

Consulenza immobiliare n. 21/2019

Le tipologie di redditi realizzabili dalle società semplici immobiliari

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

La determinazione del reddito per le società semplici ed effetti in capo ai soci

La società semplice rappresenta una particolare tipologia di società di persone che, a norma dell'[articolo 2249](#), cod. civ., non può avere per oggetto sociale l'esercizio di un'attività commerciale e, di conseguenza, non produce reddito d'impresa: a differenza delle società di persone commerciali – il cui reddito da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa – il reddito della società semplice mantiene la natura della categoria in cui lo stesso è classificabile: l'[articolo 6](#), D.P.R. 917/1986, prevede, infatti, che il reddito realizzato dalla società semplice deve essere qualificato in base alle singole categorie reddituali da cui esso proviene, ovvero sia deve essere determinato secondo le regole del D.P.R. 917/1986 (applicabili alle persone fisiche), sommando i redditi appartenenti a ciascuna categoria (a esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva), al netto degli oneri deducibili¹.

Tassazione per trasparenza

A norma dell'[articolo 5](#), D.P.R. 917/1986, i redditi delle società semplici sono imputati a ciascun socio (che risulta tale alla chiusura del periodo d'imposta), proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili (c.d. regime della trasparenza fiscale)² e indipendentemente dalla percezione effettiva del reddito. Secondo la giurisprudenza di legittimità, in applicazione dell'articolo 5, D.P.R. 917/1986:

“I redditi delle società ... in nome collettivo ... residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”.

¹ Il meccanismo che conduce alla determinazione del reddito complessivo delle società semplici (come somma dei redditi appartenenti a categorie diverse dal reddito d'impresa), lascia uno spazio assai limitato al riconoscimento fiscale delle spese affrontate nella gestione. Tali spese trovano infatti riconoscimento soltanto nei casi ed entro i limiti definiti dalle disposizioni vigenti in materia di redditi diversi e di redditi fondiari, di cui si dirà in seguito.

² L'articolo 5, comma 2, D.P.R. 917/1987, dispone che “le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali”.

Il presupposto d'imposta è costituito dal reddito prodotto dalla società e la relativa obbligazione tributaria ricade su ciascun socio. Questi sono tenuti al pagamento dell'imposta non perché hanno percepito la quota di spettanza, ma per il loro *status* di soci, in quanto beneficiano dell'incremento di ricchezza della "loro" società. Il momento materiale della "percezione" non incide sul momento della nascita della obbligazione tributaria che, invece, nasce in capo al socio nel momento stesso in cui emerge la "nuova ricchezza", patrimonio comune degli associati ([Cassazione n. 11569/2002](#)).

Oneri deducibili

Dalla sommatoria dei redditi determinati secondo le disposizioni di ciascuna categoria, occorre scomputare gli oneri sostenuti direttamente dalla società, i quali potranno essere dedotti dal reddito complessivo dei singoli soci, nella medesima proporzione prevista per la ripartizione degli utili.

Oneri deducibili dal reddito delle società semplici
somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali (articolo 10 , comma 3, lettera f), D.P.R. 917/1986)
contributi, donazioni e oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative (articolo 10, comma 3, lettera g), D.P.R. 917/1986)
indennità per perdita di avviamento corrisposte per legge al conduttore in caso di cessazione della locazione degli immobili urbani adibiti ad usi diversi da quelli di abitazione (articolo 10, comma 3, lettera h), D.P.R. 917/1986)

Oneri detraibili

Secondo l'[articolo 15](#), comma 3, D.P.R. 917/1986, in relazione ad alcuni oneri previsti dal medesimo articolo e sostenuti dalle società semplici, la relativa detrazione d'imposta del 19% spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nell'[articolo 5](#), D.P.R. 917/1986 ai fini dell'imputazione del reddito.

Trattasi:

- degli interessi pagati su prestiti o mutui agrari (articolo 15, comma 1, lettera g), D.P.R. 917/1986);
- delle spese sostenute per il restauro o la manutenzione dei beni vincolati (articolo 15, comma 1, lettere h) e h-bis), D.P.R. 917/1986);
- delle erogazioni liberali in denaro e le cessioni gratuite di beni a favore degli enti che operano nel settore culturale e artistico (articolo 15, comma 1, lettera i), D.P.R. 917/1986);
- delle erogazioni liberali in denaro a favore degli enti che operano nel settore dello spettacolo (articolo 15, comma 1, lettera i-bis), D.P.R. 917/1986).

