

# LE PROBLEMATICHE FISCALI PER GLI AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO

DI MAURIZIO VILLANI \*

## SOMMARIO:

1. Premessa.
2. I principi civilistici della figura dell'amministratore condominiale.
3. La nomina in forma societaria.
4. L'Irap e l'amministratore condominiale: il quadro delineato dalla giurisprudenza di merito.
5. Gli studi di settore per gli amministratori condominiali.
6. Il condominio e l'amministratore: quale sostituto di imposta?
7. La ritenuta d'acconto del 4% su appalti e servizi condominiali.
8. Dichiarazione e certificazione delle ritenute.

## 1. PREMESSA

La figura dell'amministratore di condominio va acquistando una sempre maggiore rilevanza, soprattutto per l'ininterrotto fermento legislativo, fermento che trova sede privilegiata in ambito tributario.

Tale fenomeno di stratificazione normativa richiede, dunque, che l'attività di amministrazione condominiale sia gestita da soggetti necessariamente preparati e capaci, i quali, secondo la giurisprudenza più recente, possono rivestire anche la forma societaria.

Sebbene all'inizio, il paventare che l'amministrazione condominiale possa essere svolta in forma societaria abbia trovato alcune ritrosie da parte della giurisprudenza e non solo, oggi sembra diventare più che una realtà, una necessità per organizzare al meglio una professione che ha molteplici sfaccettature e che riguarda diverse materie: il civile, l'amministrativo, il tributario, talvolta anche il penale.

## 2. I PRINCIPI CIVILISTICI DELLA FIGURA DELL'AMMINISTRATORE CONDOMINIALE

L'art. 1131 c.c. disciplina la rappresentanza legale del

condominio. Tale disposizione di legge, al 1° comma, stabilisce che "nei limiti delle attribuzioni stabilite dall'articolo precedente o dei maggiori poteri conferitigli dal regolamento di condominio o dall'assemblea, l'amministratore ha la rappresentanza dei partecipanti e può agire in giudizio sia contro i condomini sia contro i terzi".

Il secondo comma della norma citata prevede, altresì, che l'amministratore condominiale possa essere "convenuto in giudizio per qualunque azione concernente le parti comuni dell'edificio; a lui... infatti... sono notificati i provvedimenti dell'Autorità amministrativa che si riferiscono allo stesso oggetto".

La rappresentanza legale del condominio, così come prevista dall'art. 1131 c.c., è, dunque, insita nel mandato conferito all'amministratore, ed in particolare si tratterebbe di una rappresentanza volontaria per effetto di un mandato collettivo, posto in essere dall'assemblea condominiale.

L'obbligatorietà della nomina dell'amministratore di condominio è disciplinata, invece, dall'art. 1129 cod. civ., ove si precisa che siffatta nomina si rende obbligatoria qualora i condomini siano più di quattro. L'art. 1138, ultimo comma, cod. civ. conferisce, inoltre, il carattere di inderogabilità alla disposizione succitata, stabilendo che "le norme del regolamento non possono in alcun modo menomare i diritti di ciascun condomino, quale risultano dagli atti di acquisto e dalle convenzioni, e in nessun caso possono derogare alle disposizioni degli artt. ....1129".

Le attribuzioni dell'amministratore si potrebbero classificare in due diverse fattispecie: prestazioni ordinarie e prestazioni straordinarie. Nella prima categoria rientrano le attività comprese nel mandato conferito all'amministratore ed incluse nel compenso concordato per tale mandato, in quanto corrispondenti alla normale amministrazione del condominio.

Per le prestazioni straordinarie, invece, il compenso dell'amministratore deve essere determinato contestualmente all'atto della deliberazione delle stesse e, in questa stessa sede, l'amministratore si riserva di accettare il compenso così fissato.

I principali compiti prescritti dal codice civile, in capo agli amministratori di condominio, sono i seguenti (art. 1130 c.c.):

- eseguire le delibere assembleari;
- curare l'osservanza del regolamento di condominio;
- disciplinare l'uso delle cose comuni;
- riscuotere i contributi;
- fare fronte alle spese occorrenti per la manutenzione ordinaria delle parti comuni;
- rendere conto della gestione.

