STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

LA FISCALITÀ DELLA SOCIETÀ SEMPLICE: ANALISI E IMPLICAZIONI PRATICHE

Pubblicato il15 Aprile 2025 di Sabatino Pizzano

La società semplice rappresenta un istituto giuridico di significativa rilevanza nell'ambito della pianificazione patrimoniale, caratterizzato da un trattamento fiscale peculiare che ne definisce il perimetro applicativo e le potenzialità operative. La presente analisi approfondisce in modo sistematico e rigoroso gli aspetti fiscali di tale configurazione societaria, esaminando con approccio metodologico sia la tassazione in costanza di partecipazione che il regime impositivo applicabile nelle fasi di scioglimento del vincolo sociale. L'indagine tecnica che segue delinea con precisione il meccanismo di tassazione per trasparenza, le diverse categorie reddituali configurabili, la gestione fiscale delle distribuzioni ai soci e la determinazione analitica del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

Presupposti normativi e fondamento giuridico-fiscale

Il framework tributario applicabile alle società semplici trae diretta derivazione dalle disposizioni civilistiche che ne regolano il funzionamento. Due principi cardine influenzano in modo determinante l'impianto fiscale di riferimento:

- Il diritto agli utili da parte dei soci (art. 2262 c.c.);
- L'oggetto sociale limitato ad attività non commerciali (art. 2249 c.c.).

Il primo elemento trova il proprio fondamento nell'art. 2262 c.c., secondo cui "salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto". Questo principio ha trovato consolidamento interpretativo nella giurisprudenza di legittimità, in particolare nella sentenza della Corte di Cassazione n. 11569/2002, che ha stabilito che il presupposto d'imposta per i soci delle società di persone è costituito dal reddito prodotto dalla società "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".

L'imputazione degli utili avviene, pertanto, nel momento genetico della loro formazione, prescindendo dalla materiale apprensione da parte dei soci. Il momento impositivo coincide con l'emersione della nuova ricchezza che costituisce "patrimonio comune degli associati", indipendentemente da atti di distribuzione successivi.

Il secondo aspetto attiene all'oggetto sociale della società semplice che, per espressa previsione dell'art. 2249 c.c., non può comprendere attività qualificabili come "commerciali" ai sensi dell'art. 2195 c.c. Questa limitazione produce rilevanti conseguenze sul piano fiscale: la determinazione del reddito avviene secondo la metodologia prevista per le persone fisiche (art. 3 TUIR), mediante sommatoria delle diverse categorie reddituali conseguite, con esclusione di quelle assoggettate a ritenuta alla fonte o a imposta sostitutiva.

Meccanismo di tassazione per trasparenza: analisi tecnica

Il regime di trasparenza fiscale, disciplinato dall'art. 5 del TUIR, costituisce l'architrave dell'imposizione per le società di persone, incluse le società semplici. L'art. 5, comma 1 del TUIR stabilisce che "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

La tabella seguente illustra gli elementi caratterizzanti del regime di trasparenza applicabile alle società semplici:

Parametro	Disciplina applicabile	Riferimento normativo
Soggetto passivo d'imposta	Socio (non la società)	Art. 5, c. 1, TUIR

Parametro	Disciplina applicabile	Riferimento normativo
Criterio di imputazione	Proporzionale alla quota di partecipazione agli utili	Art. 5, c. 1 e 2, TUIR
Presunzione legale quote	Proporzionale al valore dei conferimenti (in assenza di diversa determinazione)	Art. 5, c. 2, TUIR
Momento di imputazione	Periodo d'imposta di produzione del reddito	Art. 5, c. 1, TUIR
Rilevanza della percezione	Irrilevante ai fini dell'imputazione	Art. 5, c. 1, TUIR
Natura del reddito imputato	Mantiene la natura originaria	Art. 6, c. 3, TUIR
Residenza fiscale	Sede legale/amministrazione/oggetto principale per la maggior parte del periodo d'imposta	Art. 5, c. 3, lett. d), TUIR

La dottrina ha evidenziato come "svincolando l'imputazione del reddito dal concetto di percezione, e in particolar modo escludendo ogni riferimento ad una presunzione relativa di distribuzione, si realizza in maniera piena la trasparenza fiscale delle società di persone (residenti), rendendo fiscalmente irrilevante la distribuzione degli utili" (Grandinetti M., Franco A., 2015).

