

L'ente di gestione e il rapporto giuridico di imposta

di Antonio Pazonzi *

La definizione "ente di gestione" è stata coniata dalla giurisprudenza, la quale ha ravvisato nel condominio negli edifici appunto un "ente" sprovvisto di autonoma personalità (giuridica), comunque distinto dai singoli condomini, che agisce per il tramite del suo rappresentante "amministratore" per la tutela e la gestione delle cose "comuni". Il condominio può assumere obblighi ed essere titolare di diritti ma sempre con riferimento alla gestione delle parti comuni dell'edificio.

Appare indubbio che tale definizione di matrice giurisprudenziale non corrisponde ad alcuna categoria giuridica, e anche la dottrina si è affaticata nella definizione del condominio senza risultati soddisfacenti. Su quest'ultimo versante, si è affacciata in maniera minoritaria una configurazione come ente collettivo dotato di personalità giuridica, mentre altri lo individuano come centro di rapporti distinto dai singoli partecipanti, mentre si rinvencono sporadiche pronunce in cui si parla di limitata capacità giuridica e di autonomia. In effetti, la capacità giuridica del condominio può essere costruita intorno all'assunzione da parte dell'ente di finalità non generiche e che non siano limitate alla mera conservazione dell'immobile ma siano dirette, attraverso interventi specifici, alla valorizzazione dello stesso.

Complica ancor più l'analisi la ricerca volta all'individuazione del concetto di "patrimonio" del condominio, che può essere costituito non solo dalle parti comuni ex art. 1117 c.c., ma può ricomprendere anche beni mobili ed immobili.

IL RAPPORTO GIURIDICO DI IMPOSTA

Nel 1997, con l'art. 23, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973 ("Disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), così come modificato dall'art. 21, comma 11, lett. a), n. 1, della l. n. 449/1997 (manovra finanziaria per l'anno 1998), integrando con la dizione "nonché il condominio quale **sostituto di imposta**", il Legislatore fece rientrare il condominio negli edifici tra quei soggetti indicati all'art. 64 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 ovvero tra quei soggetti che sono responsabili di imposta e delle obbligazioni accessorie.

Questi soggetti si identificano tra quelli **“che** in forza di disposizioni di legge **sono** obbligati al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, **e che devono** esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”. Tale intervento aveva pertanto modificato quanto aveva espressamente previsto la Circolare del Ministero delle Finanze n. 50550-1/RT del 15 dicembre 1973 (punto 2 - Soggetti obbligati alla effettuazione di ritenute) dove venivano, da tale ruolo e per tali obblighi, **esclusi i condomini negli edifici**.

Si è trattato della riproposizione del previgente art. 15 del Testo unico delle leggi sulle imposte dirette di cui al d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il quale prevedeva che “chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell’imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa”.

Per elementi costitutivi della responsabilità di imposta, la dottrina ha identificato: l’obbligazione *ex lege* di adempimento della prestazione tributaria, l’esclusiva riferibilità ad altri del fatto che costituisce il presupposto del tributo, il vincolo di solidarietà con l’obbligazione del soggetto a cui il presupposto è riferibile. Viceversa, non è stato considerato elemento costitutivo della fattispecie, bensì effetto della stessa, la previsione del diritto di rivalsa (PARLATO, 407; COPPA, 381).

La necessaria fonte legale fa discutere sulla riconducibilità alla figura del responsabile d’imposta del c.d. garante negoziale dell’obbligazione tributaria.

Il secondo elemento della figura è identificato nella circostanza per cui l’obbligo al pagamento dell’imposta si riconnette a “fatti e situazioni esclusivamente riferibili” ad altri, intendendo per tali quelli che, costituendo manifestazione di capacità contributiva, giustificano il prelievo in capo a chi li ha realizzati; in altri termini, i fatti che costituiscono il presupposto del tributo o il presupposto dell’imposta (FEDELE, 111; FANTOZZI, 470; BAFILE, 632).

Il fatto o situazione che integra il presupposto dell’imposta deve, dunque, essere “esclusivamente” riferibile ad altri, ovverosia al contribuente. In proposito, un orientamento dottrinale interpreta il requisito in esame nel senso che la nascita dell’obbligazione in capo al responsabile debba derivare senza soluzione di continuità dalla realizzazione del presupposto (*esclusivamente*) in capo al contribuente. In tale prospettiva, dovrebbe escludersi la qualificazione in termini di responsabile d’imposta di quelle fattispecie in cui l’obbligazione tributaria in capo al terzo nasce in presenza di requisiti normativi ulteriori che, seppur diversi dalla realizzazione del presupposto esclusivamente in capo al contribuente, non siano, anch’essi, esclusivamente riferibili a quest’ultimo. In tale prospettiva, l’orientamento in discorso esclude dal novero dei responsabili d’imposta quei soggetti il cui obbligo al pagamento di un tributo altrui nasce quale conseguenza della violazione di un obbligo o di un divieto loro ascritto, anche in relazione alla particolare funzione esercitata.

