

Fabbricati rurali: la ruralità strumentale richiede la permanenza del nesso funzionale con l'attività agricola effettivamente esercitata

Cass. Sez. Trib. 22 luglio 2020, 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 - Ruralità strumentale - Catasto - Categoria D/10 - Attività agricola - Strumentalità del fabbricato - Nesso funzionale - Destinazione d'uso - Caratteristiche tipologiche - Utilizzo effettivo - Cessazione dell'attività agricola (allevamento) - Ricovero attrezzi e scorte - Classamento catastale.

(Omissis)

FATTO

1. Oggetto di controversia è l'avviso in atti con cui l'Ufficio aveva negato la richiesta di riconoscimento del requisito di ruralità in relazione a talune unità immobiliari avanzata dalla società.
2. La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in linea con la pronuncia di primo grado, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, considerando che "... la porcilaia che insiste su fondo oggetto di coltivazione da parte di azienda agricola non attualmente utilizzata per l'allevamento, ma solo e parzialmente per conservazione attrezzi e scorte occorrenti per la coltivazione, mantenendo invariate le caratteristiche costruttive e di destinazione, che non ne consentono utilizzi diversi, non perde la connotazione rurale" (così a pagina n. 1 della pronuncia impugnata). Ciò, richiamando sul punto la giurisprudenza del giudice di legittimità sul carattere oggettivo e/o reale dell'attribuzione della rendita catastale, nonché sulla nozione di strumentalità nel senso della funzione produttiva del bene connessa all'attività agricola, precisando che l'inattuazione di tale destinazione, vale a dire il mancato utilizzo del bene alla suddetta funzione, rileva se costituisce indice di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità.
3. Con ricorso notificato in data 8 giugno 2020 l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso contro la suindicata pronuncia, sulla base di tre motivi.
4. La Società Agricola La Pieve di ST.RO. Giorgio e C. S.A.S, notificava controdeduzioni in data 17 luglio 2020.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di impugnazione 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, D.L. n. 557/1993, reputando erronea la valutazione operata dalla Commissione regionale sul rilievo secondo il quale, essendo cessata l'attività di allevamento dei suini per la quale gli immobili erano stati costruiti ed erano destinati e di cui conservavano le oggettive caratteristiche, era venuta meno la correlazione tra la funzione produttiva e l'attività svolta dalla società agricola.
2. Con la seconda censura l'Agenzia ha lamentato, in base al canone di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 29 r.D.L. 652/1939, assumendo che la strumentalità del fabbricato va 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.
3. Con la terza doglianza, articolata ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5 c.p.c., la ricorrente ha denunciato l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, costituito, da un lato, dalla conformazione degli edifici (disposti su più piani, con stalli di limitate dimensioni) già adibiti a porcilaia, aventi caratteristiche oggettive non compatibili con l'attività aziendale (essiccazione di cereali e ricovero di attrezzi agricoli), e, dall'altro lato, dalla 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.).
4. I primi due motivi di ricorso, che vanno esaminati congiuntamente in quanto connessi, sono fondati ed il loro accoglimento assorbe l'esame della terza censura. Ciò, non senza aver prima disatteso le eccezioni di inammissibilità delle menzionate doglianze avanzate dalla società, sotto il profilo del difetto di autosufficienza e di specificità, essendo le questioni poste con tali motivi, integranti mere difese, di natura squisitamente giuridica in chiara confutazione delle ragioni poste a base della pronuncia impugnata.
5. L'art. 1, comma 5, D.P.R. n. 139/1998 ha disposto 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. 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) ha previsto che: "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: a) alla protezione delle piante; b) alla conservazione dei prodotti agricoli; c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento; d) all'allevamento e al ricovero degli animali; e) all'agriturismo; 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; g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna; h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola; i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso".

6. Come condivisibilmente chiarito da questa Corte, 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 al requisito ubicazionale del cespite (insistenza della costruzione su terreno agricolo quale parte del complesso aziendale), 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'attività degli Uffici deve, quindi, verificare che negli immobili da accertare vengano esercitate le suddette attività e ove le unità siano, sul piano oggettivo, considerate strumentali all'attività agricola

esercitata sul fondo, esse andranno censite nella categoria D/10 (cfr. Cass. n. 10238/2023; nello stesso senso, Cass. n. 24739/2022).

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 vigente *ratione temporis*, 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 costruito (cfr. Cass. n. 10238/2023 cit.).

7. L'applicazione di tali principi induce a ritenere che nel concetto di strumentalità sia insita una oggettiva, per caratteristiche strutturali del bene, e fattuale, per concreta destinazione, connessione dell'unità immobiliare all'attività agricola cui l'utilizzo del bene è funzionale.

La sussistenza di tale duplice requisito (caratteristica tipologica e destinazione del bene), quale condizione per il riconoscimento della ruralità del bene, è, in effetti, il portato dello specifico dato normativo del menzionato art. 1, comma 5, D.P.R. n. 139/1998, che - come sopra esposto - lega i predetti due requisiti ("... caratteristiche di destinazione e tipologiche...") al fine dell'attribuzione al bene della categoria D/10 e quindi della ruralità cd. strumentale.

Ne deriva che la ruralità in questione 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.

Va, nondimeno, precisato sul punto che non ogni mancato utilizzo a tale funzione esclude, di per se, 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 (cfr., su tale principio, sia pure in ambito di esenzioni ICI, ma esportabile nella fattispecie in rassegna, Cass. n. 20516/2016, pure menzionata dalla Commissione regionale).

Dunque, non predicandosi, ai fini del riconoscimento della ruralità, una destinazione ed utilizzo del bene attuali, risulta comunque necessario verificare se il suo mancato utilizzo sia a o meno spia della rottura del nesso strumentale dell'unità immobiliare con l'attività agricola per non essere più il bene asservito alla sua funzione e ciò sia per il mutamento delle sue caratteristiche tipologiche oppure perché è cessata l'attività cui era funzionale, laddove la persistente, originaria, dimensione strutturale del bene non lo rende più idoneo, senza dover procedere a radicali trasformazioni, ad assolvere la sua oggettiva e pertinente funzione alla nuova attività svolta dal contribuente.

8. Alla stregua di quanto precede va, dunque, affermato il seguente principio di diritto: "In tema di catasto, la verifica della ruralità cd. 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 se, 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".

9. Tanto ricapitolato, la conclusione della Commissione regionale, a sostegno della posizione della contribuente, basata sulla pur corretta, sul piano dei principi, considerazione della rilevanza delle caratteristiche strutturali e di destinazione dei beni, non si è però fatta carico di esaminare se il mancato utilizzo dei beni fosse o meno indice del venir meno del nesso strumentale delle unità immobiliari con la specifica attività agricola cui erano stati concepiti e se la funzione strumentale in origine assegnata ai beni fosse riconvertibile, senza radicali trasformazioni edilizie, nell'attività agricola svolta dalla società.

Non solo. La pronuncia, pur riconoscendo che solo una parte dei beni oggetto di controversia erano stati destinati alla "conservazione di attrezzi e scorte occorrenti per la coltivazione" (così nella pronuncia impugnata) non ha, tuttavia, avuto cura di accertare la precisa consistenza di detta porzione dei beni che si è ritenuta essere 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.

10. Alla stregua delle considerazioni svolte, la sentenza impugnata va cassata e la causa va rinviata per un nuovo esame, da compiersi

alla luce dei principi sopra illustrati, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna - in diversa composizione - anche per regolare le spese del presente grado giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi ricorso, dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna - in diversa composizione - anche per regolare le spese del presente grado giudizio.

(Omissis)