



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 07 febbraio 2007

Oggetto: Articolo 25-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 – Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore – Legge Finanziaria 2007.

INDICE

1. PREMESSA.....	3
2. SOGGETTI BBLIGATI.....	3
3. CONTRATTI INTERESSATI	5
4. NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE E ATTIVITÀ MARGINALI	7
5. DECORRENZA DELL'OBBLIGO DI RITENUTA E RELATIVA APPLICAZIONE.....	7
6. VERSAMENTO DELLE RITENUTE.....	8
7. OBBLIGHI DICHIARATIVI E DI CERTIFICAZIONE.....	9
8. COORDINAMENTO CON L'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DEI DATI DEI FORNITORI.....	9

1. Premessa

L'articolo 1, comma 43, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007) ha introdotto l'articolo 25-ter nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 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 anche sui corrispettivi dovuti in relazione a talune prestazioni di opera o servizi.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 25-ter prevede che *“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”*.

Il comma 2 dispone che *“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, lett. i) del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

2. Soggetti obbligati

Il nuovo articolo 25-ter individua il soggetto obbligato ad operare la ritenuta in esame nel *“condominio quale sostituto di imposta”* espressione a suo tempo inserita nell'articolo 23, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, dall'articolo 21 comma 11, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, per attrarre detta figura nel novero dei sostituti di imposta.

Pertanto, anche con riferimento all'adempimento dei nuovi obblighi introdotti dall'articolo 25-ter, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare del Ministero delle finanze n. 204 del 6 novembre 2000. Deve ritenersi, pertanto, che il soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto *“è il condominio in quanto tale”*, anche se *“il soggetto normalmente incaricato dal condominio a porre in essere gli adempimenti correlati alle funzioni di sostituto*

di imposta sia l'amministratore", laddove nominato per obbligo (condominio con più di quattro condomini) o nell'esercizio di una facoltà (condominio con non più di quattro condomini).

Va da sé che la ritenuta deve essere effettuata indipendentemente dalla veste giuridica dell'amministrazione del condominio (persona fisica, società di persone, di capitali, etc.).

Per il condominio con non più di quattro condomini, in mancanza della nomina di un amministratore, "le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini".

L'obbligo di effettuare la ritenuta introdotto dall'articolo 25-ter, così come gli obblighi di ritenuta dettati dalle altre disposizioni del Titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973, si applicano anche al c.d. "supercondominio" e al condominio parziale.

Il "supercondominio" si configura nell'ambito di un 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 (cfr.: Cass civ. sez. II, 18 aprile 2005, n. 8066).

Il condominio parziale rileva nell'ipotesi di 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 (cfr. Cass.Civ., sez. II, 18 aprile 2005, n. 8066; Cass.Civ., sez. II, 28 aprile 2004, n. 8136).

In tali ipotesi, ove sia ravvisabile una gestione autonoma delle parti interessate tale da richiedere adempimenti nettamente separati da quelli assolti dal condominio generale, il "supercondominio" e il condominio parziale rilevano come distinti sostituti d'imposta ed hanno, tra l'altro, l'obbligo di richiedere un proprio codice fiscale.

La disposizione in esame non si applica alla comunione ereditaria sull'immobile né, in generale, alle comunioni su immobili in cui una pluralità di

soggetti è indistintamente proprietaria di tutto lo stabile (cfr. circolare n. 204 del 2000).

3. Contratti interessati

La ritenuta prevista dall'articolo 25-ter si applica sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto effettuate nell'esercizio di impresa (comma 1), ovvero nell'esercizio di attività commerciali non abituali ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. i) del TUIR (comma 2).

Deve ritenersi che la norma trova applicazione per le prestazioni convenute nei contratti d'opera in generale e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione, nei confronti del committente, di un'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 con l'attività, svolta senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

La riportata conclusione è coerente con la *ratio* della disposizione in commento, che estende l'obbligo della ritenuta anche ai compensi corrisposti a fronte di prestazioni occasionali, ossia rese nell'ambito di attività non abituali e verosimilmente in assenza di organizzazioni complesse e articolate.

