

***“La responsabilità fiscale
dell’amministratore di condominio alla
luce della Legge Finanziaria 2007”***

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell’Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

INDICE SOMMARIO

Premessa: la disciplina codicistica.

- SEZIONE PRIMA -

Condominio e aspetti fiscali e contributivi dell'amministratore

1. Gli aspetti fiscali e contributivi dell'amministratore di condominio.....	
1. 2. Irpef.....	
1. 3. Iva.....	
1. 4. Irap.....	
1. 5. Inps.....	

- SEZIONE SECONDA -

Condominio e adempimenti quale sostituto di imposta

2. Il condominio e l'amministratore: quale sostituto di imposta?.....	
2. 1. Le ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio ai professionisti.....	
2. 2. Novità Finanziaria 2007: la ritenuta d'acconto del 4% sugli appalti e i servizi condominiali.....	
2. 3. La ritenuta del 4% senza soglia minima.....	
2.4. Dichiarazione e certificazione delle ritenute.....	

- SEZIONE TERZA -

Condominio ed agevolazioni

3. Bonus sulle ristrutturazioni edilizie agevolate: quadro normativo generale.....	
3. 1. Soggetti beneficiari dell'agevolazione fiscale.....	
3. 2. Interventi agevolabili.....	
3. 3. Condominio e bonus del 36%.....	
3. 4. Gli adempimenti formali - sostanziali del contribuente.....	
3. 5. Ancora agevolazioni fiscali: il bonus sull'energia.....	

3. 6. La responsabilità dell'amministratore condominiale in relazione alle agevolazioni fiscali.....	
--	--

- SEZIONE QUARTA -

Condominio e regime fiscale dell'amministratore

4. I regimi fiscali applicabili all'amministratore condominiale.....	
4. 1. Il regime ordinario.....	
4. 2. Il regime semplificato.....	
4. 3. Il regime supersemplificato.....	
4. 4. Il regime forfetario ed il regime agevolato per le nuove attività produttive.....	
4. 5. Il regime agevolato per le attività marginali.....	
Bibliografia.....	
Riferimenti normativi.....	
Prassi.....	
Giurisprudenza.....	

La responsabilità fiscale dell'amministratore di condominio alla luce della finanziaria 2007.

Premessa: la disciplina codicistica.

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.

La delicatezza della materia condominiale ha portato più volte ed in più sedi ad auspicare l'istituzione di un albo professionale cui gli amministratori debbano essere iscritti.

Appare, ormai, consigliabile la scelta di persone qualificate, preparate ed esperte nell'amministrazione condominiale, proprio in virtù di quanto suesposto.

Prima di analizzare le problematiche prettamente fiscali, è bene inquadrare la disciplina dettata nel codice civile a proposito dell'amministratore condominiale.

L'art. 1131 del cod.civ. disciplina, appunto, 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 cit. 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 cod.civ., 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, ult. 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.

Tuttavia, 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.

Notevole interesse, dai possibili risvolti tributari, riveste la questione intorno alla possibile nomina di organismo societario, quale amministratore condominiale.

A proposito, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto valida la nomina di una società di fatto o di una società di persone in qualità di amministratore di condominio (Cass., 26.01.1994, n. 11155).

Diversamente, una pronuncia della Corte di Cassazione, 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 di questo, 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 (Cass. sez. II del 13.10.1994, n. 5608).

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 (Cass., sez. II, 24/10/2006, n. 2284).

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.

In tempi recenti, tale ruolo è conferito, quasi sempre, ad un professionista esperto in materia di condominio, ma altresì in grado di assolvere alle molteplici incombenze, prime fra tutte quelle di ordine tributario, essendo il condominio sostituto di imposta. Sicchè, secondo tale impostazione la nomina di amministratore in capo ad una società di servizi, che ricorra alle prestazioni di più specialisti per ciascun ambito (il civilista, l'amministrativista, il tributarista, il contabile, ecc), potrebbe assicurare una certa professionalità nello svolgimento di tale compito.

- PARTE PRIMA -

Condominio e aspetti fiscali e contributivi dell'amministratore

1. Aspetti fiscali e contributivi dell'amministratore condominiale.

Dopo aver inquadrato, sommariamente, la disciplina civilistica dell'amministratore condominiale, è bene passare ad analizzare gli aspetti fiscali inerenti al condominio e la sua amministrazione, nucleo centrale della trattazione che in questa sede interessa. Partendo dal compenso percepito dall'Amministratore condominiale, anche riferito all'unico condominio gestito, questo deve essere, logicamente, assoggettato ad IRPEF, al contributo previdenziale e ad eventuale IVA.

1. 2. IRPEF.

Ai fini delle imposte sui redditi, infatti, è determinante per la configurazione del reddito conseguito dall'amministratore valutare il suo corretto inquadramento.

Brevemente, l'attività dell'amministratore condominiale può essere, a seconda dell'esistenza o meno di determinati presupposti, considerata come:

- "esercizio abituale di attività di lavoro autonomo", se l'amministratore compie in maniera sistematica e abituale tale attività, assoggettando il reddito da essa proveniente a reddito da lavoro autonomo;

- “esercizio d'impresa”, se l'attività è svolta sotto forma di impresa ed il reddito scaturente sarà quello d'impresa (attribuzione dell'incarico di amministratore ad una società di persone o di capitali) ;
- una mera collaborazione coordinata e continuativa.

La tassazione IRPEF, pertanto, varierà a seconda che il reddito prodotto sia reddito da lavoro autonomo, reddito di impresa oppure rientri nella categoria dei redditi diversi.

1. 3. IVA

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 disciplina l'imposta sul valore aggiunto, stabilendo che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono operazioni rilevanti, ai fini dell'imponibilità dell' IVA.

L'art. 5, 1° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che *“Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse..... Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della L. 12 giugno 1973, n. 349, nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate di cui al R.D.L. 26 settembre 1935, n. 1952.”*

Da ciò discende che l'attività di amministratore non sempre è rilevante ai fini IVA.

La Cassazione civile, con sentenza n. 6671 del 24/07/96, si è pronunciata per la

prima volta in merito all'assoggettività all'IVA dei compensi derivanti dall'attività di amministratore condominiale, stabilendo che : *“quando un soggetto si occupi dell'amministrazione di una pluralità di condomini con elevato numero di partecipanti non è pensabile che l'attività venga espletata senza professionalità e senza l'impiego di mezzi organizzati, quali calcolatrici, fotocopiatrici, schedari, computers, ecc. “*

L'elemento discriminante per concretizzare l'esercizio abituale di attività di lavoro autonomo, soggetto alla disciplina IVA, è stato quindi indicato nel generico utilizzo di mezzi organizzati.

A riguardo, anche la giurisprudenza di merito e precisamente, la **Commissione Tributaria regionale del Lazio, sezione 47, nella sentenza 30/ 11/1998**, ha aderito a siffatto orientamento. La pronuncia della C.T.R. laziale ha cercato di definire la natura del rapporto tra condominio ed amministratore, stabilendo che **non è ravvisabile in una collaborazione bensì in un incarico professionale**, e l'impegno profuso da questi, stante il numero di condomini, è indipendente dall'effettivo reperimento delle attrezzature, probabilmente occulte anch'esse.