Ulteriori detrazioni dall'imposta sono disciplinate, invece, da altre disposizioni normative. Si tratta delle seguenti:

- spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e quelle relative a interventi antisismici ([articolo 16-bis](#), D.P.R. 917/1986 e [articolo 16](#), D.L. 63/2013);
- spese relative a interventi di riqualificazione energetica (articolo 1, commi [344](#) – [349](#), L. 296/2006 e [articolo 14](#), D.L. 63/2013);
- lavori antisismici combinati con quelli di riqualificazione energetica sulle parti comuni degli edifici condominiali (articolo 14, comma 2-*quater*.1, D.L. 63/2013);
- spese riguardanti gli interventi di “sistemazione a verde” (articolo 1, commi [12-15](#), L. 205/2017);
- spese per l’acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, con determinate caratteristiche, finalizzati all’arredo “dell’immobile oggetto di ristrutturazione” (articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013);
- somme investite in imprese *start up* innovative ([articolo 29](#), D.L. 179/2012).

La tipologia di redditi realizzabili dalle società semplici immobiliari

Considerato che le società semplici non possono produrre redditi di impresa (non potendo esercitare un’attività commerciale) e tenuto conto dell’attività effettivamente esercitata, i redditi potenzialmente realizzabili dalle società semplici immobiliari possono essere ricondotti alle seguenti categorie:

- redditi fondiari (ad esempio rendite catastali dei terreni e dei fabbricati posseduti e redditi derivanti dalle locazioni dei suddetti beni);
- redditi diversi di natura immobiliare (ad esempio plusvalenze che derivano dalla cessione di immobili).

Resta inteso che, qualora l’attività svolta dalla società semplice travalichi la mera attività di gestione di patrimoni immobiliari, volta alla loro conservazione e valorizzazione, integrando una vera e propria attività commerciale, si configura la violazione della prescrizione civilistica di cui all’[articolo 2249](#), cod. civ., con conseguente trattamento del reddito complessivo della società allo stesso modo di un reddito d’impresa³.

Redditi fondiari derivanti da immobili detenuti da società semplici

Le componenti di reddito derivanti dagli immobili posseduti da società semplici rilevano fiscalmente secondo i criteri propri dei redditi fondiari, indicati agli articoli da [25](#) a [43](#), D.P.R. 917/1986. Pertanto, assumono rilievo:

³ Con la [risposta interpello n. 426/2019](#), l’Agenzia delle entrate ha chiarito che l’attività di realizzazione e successiva rivendita di unità immobiliari deve considerarsi imprenditoriale qualora l’intervento sul complesso immobiliare posto in essere risulti finalizzato alla realizzazione e successiva vendita di unità immobiliari, garage e posti auto a terzi, avvalendosi di un’organizzazione produttiva idonea e svolgendo un’attività protrattasi nel tempo.

- il reddito dominicale, per i terreni non dati in affitto o dati in affitto a soggetti che esercitino attività agricola di cui all'[articolo 32](#), D.P.R. 917/1986;
- il reddito agrario per i terreni sui quali la società semplice, in qualità di possessore o di affittuario, svolga attività agricola di cui all'articolo 32, D.P.R. 917/1986;
- il canone di affitto percepito nel periodo d'imposta, per i terreni affittati per usi non agricoli ([articolo 67](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 917/1986);
- l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, per i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli (articolo 67, comma 1, lettera e) e dell'[articolo 70](#), comma 1, D.P.R. 917/1986);
- la rendita catastale, per i fabbricati non locati ([articolo 37](#), comma 1, D.P.R. 917/1986);
- il canone di locazione ridotto forfetariamente, ai sensi dell'articolo 37, comma 4-*bis*, D.P.R. 917/1986, per i fabbricati locati;
- la rendita catastale determinata in base alla minore delle tariffe d'estimo previste per i fabbricati abitativi della stessa zona censuaria, per i fabbricati di particolare interesse storico-artistico ([articolo 11](#), L. 413/1991);
- l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, diminuito delle spese specificamente inerenti, per i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto di beni immobili o dalla sublocazione di beni immobili (articolo 67, comma 1, lettera h) e [articolo 71](#), comma 2, D.P.R. 917/1986);
- l'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ovvero l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese, per i redditi dei beni immobili situati all'estero (articolo 67, comma 1, lettera f) e articolo 70, comma 2, D.P.R. 917/1986).

Terreni a disposizione o dati in affitto a soggetti che esercitino attività agricola

Per i terreni tenuti a disposizione, concorre alla formazione del reddito della società semplice il reddito dominicale risultante in Catasto rivalutatosi dell'80%. Analogo trattamento impositivo è applicabile per i terreni concessi in locazione a favore di soggetti che esercitino attività agricola di cui all'[articolo 32](#), D.P.R. 917/1986.

