

Condominio sostituto di imposta: ritenute ad ampio raggio

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 8 Novembre 2007

La ritenuta d'acconto del condominio sostituto di imposta sui corrispettivi dovuti in relazione a prestazioni di opera e servizi non deve essere influenzata da circostanze relative alla situazione del percipiente anche se questo è una cooperativa sociale che beneficia di agevolazioni fiscali.

Condominio sostituto di imposta

La Finanziaria 2007 (Legge 27 dicembre 2006, n.296) ha introdotto l'articolo 25-ter nel DPR 600/73 al fine di disciplinare l'obbligo per il condominio, già sostituto di imposta ai sensi dell'articolo 23, comma 1 del medesimo decreto, di operare una ritenuta d'acconto anche sui corrispettivi dovuti per le 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; tali ritenute operano anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i), del Tuir. In virtù di ciò, il condominio è tenuto ad effettuare una serie di adempimenti che la legge gli impone proprio per la figura che riveste, assolvendo la figura di sostituto di imposta, pagando le imposte sui redditi in luogo di altri soggetti con obbligo di rivalsa; in particolare il condominio deve:

- effettuare la ritenuta d'acconto e versarla all'Erario entro il 16 del mese successivo a quella in cui è stata operata (codice tributo 1019 per i percipienti soggetti a IRPEF e codice tributo 1020 per i soggetti IRES);
- esercitare la rivalsa sul sostituito (per far cadere il carico fiscale sullo stesso);



- osservare gli obblighi di dichiarazione e certificazione (es. Mod. 770).

I soggetti obbligati

La circolare n.7/E del 7 febbraio scorso dell'Agenzia delle Entrate nel fornire le necessarie informazioni sulle novità apportate dalla Finanziaria 2007, individua nel soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto il "condominio in quanto tale" anche se il soggetto normalmente incaricato dal condominio, a porre in essere gli adempimenti di sostituto di imposta, è l'amministratore laddove è nominato per obbligo (condominio con più di quattro condomini) o nell'esercizio di una facoltà (condominio con non più di quattro condomini). Nel condominio con non più di quattro condomini, in mancanza di un amministratore, le ritenute devono essere effettuate da uno qualunque dei condomini. L'obbligo di effettuare la ritenuta si applica anche:

- al cd. "supercondominio" intendendosi per tale il complesso immobiliare composto da più edifici, ciascuno dei quali è di norma costituito in condominio, caratterizzato dalla presenza di cose, servizi ed aree comuni cui siano applicabili le norme sul condominio;
- al cd. "condominio parziale" intendendosi per tale la gestione separata di un bene che, per obiettive caratteristiche funzionali, è destinato al servizio e/o al godimento di una parte soltanto dell'edificio in condominio.

La norma della ritenuta trova applicazioni per le prestazioni effettuate in forza di contratti di opera in generale e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione, nei confronti del committente, di una obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o servizio, nonché l'assunzione diretta, da parte del prestatore d'opera, del rischio connesso all'attività, svolta senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

Differenze tra contratto di appalto e di opera

- Il contratto di appalto, disciplinato dall'art. 1655 del codice civile, è il contratto mediante il quale una parte assume, con organizzazione dei 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 del codice civile, è il contratto mediante il quale una persona si obbliga a compiere un'opera o un servizio verso un corrispettivo, impiegando prevalentemente il lavoro proprio.

Come risulta evidente dalla tabella la differenza tra le due forme contrattuali consiste nel diverso impiego dell'organizzazione imprenditoriale dell'appaltatore; nel contratto d'opera il risultato viene conseguito prevalentemente attraverso il lavoro personale del prestatore. La circolare n.7/E del 7

febbraio scorso delle Entrate a titolo esemplificativo elenca una serie di prestazioni che devono essere assoggettate a ritenuta d'acconto del 4%:

- Interventi di manutenzione o ristrutturazione del condominio;
- Attività di pulizia del condominio;
- Manutenzione di caldaie;
- Manutenzione degli ascensori;
- Attività di pulizia del giardino, della piscina e in genere sulle parti comuni del condominio.

La ritenuta d'acconto per prestazioni relative a contratti di appalti e opere a favore del condominio è del 4%

Per converso, la circolare n. 7/E/2007 esclude, espressamente, specifiche prestazioni, tipiche nell'attività del condominio, quali quelle rese in applicazione di contratti di somministrazione, assicurazione, trasporto e deposito, come ad esempio:

- l'erogazione di elettricità, gas, acqua e simili;
- l'assicurazione globale fabbricato, infortuni, per cause legali.