Nel caso di specie, infatti, il collegio laziale ha sottolineato come la mancanza di attrezzature e di organizzazione rivesta un interesse secondario, ove si possa ben presumere, dal numero dei condomini gestiti (7, 8, 9 a volta) che, in qualche modo, l'amministratore sia occulto e possa, pertanto, avere strumenti ed organizzazione idonei all'attività di amministratore espletata in modo professionale. La sentenza de qua ha stabilito, al contrario, che la forma di collaborazione coordinata e continuativa, si possa ravvisare ove l'amministratore sia anche condomino e sia coinvolto dal turn - over dei proprietari del fabbricato, stabilito, eventualmente, con un verbale di assemblea.

Tale orientamento della giurisprudenza di Cassazione e di merito troverebbe conferma in quello del **Ministero delle Finanze espresso nella circolare n. 77 del 24/12/1992**. In tale sede, l'Amministrazione finanziaria ha sancito l'importanza del numero di condomini gestiti del singolo soggetto, stante che la pluralità di prestazioni

relative all'amministrazione di più condomini comporta la sussistenza del requisito soggettivo dell'esercizio di una professione imponibile IVA.

La circolare succitata precisa, altresì, che l'attività dell'amministratore di condominio evidenzia le operazioni imponibili all'imposta sul valore aggiunto, salvo le ipotesi in cui tale attività venga svolta in modo occasionale da un soggetto che non eserciti altra attività di lavoro autonomo rilevante agli IVA.

Parimenti, anche la **Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale**, ha avuto modo di pronunciarsi sulla questione dell'assoggettabilità IVA. E precisamente, con la **sentenza 29 maggio 1998, n. 6308**, la Suprema Corte ha ribaltato la tesi della Cassazione Civile e del Ministero delle Finanze, affermando che l'attività di amministratore di condominio non richiede di per sé l'impiego di mezzi organizzati, a prescindere dal numero dei condomini amministrati, non imponendo, il suo espletamento, l'utilizzazione di particolari strumenti.

Si tratterebbe, invece, di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa i cui compensi non sono assoggettabili ad IVA, soprattutto se l'Amministratore è un lavoratore subordinato. Il caso concretamente preso in esame dalla Cassazione riguardava un dipendente statale che amministrava diversi condomini (e quindi secondo l'orientamento dato dalla circolare ministeriale n. 77 del 24.12.1992 da considerarsi soggetto ad IVA). La Corte di Cassazione, invece, ha risolto la questione, in modo del tutto diverso, stabilendo che **“non può collegarsi la qualifica di attività professionale autonoma al solo parametro del numero dei condomini serviti, a meno che esso non sia tale da rendere imprescindibile una certa struttura organizzativa per l'adempimento degli incarichi affidati** (studio autonomo, personale dipendente, ecc.).

Di recente, la giurisprudenza di merito è tornata ad occuparsi della questione dell'assoggettabilità ad IVA dell'amministratore condominiale, ed in particolare la **Comm. Trib. Reg. Lazio, sezione I°, con la sentenza del 21/12/2006, n. 414**, ha stabilito che *“l'attività di amministratore di condominio quando questa sia esercitata in modo prevalente, ma in aggiunta ad una attività di lavoro dipendente, come nella*

specie, si presenta come rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, assimilabile a quello di lavoro subordinato e, pertanto, non è soggetto ad IVA.”¹

Pertanto, l'attività di amministratore di condominio può essere considerata:

- una prestazione professionale vera e propria;
- una collaborazione coordinata e continuativa.

Nel primo caso, l'amministratore dovrà aprire la partita IVA. Egli dovrà, così, emettere la fattura con IVA al 20%, al netto della ritenuta d'acconto (20%).

Nel secondo caso, invece, non sussiste l'obbligo di aprire partita IVA.

Per i compensi percepiti, l'amministratore rilascerà una quietanza in cui dovrà essere indicata la ritenuta di acconto (vedi capitolo 3).

2.3. IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive, IRAP, può essere definita come imposta locale, in quanto applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna regione. Essa ha sostituito, a partire dal 1998, una serie di imposte, tra le quali l'ILOR, l'ICIAP, la c.d. tassa sulla salute e altre tasse minori.

Presupposto per la sua applicazione è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazioni di servizi; nonché in ogni caso, l'attività esercitata da società ed enti, organi ed amministrazioni dello Stato.

Sul punto, si è espressa la Corte Costituzionale che, nel confermare la costituzionalità dell'imposta, ha, tuttavia, ammesso la non assoggettabilità ad IRAP di una attività professionale esercitata in assenza di elementi di organizzazione. Sulla base di tale principio ci sono state alcune pronunce che hanno ritenuto non applicabile l'IRAP, in assenza di elementi di un'autonoma organizzazione di mezzi, anche nei confronti di

¹ In questo senso, la Comm. Trib. Reg. Lazio, sezione XXVIII, sentenza del 03/03/2003, n. 26, ove si è stabilito che : *“può ritenersi sussistente un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa esclusa dal campo di applicazione IVA, l'attività di un funzionario pubblico che svolge attività in casa propria, occupando la stanza del figlio; con personal computer a disposizione, piccola scrivania con poltrona e libreria, non essendo in tal modo utilizzati mezzi organizzati. L'amministratore di condominio rientra nella figura del titolare del rapporto di collaborazione soggetto ad IVA o meno a seconda che siano impiegati mezzi organizzati o non.”*

soggetti diversi dai professionisti (**C.T.P. Macerata 15 marzo 2004, n. 4/03/04; C.T.R. Emilia Romagna 7 aprile 2004, n. 36/33/04**).

Il problema dell'applicazione dell'IRAP ai professionisti ed ai lavoratori senza organizzazione, resta una questione ancora da risolvere nonostante la sentenza della Corte di Giustizia CE, si sia pronunciata a favore della compatibilità dell'IRAP con l'IVA (Corte di Giustizia CE 3 ottobre 2006, n. C – 475/03)².

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.

In merito, la **Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sezione I, con sentenza 20/09/2004, 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.”*

L'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, dispone testualmente che *"Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"*.

Ed infatti, è proprio sul significato della locuzione **"autonoma organizzazione"**, che la **Corte Costituzionale**, con la sentenza **n. 156 del 21/05/2001**, ha sancito il suesposto importante e condiviso principio.

² Tuttavia, si deve rilevare che in forza del primato del diritto comunitario, il giudice interno deve conformarsi al dictum della Corte Europea.

Tuttavia, si è al contempo ritenuto che, mentre l'elemento organizzativo e' connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non puo' dirsi per quanto riguarda l'attivita' di lavoro autonomo, ancorche' svolta con carattere di abitualita'. Invero, alla luce della giurisprudenza in materia, si deve ritenere possibile ipotizzare un'attivita' professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Ma e' evidente che, nel caso in cui “ *un' attivita' professionale fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risultera' mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attivita' produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 cit., dall'esercizio abituale di un'attivita' autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilita' dell'imposta stessa*”.

Analogamente a quanto stabilito dalla circolare ministeriale n. 77/1992 in materia di IVA, **vi è una pronuncia della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, sezione VIII³**, 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 merito⁴** 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.

1. 4. INPS.