Le implicazioni pratiche di tale regime sono articolate e significative:

- Le società semplici applicano le disposizioni previste per i soggetti IRPEF, pur non essendo esse stesse soggetti passivi di tale imposta;
- Sono soggetti passivi IRAP (art. 3 del D.Lgs. 446/97) esclusivamente nell'ipotesi in cui svolgano attività commerciale;
- L'attribuzione dei redditi ai soci avviene in base alle quote risultanti al momento dell'approvazione del rendiconto (Cass. n. 9731/2016 e R.M. 127/E/1995);
- La modifica delle quote di partecipazione agli utili ha effetto nel periodo d'imposta successivo alla variazione (se risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata);
- La modifica della compagine sociale ha effetto dall'esercizio in corso all'operazione.

In merito all'esercizio di imputazione del reddito, le società personali determinano la base imponibile con riferimento all'anno solare (art. 7 TUIR), anche nell'ipotesi in cui l'atto costitutivo preveda un esercizio non coincidente con l'anno solare (ris. Agenzia delle Entrate n. 92/2011).

Classificazione analitica delle categorie reddituali producibili

La società semplice, essendo preclusa dall'esercizio di attività commerciali, può generare specifiche categorie reddituali che mantengono la loro qualificazione originaria in capo ai soci. La tabella che segue fornisce una mappatura dettagliata delle possibili tipologie reddituali:

Categoria reddituale	Fattispecie tipiche	Regime fiscale	Rilevanza IMU
Redditi fondiari	Rendite catastali terreni	Art. 25-36 TUIR	Sostitutiva IRPEF per terreni non affittati
	Rendite catastali fabbricati	Art. 37-43 TUIR	Sostitutiva IRPEF per immobili non locati
	Canoni di locazione	Art. 37, c. 4-bis TUIR	Non sostitutiva
Redditi di capitale	Dividendi	Art. 44-48 TUIR	Non applicabile
	Interessi attivi	Art. 44-48 TUIR	Non applicabile
	Proventi da OICR	Art. 44-48 TUIR	Non applicabile
Redditi di lavoro autonomo	Attività professionali non organizzate	Art. 53-54 TUIR	Non applicabile
Redditi diversi	Plusvalenze immobiliari	Art. 67-68 TUIR	Non applicabile
	Plusvalenze finanziarie	Art. 67-68 TUIR	Non applicabile
	Redditi da terreni edificabili	Art. 67, c. 1, lett. b) TUIR	Non applicabile

È fondamentale rilevare che qualora l'attività svolta dalla società semplice ecceda la mera gestione conservativa di patrimoni mobiliari e immobiliari, configurandosi come una vera e propria attività commerciale, si determinano due conseguenze:

- La violazione della prescrizione civilistica contenuta nell'art. 2249 c.c.
- La riqualificazione fiscale dell'intero reddito come reddito d'impresa, con conseguente applicazione del regime fiscale delle società in nome collettivo

Connotati del reddito d'impresa e rischi di riqualificazione

Ai sensi dell'art. 55, comma 1 del TUIR, costituiscono reddito d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. L'art. 55, comma 2 del TUIR precisa che per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. e di altre attività specificamente individuate.

Particolare attenzione va posta ai casi limite, in cui la complessità o l'entità economica delle operazioni immobiliari possono

configurare un'attività d'impresa anche in presenza di un unico affare. In base alla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze n. 3690/1986, n. 4407/1996, n. 3406/1996 e n. 8193/1997), ai fini della configurabilità dell'attività d'impresa in relazione ad un unico affare rilevano:

- L'entità economica dell'operazione;
- La molteplicità degli atti in cui essa si articola;
- L'organizzazione produttiva utilizzata;
- La protrazione temporale dell'attività.

Conseguentemente, una società semplice che ponga in essere un'operazione immobiliare complessa ed articolata, di rilevante entità economica (ad esempio, appalti la costruzione di una palazzina al fine di cedere a terzi gli appartamenti), verrà trattata fiscalmente alla stregua di una società in nome collettivo, con rilevanti conseguenze anche ai fini IVA.