### 3. LA NOMINA IN FORMA SOCIETARIA

La giurisprudenza ha molto dibattuto intorno alla questione di nominare, quale amministratore condominiale, un organo societario.

Un primo orientamento favorevole ha ritenuto valida la nomina di una società di fatto o di una società di persone in qualità di amministratore di condominio.

Diversamente, una pronuncia della Corte di Cassazione<sup>1</sup>, coeva all'orientamento succitato, ha stabilito che la disciplina del condominio necessita della figura dell'amministratore condominiale come persona fisica, soprattutto in relazione ad una eventuale responsabilità personale (e quindi penale) di questo<sup>2</sup>, che non potrebbe venir meno in forza di regole contenute in un'organizzazione sociale.

La Suprema Corte, poi, conclude affermando che l'incarico ad amministrare, essendo inquadrato nell'ambito del contratto di mandato, ha natura essenzialmente fiduciaria, incompatibile, quindi, con lo schema societario.

Meno drasticamente, il Tribunale di Genova, con ordinanza 11 luglio 2001, ha ritenuto che la delibera di nomina ad amministratore di una società di capitali, con contestuale indicazione della persona fisica che la rappresenta, possa ritenersi valida solo se atta a conferire l'incarico personalmente a quest'ultimo.

A favore della tesi sulla possibilità di conferire l'incarico di amministratore di condominio, in capo ad una s.r.l., era già intervenuto sia il Tribunale di Milano, con sentenza 3.11.1988, sia il Tribunale di Roma, con sentenza 31.5.1989.

Da ultimo, la Cassazione è tornata a pronunciarsi sulla questione, stabilendo che, non essendoci alcuna disposizione di legge che abbia escluso la possibilità, in capo ad una persona giuridica, di esercitare l'incarico di amministratore di condominio, la soluzione deve essere desunta dall'ordinamento giuridico generale, ossia dall'art. 12 delle preleggi al c.c.

In virtù di siffatta norma ed in assenza di una disposizione ad essa contraria, si deve ritenere che rientri nella capacità generalizzata di una persona giuridica l'essere nominata ad amministrare un condominio<sup>3</sup>.

Questo ultimo orientamento è particolarmente interessante, in quanto evidenzia come la nomina di una società sia conforme con l'evoluzione della figura dell'amministratore condominiale.

### 4. L'IRAP E L'AMMINISTRATORE CONDOMINIALE: IL QUADRO DELINEATO DALLA GIURISPRUDENZA DI MERITO

Per quanto riguarda l'assoggettamento dell'amministratore di condominio all'Irap, vi sono a riguardo alcune pronunce della giurisprudenza di merito che determinano i confini, entro i quali, questo tributo risulti essere applicabile a tale categoria di contribuenti.

La Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione I, con sentenza 20 settembre 2004, n. 103, così si è espressa: "secondo la Corte Costituzionale per l'inapplicabilità o meno dell'Irap, occorre accertare caso per caso se vi sia la presenza di una struttura autonomamente organizzata. Ne deriva che non sussistono i presupposti per l'assoggettamento al tributo, nel caso in cui l'attività di amministratore di condominio risulti imperniata esclusivamente sulla persona del ricorrente, data la mancanza di dipendenti e anche di beni strumentali rilevanti, tanto che la stessa attività non potrebbe avere alcuno sviluppo".

Tuttavia, se l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità.

Invero, alla luce della giurisprudenza costituzionale succitata, si deve ritenere possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ed infatti, se "un'attività professionale fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 citato, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

Analogamente a quanto stabilito dalla circolare ministeriale n. 77/1992 in materia di Iva, vi è una pronuncia<sup>4</sup> della Commissione tributaria regionale della Liguria, Sez. VIII, che in tema Irap ha determinato positivamente la tassazione dell'attività dell'amministratore di condomini, qualora siffatta attività sia impiegata verso un numero considerevole di condomini, implicante, inevitabilmente, un'organizzazione sistematica di capitali ovvero di dipendenti.