Terreni utilizzati dalla società semplice per l'attività agricola

Per i terreni utilizzati dalla società semplice per lo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 32, D.P.R. 917/1986, concorre alla formazione del reddito della società semplice il reddito agrario

risultante in Catasto, rivalutato del 70%. Analogo trattamento impositivo è previsto per gli eventuali fabbricati (abitativi o strumentali) facenti parte del fondo agricolo, ancorché non siti sullo stesso terreno, per i quali ricorrano i requisiti di ruralità fiscale di cui all'[articolo 9](#), commi 3 – 5, D.L. 557/1993.

Terreni concessi in locazione per usi non agricoli

A norma dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 917/1986, i terreni concessi in affitto per usi non agricoli sono produttivi di redditi diversi⁴. In particolare, il canone di affitto derivante dalla locazione di tali terreni concorre per intero (ossia senza poter beneficiare di alcuna deduzione di spese) a formare il reddito complessivo della società semplice nell'ammontare e per il periodo di imposta in cui sono percepiti ([articolo 70](#), comma 1, D.P.R. 917/1986).

Fabbricati tenuti a disposizione

Il reddito fondiario derivante dal possesso (in capo alla società semplice) di unità immobiliari non locate a soggetti terzi (ovvero tenute a disposizione) si determina prendendo la rendita catastale risultante in Catasto e rivalutandola del 5% ([articolo 3](#), comma 48, L. 662/1996)⁵. La rendita rivalutata deve poi essere rapportata ai giorni (365 in un anno) e alla percentuale di possesso dell'immobile. Secondo quanto si riscontra nelle istruzioni al modello Redditi SP, anche alle società semplici si applica la regola contemplata dall'[articolo 41](#), D.P.R. 917/1986, secondo cui per le unità immobiliari tenute a disposizione occorre incrementare di 1/3 la rendita catastale da dichiarare.

Effetto sostitutivo dell'Imu

L'[articolo 8](#), comma 1, D.Lgs. 23/2011, stabilisce che l'Imu sostituisce, per la componente immobiliare, l'Irpef e le relative addizionali (ad esempio regionale, comunale) dovute sui redditi fondiari relativi a beni immobili non locati. Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, l'effetto sostitutivo in parola deve essere:

“applicato in capo ai soci persone fisiche che non detengono la partecipazione in regime di impresa, per la quota del reddito di partecipazione riferibile a redditi fondiari in relazione ai quali operi l'effetto di sostituzione. Per il profilo operativo, dal prospetto di ripartizione del reddito trasmesso dalla società semplice ai soci persone fisiche deve risultare la quota del reddito di partecipazione del socio

⁴ In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate ([risoluzione n. 2706/1982](#)) secondo cui i proventi percepiti da un proprietario di una cava, quale corrispettivo del relativo sfruttamento concesso a terzi in dipendenza di un contratto di locazione, non possono essere classificati redditi fondiari, ma rientrano tra i redditi diversi.

⁵ Nel caso di immobile vincolato la rendita catastale va considerata nella misura ridotta del 50%.

corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati per i quali opera l'effetto di sostituzione" ([circolare n. 5/E/2013](#)).

Diversamente, nel caso la società semplice sia partecipata anche da soci che operano in regime d'impresa, l'effetto sostitutivo dell'Irpef non si produce in capo a questi ultimi e la quota del reddito di partecipazione, corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati (o al reddito dei fabbricati non locati), concorre alla determinazione del reddito di detti soci.

Fabbricati concessi in locazione

Il reddito derivante dal possesso (in capo alla società semplice) di fabbricati (o porzioni di fabbricato) di civile abitazione (ovvero commerciali, industriali, artigianali) è determinato, a norma dell'[articolo 37](#), comma 4-bis, D.P.R. 917/1986, assumendo il maggior ammontare tra il canone risultante dal contratto di locazione ridotto forfettariamente del 5% (o del 25% per i fabbricati situati in Venezia centro, isole della Giudecca, Murano e Burano)⁶ e la rendita catastale iscritta in catasto, rivalutata del 5%.

Inapplicabilità dell'effetto sostitutivo dell'Imu

Per gli immobili locati non opera l'effetto sostitutivo dell'Irpef da parte dell'Imu, di cui si è detto in precedenza per gli immobili a disposizione. Pertanto, per i fabbricati delle società semplici locati a terzi è previsto sia il pagamento dell'Imu sia la concorrenza al reddito (che sarà imputato ai soci) del reddito fondiario prodotto⁷.