Per coloro che svolgono l'attività professionale di amministratore di condominio è obbligatoria l'iscrizione all' Inps, Gestione separata come stabilito dalla L. 8.08.1995, n. 335. Il contributo alla Gestione separata va versato all' Inps con il modello F24. I

³ Sentenza del 28/06/2004, n. 4.

⁴ Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione XXXIII, sentenza del 12/09/2003, n. 43.

professionisti pagano con il meccanismo degli acconti e saldi negli stessi termini per i versamenti Irpef.

Per i professionisti non iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria il contributo prevede le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- fino a Euro 37.883,00 il 17,80%;
- oltre Euro 37.883,00 e fino a Euro 82.401,00 il 18,80%.

Per i professionisti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie e per i titolari di pensione indiretta il contributo è pari al 10%.

Per i titolari di pensione diretta il contributo è pari al 15%.

Se l'attività è svolta sotto forma di impresa vi è l'obbligo di iscrizione all'Inps Gestione commercianti.

- PARTE SECONDA -

Condominio e adempimenti quale sostituto di imposta

NOVITA' DELLA FINANZIARIA 2007

2. 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 tenuto 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 D.P.R. 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 ogniqualvolta 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. 22.12.1986, 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:

- al condominio;
- al supercondominio;
- al condominio parziale.

Questi detengono un proprio codice fiscale, 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 (Cass. Civ. sez. II, 18 aprile 2005, n. 8066).

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 (Cass. Civ. sez. II, 28 aprile 2004, n. 8136).

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.

2.1. Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio ai professionisti.

L'amministratore quale rappresentante legale del condominio deve effettuare all'atto del pagamento della parcella del professionista (avvocato, ingegnere, ecc.) la ritenuta, a titolo di acconto, IRPEF del 20% e provvedere al versamento entro il 16 del mese successivo. Se il professionista è un soggetto non residente, la ritenuta sarà a titolo di imposta ed aumenta fino al 30%.

Tale ritenuta va effettuata solo per le prestazioni ricevute da professionisti.

2. 2. 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 recita nel seguente modo: *"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'articolo 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, cosicchè 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 D.P.R. 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 dalla 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 dal 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. 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 cit. si devono ritenere assoggettabili a ritenuta le seguenti prestazioni:

- manutenzioni murarie, idrauliche, elettriche;
- imbiancature, opere da fabbro;
- pulizia, spurgo, disinfestazione;
- manutenzione ascensori, sistema antincendio, giardino, piscine od altri impianti sportivi condominiali, cancelli automatici, apparecchi citofonici e video, sistemi di sorveglianza, antenne.;
- manutenzione e conduzione centrali termiche, autoclave;
- servizi postali pubblici e privati;
- servizio di verifica degli impianti ascensore ed elettrico resi 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:

- 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);
- forniture di beni con posa in opera, qualora la posa in opera assuma funzione accessoria rispetto alla cessione del bene;
- 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%.
- 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, purchè 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 cit., 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 servizio, 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 cit., 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. 9.07.1997, 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 alle 25,82 euro 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 solo soggette solo quelle di importo inferiore a 25,82 euro?

Da quello che è emerge dai vari provvedimenti chiarificatori, possiamo 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

2. 3. Ritenuta del 4% senza soglia minima.

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 31.01.2007, 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. 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	<p>Amministratore condominiale se nominato, in nome e per conto del:</p> <ul style="list-style-type: none"> - CONDOMINIO - SUPERCONDOMINIO - CONDOMINIO PARZIALE <p>In mancanza di un amministratore ciascun condomino è obbligato, salvo il diritto di rivalsa sugli altri.</p>
OGGETTO	<ul style="list-style-type: none"> - Contratti di appalto di opere e servizi - Contratti d'opera - Prestazioni d'impresa non abituale
ADEMPIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Operare ritenuta del 4% a titolo di acconto all'atto di pagamento;
MODALITA' di VERSAMENTO	<p>Per le ritenute del 4%</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mod. F24 codice tributo 1019 e 1020, entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta;

tabella riassuntiva 2

2. 4. 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.

Dall'1.1.1998 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 esonerebbe 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 altresì che gli obblighi antiriciclaggio, che il D.M. 3.2.2006, n. 141, in attuazione del D.Lgs. 20.2.2004, 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.

- TERZA PARTE -

Condominio ed agevolazioni

3. Bonus sulle ristrutturazioni edilizie agevolate: quadro normativo generale.

Il diritto tributario prevede degli oneri specifici che, pur costituendo impiego di reddito, non sono deducibili dal reddito complessivo, ma danno diritto ad una detrazione dall'imposta, fino alla concorrenza dell'ammontare dell'imposta stessa. Logicamente, questa circostanza si verifica se tali oneri non sono deducibili nella determinazione del singolo reddito (art. 15 D.P.R. 917/1986).

Per quanto concerne gli interventi di recupero sono previste delle detrazioni di carattere temporaneo, in particolare, in questa sede, ci interessa la detrazione speciale

prevista dall'art. 1 della legge 27 dicembre 2007, n. 449, che riguarda le ristrutturazioni edilizie degli immobili residenziali e delle loro pertinenze.

Tale detrazione riveste particolare rilievo in relazione alle molteplici spese cui risulta essere applicabile, per un ammontare complessivo pari ad euro 48.000 per unità immobiliare.

La detrazione in oggetto riguarda le seguenti percentuali calcolate sulle spese sostenute:

SPESE SOSTENUTE NEL 1998 E 1999	41%
SPESE SOSTENUTE NEL PERIODO 2000/2005	36%
SPESE SOSTENUTE DAL 1/01 AL 30/09 DEL 2006	41%
SPESE SOSTENUTE DAL 1/10 AL 31/12 DEL 2007	36%

Tabella 3

La Legge Finanziaria 2007 ha, dunque, prorogato per tutto l'anno 2007 la detrazione del 36%.

In particolare, l'art. 1, comma 387, della L. 296/2006, si sostanzia in due previsioni:

- la lettera a) fa riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio per i quali spetta la detrazione Irpef del 36%;
- la lettera b) fa riferimento all'applicazione dell'Iva agevolata del 10% agli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria, interventi di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e urbanistica realizzati su fabbricati a prevalente destinazione urbanistica.

A proposito, si deve evidenziare che, nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, l'Agenzia delle Entrate ha precisato quanto segue: *“il ripristino dell'aliquota IVA 10% è stato reso possibile per effetto dell'emanazione della Direttiva europea approvata il 14 febbraio 2006, che ha prorogato fino al 2010 il regime dell'IVA agevolata sui servizi al alta intensità di manodopera.”*

Il seguente comma 388 dell'art. 1 cit. dispone, altresì, che: *“le agevolazioni di cui al comma 387 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.”*

Giova, peraltro, precisare che la Finanziaria 2007 ripropone, anche per il 2007, la disposizione contenuta nell'art. 35, comma 35- quater, del D.L. 4.07.2006, n. 223, con la quale per evidenti ragioni di gettito, a decorrere dal 1°ottobre 2006, il limite di spesa di 48.000 euro è stato riferito ad ogni singola abitazione, con la conseguenza che, in caso di più comproprietari dello stesso immobile, detto limite va ripartito tra gli stessi.