Ancora, altra giurisprudenza di merito<sup>5</sup> ha statuito, nel caso di un contribuente che abbia dichiarato di svolgere attività di geometra-amministratore di condomini, per il quale dagli atti risulti avvalersi nello svolgimento di tale attività, non solo di beni strumentali, ma anche di prestazioni rese da altri professionisti, suoi collaboratori, debba essere provata la mancanza di organizzazione autonoma della propria attività.

In conclusione, si deve ribadire che, fra le molteplici sentenze della Corte di Cassazione<sup>6</sup>, sui presupposti

necessari affinché vi sia soggezione ad Irap, il giudice di legittimità non ha ancora avuto modo di pronunciarsi relativamente all'amministratore di condominio. Tuttavia, si segnala che la questione specifica è, attualmente, pendente presso la Corte di Cassazione che, in tempi brevi, si pronuncerà sulla soggezione ad Irap dell'amministratore condominiale.

## 5. GLI STUDI DI SETTORE PER GLI AMMINISTRATORI CONDOMINIALI

L'argomento degli studi di settore è di grande interesse, soprattutto alla luce del rafforzamento operato in materia dalla Legge Finanziaria 2007, caratterizzato dall'introduzione di specifici indicatori di normalità economica idonei ad individuare ricavi o compensi fondatamente attribuibili ai contribuenti, nonché dall'ampliamento della platea di soggetti a cui potenzialmente gli studi divengono applicabili, attraverso una diminuzione delle cause di esclusione, e da una significativa riduzione delle applicazioni sperimentali o monitorate vigenti sino al periodo d'imposta 2005.

Fra gli studi di settore delle attività libero-professionali di cui la Commissione ha richiesto la definitiva applicazione vi è anche quello degli amministratori di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi.

Brevemente, si evidenzia che il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dello studio di settore TK16U deve essere compilato con riferimento al periodo di imposta 2006 e deve essere utilizzato dai soggetti che svolgono come attività prevalente quella, appunto, di amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi.

Lo studio di settore TK16U è il risultato dell'evoluzione dello studio di settore SK16U, approvato, con carattere di sperimentaltà, con decreto ministeriale del 20 marzo 2001 ed in vigore fino al periodo di imposta 2003.

Lo studio di settore TK16U, che per i periodi di imposta 2004 e 2005 era in applicazione monitorata, a partire dal periodo di imposta 2006, è stato approvato in via definitiva.

Ciò comporterà, per chi esercita la professione dell'amministratore condominiale, la soggezione a tutte le nuove e più stringenti modalità di applicazione negli accertamenti derivanti dallo studio di settore.

## 6. IL CONDOMINIO E L'AMMINISTRATORE: QUALE SOSTITUTO DI IMPOSTA?

Il condominio assolve alla funzione di sostituto di imposta già dal 1998, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e come tale è tenu-

to al pagamento delle imposte sui redditi, in luogo di altri soggetti con obbligo di rivalsa (addebitando, cioè, la relativa imposta al soggetto stesso).

Secondo le leggi tributarie, infatti, è sostituto d'imposta "chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto". La circolare della Agenzia delle Entrate n. 204 del 6 novembre 2000, ha evidenziato come, in relazione alla diversa terminologia utilizzata dal legislatore, nell'ambito delle disposizioni concernenti i condomini, il testo definitivo, dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, individua il condominio quale sostituto d'imposta e non l'amministratore di condominio, come originariamente proposto.

Pertanto, va chiarito che soggetto obbligato ad effettuare le ritenute d'acconto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, è il condominio in quanto tale. Infatti, avendo assunto la qualifica di sostituto d'imposta, sarà tenuto ad effettuare le ritenute di acconto ogni qualvolta corrisponda compensi, in denaro o in natura, soggetti alle ritenute stesse. Ciò avviene, ad esempio, in caso di corresponsione di somme o valori che costituiscono redditi di lavoro dipendente, come quelli pagati al portiere dello stabile o all'incaricato della pulizia, se quest'ultimo intrattiene un rapporto di lavoro dipendente, ovvero in caso di pagamenti di somme o valori che sono, invece, da qualificare come redditi di lavoro autonomo, come quelli pagati all'amministratore del condominio stesso, anche se a titolo di rimborso forfetario di spese, o in caso di corresponsione di somme o valori qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 81 del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Il vero e proprio sostituto di imposta è, dunque, il condominio e non l'amministratore condominiale; ciò vuol dire che ciascun proprietario è responsabile in solido ossia è soggetto, in caso di mancato pagamento, alla pretesa del Fisco per l'intero. Sarà, poi, il singolo condomino ad esercitare il diritto di rivalsa sugli altri.