Preclusione alla cedolare secca e alla disciplina sulle locazioni brevi

Le società semplici non possono assoggettare a cedolare secca il reddito derivante dalla locazione dei propri immobili: l'opzione per la cedolare secca può, infatti, essere *"esercitata dal locatore, persona fisica, proprietario o titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate"*, con conseguente esclusione delle società semplici. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate ([circolare n. 24/E/2017](#)) alle

⁶ Per gli immobili vincolati locati a terzi, il reddito fondiario è determinato assumendo il maggior ammontare tra il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 35% e la rendita catastale iscritta in Catasto, rivalutata.

⁷ In materia di agevolazione Ici/Imu, la suprema Corte di Cassazione (Cassazione n. 23679/2019) ha recentemente chiarito che l'agevolazione prevista per l'abitazione principale non spetta ai soci della società semplice se non possiedono l'immobile o hanno sullo stesso dei diritti reali. Per beneficiare dell'agevolazione, infatti, deve esserci identità tra proprietario del bene e utilizzatore dello stesso: nel caso delle società semplici, i soci risultano titolari di una quota ideale e non reale dei beni stessi, ciascuno con la propria percentuale di partecipazione e, pertanto, viene a loro inibita la possibilità di accedere all'agevolazione.

società semplici è altresì precluso l'accesso alla disciplina delle locazioni brevi, di cui all'[articolo 4](#), D.L. 50/2017⁸.

Sublocazione di beni immobili

La sublocazione a terzi di unità immobiliari detenute in base a un contratto di locazione genera in capo al (sub)locatore un reddito rilevante ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera h), D.P.R. 917/1986. Tale reddito, a norma dell'[articolo 71](#), comma 2, D.P.R. 917/1986, risulta pari alla differenza tra:

- l'ammontare percepito nel periodo d'imposta (i corrispettivi incassati nel periodo d'imposta dal (sub)locatore, a fronte della sublocazione dell'immobile a terzi), e
- le spese specificamente inerenti (il canone di locazione corrisposto al proprietario dell'immobile dal contribuente che effettua la sublocazione, aumentato delle spese relative al contratto e di ogni altra spesa inerente).

I redditi diversi derivanti da immobili detenuti da società semplici

Nell'ambito dei redditi realizzabili dalla società semplice immobiliare rientra, in linea generale, la differenza tra l'ammontare dei corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il costo o valore fiscale di acquisto, aumentato dei costi inerenti, per le plusvalenze realizzate mediante:

- la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici (articolo 67, comma 1, lettera a) e [articolo 68](#), D.P.R. 917/1986);
- la cessione a titolo oneroso di immobili (terreni e fabbricati) acquistati o costruiti da non più di 5 anni (articolo 67, comma 1, lettera b) e articolo 68, D.P.R. 917/1986);
- la cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (articolo 67, comma 1, lettera b) e articolo 68, D.P.R. 917/1986);
- l'espropriazione di terreni ([articolo 11](#), comma 5, L. 413/1991, articolo 67, comma 1, lettera b) e articolo 68, D.P.R. 917/1986).

⁸ La disciplina sulle "locazioni brevi" è applicabile, a norma dell'articolo 4, D.L. 50/2017, a tutti i contratti di locazione (sublocazione o locazione concessa dal comodatario) aventi a oggetto immobili a uso abitativo, di durata non superiore a 30 giorni e stipulati da persone fisiche al di fuori del regime di impresa.

Le cessioni di fabbricati (e terreni agricoli) posseduti da oltre 5 anni

Le cessioni di fabbricati (o di terreni agricoli) posseduti da oltre 5 anni non generano materia imponibile in capo ai soci della società semplice e, per tale motivo, il reddito derivante dalla cessione di tali immobili non deve essere nemmeno dichiarato dalla società semplice. Di conseguenza, se l'immobile (diverso da un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria) è detenuto dalla società semplice da più di 5 anni, all'atto della cessione del medesimo, la società semplice non realizza alcun reddito da trasferire per trasparenza ai singoli soci. Specularmente, per effetto della cessione del fabbricato, in capo al socio non si verifica nessun incremento del costo fiscale della partecipazione all'atto della vendita⁹.

La cessione di fabbricati (e terreni agricoli) posseduti da meno di 5 anni

A norma dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986, la cessione a titolo oneroso di immobili (fabbricati e terreni agricoli) genera un reddito diverso imponibile, qualora la vendita avvenga entro 5 anni dalla costruzione (o dall'acquisto) e il corrispettivo percepito superi il costo storico di acquisto o costruzione, aumentato dei costi inerenti.

Computo del quinquennio

Affinché la plusvalenza derivante dalla cessione di un fabbricato risulti imponibile come reddito diverso, è necessario che la vendita avvenga entro 5 anni dall'acquisto o dalla costruzione. In particolare:

- in caso di cessione di immobili acquistati presso terzi, il quinquennio decorre dalla data dell'atto di acquisto ovvero, se diversa o successiva, da quella in cui si è prodotto l'effetto traslativo del diritto reale (ad esempio acquisto della proprietà in capo al cedente);
- in caso di cessione di fabbricati costruiti dal cedente, anche mediante il conferimento di appalto a terzi per l'esecuzione delle relative opere, ai fini del calcolo del quinquennio, quale termine iniziale rileva quello di ultimazione dell'edificazione.

Nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato o costruito dalla società quando questa aveva la forma di società commerciale, il quinquennio si computa a ritroso dal momento dell'acquisto o della costruzione, e non da quello successivo della trasformazione della società in società semplice¹⁰: conseguentemente, se una società in accomandita semplice ha acquisito un immobile nel 1996, si è

⁹ Si rammenta, infatti, che a norma dell'articolo 68, comma 6, D.P.R. 917/1987, l'utile distribuito al socio decrementa soltanto il costo fiscale della partecipazione, ma solo fino a concorrenza dei redditi allo stesso imputati per trasparenza: nel caso delle cessioni di fabbricati (e terreni agricoli) oltre il quinquennio, non è prevista, infatti, l'attribuzione "per trasparenza" di alcuna tipologia di reddito imponibile in capo ai soci.

¹⁰ Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria "ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di 5 anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio" ([circolare n. 26/E/2016](#)).

trasformata in società semplice nel 2016 e cede l'immobile nel 2019, la plusvalenza non è assoggettata a imposta, in quanto si computa tutto il periodo di possesso maturato a decorrere dal 1996.

Determinazione della plusvalenza imponibile

A norma dell'[articolo 68](#), comma 1, D.P.R. 917/1986, la plusvalenza imponibile derivante dalla cessione di un fabbricato (o di un terreno agricolo) acquistato o costruito da non più di 5 anni si individua come differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Rientrano, ad esempio, tra i costi inerenti al fabbricato (che vanno a incidere sulla determinazione del costo fiscale del fabbricato da assumere ai fini del calcolo della plusvalenza), le spese effettuate per liberare l'immobile da servitù, oneri e altri vincoli, il costo di demolizione delle costruzioni esistenti sull'area utilizzata per edificare l'immobile ceduto¹¹.

Opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 496, L. 296/2006

Per le sole plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni non edificabili e fabbricati (posseduti da meno di 5 anni), le società semplici possono richiedere al notaio rogante l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'Irpef del 20%¹² prescritta dall'articolo 1, [comma 496](#), della L. 296/2006, al cui versamento dovrà provvedere il medesimo notaio, ricevendo la necessaria provvista dalla società cedente (studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 60/2006)¹³.

La rideterminazione del costo o valore d'acquisto dei terreni

Per le cessioni di terreni aventi destinazione agricola acquistati da non più di 5 anni, la società semplice può beneficiare dell'agevolazione che consente di rideterminare il costo o il valore d'acquisto dei terreni posseduti al di fuori del regime d'impresa, la cui disciplina è contemplata dall'[articolo 7](#), L. 448/2001 e ultimamente riproposta dalla L. 145/2018¹⁴, ma che potrebbe essere confermata anche per il prossimo

¹¹ Secondo l'Agenzia delle entrate, anche la spesa documentata sostenuta dal proprietario di un immobile locato, consistente nell'erogazione di una somma di denaro al conduttore per la riconsegna di un edificio può correttamente ricondursi fra i costi "inerenti" per la quantificazione della plusvalenza da sottoporre a tassazione ([risoluzione n. 1716/1981](#)).

¹² La bozza del DDL di Bilancio 2020 prevede l'incremento dal 20 al 26% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva per le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di fabbricati, entro 5 anni dall'acquisto o dalla costruzione.

¹³ Il pagamento dell'imposta sostitutiva in parola comporta il venire meno dell'obbligo della denuncia della plusvalenza realizzata dalla società semplice (e imputata per trasparenza al socio) nella dichiarazione dei redditi della società semplice e di quella dei soci.

¹⁴ Con la proroga del regime prevista dalla L. 145/2018, la rivalutazione del costo dei terreni risultava subordinata al pagamento di un'imposta sostitutiva, sull'intero valore periziato, pari al 10%.

anno¹⁵. Si rammenta che, la rivalutazione del costo fiscale del terreno produce importanti effetti nell'ambito:

- delle imposte dirette, poiché consente di calcolare la plusvalenza da cessione assumendo come costo fiscale deducibile dal prezzo di vendita il valore del bene risultante dalla perizia di stima) e
- delle imposte indirette poiché, ai sensi dell'[articolo 7](#), comma 6, L. 448/2001, il valore “rideterminato” costituisce “valore normale minimo di riferimento” ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute in occasione dell'alienazione del bene.

Le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria

Ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1987, tra i redditi diversi da assoggettare a tassazione rientrano, “in ogni caso” (ovvero a prescindere dalla durata del possesso pregresso), le plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Anche per i terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria, la plusvalenza è data dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto aumentato dei costi inerenti al bene¹⁶.

La verifica della natura edificatoria dell'area oggetto di trasferimento

Posto che la plusvalenza derivante da cessioni di terreni edificabili si configura sempre, consegue che, ai fini del corretto trattamento impositivo, è importante verificare la natura edificatoria del terreno oggetto di compravendita. A questo proposito, soccorre la nozione di area fabbricabile contemplata dall'[articolo 36](#), comma 2, D.L. 223/2006, secondo cui un'area:

“è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

In altri termini, ai fini della corretta individuazione di un'area edificabile, occorre avere riguardo unicamente alle prescrizioni del Piano Regolatore Generale (PRG) o della relativa variante adottati dal Consiglio comunale con propria delibera, a nulla rilevando la circostanza che:

¹⁵ La bozza del DDL di Bilancio 2020 ripropone nuovamente la possibilità di rideterminare il costo fiscale dei terreni, posseduti al 1° gennaio 2020, suscettibili di produrre plusvalenze ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere da a) a c-bis), D.P.R. 917/1987, allorché tali beni vengano ceduti a titolo oneroso. Si osserva che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, la bozza in commento prevede un'aliquota dell'11% per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili).

¹⁶ Secondo la prassi notarile, per la determinazione della suddetta plusvalenza, è consentito scomputare dal corrispettivo della cessione tutti quei costi che sono riferiti al predetto bene, quali, ad esempio, le spese per la realizzazione di opere di urbanizzazione (studio Consiglio nazionale del Notariato 21.4.2006 n. 34-2006/T).

- tale strumento urbanistico sia solo “*in itinere*” e non risulti ancora approvato dalla Regione;
- gli strumenti attuativi (quali piano particolareggiato, piano di lottizzazione), ove prescritti dallo strumento urbanistico generale per dar luogo al concreto sfruttamento edilizio dell’area, non siano ancora stati approvati.

Secondo l’orientamento prevalente della Suprema Corte di Cassazione, è costituzionalmente legittima la disposizione di legge appena commentata che definisce “*edificabile*” ogni area che sia qualificata tale dallo strumento urbanistico generale, senza che sia necessaria né la definitiva approvazione del piano da parte della Regione (è sufficiente, infatti, che il piano sia stato solo “*adottato*”), né il varo di uno strumento attuativo ([Cassazione n. 41/2008](#)). Più precisamente, secondo i giudici della Suprema Corte di Cassazione, le aree oggetto di cessione acquistano il carattere di edificabilità nel momento in cui viene approvato lo strumento urbanistico generale, a prescindere dall’approvazione regionale e dall’adozione di strumenti attuativi ([Cassazione n. 20097/2009](#))¹⁷. Esiste, infine, un orientamento giurisprudenziale abbastanza recente che, ai fini della verifica della natura edificatoria di un terreno, fa riferimento al concetto di “*edificabilità di fatto*” quale indice del rilievo attribuibile a un edificabilità solo potenziale ([Cassazione n. 7241/2016](#)).

La rideterminazione del costo o valore d’acquisto dei terreni

Al pari di quanto detto per i terreni con destinazione agricola, nel caso in cui la società semplice dovesse cedere dei terreni edificabili, questa potrà beneficiare della “*rideterminazione del costo o valore d’acquisto dei terreni*” posseduti al di fuori del regime d’impresa, di cui si è detto in precedenza¹⁸.

Effetti in capo al socio

Le plusvalenze realizzate dalla società semplice, ove imponibili, sono imputate per trasparenza ai soci a norma dell’[articolo 5](#), comma 1, D.P.R. 917/1986, indipendentemente dall’effettiva percezione delle somme corrispondenti: A norma dell’[articolo 68](#), comma 6, D.P.R. 917/1987:

- il reddito imputato per trasparenza ai soci incrementa il costo fiscale della partecipazione da questi detenuto;

¹⁷ Nel caso esaminato in sentenza è stato considerato edificabile un terreno, ricadente in zona N (verde pubblico), destinato, in seguito all’approvazione (da parte del Comune) del “piano carburante”, alla realizzazione di un impianto di distribuzione di carburanti.

¹⁸ Si ribadisce, inoltre, che per le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, non è possibile richiedere al notaio l’applicazione dell’imposta sostitutiva dell’Irpef del 20% (26% dal prossimo anno stando alla bozza del DDL di Bilancio 2020) prevista dall’articolo 1, comma 496, L. 296/2006.

– il costo della partecipazione viene poi decrementato, sino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti.

Visto che, tendenzialmente, l'utile imputato per trasparenza corrisponde all'utile poi distribuito, la cessione dell'immobile con plusvalenze tassate e il successivo incasso delle somme distribuite effettuato in costanza di partecipazione nella società semplice lascia inalterato il costo fiscale della partecipazione del socio¹⁹.

Il reddito esposto nel campo 3 del rigo RM 1 dovrà essere poi indicato a rigo RN 11 colonna 1 che accoglie i redditi soggetti a tassazione separata, tra cui vi rientrano, a norma dell'[articolo 17](#), comma 1, lettera g-bis), D.P.R. 917/1987 anche le plusvalenze da cessione di terreni edificabili, salva la possibilità per il socio di invocare l'opzione per la tassazione ordinaria, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 917/1987.

L'assegnazione degli immobili ai soci in caso di scioglimento della società semplice

La determinazione del reddito del socio in caso di scioglimento della società semplice è un problema dibattuto da tempo che riguardava sostanzialmente il corretto inquadramento dei redditi che percepisce il socio in caso di scioglimento della società, in considerazione del fatto che l'[articolo 20-bis](#), D.P.R. 917/1987 prevede che, per la determinazione dei redditi ricompresi nelle somme percepite (o nei beni assegnati), all'atto delle suddette attribuzioni, si applicano (in quanto compatibili) le norme dell'[articolo 47](#), comma 7, D.P.R. 917/1987 che quantificano tali proventi in base alla differenza tra le somme percepite, o il valore normale dei beni assegnati, e il costo fiscale della partecipazione annullata (principio di quantificazione)²⁰.

La suddetta problematica ha trovato soluzione a seguito delle risposte rese dalle Direzioni regionali del Piemonte (risposta istanza di interpello 901-526/2017) e della Lombardia (istanza di interpello 904-91/2013) in tema di assegnazione di beni ai soci a seguito dello scioglimento della società semplice. Nei citati documenti di prassi è stato sostanzialmente affermato che, i redditi di partecipazione in una società semplice non costituiscono un'autonoma categoria reddituale, ma assumono la natura della categoria reddituale da cui traggono origine. In altri termini, nell'ipotesi di assegnazione, non esiste alcuna forma di imputazione per trasparenza del reddito di partecipazione in capo ai soci, in quanto non sussiste alcun presupposto impositivo in capo alla società. Ne consegue che, nel caso di

¹⁹ Visto che, tendenzialmente, l'utile imputato per trasparenza corrisponde all'utile poi distribuito, la cessione dell'immobile con plusvalenze tassate e il successivo incasso delle somme distribuite effettuato in costanza di partecipazione nella società semplice lascia inalterato il costo fiscale della partecipazione del socio.

²⁰ Così, ad esempio, fatto 10.000 euro il costo della partecipazione che va ad annullarsi e in 100.000 euro le somme percepite (o il valore normale dei beni assegnati ai soci), il socio dovrebbe vedersi tassato sul differenziale di 90.000 euro = 100.000 euro - 10.000 euro.

scioglimento di società semplice che detenga immobili, i redditi compresi nel valore normale dei beni assegnati ai soci, determinati secondo le regole di cui all'[articolo 47](#), comma 7, D.P.R. 917/1987, devono essere qualificati come plusvalenze immobiliari: sicché se la società semplice ha nel proprio patrimonio immobili, all'atto dell'assegnazione, il socio realizzerebbe plusvalenze immobiliari.

