

ART. 67 COMMA 1 LETT. B) TUIR – ASSEGNAZIONE AI SOCI DA PARTE DI SOCIETÀ SEMPLICE DI UNITÀ IMMOBILIARI DERIVANTI DA UN FRAZIONAMENTO

“Una società semplice tra persone fisiche intende assegnare un bene immobile ai soci, frazionandolo preventivamente in tre distinte unità immobiliari, al fine di assegnare, ciascuna unità ai soci. Si chiede di sapere se detto frazionamento possa assumere rilevanza ai fini della decorrenza del quinquennio per considerare plusvalenze o meno l’assegnazione delle unità immobiliari in questione, e se di conseguenza, l’assegnazione ai soci, prima del decorso dei cinque anni dal frazionamento possa assumere rilevanza ai fini della determinazione di plusvalenze ex art 67 comma 1 lett. b) Tuir”

Risposta al quesito in sintesi:

L’assegnazione di beni ai soci di società semplice è suscettibile di generare reddito in capo alla società.

L’assegnazione di beni immobili a soci di società semplice al pari della cessione a titolo oneroso degli stessi beni effettuata dalla medesima società può dar luogo a plusvalenze imponibili.

I redditi derivanti dalla assegnazione di beni immobili costituiscono redditi di partecipazione ex art 20 bis Tuir e risulteranno imponibili se riconducibili a fattispecie rilevanti ai fini Irpef.

Il frazionamento strutturale che si sostanzia in una ristrutturazione edilizia inquadrabile nella lett. d) dell’art 3 dpr 380 del 2001 assume rilevanza ai fini della decorrenza del quinquennio.

Viceversa il frazionamento non strutturale che si esegua con opere minime, non esattamente inquadrabile in uno degli interventi di cui alle lett. a),b),c),d) e f), non assume rilevanza ai fini della determinazione del quinquennio.

1. L’assegnazione di beni ai soci di società semplice è suscettibile di generare reddito in capo alla società.

La prima questione che occorre risolvere è se l’assegnazione di beni ai soci di società semplice sia suscettibile o meno di generare reddito in capo alla società.

L’analisi strettamente normativa potrebbe condurre l’interprete alla soluzione negativa e dunque ritenere risolta fin dall’origine l’intera problematica oggetto del presente approfondimento.

1.1 Determinazione del reddito da plusvalenza nelle cessioni a titolo oneroso di beni immobili da parte della società semplice.

E’ necessario premettere un breve inquadramento sulla disciplina fiscale delle società semplici.

Le società in questione, al pari delle altre società personali (s.n.c. e s.a.s.), non sono direttamente assoggettate all'Irpef. Ai sensi dell'art 5 del Tuir il reddito che producono viene automaticamente ripartito tra i soci in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili.

Il reddito delle società semplici, dunque, così come quello prodotto dalle altre società di persone, viene imputato per trasparenza al socio, assume la qualifica di "reddito di partecipazione" e deve essere assoggettato a tassazione unitamente agli altri redditi riconducibili al medesimo socio.

La determinazione del reddito tuttavia è diversa da società a società..

Mentre il reddito prodotto dalle s.n.c. e dalle s.a.s., da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa, al contrario i redditi delle società semplici, che come noto non possono esercitare attività commerciale (arg. ex art. 2249 c.c.), sono invece determinabili sommando i redditi riconducibili a ogni categoria prevista dall'art 6 del Tuir fatta eccezione dei redditi d'impresa.

La determinazione del reddito derivante dalla plusvalenza conseguita a seguito di una cessione a titolo oneroso di beni immobili da parte di società semplice va dunque inquadrata a norma degli art. 67 lett. a) e lett. b) del Tuir.

1.2 Determinazione del reddito da plusvalenza nelle assegnazioni di beni immobili da parte della società semplice.

La premessa consente di prendere posizione in ordine alla possibilità di ritenere o meno plusvalente anche l'assegnazione di beni immobili a soci di società semplice.

La soluzione negativa poggia su due argomenti.

Il primo che muove da una assimilazione sul piano sistematico del reddito prodotto dalle società semplici all'analogo reddito prodotto dalla persona fisica "socio".