In particolare, l'assolvimento degli obblighi di ritenuta quale sostituto di imposta competono: 1) al condominio; 2) al supercondominio; 3) al condominio parziale.

Questi detengono un proprio codice fiscale e, pertanto, sono autonomamente responsabili nei confronti del Fisco, pur in presenza di un amministratore che ne assume la legale responsabilità.

Infatti, nel caso di condominio con numero di condomini inferiore a quattro, non essendo obbligatoria la nomina dell'amministratore, ciascun condomino potrà provvedere agli adempimenti di sostituto di imposta.

Il supercondominio si configura nell'ambito di un complesso immobiliare composto da più edifici caratterizzato dalla presenza di beni, servizi ed aree comuni<sup>7</sup>.

Il condominio parziale si presenta quando, per oggettive caratteristiche funzionali, un bene è destinato al servizio e/o godimento di una parte soltanto dell'edificio<sup>8</sup>.

Il condominio dovrà, quindi, effettuare la ritenuta d'acconto su compensi corrisposti ai professionisti, ai lavoratori dipendenti e all'amministratore e non solo, in quanto con la Legge Finanziaria 2007 è stata introdotta l'obbligatorietà di una nuova ritenuta d'acconto sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere e servizi.

Peraltro, è opinione personale di chi scrive, essendo il supercondominio ed il condominio parziale soggetti giuridici di matrice prettamente giurisprudenziale, e nulla prevedendo la legge per tali peculiari categorie, si potrebbe paventare (chiaramente in sede contenziosa) la tesi che essi non siano inquadrabili in nessun modo tra i sostituti di imposta disciplinati dall'art. 23 citato.

Si sottolinea che una siffatta eccezione porterebbe, certamente, all'instaurazione di una fase contenziosa con l'Amministrazione finanziaria.

## 7. LA RITENUTA D'ACCONTO DEL 4% SU APPALTI E SERVIZI CONDOMINIALI

L'art. 1, comma 43, della Legge finanziaria 2007 (Legge 24 dicembre 2006, n. 296) ha introdotto il nuovo art. 25 *ter* nel D.P.R. n. 600/1973 che disciplina un ulteriore obbligo per il condominio come sostituto d'imposta. La succitata disposizione di legge così recita: "1. Il condominio quale sostituto di imposta opera all'atto del pagamento una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percipiente, con obbligo di rivalsa, sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa. 2. La ritenuta di cui al comma 1 è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

Dal 2007, dunque, il condominio (in persona dell'amministratore di condominio) quale sostituto di imposta deve operare una ritenuta sui corrispettivi dovuti per le prestazioni relative a contratti di appalto di opere e servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa.

La nuova norma è, dunque, rivolta al condominio quale sostituto di imposta, cosicché sono da considerarsi valide, come specificato dalla circolare n. 7 del 7 febbraio 2007, le precisazioni già fornite dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 204 del 6 novembre 2000. Dall'esame letterale della disposizione di legge di cui all'art. 25 *ter* del D.P.R. n. 600/1973, si dovrebbe ritenere che il nuovo obbligo di ritenuta riguardi le sole prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, rese da

soggetti nell'esercizio di impresa anche non abituale.

Siffatta interpretazione, però, non è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate (circolare 7 febbraio 2007, n. 7), la quale ha esteso l'ambito oggettivo di applicazione della norma anche alle prestazioni convenute in contratti d'opera in generale e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione di un'opera o di un servizio senza vincolo di subordinazione e con rischio da parte dell'impresa. Quindi anche in caso di prestazioni occasionali.

Il contratto di appalto, disciplinato dall'art. 1655 cod. civ., è il contratto con cui una parte si assume, con organizzazione di mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo di denaro.