Regimi fiscali specifici per tipologie di reddito

Redditi fondiari: disciplina analitica e implicazioni operative

La determinazione dei redditi fondiari in capo alle società semplici segue il corpo di norme contenuto negli artt. 25-43 del TUIR. Due aspetti di particolare rilevanza meritano approfondimento:

1. **Incremento di un terzo della rendita catastale**: L'applicabilità alle società semplici della disposizione contenuta nell'art. 41 del TUIR (incremento di un terzo della rendita catastale per le unità immobiliari abitative utilizzate direttamente o tenute a disposizione) è stata oggetto di dibattito. Le istruzioni al modello REDDITI SP confermano tale maggiorazione per le unità a disposizione della società.
2. **Effetto sostitutivo dell'IMU**: L'art. 8, comma 1 del D.Lgs. 23/2011 stabilisce che l'IMU sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi fondiari relativi a beni immobili non locati. Pertanto:
    - Per gli immobili non locati è dovuta l'IMU, ma il reddito fondiario non risulta imponibile ai fini IRPEF per i soci persone fisiche che detengono la partecipazione al di fuori del regime d'impresa
    - Per gli immobili locati sono dovute sia l'IMU che l'IRPEF sul reddito fondiario prodotto

Plusvalenze immobiliari: regime fiscale applicabile

Le plusvalenze realizzate dalla società semplice mediante cessione onerosa di immobili seguono la disciplina degli artt. 67 e 68 del TUIR. La tassazione si applica nei seguenti casi:

- Plusvalenze da lottizzazione o edificazione e successiva vendita (art. 67, c. 1, lett. a) TUIR);
- Plusvalenze da cessione di terreni agricoli e fabbricati posseduti da non più di 5 anni (art. 67, c. 1, lett. b) TUIR);
- Plusvalenze da cessione di terreni edificabili (art. 67, c. 1, lett. b) TUIR, in ogni caso).

Le società semplici possono optare per l'imposizione sostitutiva del 20% prevista dall'art. 1, comma 496, della L. 296/2006 per le plusvalenze immobiliari.

Redditi di capitale: regime di tassazione dettagliato

La determinazione dei redditi di capitale e il loro assoggettamento a ritenuta o a imposizione sostitutiva pone le società semplici su

un piano differente rispetto alle persone fisiche per alcune fattispecie. La tabella seguente illustra il regime di tassazione applicabile ai principali redditi di capitale:

Tipologia di reddito di capitale	Regime fiscale applicabile	Aliquota	Norma di riferimento
Interessi da obbligazioni di società italiane non quotate	Ritenuta a titolo d'imposta	26%	Art. 26, c. 1, DPR 600/73
Interessi da titoli di Stato italiani	Imposta sostitutiva	12,50%	Art. 2, c. 1, D.Lgs. 239/96
Interessi da depositi e conti correnti	Ritenuta a titolo d'imposta	26%	Art. 26, c. 2, DPR 600/73
Proventi da OICR italiani	Ritenuta a titolo d'imposta	26%	Art. 26-quinquies, DPR 600/73
Proventi da fondi immobiliari	Ritenuta a titolo d'imposta	26%	Art. 7, DL 351/2001
Proventi da titoli atipici	Ritenuta a titolo d'imposta	26%	Art. 5, DL 512/83
Dividendi da società italiane	Imputazione integrale	-	Art. 44-48 TUIR (post L. 205/2017)

Per quanto concerne specificamente i dividendi, la L. 205/2017 ha riformato in modo significativo il regime dei redditi di capitale, uniformando il trattamento dei dividendi "qualificati" a quello delle partecipazioni non qualificate. In attesa di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, la posizione prevalente sostiene l'integrale imponibilità dei dividendi in capo alla società semplice, in quanto "resta pur sempre applicabile il disposto dell'art. 45 del TUIR, nel quale è stabilito che costituiscono reddito di capitale gli utili percepiti nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione" (Circ. Assonime 11/2018).

Redditi diversi di natura finanziaria: disciplina post L. 205/2017

Con la L. 205/2017 è stata introdotta l'imposizione sostitutiva del 26% anche per i capital gain derivanti da partecipazioni qualificate. Tali modifiche si applicano ai redditi diversi realizzati dall'1.1.2019.

Per le plusvalenze su partecipazioni realizzate dall'1.1.2019, è la società semplice (e non i soci) il soggetto tenuto ad assolvere l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 5, comma 2 del D.Lgs. 461/97, non solo per le plusvalenze "non qualificate" (come già accadeva), ma anche per le plusvalenze "qualificate".