Quanto, infine, al terzo elemento costitutivo, espresso dalla locuzione “obbligato al pagamento dell’imposta insieme con altri”, la dottrina ha inteso tale locuzione come espressiva del vincolo di solidarietà che lega i due soggetti identificandolo quale elemento caratterizzante dell’istituto (FICARI, 5637). Il ri-

ferimento va all'omonimo istituto di diritto civile, non esistendo una diversità strutturale dell'obbligazione solidale tributaria rispetto a quella civilistica.

Nell'ambito della solidarietà tributaria, il tratto distintivo da quella civilistica va rinvenuto nel fatto che non esiste solidarietà attiva ma solo passiva. Il diritto tributario non fornisce definizioni per la solidarietà passiva, unica distinzione la incontriamo tra la c.d. solidarietà dipendente che caratterizza la figura del responsabile d'imposta rispetto alla solidarietà c.d. paritetica: la prima si ha quando il presupposto di imposta è riferibile ad una pluralità di soggetti, mentre nella seconda vi è un obbligato principale che ha posto in essere il presupposto di imposta, ed un obbligato dipendente (*c.d. responsabile d'imposta*) che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto ma è obbligato (*in solido*) perché ha posto in essere una fattispecie collaterale.

LA RESPONSABILITÀ D'IMPOSTA

È tema ampiamente indagato, registrando diversi orientamenti sul punto quello inerente al rapporto tra responsabile d'imposta e soggettività tributaria: un primo orientamento che include il responsabile nell'ambito dei soggetti passivi ed un secondo che lo esclude. Peraltro, tale divergenza appare determinata dalla diversità dei criteri assunti a identificazione del soggetto passivo del tributo, piuttosto che da un diverso modo di intendere la figura del responsabile d'imposta o il suo rapporto con il presupposto del tributo.

La questione nasce dal rilievo che il gruppo dei soggetti obbligati all'adempimento della prestazione tributaria (*tra i quali il responsabile d'imposta*) è più ampio del gruppo dei soggetti titolari del fatto indice di capacità contributiva, destinati a sopportare in via definitiva il peso del tributo e che si individuano a partire dalla *ratio* del tributo espressa dal presupposto, essendo essi i soggetti a cui si ricollega la capacità contributiva manifestata dal tributo medesimo (*contribuenti*).

Il legislatore, infatti, in considerazione di varie esigenze, anche al fine di rafforzare la tutela del credito, estende l'obbligo di adempimento del tributo anche a soggetti terzi rispetto alla manifestazione di capacità contributiva dallo stesso colpita, quali il responsabile d'imposta (FEDELE, 511).

Il primo orientamento, che valorizza la circostanza nella quale entrambi i soggetti, responsabile e contribuente, si collocano nel lato passivo dell'obbligazione e rivestono, in virtù del vincolo solidale, la medesima posizione nei confronti del creditore, li considera entrambi tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria (ALLORIO, 143; FANTOZZI, 154).

A diverse conclusioni, giunge invece l'orientamento che assume come criterio discrezionale tra i soggetti la loro relazione con il presupposto d'imposta. Pur riconoscendo che anche il responsabile è un vero e proprio debitore dell'obbligazione tributaria, si rileva che egli va escluso dal gruppo dei soggetti passivi in quanto estraneo alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo (GIANNINI, 134). Nell'ambito di tale orientamento, si è, in particolare, distinto, da un lato, il soggetto passivo del tributo, ovverosia il soggetto a cui il presupposto del tributo medesimo si riferisce e, dall'altro lato, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ovverosia il soggetto tenuto all'adempimento.

Alla stregua di tale classificazione, il responsabile è escluso dal gruppo dei soggetti passivi del tributo ma incluso nel gruppo dei soggetti passivi dell'obbligazione (FEDELE, 112).

È di tutta evidenza che il condominio negli edifici quale "sostituto di imposta" è estraneo alla situazione di fatto che integra il presupposto del tributo sia per il ruolo attribuito sia per la mancanza di "soggettività tributaria". pur essendo incluso nel gruppo dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria.

LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA

Possiamo definire la "soggettività tributaria" come il requisito che appartiene a coloro che sono **soggetti passivi** dei tributi previsti dal nostro sistema fiscale nazionale.