Il contratto d'opera, disciplinato dall'art. 2222 cod. civ., è il contratto tramite il quale una persona si obbliga a compiere un'opera o un servizio verso un corrispettivo impiegando prevalentemente il lavoro proprio.

L'elemento di discriminazione tra i due contratti è rappresentato dall'impiego dell'organizzazione imprenditoriale per l'appaltatore, diversamente dal prestatore d'opera che, per conseguire il risultato prestabilito, investe prevalentemente il proprio lavoro.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2007, n. 7, fornisce una tesi estensiva, argomentando sul fatto che l'obbligo di ritenuta sia previsto anche alle prestazioni di impresa abituale. Conseguentemente, a decorrere dal 1° gennaio 2007, devono ritenersi assoggettati a ritenuta tutte le prestazioni di manutenzioni e di ristrutturazione, nonché tutti i servizi resi in regime di impresa, indipendentemente dalla circostanza che la forma contrattuale stipulata sia contratto d'appalto o d'opera.

Non si può concordare con questa tesi estensiva dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, posto che la lettera della norma prevede che la ritenuta del 4% sia versata soltanto nel caso di pagamento di corrispettivo per prestazioni risultanti da contratti d'appalto di opere e servizi, non è assolutamente accettabile estendere tale ritenuta anche ai contratti d'opera.

Tale tesi estensiva non trova alcun fondamento normativo e, a ben vedere, un'interpretazione estensiva (e quindi vessatoria) della norma tributaria non risulta essere in accordo con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario, contenuti nella Carta costituzionale agli artt. 3, 23, 53 e 97 e nello Statuto dei diritti del contribuente, in particolare nell'art. 2 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che disciplina la chiarezza e la trasparenza delle norme tributarie.

Prima dell'entrata in vigore della succitata legge, le prestazioni inerenti alla manutenzione dell'ascensore o alla pulizia delle scale erano affidate a ditte, il cui corrispettivo veniva regolarmente fatturato. In questi casi, l'amministratore non doveva fare altro che comunicare, annualmente, all'anagrafe tributaria l'ammontare

delle prestazioni e i dati del fornitore.

Oggi, in virtù dell'art. 25 *ter* citato si devono ritenere assoggettabili a ritenuta le seguenti prestazioni:

- a) manutenzioni murarie, idrauliche, elettriche;
- b) imbiancature, opere da fabbro;
- c) pulizia, spurgo, disinfestazione;
- d) manutenzione ascensori, sistema antincendio, giardino, piscine od altri impianti sportivi condominiali, cancelli automatici, apparecchi citofonici e video, sistemi di sorveglianza, antenne;
- e) manutenzione e conduzione centrali termiche, autoclave;
- f) servizi postali pubblici e privati;
- g) servizio di verifica degli impianti ascensore ed elettrico reso da imprese quali organismo notificato.

Ai sensi della circolare n. 7/E/2007 sono esclusi, invece, dall'applicazione della ritenuta i corrispettivi dovuti in dipendenza di:

- 1) contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e simili, di assicurazione, di trasporto e di deposito (sono inclusi invece i corrispettivi corrisposti in base a contratto di servizio energia);
- 2) forniture di beni con posa in opera, qualora la posa in opera assuma funzione accessoria rispetto alla cessione del bene;
- 3) prestazioni d'opera riconducibili ad attività di lavoro autonomo anche occasionale (ad esempio prestazioni rese da architetti, ingegneri e geometri), già soggette alla ritenuta del 20%;
- 4) prestazioni rese da persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive imprenditoriali o di quello delle attività marginali, disciplinati rispettivamente dagli artt. 13 e 14 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, purché il condominio acquisisca agli atti la prescritta dichiarazione prevista dai provvedimenti di attuazione dei due citati articoli.

Particolarmente importante è la prestazione di gestione della centrale termica, il cui corrispettivo deve essere assoggettato a ritenuta se comprensivo, oltre che dell'erogazione del combustibile (gasolio o altro materiale), anche della manutenzione e conduzione (generalmente con assunzione della qualifica di terzo responsabile), in base ai c.d. contratti di servizio di energia o calore, in quanto può essere considerato un contratto di somministrazione, ma si qualifica come contratto di servizio.