L'importo massimo della detrazione IRPEF, da ripartire come detto in 10 anni⁵, è quindi pari a 17.280 euro (corrispondente al 36% del limite massimo di spesa), per ogni immobile sul quale vengono eseguiti gli interventi di recupero edilizio. Ai fini del computo del limite massimo annuo di spese agevolate occorre tener conto anche delle spese sostenute negli anni precedenti, in caso di mera prosecuzione dell'intervento.

Ciascun contribuente ha diritto, quindi, a detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione; l'eventuale importo eccedente non può essere chiesto a rimborso, né conteggiato in diminuzione dell'imposta dovuta per l'anno successivo.

Considerate le molteplici applicazioni che tale bonus edilizio conviene, appunto, individuare quali detrazioni non sono state oggetto di proroga per il 2007:

- la disposizione che consentiva la detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari, site in fabbricati interamente recuperati da imprese di costruzione o ristrutturazione, oppure da cooperative edilizie;
- la disposizione che prevedeva la detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per l'effettuazione di interventi di tutela, manutenzione e salvaguardia di aree boschive contro rischi di dissesto idrogeologico.

⁵ Per i contribuenti proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 anni e a 80 anni, la detrazione del 41% o del 36%, anziché essere frazionata in dieci quote annuali, può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

Deve essere, ulteriormente, ribadito che la detrazione del 36% avrà applicazione anche nel 2007, solo a condizione che nella fattura (anche di acconto) emessa dal soggetto, che ha effettuato l'intervento di recupero, sia separatamente evidenziato il costo della manodopera (art. 1, comma 388, L. 296/06).

A proposito, si ricorda che il Ministero dell'economia e delle finanze, nel rispondere ad un'interrogazione parlamentare, ha chiarito che in fattura deve essere evidenziato *"...sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato..."*.

Siffatto chiarimento, inutile dire, riveste grande interesse, stante il fatto che la mancata indicazione in fattura della manodopera impiegata comporta la decadenza dall'agevolazione fiscale e, dal 1° gennaio 2007, fa perdere, altresì, il diritto all'IVA agevolata del 10%.

Tuttavia, secondo l'Amministrazione finanziaria, il costo della manodopera in fattura può essere indicato quale dato complessivo, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati.

Inoltre, si precisa che nel caso di una ditta individuale, che renda la prestazione di servizio con l'attività del solo titolare, non andrà indicato alcun costo per la manodopera da lui prestata. Di tale circostanza dovrà essere fatta menzione nella fattura emessa.

Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, in fattura dovrà essere specificato il costo della manodopera impiegata, al netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro.

Infine, la norma deve intendersi applicabile anche alle ipotesi riconducibili alle cessioni di beni con posa in opera.

3. 1. Soggetti beneficiari dell'agevolazione fiscale.

La detrazione IRPEF è fruibile da chiunque sia assoggettato all'imposta, residenti o meno nel territorio dello Stato, che possieda o detenga l'immobile interessato dagli interventi agevolabili e che ha sostenuto le relative spese.

I soggetti beneficiari del c.d. bonus edilizio del 36% sono dunque:

- il proprietario o il nudo proprietario dell'immobile;
- il titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- il locatario (chi prende in locazione l'immobile);
- il comodatario (chi riceve in uso gratuito l'immobile);
- gli imprenditori individuali, anche in forma di impresa familiare, limitatamente agli immobili che non rientrano fra quelli strumentali o fra i "beni merce";
- i soci di società semplici, di S.N.C. o di S.A.S., purché sussistano le medesime condizioni previste per gli imprenditori individuali.
- i soci di cooperative a proprietà divisa o indivisa;

Inoltre, anche il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile oggetto della ristrutturazione agevolata ha diritto alla detrazione, sempre che sostenga le spese e le fatture e i bonifici bancari o postali siano a lui intestati.

In tal caso, la detrazione spetta anche se le autorizzazioni comunali sono intestate al proprietario dell'immobile e non al familiare che ne beneficia.

Vi sono, poi, una serie di ipotesi particolari che peraltro ricorrono sovente nella prassi contrattuale e non.

In primo luogo, nel caso in cui l'immobile, sul quale è stato eseguito l'intervento di recupero edilizio agevolato, venga ceduto per atto tra vivi prima che sia trascorso l'intero periodo di godimento della detrazione, il diritto alla detrazione delle quote non utilizzate viene trasferito all'acquirente dell'immobile solo se si tratta di persona fisica.

Ancora, nell'ipotesi di un contratto preliminare di vendita, il futuro acquirente dell'immobile ha diritto alla detrazione nel caso in cui sia stato immesso nel possesso ed esegua gli interventi a proprio carico.

In tal caso occorre che:

- il preliminare di vendita sia stato registrato presso l'Ufficio competente;
- l'acquirente indichi gli estremi di registrazione nell'apposito spazio del modello di comunicazione per la detrazione.

Può usufruire dell'agevolazione fiscale anche chi esegue in proprio i lavori sull'immobile, limitatamente alle sole spese sostenute per l'acquisto dei materiali utilizzati.

In ultimo, può accadere che, in caso di morte del contribuente titolare di diritti sull'immobile oggetto dell'intervento di recupero edilizio agevolato, il diritto a godere delle quote residue della detrazione si trasmetta solo all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

Le spese detraibili, nel limite di Euro 48.000, sono quelle sostenute per:

- oneri di urbanizzazione;
- progettazione dei lavori;
- esecuzione dei lavori;
- acquisto di materiali;
- relazione di conformità dei lavori alle leggi vigenti;
- perizie e sopralluoghi;
- Iva, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori;
- altre prestazioni professionali richieste;
- altri eventuali costi inerenti agli interventi.

Non rientrano, invece, tra le spese che danno diritto alla detrazione:

- gli interessi passivi pagati per mutui, anticipazioni o scoperti di c/c, stipulati per sostenere le spese di recupero edilizio;
- i costi di trasloco o di custodia in magazzino dei mobili per il periodo di esecuzione dei lavori di ristrutturazione.

3. 2. Interventi agevolabili.

Hanno diritto all'agevolazione fiscale le spese sostenute per:

- interventi di recupero edilizio di cui alla lett. a), b), c) e d), art. 31, L. 5.8.1978, n. 457, vale a dire manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, realizzati sulle parti comuni di edifici residenziali;
- interventi di recupero edilizio di cui alle lett. b), c) e d), art. 31, L. 457/1978, vale a dire manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, realizzati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurale, e sulle loro pertinenze;
- eliminazione delle barriere architettoniche aventi ad oggetto ascensori, montacarichi, ecc.;
- opere finalizzate alla cablatura di edifici, al risparmio energetico, al contenimento dell'inquinamento acustico e alla sicurezza statica ed antisismica;
- interventi di messa a norma degli edifici;
- opere interne;
- realizzazione di autorimesse o posti auto.

Possono avvalersi dell'agevolazione fiscale anche gli acquirenti di box o posti auto pertinenziali già realizzati. In tal caso, però, la detrazione spetta limitatamente alle spese sostenute per la realizzazione, sempre che le stesse risultino comprovate da apposita attestazione rilasciata dal venditore.

Tale adempimenti riguardano :

- redazione della documentazione obbligatoria per comprovare la sicurezza statica dei fabbricati, nonché realizzazione degli interventi per l'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio di compimento di illeciti da parte di terzi;
- opere volte ad evitare gli infortuni domestici;
- esecuzione di interventi sugli immobili atti a favorire la mobilità interna ed esterna della persona portatrice di handicap;
- spese sostenute per gli interventi di bonifica dell'amianto.