La cessione a titolo oneroso di beni immobili da parte della società semplice risulterà plusvalente come avverrebbe qualora tali beni venissero ceduti da persona fisica al di fuori del regime d'impresa.

Nella stessa misura si dovrebbe concludere che l'assegnazione di beni immobili non sia suscettibile di generare reddito in capo alla società semplice, non essendo neanche giuridicamente configurabile un'analoga fattispecie rispetto alla persona fisica non operante nel regime d'impresa. ⁽¹⁾

Il secondo argomento muove invece da un'analisi del dato normativo. Nel reddito d'impresa l'art. 86 Tuir disciplina separatamente le ipotesi di tassazione delle plusvalenze conseguite a seguito di cessione a titolo oneroso (lett. a) rispetto a quelle derivanti dalla assegnazione ai soci (lett. c). Una analoga disciplina non è prevista per i redditi diversi. Argomentando dall'art. 67 Tuir si dovrebbe quindi concludere per la rilevanza sul piano che ci occupa delle sole cessioni a titolo oneroso e non anche delle assegnazioni di beni immobili poste in essere da società semplice.

Tuttavia, e non solo per motivi precauzionali, si ritiene preferibile la soluzione positiva.

L'assegnazione di beni immobili a soci di società semplice è suscettibile di generare reddito in capo alla società stessa e quindi in capo ai soci.

Ciò per più ragioni.

Il rinvio ai redditi diversi non significa rinvio integrale alla disciplina del reddito conseguito dalle persone fisiche.

Alle società semplici a esempio non sarà applicabile la disciplina della esenzione dipendente dall'aver adibito il bene a propria abitazione principale. ⁽²⁾

Ulteriore e decisivo argomento deriva inoltre dal disposto dell'ultimo comma dell'art. 9 del Tuir che equipara alla cessione a titolo oneroso tutti gli atti che importano trasferimento di diritti reali di godimento e dunque anche le assegnazioni.

Tuttavia se tutto ciò serve a sgomberare il campo dal dubbio che l'assegnazione di beni ai soci nelle società semplici goda di un regime tout court di non tassazione, non significa anche che ne risultino stravolte le regole.

Bisogna ragionare come se la società anziché assegnare i beni proceda a venderli. L'inquadramento fiscale risulterebbe agevole.

C'è però una differenza.

1.3 I redditi derivanti dalla assegnazione di beni immobili costituiscono redditi di partecipazione ex art. 20 bis Tuir risulteranno imponibili se riconducibili a fattispecie rilevanti ai fini Irpef.

Verificata la rilevanza reddituale ai fini delle plusvalenze da assegnazione immobiliare occorre verificarne l'effettività operatività pratica. A tal fine occorre tener presente che nelle ipotesi in questione il confine tra reddito della società e reddito dei soci è alquanto sottile proprio in dipendenza del principio di trasparenza.

La materia è disciplinata dall'art. 20 bis del Tuir che stabilisce che i redditi di partecipazione sono anche i redditi "compresi" nei beni assegnati dalle società personali (rectius società semplici). Sarà dunque soggetto a tassazione solo il differenziale percepito dal socio risultante dal confronto tra il valore normale del bene assegnato e il costo fiscale della partecipazione dallo stesso detenuta.

Occorre comunque tener presente che l'art 20 bis rispetto alle società semplici non vale a modificare l'inquadramento iniziale e ciò neanche argomentando dall'art. 47 – 7 comma del Tuir richiamato solo ai fini della determinazione del reddito.

Pertanto per verificare se un utile realizzato da una società semplice, sia a seguito di cessione a titolo oneroso che a seguito di assegnazione, sia o meno imponibile, occorre in ogni caso preliminarmente verificare se l'operazione che l'ha originato sia o meno rilevante ai fini delle imposte sui redditi.

Dunque anche i redditi "compresi" nei beni assegnati ai soci di una società semplice non sarebbero assoggettati a tassazione qualora il patrimonio della società risultasse costituito solamente da beni che se ceduti non darebbero luogo a plusvalenze imponibili.