La ritenuta del 4% deve essere operata, anche, sui corrispettivi delle prestazioni di opera e servizi rese da soggetti non residenti, qualora siano rilevanti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 917/1986, nonché sui corrispettivi pagati alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

La ritenuta prevista dall'art. 25 *ter* citato, a titolo di acconto nella misura pari al 4%, deve essere operata a decorrere dal 1° gennaio 2007, all'atto del pagamento dei corrispettivi dovuti ai prestatori d'opera o di ser-

vizio, a prescindere dall'assolvimento o meno dell'obbligo di emettere fattura, ovvero a prescindere dall'indicazione in fattura della ritenuta medesima.

Essa è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi, in quanto riscossi nell'esercizio di un'attività commerciale occasionale.

La ritenuta, in ogni caso, non deve tenere conto dell'Iva, ma va applicata al compenso pattuito al netto dell'imposta indiretta.

Tutte le fatture emesse nel 2006 o in anni precedenti pagate nel 2007 sono, di conseguenza, soggette alla ritenuta.

Per quanto attiene il versamento della ritenuta, ex art. 25 *ter* citato, si applica la disciplina in materia di riscossione; pertanto la ritenuta deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata.

Il versamento può essere eseguito direttamente al concessionario, ai sensi dell'art. 3, comma 1, n. 1, del D.P.R. n. 602/1973, oppure con versamento unitario o compensazione, ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, tramite modello F24, compilando la sezione Erario, con anno di riferimento quello a cui si riferiscono le ritenute.

Per siffatta tipologia di versamento, con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2007, n. 19, sono stati istituiti il codice 1019 (percipiente del compenso soggetto Irpef) e 1020 (percipiente del compenso soggetto Ires).

La dottrina ha ritenuto auspicabile l'utilizzo dei codici tributo anche a credito, per compensare eventuali ritenute versate in eccesso, anche se tale possibilità non è stata paventata nella risoluzione n. 19/E/2007.

In ordine al limite minimo di versamento, non sono state fornite indicazioni né dall'Amministrazione finanziaria né dallo stesso legislatore; se ne conviene che la ritenuta dovrà essere applicata anche per un importo irrisorio, non potendo ricorrere all'esclusione prevista per i compensi inferiori a euro 25,82 disposta dall'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973.

In conclusione, l'obbligo a carico dell'amministratore, o nel caso in cui un condominio ne fosse privo a carico di un condomino, della ritenuta d'acconto del 4% sui compensi erogati agli appaltatori per opere e servizi, necessita ancora di chiarimenti, nonostante l'ultima circolare emanata dall'Agenzia delle entrate, ossia la n. 7 del 7 febbraio 2007.

Ad esempio, le prestazioni occasionali sono soggette alla nuova percentuale del 4% oppure ne sono soggette solo quelle di importo inferiore a 25,82 euro?

Da quello che è emerso dai vari provvedimenti chiarificatori, si può dire che le prestazioni occasionali scontano tre tipi di ritenute d'acconto:

prestazione inferiore ad euro 25,82	ritenuta del 4%	codice 1019
prestazione superiore ad euro 25,82	ritenuta del 20%	codice 1040
prestazione eseguita da straniero ed inferiore ad euro 25,82	ritenuta del 4%	codice 1019
prestazione eseguita da straniero e superiore ad euro 25,82	ritenuta del 30%	codice 1040

tabella riassuntiva 1

Sempre in ordine alla ritenuta del 4% su appalti e servizi condominiali, istituita dalla Legge finanziaria 2007, era stato congegnato in Commissione un emendamento al Decreto Legge 31 gennaio 2007, n. 7, che stabiliva una soglia minima pari a 200 euro, al di sotto della quale la ritenuta non si sarebbe dovuta applicare. Tuttavia, tale modifica all'art. 25 *ter* del D.P.R. n. 600/1973 non è stata inserita nel maxi-emendamento al D.L. Bersani *bis*. In sostanza, la ritenuta del 4% andrà operata sulle fatture relative a contratti di appalto e d'opera di qualsiasi importo nel seguente modo:

Soggetti obbligati	Amministratore condominiale se nominato, in nome e per conto del: - condominio - supercondominio - condominio parziale In mancanza di un amministratore ciascun condomino è obbligato, salvo il diritto di rivalsa sugli altri.
Oggetto	contratti di appalto di opere e servizi contratti d'opera prestazioni d'impresa
Adempimento	operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto all'atto di pagamento
Modalità di versamento	per le ritenute del 4%, mod. F24, codice tributo 1019 e 1020, entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta.

tabella riassuntiva 2

## 8. DICHIARAZIONE E CERTIFICAZIONE DELLE RITENUTE

Dall'obbligo di effettuare la ritenuta discende quello di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta e la certificazione unica.