Devono ritenersi assoggettate a ritenuta, a titolo esemplificativo, le prestazioni eseguite per interventi di manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale e degli impianti elettrici o idraulici, ovvero per l'esecuzione di attività di pulizia, manutenzione di caldaie, ascensori, giardini, piscine e altre parti comuni dell'edificio.

Sono, per contro, esclusi dall'applicazione della ritenuta in commento i corrispettivi previsti in base a contratti diversi da quelli di opera, quali ad esempio i contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e simili, di assicurazione, di trasporto e di deposito.

Si ritiene, invece, che il corrispettivo debba essere assoggettato alla ritenuta in argomento se corrisposto in base a contratto di servizio energia.

Si evidenzia che il contratto di servizio energia, di cui all'articolo 1, comma 1, lett. *p*) del D.P.R. n. 412 del 1993, regola l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e salvaguardia dell'ambiente, provvedendo comunque al miglioramento del processo di trasformazione dell'energia. Il contratto di servizio energia non è assimilabile al contratto di somministrazione, avendo esso un contenuto più ampio, così da ricomprendere, ad esempio, anche l'esercizio e la manutenzione degli impianti.

La ritenuta prevista dall'articolo 25-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 non si applica ai corrispettivi pagati in dipendenza di forniture di beni con posa in opera, qualora la posa in opera assuma funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (cfr. circolare n. 37 del 2006).

I corrispettivi di prestazioni d'opera riconducibili ad attività di lavoro autonomo anche occasionale (ad esempio prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri), sono esclusi dall'applicazione della ritenuta in esame, in quanto l'articolo 25-*ter* fa esplicitamente riferimento a prestazioni svolte nell'esercizio di impresa o di attività commerciale non abituale. I corrispettivi di tali prestazioni - anche se pagati dal condominio - sono assoggettati alla ritenuta del 20 per cento sui redditi di lavoro autonomo anche occasionali prevista dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.

La ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto prevista dalla disposizione in esame 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'articolo 23 del TUIR. In particolare, la ritenuta deve essere operata sui corrispettivi pagati alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

4. Nuove iniziative produttive e attività marginali

La ritenuta prevista dall'articolo 25-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 non deve essere applicata sui corrispettivi delle prestazioni rese dalle persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali, o del regime fiscale agevolato delle attività marginali disciplinati, rispettivamente, dagli articoli 13 e 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Al riguardo si ricorda che con i due provvedimenti di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, entrambi del 14 marzo 2001, è stato stabilito che i ricavi ed i compensi relativi al reddito oggetto del regime fiscale agevolato non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva (cfr. par. 1.7 del provvedimento di attuazione dell'articolo 13, e par. 1.8 del provvedimento di attuazione dell'articolo 14).

L'esonero dall'applicazione della ritenuta prevista dall'articolo 25-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 nei due casi in esame è comunque subordinato, da parte dell'amministratore di condominio, all'acquisizione della prescritta dichiarazione.

5. Decorrenza dell'obbligo di ritenuta e relativa applicazione

Il nuovo articolo 25-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 è entrato in vigore il 1° gennaio 2007 (cfr. comma 1364 della legge finanziaria).

Posto che la norma in commento trova applicazione "*all'atto del pagamento*" dei corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti d'appalto di opere o servizi, la ritenuta d'acconto del 4 per cento deve essere operata sui pagamenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2007, indipendentemente dalla data di effettuazione delle prestazioni stesse o dalla data di emissione della relativa fattura.

L'obbligo di operare la predetta ritenuta, ancorato - come si è detto - "*all'atto del pagamento*", sussiste a prescindere dall'assolvimento o meno dell'obbligo di emettere fattura (si pensi alle prestazioni occasionali) ovvero a prescindere dalla indicazione in fattura della ritenuta medesima.

La ritenuta dovrà essere operata indipendentemente dall'importo del pagamento effettuato e dall'imputazione del pagamento stesso ad acconto o saldo del corrispettivo dovuto.