3. 3. Condominio e bonus del 36% sulle ristrutturazioni edilizie.

Dopo aver illustrato la disciplina generale del sistema di agevolazioni fiscali previsto dall'art. 1 della legge 449/1997, così come si presenta alla luce della Finanziaria 2007, è bene contestualizzarla rispetto alle problematiche del condominio.

Innanzitutto, si deve evidenziare che nel caso di interventi di ristrutturazione condominiali, colui che gode della agevolazione è il singolo contribuente e non il condominio, pertanto sarà il singolo a dover chiedere il bonus fiscale sulla dichiarazione dei redditi.

Considerato che le opere condominiali che beneficiano del succitato bonus sono molteplici è agevole individuare quelle che, al contrario, non rientrano nel regime agevolativo.

Ed infatti, il bonus del 36% non opera per i lavori su parti comuni dei condomini a prevalenza di superficie commerciale. Per essi infatti, hanno diritto allo sconto solo i proprietari di unità residenziale. Se il condominio però è soprattutto residenziale, hanno diritto alla detrazione anche i proprietari d'uffici, negozi, magazzini e laboratori, purchè siano soggetti passivi dell'Irpef: niente S.R.L. ed S.P.A, quindi.

La detrazione non opera neanche per i lavori su parti comuni che non siano "fabbricati" o loro accessori: nel caso di costruzione di un muretto o di un cancellata di cinta lo sconto fiscale è, invece, fruibile. Diversamente, giardini, nuovi impianti di irrigazione, potatura, taglio di alberi e quanto di affine ad essi non saranno agevolati.

Per quanto riguarda, invece, i locali condominiali, quali la portineria, la lavanderia, riscaldamento ecc. , nonché gli impianti comuni, secondo una certa interpretazione del Ministero delle Finanze sarebbero da ricomprendere tra le opere agevolate. Ciò, anche in virtù dell'inserimento nel bonus delle opere per la sicurezza degli impianti, per il risparmio energetico, per l'isolamento acustico, per l'abbattimento delle barriere architettoniche e per la sicurezza anti- ladri.

In questo modo, è facile dimostrare che i lavori di ristrutturazione, *rectius* di adeguamento, rientrano a pieno titolo nella normativa. Rimarrebbero esclusi soltanto

le guardiole non addette ad abitazione del portiere, i sottotetti comuni usati come stenditoi, ed in ultimo gli ascensori di nuova costruzione, se non hanno le caratteristiche di essere idonei al trasporto di portatori di handicap.

Di seguito, la tabella riassuntiva degli interventi edilizi operabili in condominio:

OPERA	TIPO DI OPERA	SCONTO 36%	IVA %	TITOLI ABILITATIVI
IMPIANTO ASCENSORE Nuovo ascensore interno adatto al trasporto di portatori di handicap	Manutenzione straordinaria	Si	4	DIA
Nuovo ascensore interno non adatto al trasporto di portatori di handicap	Manutenzione straordinaria	NO	10	DIA
Riparazione ascensore Esistente	Manutenzione ordinaria	dipende	10	NESSUNO
MURI, PAVIMENTI, SOFFITTI Rifacimento intonaci e tinteggiature esterne con colori e materiali diversi da quelli esistenti	Manutenzione straordinaria	SI	10	DIA
Rivestimenti e tinteggiature parti esterne senza modifiche ornamentali, colori, materiali	Manutenzione ordinaria	SI	10	NESSUNO
Opere di manutenzione ordinaria locali interni condominiali Salvo l'alloggio portiere	Manutenzione ordinaria	NO	10	NESSUNO
SCALE Manutenzione, ricementazione, sostituzione piastrelle scale e pianerottoli	Manutenzione ordinaria	SI	10	NESSUNO
OPERE ESTERNE ALL'EDIFICIO CONDOMINIALE Riparazione cancelli e recinzioni	Manutenzione ordinaria	SI	10	NESSUNO

3. 4. Adempimenti formali - sostanziali del contribuente.

Acclarato che gli interventi di recupero agevolabili sono molteplici, giova sottolineare che, ai fini del godimento della detrazione Irpef sulle spese per interventi di recupero edilizio, i contribuenti sono tenuti ad osservare una serie di adempimenti, che sebbene possano apparire meramente formali hanno, altresì, risvolti sostanziali.

Ed infatti, le spese, affinché siano detraibili, debbono essere versate con apposito bonifico bancario o postale da cui risulti:

- la causale del pagamento;
- il codice fiscale del soggetto che paga e il codice fiscale e numero di partita Iva del beneficiario del pagamento. Se vi sono più soggetti che sostengono la spesa e intendono fruire della detrazione, il bonifico deve riportare il numero di codice fiscale di tutti coloro che sono interessati al beneficio fiscale.

In particolare, per gli interventi realizzati sulle parti comuni condominiali, oltre al codice fiscale del condominio, è necessario indicare quello dell'amministratore o di altro condomino che provvede al pagamento.

E' consentito utilizzare una modalità di pagamento diversa dal bonifico bancario per le spese relative agli oneri di urbanizzazione, alle ritenute d'acconto operate sui compensi corrisposti ai professionisti, all'imposta di bollo e ai diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori.

Inoltre, le istruzioni del modello 730 del 2007 precisano che la data della fattura rileva al fine di determinare per quale anno la spesa deve considerarsi detraibile.

In tal modo si possono identificare quali spese di ristrutturazione siano da imputare al 2006 e quali al 2007. Parimenti, la detrazione per le opere imputate al 2006 sarà pari al 41%, mentre quella per gli interventi operati nel 2007 si attesterà sul 36% (come suindicato nella tabella 3).

L'indicazione della data della fattura rileva, altresì, ai fini della determinazione della aliquota IVA da versare: il 20% sulle fatture emesse fino a tutto settembre 2006 e il 10% successivamente.

Prima dell'inizio dei lavori, il contribuente che intende beneficiare della detrazione dovrà inviare, con apposita raccomandata, la comunicazione di inizio lavori redatta su apposito modello (approvato con Provv. Ag. Entrate 17.3.2006) che si può reperire presso gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate o nel sito www.agenziaentrate.it.

In particolare, il modello, suddiviso in quattro sezioni, va compilato nel seguente modo:

- dati del dichiarante: in questa sezione vanno indicati il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto che trasmette la comunicazione; inoltre, va barrata la casella corrispondente alla posizione giuridica del soggetto rispetto all'immobile ("possessore", "detentore" o "contitolare").

Nel caso di interventi eseguiti su parti comuni di edifici residenziali, vanno indicati il codice fiscale e i dati anagrafici della persona fisica che trasmette il modello (quelli dell'amministratore per esempio) e nell'apposito spazio il codice fiscale del condominio; deve, inoltre, essere specificato, barrando la relativa casella, se il soggetto che trasmette il modello è l'amministratore del condominio o uno dei condomini.

- Dati dell'immobile: in questa sezione è richiesta l'indicazione dei dati relativi agli immobili (sui quali sono eseguiti i lavori), rilevabili dal certificato catastale o dall'atto di compravendita. In mancanza dei dati catastali identificativi dell'immobile, vanno indicati gli estremi della domanda di accatastamento. Se i lavori sono eseguiti dal locatario o dal comodatario, vanno indicati gli estremi dell'atto di registrazione del contratto di locazione o di comodato;
- dati relativi ai lavori di ristrutturazione: in questa sezione va indicata la data di inizio dei lavori di ristrutturazione e deve essere barrata la casella "comunicazione ASL" se, ai sensi delle vigenti norme in materia di sicurezza dei cantieri, risulta obbligatoria la presentazione della comunicazione di inizio lavori alla competente ASL;

- dati relativi alla documentazione: in questa sezione devono essere barrate le caselle relative alla documentazione allegata.

In luogo della trasmissione della documentazione prevista, il contribuente può rendere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, attestante il possesso della stessa e la disponibilità ad esibirla o trasmetterla su richiesta degli Uffici finanziari.

In sostanza, il contribuente deve, innanzi tutto, barrare le caselle relative ai documenti posseduti e, se allega detti documenti al modello, deve barrare la corrispondente casella. Se, invece, ricorre alla dichiarazione sostitutiva, deve barrare, ovviamente, la casella corrispondente.

Nel caso specifico del condominio, anche della comproprietà, contitolarità di diritti reali o coesistenza di più diritti reali su uno stesso immobile, con più contribuenti che, avendo sostenuto le spese, intendono fruire della detrazione, il modulo, con allegata la documentazione può essere trasmesso da uno soltanto di essi.

Va precisato che devono essere trasmesse tante comunicazioni quante sono le unità immobiliari sulle quali sono eseguiti i lavori e per ogni abilitazione amministrativa.

La comunicazione (per tutte le Regioni italiane e le Province autonome) deve essere inviata al seguente indirizzo: Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara - Via Rio Sparto, n. 21, 65100 Pescara.

Infine, a cura dei soggetti interessati alla detrazione, deve essere inviata, all'Azienda Sanitaria Locale competente per territorio, una comunicazione con raccomandata A.R. contenente:

- le generalità del committente dei lavori e l'ubicazione degli stessi;
- la natura dell'intervento da realizzare;
- i dati identificativi dell'impresa esecutrice dei lavori con esplicita assunzione di responsabilità, da parte della medesima, in ordine al rispetto degli obblighi posti dalla vigente normativa in materia di sicurezza sul lavoro e contribuzione;
- la data di inizio dell'intervento di recupero edilizio.

La comunicazione non deve essere effettuata nei casi in cui i decreti legislativi relativi alle condizioni di sicurezza dei cantieri non prevedono l'obbligo della notifica preliminare all'Asl.

La documentazione necessaria ai fini dell'ottenimento del bonus fiscale deve essere conservata. Pertanto, dovranno essere depositati presso l'amministratore ed esibiti a richiesta degli uffici finanziari e dei condomini, i quali hanno diritto alla verifica, i seguenti documenti:

- ricevuta dei bonifici di pagamento;
- fatture;
- ricevute di pagamento ICI sui locali condominiali (portineria, garage) per gli anni dal 1997 in poi;
- se la documentazione all'Asl non è obbligatoria, la dichiarazione da parte dell'impresa esecutrice dei lavori di rispetto delle obbligazioni contributive e di sicurezza dei lavori. Non è un documento prescritto, ma tornerà utile per non perdere la detrazione qualora l'impresa non rispetti gli obblighi contributivi e di sicurezza sul lavoro.

3. 5. Ancora agevolazioni fiscali: il bonus energia.

La detrazione fiscale del 55% sul risparmio energetico è stata, invece, prevista dal comma 348 dell'art. 1 della Legge Finanziaria (L. 296/2006), e successivamente regolata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

È bene evidenziare che tale tipo di agevolazione prevede investimenti piuttosto cospicui, nonché un consistente aggravio delle certificazioni previste, con il necessario coinvolgimento dei tecnici specializzati.

Ciò comporta che l'iter per ottenere la detrazione IRPEF sul risparmio energetico, a fortiori, dovrà essere lo stesso previsto per il bonus edilizio.

Una differenza sostanziale rispetto al regime agevolativo del 36% consiste nella dilazione del beneficio in tre rate annuali, anziché in dieci, con un tetto massimo di

spesa che può raggiungere anche i centomila euro, quindi fino ad un massimo di 55mila euro di sconto fiscale (tradotto in 18.333 euro l'anno).

Certamente, tale sconto è piuttosto vantaggioso per le opere condominiali, soprattutto se il committente dell'opera percepisce un buon reddito e quindi è un soggetto fiscalmente rilevante. In questo caso, infatti, il rischio che tale bonus fiscale diventi ad esclusivo appannaggio di contribuenti benestanti viene eliminato a priori, poiché la spesa delle opere agevolate potrà essere divisa pro- capite.

Di particolare interesse per il condominio sarà la possibilità di usufruire dello sconto fiscale per la sostituzione di caldaie. Il tetto di spesa per tale opera è determinato in 30mila euro. I parametri tecnici richiesti sono piuttosto elevati, quindi impegnativi anche dal profilo economico. Tale intervento sarà, perciò, ammortizzabile almeno in 5 o 6 anni, nonostante la detrazione IRPEF.

Oltre alla sostituzione di caldaie, si potranno eseguire anche opere di instaurazione di pannelli solari, di coibentazione delle strutture, nonché interventi di riqualificazione energetica globale.

A differenza dello sconto fiscale del 36%, il bonus sull'energia è esteso anche agli edifici non residenziali, nonché ai titolari di reddito di impresa.

Pertanto, l'agevolazione è destinata anche in favore di condomini all'interno dei quali vi siano negozi, uffici, laboratori, magazzini.

Tuttavia, sebbene sia riscontrabile la tendenza ad estendere l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della detrazione sull'energia, probabilmente in ossequio ad un preponderante e quanto mai attuale interesse alle tematiche ambientali, si possono riscontrare alcune falle nel regime agevolativo suesposto.

Innanzitutto, gli edifici oggetto dell'opere agevolate devono essere esistenti alla data del 31 dicembre 2006. Gli edifici di nuova costruzione possono beneficiare della detrazione, purchè di volumetria superiore a 10mila metri cubi.

In secondo luogo, vi è la questione dei tempi piuttosto stringenti cui è subordinata la concessione della detrazione del 55%. Ed infatti, la detrazione è concessa solo per le opere pagate, *rectius* realizzate, nel corso del 2007, ciò comportando il rischio di

iniziare lavori piuttosto impegnativi e costosi e rendersi conto, in corso d'opera, che non si potrà usufruire in tutto od in parte dello sconto fiscale preventivato. Invero, si potrebbe paventare il pericolo che, finanche i bonifici versati nel 2007, non vengano detratti, in virtù del fatto che l'agevolazione scatta solo se i lavori saranno terminati entro febbraio 2008 e solo entro la fine di tale mese, sarà possibile inviare all'Enea la documentazione richiesta (l'attestato di certificazione o qualificazione energetica).

Pertanto, chiunque decida di dare inizio alle ambiziose opere di riqualificazione energetica di edifici, la cui realizzazione è subordinata al rispetto di parametri piuttosto rigidi (e che tenderanno ad irrigidirsi sempre più), deve sperare che la suesposta agevolazione sia, analogamente al bonus del 36%, oggetto di proroga.

3.6. La responsabilità dell'amministratore condominiale in relazione alle agevolazioni fiscali.

Nel capitolo precedente si è già precisato come la detrazione possa essere richiesta con comunicazione di inizio lavori sia dall'amministratore condominiale, sia da uno dei condomini, riportando sulla stessa il codice fiscale del condominio o del singolo richiedente.

Nella generalità dei casi, dunque, sarà l'amministratore (se nominato) ad occuparsi di siffatte incombenze, che peraltro rientrano a pieno titolo fra le competenze a lui assegnate ex lege (art. 1131 cod.civ.): tutela e conservazione delle cose comuni.

Da tale circostanza si desume che l'amministratore, nell'adempire alla richiesta di siffatte agevolazioni, non avrà diritto ad un compenso suppletivo, salvo chiedere un rimborso spese per le eventuali spese sostenute in più (raccomandate, fotocopie, ecc.)

La corresponsione di un onorario aggiuntivo sarà, tuttavia, prevista qualora l'amministratore si faccia, altresì, carico di coordinare i lavori. Si deve ritenere, infatti, che tale attività di coordinamento non rientri nelle sue competenze, cosicché in tal caso l'onorario sarà dovuto, nonché potrà essere ricompreso fra le spese detraibili.

Per quanto riguarda le fatture da pagare per lo svolgimento dei lavori, giova ribadire alcuni particolari cui l'amministratore (o chi per lui) dovrà fare attenzione:

- dal 4 luglio 2006, qualora ad eseguire i lavori sia un'impresa con dipendenti, sulle fatture va evidenziato il costo della manodopera, pena la perdita della detrazione;
- dal 1° gennaio 2007 si dovrà trattenere il 4% di ritenuta (vedi capitolo 2.3.);
- dal 1998 va trattenuto il 20% di ritenuta fiscale sulle fatture di direttore dei lavori e progettista (oltre che dell'amministratore).

Come già affermato precedentemente, la detrazione è concessa a beneficio del singolo condomino e non a tutto il condominio, da qui discendono importanti conseguenze relativamente alla responsabilità dell'amministratore.

Innanzitutto, l'amministratore non deve controllare, ai fini dell'ottenimento della detrazione, la dichiarazione dei redditi compilata da ciascun condomino-contribuente. L'amministratore, quindi, non ha responsabilità alcuna rispetto ai condomini morosi. Questi non deve, nemmeno, farsi carico di dichiarare la morosità al Centro Servizi di Pescara, anche per evitare confusione, qualora il singolo moroso si ravvedesse, versando quanto dovuto prima dell'invio della dichiarazione.

Ciò che rimane nella sfera di controllo dell'amministratore, invece, sarà la facoltà di non inviare al moroso la documentazione per applicare la detrazione, quanto meno fino a debito saldato, fermo restando l'obbligo di denuncia alle Finanze nel caso di controlli.

Certamente, può accadere che gli altri condomini si facciano carico delle spese imputabili al moroso, considerata la solidarietà che li lega in relazione al credito maturato dalle imprese e dagli artigiani che hanno eseguito i lavori.

In questo caso, essi non hanno possibilità di scontare in detrazione il surplus versato; magra consolazione, essi saranno titolari di un diritto di credito nei confronti del vicino moroso.

Certamente, non potranno addebitare alcuna responsabilità all'amministratore condominiale, in capo al quale non vige l'obbligo di controllare gli adempimenti delle obbligazioni pecuniarie dei condomini.

- SEZIONE QUARTA -

4. Regimi fiscali applicabili all'amministratore condominiale.

L'amministratore di condominio ha un'ampia scelta di regimi contabili se svolge l'attività in qualità di professionista individuale, mentre nel caso in cui l'attività sia svolta attraverso una società si potranno applicare esclusivamente i seguenti regimi:

- semplificato e ordinario per le società di persone;
- esclusivamente il regime ordinario alle società di capitali.

Posta questa premessa di seguito si analizzano i diversi regimi contabili possibili per un professionista individuale.

4.1. Regime ordinario.

Per tutti i professionisti e gli artisti è previsto come regime naturale, a prescindere dal volume d'affari conseguito nell'anno precedente, quello della contabilità semplificata. Il regime della contabilità ordinaria può essere scelto solo su opzione. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi. Il regime contabile ordinario prevede la tenuta dei seguenti libri:

- registro cronologico;
- registri Iva (onorari e acquisti).

4. 2. Regime semplificato

E' il regime naturale di tutti i professionisti. Il regime contabile semplificato prevede, in alternativa, la tenuta dei soli registri Iva (integrati con gli incassi e i pagamenti), dove andranno segnate anche tutte le operazioni non soggette a registrazione per tale imposta, ma rilevanti per la determinazione del reddito di esercizio.

I registri Iva:

- onorari (fatture emesse) con sezione Irpef;
- acquisti (spese) con sezione Irpef;
- la tenuta dei registri Iva e del registro Irpef degli incassi e pagamenti.

4. 3. Regime supersemplificato.

Vi può accedere l'amministratore ex art. 3, commi da 165 a 170, della L. 23.12.1996, n. 662:

- a) che non ha realizzato un volume di affari superiore a Euro 15.493,71;
- b) che non ha effettuato acquisti per un ammontare superiore a Euro 10.329,14;
- c) che non utilizza beni strumentali di costo complessivo al netto degli ammortamenti superiore a Euro 25.822,84;
- d) che non ha corrisposto a dipendenti o altri collaboratori stabili compensi superiori al 70% del volume d'affari di cui alla lett. a).

La semplificazione riguarda gli adempimenti contabili e si traduce nella possibilità di una registrazione complessiva delle fatture emesse o degli acquisti (distinte per aliquota) oppure in sostituzione nella compilazione di un apposito prospetto.

4. 4. Regime forfetario e regime agevolato per nuove attività.

Il Decreto Legge 30 settembre 2005, n. 203, come modificato dall'allegato alla L. 02.12.2005, n. 248, con decorrenza dal 01.01.2007, ha stabilito l'abrogazione del regime forfetario, previsto per i contribuenti marginali ai sensi dell'art. 3, commi da 171 a 184 della legge n. 662/1996.

Occorre precisare che l'abrogazione del suesposto regime forfetario è cosa ben diversa dal regime per le nuove attività produttive di cui alla legge 23.12.2000, n. 388, che resta attivo.

L'art. 13 della L. 388/2000 prevede un regime agevolato per le persone fisiche che hanno iniziato un'attività di lavoro autonomo o d'impresa dal 1° gennaio 2001.

L'agevolazione consiste nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche pari, per le nuove attività, al 10%, e in una massiccia semplificazione degli adempimenti.

Condizioni per potere accedere al beneficio:

- non avere esercitato negli ultimi tre anni attività artistica o professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, una mera prosecuzione di altra precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso del periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- l'ammontare dei ricavi non deve essere superiore a Euro 30.987, 41 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a Euro 61.974, 83 per le imprese aventi per oggetto altre attività;
- gli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi devono essere regolarmente adempiuti.

Il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo ha durata massima di tre anni e si applica per il primo periodo d'imposta in cui ha inizio l'attività e per i due successivi. Chi intende avvalersene comunica la scelta in sede di presentazione della dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 D.P.R. 633/1972, utilizzando l'apposito modello.