1.4 Sintesi finale.

La cessione a titolo oneroso e l'assegnazione di beni sostanzialmente si equivalgono sul piano fiscale se poste in essere da una società semplice.

L'art. 20 bis offre un supporto normativo dal quale è possibile desumere l'emersione di un ulteriore reddito da assegnazione da parte di società semplice nelle sole ipotesi in cui il patrimonio

non sia esclusivamente costituito da beni che se realizzati non darebbero origine a redditi fiscalmente rilevanti.

2.Gli effetti degli interventi edilizi in materia di plusvalenze conseguite ex art. 67 Tuir.

La soluzione del quesito in definitiva risulterà applicabile oltre che alle società semplici anche alle altre ipotesi rilevanti in materia di redditi diversi.

L'art. 67 lett. b) parla solo di fabbricati "acquistati" o "costruiti", nulla dice in merito alla decorrenza del quinquennio per considerare plusvalente o meno la cessione di fabbricati appena ristrutturati o meglio oggetto di frazionamento edilizio.

Al riguardo non esistono neanche documenti di prassi della Amministrazione finanziaria .

2.1 Rilevanza della tassabilità della plusvalenza.

Aderendo alla tesi sostanziale si dovrebbe leggere il termine "costruiti" ex art. 67 Tuir anche come "ristrutturati" o meglio "frazionati" e quindi si dovrebbe conteggiare il quinquennio a decorrere dalla data di ultimazione del frazionamento dell'edificio. Quindi l'assegnazione effettuata prima del decorso del quinquennio dalla ultimazione della ristrutturazione o meglio del frazionamento farebbe emergere una plusvalenza tassabile e ciò anche se il bene oggetto di assegnazione sia stato acquistato prima del quinquennio.

Ma non è sempre così.

2.2 I frazionamenti urbanistici.

La tipologia di intervento comportante il frazionamento di unità immobiliari può avere infatti non solo la natura di ristrutturazione edilizia lett. d) art. 3 dpr 380 del 2001 ma può anche essere la risultante di un intervento edilizio autonomo di minore portata, dotato di una veste propria sul piano urbanistico.⁽³⁾

Tale ultimo intervento edilizio, infatti, pur comportando una trasformazione parziale dell'edificio, non può essere ricondotto alla manutenzione straordinaria, di cui alla lettera b), in quanto tale categoria non ammette l'aumento delle unità immobiliari. Non può neppure essere considerato come un intervento di ristrutturazione edilizia, di cui alla lettera d), in quanto manca l'insieme sistematico di opere edilizie che connota tale intervento.⁽⁴⁾

Pertanto tale tipologia di frazionamento si colloca in uno spazio intermedio tra le due categorie richiamate.

2.3 La rilevanza della plusvalenza derivante dalla assegnazione di beni immobili derivanti da frazionamento.

Il quadro descritto consente di giungere a delle conclusioni differenti a seconda del tipo di intervento che sia stato eseguito.

Il frazionamento strutturale che si sostanzia in una ristrutturazione edilizia inquadrabile nella lett. d) dell'art 3 dpr 380 del 2001 assume rilevanza ai fini della decorrenza del quinquennio.

Viceversa il frazionamento non strutturale che si esegua con opere minime che assuma una veste propria sul piano urbanistico, non esattamente inquadrabile in uno degli interventi di cui alle lett. a),b),c),d) e f), non assume rilevanza ai fini della determinazione del quinquennio.

Tale ultima conclusione è sostenibile anche muovendo dalla considerazione che le unità immobiliari risultanti a seguito dell'intervento di frazionamento di portata minore, si identificano per volume e superficie con l'unico originario fabbricato, di cui rappresentano la continuità. Solo in tale ultimo caso la vicenda andrebbe dunque inquadrata con riferimento all'acquisto dell'originario fabbricato, e da tale data andrebbe computato il quinquennio. Si potrebbe giungere quindi alla conclusione che non sia stata conseguita alcuna plusvalenza quantunque l'assegnazione sia posta in essere nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori.

Vale la pena sottolineare che il Fisco è giunto a conclusioni analoghe seppur con riferimento a una cessione di bene oggetto di modifica di destinazione d'uso solo funzionale e non strutturale (ris. 105 del 2007).