Sono, inoltre, esclusi dall'applicazione della ritenuta i corrispettivi pagati per l'acquisto di beni ed, in particolare, quelli in dipendenza di forniture di beni con posa in opera laddove la posa (e quindi il costo della mano d'opera) assuma funzione accessoria (ed economicamente di importo inferiore) rispetto alla cessione del bene come chiarito anche con la circolare n. 37/E del 2006. Un'altra esclusione è rappresentata dai corrispettivi di prestazioni rese da lavoratori autonomi abituali, oppure occasionali, quali ad esempio i compensi ai professionisti ed allo stesso amministratore, che non rientrano nell'applicazione dell'art. 25-ter; tali prestazioni sono, infatti, soggette all'applicazione della ritenuta d'acconto in misura del 20% ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Sono esclusi da ritenuta anche le prestazioni rese da persone fisiche lavoratori autonomi 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.

La ritenuta d'acconto per prestazioni rese da lavoratori autonomi abituali o occasionali è del 20%

Il caso delle cooperative sociali

In linea di massima, le novità fiscali disposte dal legislatore, presentano sempre un approccio difficile per il contribuente, che spesso si trova di fronte ad un intreccio di norme tributarie che non consentono di comprendere il comportamento corretto da tenere. La norma del condominio sostituito di imposta anche per i servizi relativi ai contratti di appalto di opere o servizi, introdotta dal legislatore con la Finanziaria 2007, qualche problema applicativo in alcuni contribuenti l'ha fin da subito creato, anche per via delle differenti aliquote di ritenuta che si devono applicare. Un esempio di queste difficoltà è sorto, per esempio, da una cooperativa sociale che opera nel settore dei servizi ed in particolare effettua prestazioni di pulizia in uffici e in condomini. L'incertezza sull'applicazione della ritenuta del 4% o meno,

sulle prestazioni rese al condominio da una cooperativa sociale ha fatto sorgere il dubbio; quest'ultima, infatti, beneficia di agevolazioni fiscali ai fini IRES e tali agevolazioni farebbero presupporre il fatto, secondo il parere della cooperativa sociale, che la ritenuta non debba essere operata da parte del condominio sostituto d'imposta. Tale comportamento è stato, quindi, oggetto di una istanza di interpello alla quale l'Agenzia delle Entrate ha risposto con la risoluzione n.306/E del 25 ottobre 2007. Secondo l'amministrazione finanziaria occorre preliminarmente ricordare che le cooperative sociali, così come le cooperative in generale, rientrano tra i soggetti passivi dell'IRES in base all'articolo 73 del Tuir. Le cooperative sociali godono di singole disposizioni di favore tra le quali si ricordano:

- a. il beneficio di cui all'articolo 12 della legge n. 904 del 1977 che consente di non far concorrere alla formazione del reddito imponibile le somme destinate alle riserve indivisibili a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle ai soci sotto qualsiasi forma;
- b. il beneficio di cui all'articolo 21, comma 10, della legge n. 449 del 27 dicembre 1997 che dispone che non concorrono (in applicazione dell'articolo 12 della legge 1977) a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del Tuir diverse da quelle riconosciute da leggi speciali per la cooperazione (disposizione applicabile solo se la cooperativa determina un utile o un maggior utile da destinare alle riserve indivisibili);
- c. le agevolazioni di cui agli articoli 10 e 11 del DPR 601/73 che consentono esenzioni o limitazioni sul reddito prodotto, a condizione che si verifichino precisi parametri.

Secondo l'amministrazione finanziaria, tuttavia, tali agevolazioni sono subordinate al verificarsi di determinate situazioni che sono riscontrabili, tra l'altro, solo alla chiusura di ogni esercizio; le ritenute operate dal condominio come sostituto d'imposta, previste dal nuovo articolo 25-ter del DPR 600/73, per l'amministrazione finanziaria non sono influenzate dalla soggettività o meno, ai fini delle imposte sul reddito, del percipiente. Non vi sono disposizioni, continua l'Agenzia delle Entrate, che al momento consentano ad una cooperativa sociale di non essere assoggettata alla ritenuta del 4% da parte del condominio sostituto d'imposta. Le conclusioni sono, quindi, che per le prestazioni svolte a favore del condominio la cooperativa sociale subisce da quest'ultimo la ritenuta; in sede di dichiarazione dei redditi la cooperativa sociale stessa provvederà a scomputare dall'imposta dovuta la ritenuta d'acconto subita, secondo le norme vigenti in materia. Va infine segnalato che i dati riguardanti le ritenute effettuate ai sensi dell'articolo 25-ter e il relativo versamento devono essere indicati nella dichiarazione dei sostituti di imposta che il condominio è tenuto a presentare (mod. 770); egli dovrà altresì provvedere al rilascio della certificazione unica attestante l'ammontare delle somme e valori corrisposti nonché la relativa causale e ammontare delle ritenute. Tali obblighi gravano sul condominio e devono essere effettuati dall'amministratore di condominio in carica pro-tempore. Federico Gavioli 8 Novembre 2007