La scelta operata vincola il contribuente per almeno un periodo d'imposta e può essere revocata, dandone comunicazione a un Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate. Il reddito oggetto di tale regime agevolato non è assoggettabile a ritenuta d'acconto.

Per effetto della disposizione contenuta nell'art. 13 c. 6, della L. 388/2000, i soggetti che adottano il regime agevolato sono esonerati:

- a) dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dalla legislazione in materia di imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva;
- b) dall'effettuazione delle registrazioni contabili rilevanti ai fini di dette imposte;

c) dalla liquidazione e dai versamenti periodici ai fini dell'Iva.

Si decade dall'agevolazione quando i ricavi superano del 50% il limite previsto. In questo caso, il reddito prodotto, a decorrere dallo stesso periodo d'imposta, sarà assoggettato a tassazione ordinaria.

4. 5. Regime agevolato per le attività marginali.

E' previsto dall'art. 14, della L. 23.12.2000, n. 388 e riguarda le persone fisiche esercenti attività per le quali risultano applicabili gli studi di settore.

L'agevolazione consiste nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche pari al 15% e in una massiccia semplificazione degli adempimenti.

Condizioni per accedervi sono:

- ricavi e compensi del periodo d'imposta precedente di ammontare non superiore al limite individuato con appositi decreti ministeriali, tenuto conto delle dimensioni medie degli operatori del settore. Tale limite, differenziato in relazione ai diversi settori di attività, non può comunque essere superiore a Euro 25.823;
- per accedervi occorre presentare un apposito modello all'Ufficio delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale entro il mese di gennaio dell'anno a decorrere dal quale si intende fruire del predetto regime.

La durata del regime fiscale agevolato per le attività marginali è a tempo indeterminato, ferme restando le cause di decadenza e rinuncia previste dall'art. 14, c. 5, della L. 23.12.2000, n. 388.

La scelta del regime fiscale delle attività marginali vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno un periodo d'imposta, dopo può essere revocata.

I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime fiscale delle attività marginali non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.

I contribuenti che si avvalgono del regime delle attività marginali sono esonerati dai seguenti obblighi:

- a) dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dalla legislazione in materia di imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva;
- b) dall'effettuazione delle registrazioni contabili rilevanti ai fini di dette imposte;
- c) dalla liquidazione e dai versamenti periodici ai fini dell'Iva.

Il regime fiscale delle attività marginali cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria:

- a) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale i ricavi o i compensi valutati in base agli studi di settore applicabili nel periodo di riferimento, prendendo a base i dati dichiarati dal contribuente o rettificati dall'Ufficio, superano il limite individuato dai decreti di cui al comma 1, in relazione allo specifico settore di attività;
- b) a decorrere dallo stesso periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi conseguiti ovvero valutati in base agli studi di settore applicabili nel periodo di riferimento, prendendo a base i dati dichiarati dal contribuente o rettificati dall'Ufficio, superano il limite, individuato nei decreti di cui al comma 1, in relazione allo specifico settore di attività, del 50% del limite stesso; in tal caso sarà assoggettato a tassazione nei modi ordinari l'intero reddito d'impresa o di lavoro autonomo conseguito nel periodo d'imposta;
- c) in caso di rinuncia da parte del contribuente mediante comunicazione all'Ufficio delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale da effettuarsi entro il mese di gennaio dell'anno a decorrere dal quale si intende rinunciare al predetto regime.

Lecce, 06 aprile 2007

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

BIBLIOGRAFIA

- Diritto tributario, parte speciale, Raffaello Lupi, Giuffrè editore, 2007;
- Finanziaria 2007, L. Mieli, E. Francese; V. Selmi, 2007;
- Obblighi del condominio sostituto di imposta, di Paolo Miglio, in Pratica Fiscale e professionale n. 10 del 12.03.2007;
- Le principali tematiche fiscali nella finanziaria 2007, Informatore Pirola, Anno 2007, n. 2, di Gaiani Luca;
- La detrazione del 36% per l'anno 2007, Informatore Pirola, anno 2007, n.6, di Giuliani Giampaolo;
- Principali novità in materia Irpef, La settimana fiscale, anno 2007, n. 3, di Jannacone Mario;
- Spese di ristrutturazione edilizia. Proroga della detrazione Irpef del 36% al 31 dicembre 2007, La settimana fiscale, anno 2007, n. 6, di Jannacone Mario.

RIFERIMENTI NORMATIVI

- Codice civile: art. 12 preleggi, art. 1129, art. 1131, art. 1138, art. 1655, art. 2222;
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446;
- D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137;
- L. 8.08.1995, n. 335;
- D.P.R. 22.12.1986, n. 917;
- L. 24 dicembre 2006, n. 296;
- L. 23 dicembre 2000, n. 388;
- D.Lgs. 9.07.1997, n. 241;
- D. L. 31.01.2007, n. 7;
- L. 27 dicembre 2007, n. 449;
- D.L. 4.07.2006, n. 223;
- L. 5.8.1978, n. 457;

- L. 23.12.1996, n. 662;
- D. L. 30 settembre 2005, n. 203;
- L. 02.12.2005, n. 248;
- Provv. Ag. Entrate 17.3.2006.

PRASSI

- Circolare n. 77 del 24/12/1992, Ministero delle Finanze;
- circolare n. 204 del 6 novembre 2000, Agenzia delle Entrate;
- circolare n. 7 del 7 febbraio 2007, Agenzia delle Entrate;
- risoluzione 5 febbraio 2007, n. 19, Agenzia delle Entrate;
- circolare 4 agosto 2006, n. 28, Agenzia delle Entrate.

GIURISPRUDENZA

- Cass., sez. II , sentenza 26.01.1994, n. 11155;
- Cass. , sez. II, sentenza 3.10.1994, n. 5608;
- Trib. di Milano, sentenza 3.11.1988;
- Trib. di Roma, sentenza 31.5.1989;
- Cass., sez. II, sentenza 24.10.2006, n. 2284;
- Cass., sez.I, sentenza 24.07.1996, n. 6671;
- Cass. Pen. Sez. III, sentenza 29.05.1998, n. 6308;
- Cass. sez. II, sentenza 18.04.2005, n. 8066;
- Cass. sez. II, 28.04.2004, n. 8136;
- C. T. R. Lazio, sez. I°, sentenza 21.12.2006, n. 414;
- C.T.P. Macerata, sentenza 15.03.2004, n. 4/03/04;
- C. T. R. Lazio, sez. XXVIII, sentenza del 03/03/2003, n. 26;
- C.T.R. Liguria, sez. VIII, Sentenza del 28/06/2004, n. 4;
- C.T.R. Emilia Romagna, sentenza 7.04.2004, n. 36/33/04;
- C. T. R. Lazio, sez. 47, sentenza 30.11.1998;
- C. T. R. Lazio, sez. I, sentenza 20.09.2004, n. 103;

- C.T. R. Lombardia, sez. XXXIII, sentenza 12.09.2003, n. 43;
- Corte Cost., sentenza 21.5.2001, n. 156;
- Corte di Giustizia CE, 3 ottobre 2006, n. C – 475/03

Lecce, 06 aprile 2007

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it