6. Versamento delle ritenute

A seguito dell'introduzione dell'articolo 25-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 non si è reso necessario modificare anche le disposizioni in materia di riscossione. Al riguardo, si applicano pertanto le medesime disposizioni che disciplinano la riscossione delle ritenute di cui agli articoli 23, 24, 25, 25-*bis* e 28 del medesimo decreto.

In particolare, per le ritenute effettuate ai sensi dell'articolo 25-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 trovano applicazione le disposizioni in materia di:

- versamento diretto di cui all'articolo 3, primo comma, n. 1) del D.P.R. n. 602 del 1973;
- versamento unitario e compensazione previsti dall'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 anche per le ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto;
- versamento entro il giorno sedici del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 8, primo comma, n. 1) del D.P.R. n. 602 del 1973, e dell'articolo 18 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Per il versamento tramite mod. F24 devono essere utilizzati i codici tributo 1019 (per i percipienti soggetti passivi dell'IRPEF) e 1020 (per i percipienti soggetti passivi dell'IRES), istituiti con risoluzione n. 19/E del 5 febbraio 2007 dell'Agenzia delle entrate.

7. Obblighi dichiarativi e di certificazione

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 secondo le modalità previste dall'articolo 4 del D.P.R. n. 322 del 1998.

Il condominio deve altresì provvedere al rilascio della certificazione unica attestante l'ammontare delle somme e valori corrisposti nonché la relativa causale e l'ammontare delle ritenute operate (cfr. articolo 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322 del 1998).

Tanto l'obbligo di effettuare la ritenuta, quanto gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta e di certificazione delle ritenute effettuate gravano sul condominio in quanto tale e devono essere adempiuti dall'amministratore di condominio in carica pro-tempore.

8. Coordinamento con l'obbligo di comunicazione dei dati dei fornitori

L'effettuazione della ritenuta del 4 per cento di cui all'articolo 25-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 non esonera il condominio dall'obbligo di comunicare annualmente all'anagrafe tributaria, tramite il proprio amministratore, l'ammontare dei beni e servizi acquistati dal condominio, unitamente ai dati identificativi dei relativi fornitori, previsto dall'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 e disciplinato con decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate del 12 novembre 1998.

Ai fini del coordinamento della disposizione in esame con l'obbligo di comunicazione all'anagrafe tributaria si rinvia a quanto già chiarito con la citata circolare n. 204 del 2000.

In questa sede si evidenzia comunque che l'articolo 1, comma 2, del citato decreto del 12 novembre 1998 dispone che *“Non devono essere comunicati:*

a) i dati relativi alle forniture di acqua, energia elettrica e gas;

b) i dati relativi alle forniture di servizi che hanno comportato il pagamento di compensi soggetti alle ritenute alla fonte;

c) con riferimento al singolo fornitore, i dati elencati alla lettera b) del comma precedente qualora l'importo complessivo degli acquisti effettuati nell'anno solare non sia superiore a lire cinquecentomila”.

Per effetto della lett. b) sopra riportata, i dati relativi alle forniture di servizi che abbiano comportato il pagamento di corrispettivi assoggettati alla ritenuta del 4 per cento in applicazione dell'articolo 25-ter non devono essere comunicati all'anagrafe tributaria, secondo la procedura prevista dal citato decreto. Gli stessi, infatti, devono essere inclusi nella dichiarazione dei sostituti di imposta (Mod. 770).

Anche l'obbligo di comunicazione di cui alla precedente lettera c) rileva con esclusivo riferimento agli acquisti il cui importo complessivo, per ciascun fornitore, supera il limite di euro 258,23, calcolato al netto dei compensi soggetti a ritenuta ai sensi dell'articolo 25-ter del D.P.R. 600 del 1973.

È opportuno ricordare che l'articolo 7 del D.P.R. n. 605 del 1973 pone l'obbligo di comunicazione direttamente in capo agli “amministratori di condominio”. Al riguardo, nella citata circolare n. 204 del 2000 e nelle istruzioni per la compilazione del quadro AC del modello UNICO-PF, è chiarito che l'obbligo di comunicare i dati relativi ai fornitori ricade sull'amministratore in carica al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'elenco.