Oneri deducibili e detraibili: quadro sistematico

Oneri deducibili ammessi

A norma dell'art. 10, comma 3 del TUIR, sono dedotti dal reddito complessivo dei singoli soci, in base alle rispettive quote di partecipazione, i seguenti oneri:

Onere deducibile	Riferimento normativo	Limitazioni
Somme a dipendenti per uffici elettorali	Art. 10, c. 1, lett. f), TUIR	Nessuna
Contributi a ONG	Art. 10, c. 1, lett. g), TUIR	Limiti quantitativi specifici
Indennità per perdita avviamento	Art. 10, c. 1, lett. h), TUIR	Solo immobili non abitativi

Oneri detraibili per società semplici immobiliari

In base all'art. 15, comma 3 del TUIR, ai soci spetta, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, la detrazione IRPEF nella misura del 19% per i seguenti oneri:

Onere detraibile	Riferimento normativo	Limite quantitativo
Interessi passivi mutui agrari	Art. 15, c. 1, lett. a), TUIR	In relazione al valore dei terreni
Interessi passivi mutui ante 1993	Art. 15, c. 1, lett. b), TUIR	2.065,83 euro
Interessi passivi mutui 1997 per ristrutturazione	Art. 15, c. 1-ter), TUIR	2.582,28 euro
Spese per beni sottoposti a vincolo	Art. 15, c. 1, lett. g), TUIR	In base a certificazione autorità
Beni ceduti a enti culturali	Art. 15, c. 1, lett. h), TUIR	Valore normale

Le società semplici immobiliari possono inoltre beneficiare delle seguenti detrazioni:

- Detrazione IRPEF del 36-50% per interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16-bis TUIR);

- Detrazione IRPEF/IRES del 50-65% per interventi di riqualificazione energetica;
- Detrazione IRPEF del 50% per acquisto mobili ed elettrodomestici (art. 16, c. 2, DL 63/2013);
- Detrazioni per interventi antisismici (art. 16-bis, c. 1, lett. i) TUIR e art. 16 DL 63/2013).

Costo fiscale della partecipazione: analisi tecnica e casistica applicativa

Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in una società semplice riveste particolare importanza sia in costanza di rapporto sociale che al momento dello scioglimento del vincolo. Ai sensi dell'art. 68, comma 6 del TUIR, il costo delle partecipazioni viene:

- Aumentato dai redditi imputati per trasparenza al socio;
- Diminuito dalle perdite imputate al socio;
- Ridotto, fino a concorrenza dei redditi già imputati, dagli utili distribuiti al socio.

La tabella seguente illustra il meccanismo di determinazione del costo fiscale attraverso esempi numerici:

Fase	Operazione	Importo	Costo partecipazione
Iniziale	Conferimento iniziale	100.000	100.000
Anno 1	Imputazione reddito per trasparenza	+30.000	130.000
Anno 1	Distribuzione utili	-20.000	110.000
Anno 2	Imputazione perdita per trasparenza	-15.000	95.000
Anno 2	Apporto di capitale	+50.000	145.000
Anno 3	Imputazione reddito esente o con imposta sostitutiva	0	145.000
Anno 3	Distribuzione utili da redditi esenti	0	145.000

È fondamentale evidenziare che:

1. I redditi esenti o assoggettati a imposizione sostitutiva, non concorrendo alla formazione del reddito imponibile, non incrementano il costo fiscale della partecipazione.
2. Le distribuzioni di utili corrispondenti a tali redditi non dovrebbero ridurre il costo della partecipazione.
3. Il costo fiscale può essere concettualmente distinto in:
    - "Componente stabile": costo di acquisto/sottoscrizione, apporti di capitale, rivalutazioni;
    - "Componente dinamica": variazioni derivanti da imputazione di redditi/perdite e distribuzioni.

In caso di distribuzioni miste (composte da utili imputati e utili esenti o soggetti ad imposta sostitutiva), l'art. 68, comma 6 del TUIR prevede implicitamente una presunzione di prioritaria distribuzione degli utili "imputati".

