituzione della società ha sanato, a mente dell'art. 156 c.p.c., ogni ipotesi di nullità.

2. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 9, comma 3-bis, lett. f), D.L. n. 557/1993, reputando erronea la valutazione operata dalla Commissione regionale sul rilievo che essa non ha tenuto conto delle caratteristiche di lusso dell'unità abitativa (di 272 mq) e che lo stesso D.M. n. 16784/2012 (di attuazione del D.L. 557/1993) prevede che gli immobili utilizzati come abitazione dei dipendenti dell'azienda agricola non possono essere riconosciuti rurali se hanno i requisiti di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969 (vale a dire se di superficie superiore ai mq 240).

L'Agenzia richiama, a tal proposito, l'art. 9, comma 3-bis, lett. e),

D.L. 557/1997 secondo cui i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche di lusso previste dal D.M. 2 agosto



1969 non possono "comunque" essere riconosciute come rurali.

3. Il ricorso non può essere accolto.

Va subito dato conto, in punto di fatto, che il Giudice regionale ha accertato l'oggettiva e pacifica destinazione dell'unità immobiliare in oggetto "ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricola" (v. pagina n. 3 della sentenza impugnata). La pronuncia non ha fatto esplicito cenno al rispetto delle prescrizioni dell'art. 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993 (vale a dire la destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione dei dipendenti assunti 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), ma la ricorrenza di detta condizione, implicitamente reputata sussistente nella pronuncia impugnata, non ha costituito oggetto di contestazione.

4. Deve segnalarsi che su analoga questione (una delle quali ha interessato anche le stesse parti del presente giudizio), in cui emergeva la destinazione di unità immobiliari ad attività di ricezione ed ospitalità nell'ambito di un'azienda agrituristica, è stato riconosciuto il carattere di ruralità del bene in base al seguente principio di diritto: "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" (così Cass. n. 27198/2022; in termini poi ripresi - tra le stesse parti - da Cass. 22674/2024 ed ancora da Cass. n. 31384/2024).

5. i principi espressi da tali pronunce sono esportabili nella fattispecie in rassegna in cui il vincolo di strumentalità del bene all'attività agricola è segnato dall'essere dette unità destinate ad abitazione dei dipendenti della società, per cui ai contenuti di tali precedenti ed al riepilogo ivi contenuto del quadro normativo di riferimento va fatto rinvio in tale sede, anche ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., ricordando in sintesi che:

- l'art. 9, comma 3, lett. e), D.L. n. 557/1993 prevede che i fabbricati ad uso abitativo che hanno le caratteristiche delle unità

immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 (abitazione di tipo signorile) ed A/8 (abitazione in villa), ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 (in materia di edilizia abitativa), non possono essere riconosciuti come rurali;

- in attuazione della delega al Governo disposta dall'art. 3 della legge n. 662/1996, l'art. 2 D.P.R. 139/1998 ha inserito all'art. 9 D.L. n. 557/1993 il comma 3-bis, secondo cui "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., e in particolare destinate:... f) 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'elencazione esemplificativa contenuta nella disposizione dell'art. 9, comma 3, del D.L. n. 557/1993, è una specificazione del requisito principale richiesto, che è e resta la strumentalità necessaria della costruzione rispetto allo svolgimento di un'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c.;

- 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 ricondotta l'ipotesi in cui l'offerta di ospitalità ed alloggio avvenga in unità abitative utilizzate nell'ambito dell'attività esercitata dall'azienda agricola;

- ne consegue che anche un'abitazione munita delle caratteristiche di lusso, in base al regolamento di cui al decreto 2 agosto 1969, perché di superficie superiore a mq 240, se destinata alle attività normativamente previste, svolte nell'ambito dell'azienda agricola, può assumere, nel rispetto delle relative condizioni, la qualifica di ruralità strumentale.

6. Deve aggiungersi che, nella fattispecie in rassegna, tale soluzione si impone a fronte del chiaro dato normativo dell'art. 9, comma 3-bis, lett. f), D.L. 557/1993, che indica e qualifica espressamente le unità immobiliari destinate ad abitazione dei dipendenti, senza limitazioni di sorta, come beni rurali e strumentali.

Ed a tanto si giunge, considerando lo sviluppo normativo che segue.

6.1. Nello specifico, occorre, infatti, sottolineare che nella sua originaria formulazione, l'art. 9, comma 3, D.L. n. 557/1993 prevedeva - per quanto qui rileva - che: "Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati devono soddisfare le seguenti condizioni:... b) l'immobile deve essere utilizzato, quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola, dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercenti attività agricole nella azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento;... e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

6.2. L'art. 2 D.P.R. n. 139/1998 aggiungeva un comma 3-bis, che disponeva nei seguenti termini: "Ai fini fiscali deve

riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Deve, altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo".

6.3. Successivamente, i commi 3 e 3-bis del citato art. 9 venivano riscritti dall'art. 42-bis D.L. n. 159/2007 (conv. in legge n. 222/2007), che così disponeva:

- "al comma 3, la lettera b) è abrogata" (art. 42, comma 1, lett. b); si trattava della disposizione secondo la quale "l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna);

- sostituiva il comma 3, lett. a), nei seguenti termini:

- "a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:

- 1) dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;

- 2) dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;

- 3) dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;

- 4) da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;

- 5) da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;

- a-bis) i soggetti di cui ai numeri 1), 2) e 5) della lettera a) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580";

- sostituiva il comma 3-bis, nei seguenti termini:

- 3-bis. "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:... f) 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...";

- 3-ter. "Le porzioni di immobili di cui al comma 3-bis, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A"".

6.4. Alla luce di quanto precede deve, allora, convenirsi sul rilievo secondo il quale le abitazioni destinate ai dipendenti, che prima dell'intervento normativo di cui all'art. 42-bis D.L. n. 159/2007 (conv. in legge n. 222/2007) erano unitariamente considerate tra le unità

rurali a destinazione abitativa (art. 9, comma 3), per effetto di queste ultime modifiche sono, ex lege, transitate nella categoria delle unità strumentali.

In tal senso, va ritenuto che le previsioni dell'art. 9, comma 3, lett. e), e del comma 3-bis, lett. f), D.L. 557/1993 regolino fattispecie diverse, rispettivamente: (i) le unità destinate ad abitazione che se superiori a 240 mq non possono essere considerate rurali e (ii) le unità che sono considerate rurali e strumentali, senza limitazioni di superficie, se destinate, alle citate condizioni normative, ad alloggio dei dipendenti.

Quindi, dette due disposizioni non vanno lette insieme - come ritiene l'Agenzia - per escludere la ruralità delle unità adibite ad alloggio dei dipendenti, giacché - come affermato da questa Corte (v. Cass. n. 27198/2022) - l'art. 3 della legge n. 662/1996 ha imposto al legislatore delegato di tenere distinte le costruzioni rurali destinate ad abitazione da quelle strumentali all'attività agricola e l'art. 9, comma 3-bis, lett. f), D.L. 557/1993 ha espressamente qualificato come rurali e strumentali le unità immobiliari destinate ad alloggi dei dipendenti senza limiti di superficie.

In tal senso, l'avverbio "comunque" di cui al comma 3 non ha il significato di elidere il successivo dato normativo introdotto dal comma 3-bis.

6.5. È pur vero che - come dedotto dall'Agenzia - l'allegato B) del D.M. 26 luglio 2012 continua a far riferimento, nella nota 9, al divieto di ruralità per le unità abitative di lusso (oppure A/1 o A/8); ma detto allegato (B), riguarda i "fabbricati rurali a destinazione abitativa", laddove i "fabbricati rurali strumentali ad uso non abitativo" sono inclusi nell'allegato C, ma ciò non può elidere il dato normativo

primario della ruralità strumentale assegnata, ex lege, alle unità immobiliari destinate 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.

6.6. In definitiva, dal disposto dell'art. 9, comma 3 lett. e), e comma 3-bis, lett. f), D.L. n. 557/1993 risulta la distinzione tra le costruzioni destinate ad abitazione, che godono del requisito della ruralità se non eccedenti la superficie di 240 mq e le costruzioni strumentali all'attività agricola, tra le quali rientrano quelle destinate ad abitazione dei dipendenti le quali,

nel rispetto delle condizioni previste dalla menzionata lett. f) del comma 3-bis D.L. n. 557/1993, usufruiscono del beneficio della ruralità a prescindere dalla loro estensione superficiaria.

7. Concludendo sul punto, va affermato il seguente principio di diritto: "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, quindi, a quelle destinate ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, alle condizioni previste dall'art. 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993. Le previsioni dell'art. 9, comma 3, lett. e), e del comma 3-bis, lett. f), D.L. 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".

8. Tanto ricapitolato, la conclusione della Commissione regionale, a sostegno della posizione della contribuente, secondo cui la

destinazione degli immobili ad abitazione dei dipendenti esercenti l'attività agricola nell'azienda giustifica (nell'implicito riconoscimento delle condizioni previste dall'art. 9, comma 3-bis, D.L. n. 557/1993) il carattere di costruzione strumentale allo svolgimento dell'attività agricola, si pone in linea con i principi sopra illustrati in relazione al quadro normativo di riferimento.

9. Conseguie alle considerazioni svolte che il ricorso va respinto.

10. La progressiva definizione dei principi illustrati in epoca successiva alla proposizione del ricorso (originario e di quello in oggetto) giustifica la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

(Omissis)