Ed infatti, le ritenute operate nel corso dell'anno dall'amministratore di condominio, che opera per nome e per conto del condominio, devono essere dichiarate nel Mod. 770.

Inoltre, l'amministratore deve rilasciare apposite certificazioni da trasmettere ai percipienti, attestanti l'ammontare delle somme corrisposte e l'ammontare delle ritenute operate e versate all'Erario.

Dal 1° gennaio 1998 gli amministratori di condominio sono obbligati a comunicare annualmente l'ammontare dei beni e dei servizi acquistati dal condominio e i dati identificativi dei relativi fornitori.

La circolare n. 7/E/2007 fornisce alcune precisazioni relative all'obbligo di dichiarazione in capo al condominio-amministratore. Precisamente, l'obbligo di dichiarazione non esonererebbe il condominio dall'onere di comunicare all'Anagrafe tributaria l'elenco dei fornitori, per mezzo della presentazione del quadro AC, il quale deve essere allegato dall'amministratore all'interno della propria dichiarazione dei redditi.

Tuttavia, la portata di siffatto obbligo dichiarativo è fortemente contenuta, in virtù del fatto che i fornitori assoggettati a ritenuta alla fonte, inclusi cioè quelli soggetti alla ritenuta del 4%, non debbono essere riportati nel quadro dichiarativo.

In ultimo, si precisa che gli obblighi antiriciclaggio, che il D.M. 3 febbraio 2006, n. 141, in attuazione del D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 56, ha dettato per i professionisti e le società di revisione, non sono estesi agli amministratori di condominio. Ciò, in virtù del fatto che gli amministratori sono considerati quali organi di tale figura giuridica e come tali esclusi dagli obblighi succitati.

Diversamente, come ha opportunamente evidenziato l'Ufficio italiano cambi, l'amministratore sarebbe chiamato a segnalare come sospetti i suoi stessi pagamenti a fornitori, il che parrebbe paradossale.

## NOTE

<sup>1</sup> Cass., Sez. II, sent. n. 5608 del 13.10.1994.

<sup>2</sup> Peraltro, l'antico principio penale che *societas delinquere non potest* si deve ritenere sia ormai superato, in seguito all'introduzione della responsabilità amministrativa – ma di fatto penale – dell'ente nell'ordinamento giuridico italiano, disciplinata dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, a norma dell'art. 11 della Legge 29 settembre 2000, n. 300.

<sup>3</sup> Cass., Sez. II, sent. n. 22840 del 24 ottobre 2006.

<sup>4</sup> Sentenza n. 4 del 28 giugno 2004.

<sup>5</sup> Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sezione XXXIII, sentenza n. 43 del 12 settembre 2003.

<sup>6</sup> L'orientamento generale è stato espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 5011 del 5 marzo 2007, la quale ha statuito che "si ha esercizio di attività autonomamente organizzata soggetta ad Irap quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso...".

Parimenti, nel solo mese di marzo, la Cassazione si è pronunciata in relazione ai presupposti fondanti la soggezione ad Irap del consulente finanziario (Cass., sent. n. 5010 del 5 marzo 2007), del ragioniere (Cass., sent. n. 5009 del 5 marzo 2007), del geometra (Cass., sent. n. 5015 del 5 marzo 2007), del dottore commercialista (Cass., sent. n. 5014 del 5 marzo 2007), ecc.

<sup>7</sup> Cass. civ., Sez. II, sent. n. 8066 del 18 aprile 2005.

<sup>8</sup> Cass. civ., Sez. II, sent. n. 8136 del 28 aprile 2004.