3. Osservazione finale.

L'ipotesi in esame potrebbe aprire lo scenario fiscale anche a diverse soluzioni sul piano impositivo. Non solo delle imposte indirette, la cui disciplina ordinariamente applicabile sarebbe inquadrabile nell'imposta di registro e con applicazione del prezzo valore, ma anche con riguardo alle imposte dirette.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 75 del 8.1.2010) ha ritenuto infatti che la società semplice benché non svolga attività commerciale può essere qualificata anche come soggetto iva con conseguenze diverse di ordine fiscale anche in dipendenza dell'inquadramento urbanistico dell'intervento eseguito. La suprema Corte afferma infatti che l'attività di gestione immobiliare consistente nella locazione di immobili di proprietà deve essere considerata esercizio d'impresa ai fini Iva seppur non rientrante tra le operazioni commerciali.

A differenza delle altre società, per le quali opera la presunzione assoluta ai fini iva che tutte le attività poste in essere lo siano nel regime di impresa, per la società semplice spetta ai contribuenti dimostrare la sussistenza dei presupposti per escludere l'operatività del regime iva.

In ogni caso dovrebbero ricorrere i caratteri della sistematicità e abitudine che andrebbero verificati caso per caso in relazione alle concrete modalità e al contenuto oggettivo dell'attività svolta.

Il dubbio, peraltro è confermato dal Fisco ⁽⁵⁾ che ha precisato con riferimento a una fattispecie pressoché identica che "Le conclusioni sopra rappresentate restano valide ove l'attività di compravendita e costruzione di immobili posta in essere dal contribuente non assuma caratteri di sistematicità e ripetitività tali da configurare l'esercizio di un'impresa. In tali ipotesi i proventi conseguiti dovrebbero essere attratti al reddito d'impresa, con i conseguenti effetti anche ai fini dell'Iva."

Francesco Raponi

-
- 1) Viceversa con riferimento a un soggetto persona fisica esercente attività d'impresa sarà possibile configurare una "assegnazione" nel passaggio dei beni dalla sfera personale a quella imprenditoriale o al contrario da quella imprenditoriale a quella personale
 - 2) Riguardo a una cessione posta in essere da un soggetto persona fisica non imprenditore si è posta una questione simile al caso in discussione risolta dalla risoluzione 219 del 30 maggio 2008 che afferma "Pertanto, con riferimento al caso in esame si concorda con la soluzione prospettata dall'istante, secondo la quale la vendita

delle unità immobiliari risultanti dal frazionamento dell'appartamento non determina plusvalenza tassabile, sempreché lo stesso sia stato destinato ad abitazione principale dal contribuente o dai suoi familiari per la maggior parte del tempo intercorrente tra la data d'acquisto dell'immobile, successivamente frazionato, e la data di vendita di entrambi gli appartamenti risultanti dal frazionamento ovvero le date delle singole cessioni, se effettuate separatamente."

La vicenda trattata nella risoluzione offre lo spunto per ribadire le sequenze da osservare in caso di vendite potenzialmente plusvalenti. Se a un primo esame la fattispecie risulterà tale da non far emergere un reddito tassabile perché riguardante un bene per il quale ricorra l'eccezione della prima abitazione, non occorrerà anche interrogarsi anche sulla natura e sui conseguenti effetti del frazionamento urbanistico.

Se, invece, come nel nostro caso talune eccezioni non possono proprio ricorrere, per valutare l'imponibilità o meno della cessione, bisognerà giungere a un piano di analisi sostanziale che tenga conto della natura dell'intervento edilizio (frazionamento) posto in essere.

- 3) Potrà essere o meno connesso ad opere aventi le caratteristiche di un intervento di ristrutturazione edilizia, cioè un insieme sistematico di opere edilizie che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente; può comportare o meno aumento delle superfici utili e può realizzare o meno anche mutamento della destinazione d'uso, a sua volta, con incremento o meno delle dotazioni territoriali.
- 4) Pur portando al risultato di un organismo in tutto o in parte diverso dal precedente.
- 5) Ris. 219 del 30.05.2008