In virtù di quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria e a seconda della tipologia di immobile che viene assegnato dalla società semplice ai soci, in caso di scioglimento della società semplice, si potrebbero verificare le seguenti fattispecie:

- in caso di assegnazione di aree fabbricabili e di immobili (diversi dalle aree fabbricabili), posseduti da non oltre 5 anni, lo scioglimento della società semplice determina un reddito imponibile, in capo ai soci, quale plusvalenza immobiliare determinata a norma dell'[articolo 20-bis](#), D.P.R. 917/1986;
- in caso di assegnazione di immobili (diversi dalle aree fabbricabili), posseduti da più di 5 anni, lo scioglimento di società semplici non determina alcun presupposto impositivo.

Se, infatti, la società semplice detiene immobili (diversi dalle aree fabbricabili) da più di 5 anni, così come non sono imputabili per trasparenza i plusvalori se la società procedesse essa stessa al realizzo, allo stesso modo non sussiste alcun obbligo di dichiarare il reddito da parte del socio, in quanto esso rientrerebbe nella categoria reddituale delle plusvalenze non imponibili ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986.

Un'altra problematica affrontata dalla DRE Piemonte riguarda l'ipotesi alternativa all'assegnazione diretta dell'immobile in sede di liquidazione, vale a dire la cessione a terzi, con contestuale attribuzione del ricavato ai soci (in proporzione alle rispettive quote di partecipazione). È stato chiarito, infatti, che, analogamente a quanto previsto per l'assegnazione diretta al socio dell'immobile, non deve essere parimenti tassata la cessione da parte della società semplice dell'immobile posseduto da più di 5 anni e l'attribuzione del ricavato al socio in sede di scioglimento. La natura di reddito non tassato, in altre parole, è comune ai maggiori valori degli immobili attribuiti direttamente ai soci e alle somme che la società semplice ha incassato con la vendita a terzi e ha attribuito ai soci in sede di liquidazione.

Tassazione separata

A norma dell'[articolo 17](#), comma 1, lettera l), D.P.R. 917/1986, i redditi compresi nelle somme o nei beni attribuiti ai soci di società di persone nei casi di recesso o esclusione o agli eredi in caso di morte, nonché quelli imputati ai soci in caso di liquidazione delle stesse società, possono beneficiare della tassazione separata se il periodo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del

recesso o dell'esclusione, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a 5 anni. La norma riguarda anche le società semplici, come confermato dall'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 142/E/2008](#)²¹.

SCHEDA DI SINTESI

Il reddito delle società semplici è determinato secondo le regole del D.P.R. 917/1987 (applicabili alle persone fisiche) sommando i redditi appartenenti a ciascuna categoria (a esclusione dei redditi assoggettati a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva), al netto degli oneri deducibili. A norma dell'articolo 5, D.P.R. 917/1987, i redditi delle società semplici sono imputati a ciascun socio (che risulta tale alla chiusura del periodo d'imposta), proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione (c.d. regime della trasparenza fiscale).



Le componenti di reddito derivanti dagli immobili posseduti da società semplici rilevano fiscalmente secondo i criteri propri dei redditi fondiari, indicati agli articoli da 25 a 43, D.P.R. 917/1986. Pertanto, con riferimento ai fabbricati posseduti dalla società semplice assume rilievo il canone di locazione ridotto forfetariamente ai sensi dell'articolo 37, comma 4-bis, D.P.R. 917/1986 per i fabbricati locati, ovvero la rendita catastale, incrementata di 1/3, per i fabbricati non locati.



Nell'ambito dei redditi realizzabili dalla società semplice rientrano le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di immobili (terreni e fabbricati) acquistati o costruiti da non più di 5 anni, nonché la cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.



Se l'immobile (diverso da un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria) è detenuto dalla società semplice da più di 5 anni, all'atto della cessione del medesimo, la società semplice non realizza alcun reddito da trasferire per trasparenza ai singoli soci. Specularmente, per effetto della cessione del fabbricato, in capo al socio, non si verifica nessun incremento del costo fiscale della partecipazione all'atto della vendita.



²¹ Il documento di prassi in commento ha chiarito che il beneficio della tassazione separata compete anche per le indennità corrisposte agli associati receduti delle associazioni tra professionisti, in quanto enti equiparati alle società semplici a norma dell'articolo 5, comma 3, lettera c), D.P.R. 917/1986, ammettendo implicitamente che anche i soci delle società semplici possono accedere allo stesso regime di favore.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, il medesimo trattamento impositivo è applicabile anche nel caso di scioglimento della società semplice con assegnazione degli immobili ai soci, nonché in caso di cessione degli immobili (posseduti da più di 5 anni e diversi dalle aree edificabili) e di attribuzione del ricavato ai soci in sede di scioglimento della società (DRE Piemonte 29.9.2017 n. 901-526/2017 e DRE Lombardia 22.4.2013 n. 904-91/2013).