Trattamento fiscale del recesso e della liquidazione: analisi tecnico-applicativa

La determinazione del reddito imponibile in caso di recesso del socio o liquidazione della società semplice è stata oggetto di dibattito. L'art. 20-bis del TUIR ha esteso alle società di persone i principi di quantificazione previsti dall'art. 47, comma 7 del TUIR, ma con differenze significative quanto alla qualificazione del reddito.

Principio di qualificazione

In base a questo principio, la natura dei redditi percepiti dal socio dipende dalla categoria reddituale dei beni detenuti dalla società. Tale approccio, confermato nelle risposte agli interpelli della DRE Piemonte (901-526/2017) e DRE Lombardia (904-91/2013), mantiene in capo al socio tutte le esenzioni che sarebbero applicabili se i beni fossero stati ceduti direttamente dalla società.

La tabella seguente esemplifica le diverse qualificazioni reddituali in base alla tipologia di beni:

Tipologia di beni	Qualificazione del reddito	Regime fiscale applicabile
Immobili posseduti da più di 5 anni	Redditi diversi non imponibili	Esenzione ex art. 67, c. 1, lett. b) TUIR
Immobili posseduti da meno di 5 anni	Redditi diversi	Imponibilità ex art. 67, c. 1, lett. b) TUIR
Terreni edificabili	Redditi diversi	Imponibilità ex art. 67, c. 1, lett. b) TUIR
Partecipazioni non qualificate	Redditi diversi	Imposta sostitutiva 26%
Partecipazioni qualificate	Redditi diversi	Imposta sostitutiva 26% dal 2019

In presenza di beni di diversa natura, la dottrina ha proposto criteri di ripartizione proporzionale del reddito complessivo in base alle plusvalenze latenti o al costo storico dei diversi beni.

Principio di quantificazione

Una volta individuata la categoria reddituale del reddito, si procede alla sua quantificazione ai sensi dell'art. 20-bis del TUIR. L'utile da recesso o liquidazione è determinato come differenza tra:

- Il valore normale dei beni assegnati (o le somme ricevute);
- Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Il seguente esempio numerico illustra il processo di liquidazione di una società semplice con patrimonio misto:

Attivo patrimoniale	Valore fiscale	Valore normale	Plusvalenza latente	% sul totale
Immobili (> 5 anni)	300.000	500.000	200.000	66,67%
Partecipazioni	100.000	200.000	100.000	33,33%
Totale	400.000	700.000	300.000	100%

Per un socio con quota del 50% e costo fiscale della partecipazione di 180.000 euro, l'assegnazione proporzionale comporterebbe:

Parametro	Calcolo	Risultato
Valore normale beni ricevuti	50% di 700.000	350.000
Costo fiscale partecipazione	Dato	180.000
Reddito complessivo da liquidazione	350.000 - 180.000	170.000
Quota riferibile a immobili (66,67%)	66,67% di 170.000	113.339 (esente)
Quota riferibile a partecipazioni (33,33%)	33,33% di 170.000	56.661 (imponibile)

Implicazioni operative e strategie di pianificazione patrimoniale

La struttura fiscale della società semplice offre opportunità di pianificazione patrimoniale significative, particolarmente efficaci in ambito immobiliare e finanziario. La tabella seguente sintetizza i principali vantaggi fiscali e le relative condizioni applicative:

Ambito	Vantaggio fiscale	Condizioni di applicabilità	Riferimenti normativi
IRAP	Inapplicabilità	Possesso di immobili non nell'esercizio d'impresa	CM 141/E/1998, § 2.2
IMU/IRPEF	Effetto sostitutivo IMU	Immobili non locati	Art. 8, c. 1, D.Lgs. 23/2011
Recupero edilizio	Detrazione 36-50%	Rispetto condizioni specifiche	Art. 16-bis TUIR

Ambito	Vantaggio fiscale	Condizioni di applicabilità	Riferimenti normativi
Riqualificazione energetica	Detrazione 50-65%	Rispetto condizioni specifiche	Art. 1, c. 344-347, L. 296/2006
Mobili/Elettrodomestici	Detrazione 50%	Collegamento a ristrutturazione	Art. 16, c. 2, DL 63/2013
Plusvalenze immobiliari	Esenzione	Possesso > 5 anni	Art. 67, c. 1, lett. b) TUIR
Scioglimento	Mantenimento esenzioni	Applicazione principio di qualificazione	Interpelli DRE Piemonte e Lombardia

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA