

Agli immobili delle società di persone non si applicano le agevolazioni IMU previste per l'abitazione principale

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Stalla, Est. Billi - Ord. n. 18554 dell'11 maggio 2022, dep. l'8 giugno 2022)

IMU - Soggetti passivi - Società semplice - Configurabilità - Fabbricato adibito ad abitazione principale del socio - Agevolazioni - Esclusione

La società semplice, piena proprietaria di fabbricati abitativi, ancorché di mero godimento degli stessi, ai fini dell'IMU assume in via esclusiva la veste di "soggetto passivo". Ne discende che l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale di un socio e della sua famiglia non può avere alcun trattamento di favore per assenza del presupposto dell'imposta, rappresentato dal possesso dell'abitazione in capo alla società (persona giuridica) e non in capo al socio (persona fisica) che è solo utilizzatore dell'immobile.
(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anni 2012 - 2013)

Fatto

Ritenuto che:

- la società ricorrente propone due motivi di impugnazione avverso la sentenza in epigrafe indicata che, confermando la pronuncia di primo grado, ha respinto il ricorso avverso due avvisi di accertamento relativi al pagamento dell'IMU per gli anni dal 2012 al 2013; gli avvisi accertavano una maggiore somma a causa del disconoscimento dell'agevolazione prevista per la prima casa sugli immobili di proprietà della società ricorrente;
- la CTR, con la sentenza oggi impugnata, ha fondato la decisione sulle seguenti ragioni: l'atto di acquisto degli immobili è stato stipulato dalla società e dalla stessa regolarmente trascritto presso la Conservatoria dei registri immobiliari; gli immobili risultano accatastati a nome della società; la denuncia ICI è stata presentata dalla società, come anche i relativi versamenti, i quali sono stati sempre stati effettuati in misura corrispondente al dovuto fino al 2011; non risulta alcuna variazione successiva; la società è l'unico soggetto passivo d'imposta, in quanto titolare del diritto reale di proprietà sugli immobili;
- il Comune si costituisce con controricorso; la società ricorrente ha depositato memoria.

Diritto

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 2251, 2248, 832, 1100 e 1102 c.c. per non avere la sentenza impugnata tenuto conto del fatto che il soggetto passivo di imposta è una società semplice di mero godimento, composta da due soci e che uno degli immobili è adibito ad abitazione principale dal socio C.F. e dalla sua famiglia. A conforto della tesi favorevole all'applicazione

dell'agevolazione, la società contribuente evidenzia che il regime giuridico della società semplice di godimento è particolare, rispetto a quello delle altre società e per essa devono trovare applicazione le norme sulla comunione immobiliare.

2. Con il secondo motivo la società contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 13, commi 2, 7 e 10, nel testo vigente negli anni 2012 e 2013; censura la decisione impugnata, in quanto ha ritenuto come soggetto passivo la società, ove, invece, avrebbe dovuto considerare soggetti passivi i soci, facendo, così, errata applicazione delle norme in materia di agevolazione per la prima casa. Non si tratta, per la società ricorrente, di estendere l'applicazione dell'agevolazione, ma di riconoscere il beneficio previsto dalla legge.

3. I motivi sono infondati e possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta connessione. La sentenza impugnata ha correttamente rilevato che la titolarità dei beni non è in capo ai soci, ma alla società.

La disciplina che ha introdotto l'esenzione della prima casa di abitazione dall'ICI a decorrere dal 2008, il D.L. 27 maggio 2008, n. 93, postula che il soggetto passivo che ne può beneficiare sia una persona fisica e non una persona giuridica. È da escludere, dunque, la sussistenza dei presupposti perché la società ricorrente possa beneficiare dell'agevolazione in oggetto, in ragione dell'obbligo di stretta interpretazione delle disposizioni in materia di agevolazione. Ai sensi dell'art. 14 disp. gen., infatti, l'applicazione analogica è esclusa, oltre che per le leggi penali, per quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi. In materia tributaria sono da considerare eccezionali le norme di favore, quali le esenzioni, le agevolazioni i condoni (nello stesso senso tra le tante Cass. Sez. 5, n. 22279/2011, Rv. 619841 - 01, Sez. 5, n. 861/2014, Rv. 629478 - 01).

A nulla vale, pertanto, il rilievo di parte ricorrente che sostiene di essere una società a mero scopo di godimento invocando l'applicazione della disciplina sulla comunione richiamata dall'art. 2248 c.c. La società, sia pure semplice, comunque costituisce un soggetto autonomo e diverso dalle singole persone fisiche che la costituiscono. Nel caso in esame la società ricorrente risulta proprietaria, come accertato dalla CTR, di una tettoia e di un'abitazione. Gli immobili, infatti, sono alla stessa intestati e dall'atto costitutivo emerge che l'acquisto di immobili è una delle finalità della società e che per raggiungere tale scopo, essa potrà compiere tutte le operazioni mobiliari, immobiliari, commerciali e finanziarie, necessarie o utili per il conseguimento dell'oggetto sociale (art. 1 dell'atto di costituzione pag. 11 controricorso).

In un caso del tutto sovrapponibile al presente, si è già affermato che: "Questa Corte, condividendo le conclusioni raggiunte dalla Corte territoriale, ritiene che non sussistono i presupposti per usufruire dell'esenzione, in ragione dell'obbligo di stretta interpretazione delle norme agevolative, quale deroga al regime ordinario di imposizione tributaria. Assume rilievo determinante il fatto che la società semplice, le cui caratteristiche sono state sopra individuate sinteticamente, è un soggetto giuridico diverso dai soci, creato con specifiche finalità, mentre il regime agevolativo impone che il beneficio sia concesso a persone fisiche, proprietarie di immobili o titolari di diritti reali, che utilizzano il bene con le finalità peculiari indicate dalla norma. Non è controverso, infatti, che la proprietà degli immobili oggetto

di accertamento appartiene alla società semplice. I soci risultano titolari solo di una quota ideale, e, come evidenziato dalla Commissione tributaria regionale nella sentenza impugnata, non sono titolari diritti reali sullo specifico immobile utilizzato come abitazione principale, essendo quindi irrilevante che abbiano trasferito la propria residenza nello stesso e che lo utilizzino come abitazione del proprio nucleo familiare" (Cass. n. 23682/19).

4. Alla luce di quanto esposto il ricorso va respinto. Si dà atto che sussistono i presupposti per il versamento da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quarter*.

5. Le spese, liquidate in dispositivo, vengono regolate secondo il principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;
- condanna Immobiliare Parvus s.s. a pagare al Comune di Alba le spese del presente giudizio, che liquida nell'importo complessivo di euro 1.400,00, oltre euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario e accessori di legge;
- ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quarter*, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

Commento

di Antonio Piccolo

Con l'ordinanza 8 giugno 2022, n. 18554, in commento, gli Ermellini, confermando l'univoco orientamento formatosi in tema di ICI, hanno affermato anche in tema di IMU che le agevolazioni previste per l'abitazione principale (esenzione, aliquota ridotta, detrazione di imposta) non si applicano alle unità immobiliari possedute (a titolo di piena proprietà, usufrutto o altro diritto reale di godimento) dalle società di persone, comprese le società semplici di mero godimento degli immobili, anche se un socio utilizza una unità immobiliare come propria "abitazione principale", avendo ivi stabilito, eventualmente con il suo nucleo familiare, la dimora abituale (residenza effettiva) e la residenza anagrafica. Questo perché, sia nella normativa dell'ICI che nelle normative della vecchia e della nuova IMU, il presupposto dell'imposta è il possesso di beni immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), a titolo di pro-

prietario pieno o di titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie. Nel caso di specie, il possesso del fabbricato abitativo è esclusivamente in capo alla società, mentre il socio, che lo utilizza come propria abitazione principale, è un mero detentore dell'immobile e quindi un soggetto estraneo all'imposizione (1). Infatti, la disciplina dell'ICI, contenuta nel D.Lgs. n. 504/1992 e sue modificazioni, aveva stabilito (per quel che ci interessa) che:

- il presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, situati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quindi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 1, comma 2);
- i soggetti passivi dell'imposta sono il (pieno) proprietario dei citati immobili ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, en-

(1) Cfr. C.M. n. 11/380 del 26 giugno 1993; C.M. n. 118/E del 7 giugno 2000; circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, par. 3.

fiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa oppure non vi esercitano l'attività (art. 3, comma 1);

- l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo è quella nella quale "il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale di godimento, e i suoi familiari dimorano abitualmente" (2).

Si ricorda che tale struttura normativa è stata modellata sulla temporanea disciplina dell'ICI (3), disposta dall'art. 7 del D.L. n. 333/1992 (4), considerata la "madre" dell'ICI e dell'IMU. Inoltre, è opportuno rimarcare la storica e significativa precisazione ministeriale secondo cui, affinché possa spettare la detrazione di imposta per l'unità immobiliare adibita a dimora abituale del contribuente, anche se unico dimorante, è necessario che ci sia "identità tra soggetto obbligato al pagamento dell'ICI per l'unità immobiliare e soggetto dimorante abitualmente nell'unità immobiliare medesima" (5). La Sezione tributaria della Corte di cassazione, scrutinando una fattispecie identica a quella in commento, con sentenza n. 23679 del 24 settembre 2019, ha già riaffermato in tema di esenzione dal pagamento dell'ICI per l'abitazione principale (6), a decorrere dall'anno 2008, che la società semplice è un soggetto giuridico diverso dai soci; mentre il regime agevolativo impone che il beneficio sia concesso a persone fisiche, proprietarie di immobili o di diritti reali sugli stessi, che utilizzano il bene con le finalità peculiari indicate dalla norma (7). Tale principio è coerente con un'altra condivisibile affermazione dei giudici di vertice, concernente una diversa fattispecie ma sempre in tema di ICI, secondo cui la società personale, ancorché priva di autonoma personalità giuridica, costituisce un centro di imputazione di situazioni giuridiche (sostanziali e processuali) distinte da quelle riferibili ai soci (8). Pertanto, le società semplici costituiscono, pur non avendo personalità giuridica ma solo autonomia patrimoniale, un auto-

nomo soggetto di diritto (9). Sicché la società, anche ove abbia natura personale, come nel caso della società semplice di mero godimento degli immobili, è pur sempre un soggetto di diritto, titolare di un patrimonio autonomo, anche se priva di personalità giuridica. L'ordinanza in commento si è occupata di due avvisi di accertamento relativi al pagamento dell'IMU per gli anni 2012 e 2013 con riferimento a un'unità immobiliare posseduta (a titolo di piena proprietà) dalla società semplice, ma adibita ad abitazione principale di un socio. La società semplice, unico soggetto passivo di imposta, era convinta che l'unità immobiliare utilizzata dal socio potesse rientrare nel regime di favore previsto per l'abitazione principale del contribuente. Si ricorda che per l'anno 2012, cioè per la prima annualità della vecchia IMU, disciplinata dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011 (10) e dagli artt. 8, 9 e 14 del D.Lgs. n. 23/2011, il regime di favore per l'abitazione principale (e relative pertinenze) era rappresentato dall'applicazione dell'aliquota ridotta e della detrazione di imposta (11). Per l'anno 2013, invece, la prima e la seconda rata sono state abolite definitivamente dagli artt. 1 e 2 (comma 1) del D.L. n. 102/2013 (12) e con decorrenza dal 1° gennaio 2014 l'IMU per l'abitazione principale non è più dovuta, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (dimore storiche), per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota ridotta e la detrazione di imposta (13). Le Commissioni tributarie adite e, ora in via definitiva, i giudici del Palazzaccio hanno dato ragione all'operato del Comune che ha disconosciuto il trattamento di favore per l'unità immobiliare posseduta dalla società, ma utilizzata dal socio come propria abitazione principale. Il principio vale anche per la nuova IMU, disciplinata dall'art. 1, commi 738 e seguenti, della Legge n. 160/2019, considerata l'analogia normativa in ordine al presupposto dell'imposta (14), alla nozione di "abitazione principale" (15) e ai soggetti passivi (16).

(2) Art. 8, comma 2, ultimo periodo.

(3) Imposta straordinaria immobiliare.

(4) Convertito dalla Legge n. 359/1992; cfr. C.M. n. 20 dell'11 agosto 1992.

(5) C.M. n. 11/380 del 26 giugno 1993, par. E.

(6) Rubricata impropriamente "prima casa" nell'art. 1 del D.L. n. 93/2008 convertito dalla Legge n. 126/2008; cfr. risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 e risoluzione n. 1/DF del 4 marzo 2009.

(7) Negli stessi termini, Cass 24 settembre 2019, n. 23682.

(8) Cass. civ., Sez. I, 25 gennaio 2016n. 1261.

(9) Cass., Sez. trib., 30 dicembre 2019, n. 34605.

(10) Convertito dalla Legge n. 214/2011.

(11) Circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF, par. 6.

(12) Convertito dalla Legge n. 124/2013.

(13) Art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, come modificato dall'art. 1, comma 707, della Legge n. 147/2013.

(14) Comma 740.

(15) Comma 741.

(16) Comma 743.