C'è da rilevare che i soggetti passivi sono diversi per ogni tipologia di imposta e sono individuati in ogni decreto istitutivo della stessa (*d.P.R. n. 917/1986, Imposte sul reddito delle persone fisiche: art. 2 - soggetti passivi e art. 73 - imposte sul reddito delle società soggetti passivi; d.p.r. n. 633/1972, Imposta sul valore aggiunto: art. 1 - operazioni imponibili; d.p.r. n. 446/1997, Irap: art. 3 - soggetti passivi; l. n. 147/2013, Imu Imposta Municipale propria - Iuc Imposta Unica Comunale - Tari Tassa sui rifiuti - Tasi Tributi su i servizi indivisibili, commi 639-650-656-657-669-677 - istituzione e presupposti*) in quanto la soggettività dipende dalla disciplina specifica e dal presupposto di imposta individuato per ogni singolo tributo.

Dall'analisi delle locuzioni di ogni singolo presupposto di imposta e dei soggetti passivi, è di tutta evidenza che non si figura una soggettività tributaria del condominio negli edifici, in quanto, anche quando questi abbia la titolarità di un diritto reale su un bene, questa titolarità fa scaturire le relative obbligazioni tributarie in capo ai singoli partecipanti al condominio che sono i soggetti passivi del tributo pro-quota. Pertanto, ai fini dell'imposta sulle attività produttive, non effettuando il condominio negli edifici le attività individuate nel "presupposto d'imposta", né tantomeno rientrando tra i "soggetti passivi", evidenziando tra l'altro anche l'incompatibilità dei tributi con le caratteristiche dell'ente per l'imposta sul valore aggiunto invece riveste la figura di "consumatore finale" ovvero di quel soggetto che in via "indiretta" paga la prestazione pecuniaria dovuta sul "valore aggiunto" nelle varie fasi di scambio all'interno dei costi di gestione.

Per quanto attiene le imposte sul reddito ed i tributi locali, nel caso si determinino i presupposti degli stessi, la norma individua, di contro, i soggetti passivi attribuendo chiaramente la soggettività tributaria in capo ai partecipanti al condominio *pro quota*, pur consentendo, per alcuni tributi nonostante l'assenza di soggettività tributaria dell'ente, che la "responsabilità dell'imposta" sia "delegata" in capo al condominio negli edifici non escludendo dalla solidarietà i partecipanti stessi.

La questione sulla soggettività tributaria è stata per lungo tempo dibattuta ed il dibattito nasceva dalla necessità di comprendere il rapporto fra soggettività tributaria, capacità giuridica di diritto comune e personalità giuridica.

Il riconoscimento della soggettività tributaria ad organizzazioni di persone o di beni, prive di personalità giuridica, aveva spinto la dottrina a configurare una **capacità giuridica tributaria** più ampia rispetto a quella di diritto comune. Questa impostazione si è, però, con il tempo dimostrata erronea, in quanto basata sulla convinzione che la capacità giuridica di diritto comune dovesse coincidere con l'esistenza di una persona fisica o di una persona giuridica. La dottrina, infatti, ha successivamente ammesso (*sulla base di teorie definite "normative"*) che la personalità giuridica non è un presupposto della capacità giuridica. Oltre alle persone fisiche e alle persone giuridiche, possono esistere **altri soggetti giuridicamente rilevanti di carattere collettivo e senza personalità giuridica**: a tali soggetti l'ordinamento può riconoscere una titolarità di situazioni o rapporti giuridici (*autonomia amministrativa, capacità processuale attiva, autonomia economica o patrimoniale*).

Ai fini tributari si è, quindi, ammesso che la soggettività tributaria possa essere attribuita anche ad enti o ad organizzazioni carenti di personalità, nel momento in cui questi ultimi siano in grado di realizzare autonomamente il presupposto d'imposta rispetto alle persone o ai beni che li compongono. Ciò avviene ogni qualvolta un complesso di persone o di beni costituiscono a livello patrimoniale un soggetto autonomo rispetto alle persone o ai beni stessi che fanno parte dell'organizzazione (*art. 73 T.u.i.r. n. 917/1986*). Numerosi sono stati i casi dubbi di soggettività tributaria.

Si ritiene, a tal proposito, che essa non possa essere riconosciuta ai fini delle imposte sul reddito:

- all'impresa familiare (*prevista dall'art. 5, comma 4, T.u.i.r., in base al quale i redditi sono imputati a ciascun partecipante secondo criteri stabiliti dalla norma*);
- al fallimento e alle altre procedure concorsuali;
- all'eredità giacente;
- alla stabile organizzazione;
- alle associazioni temporanee d'impresa;
- **al condominio negli edifici.**

Si ammette invece, sempre ai fini delle imposte sul reddito, la soggettività tributaria:

- delle società di persone commerciali e non (*anche se il reddito è imputato per trasparenza a ogni singolo socio*);
- del Gruppo Europeo di Interesse Economico (G.E.I.E.);
- dei fondi comuni di investimento mobiliare ed immobiliare.

LA SOLIDARIETÀ DEL SOSTITUTO DI IMPOSTA

Il sostituto di imposta è tenuto ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, "entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta prevista dall'articolo 3, primo comma, n. 1)...." al versamento della stessa. In tale adempimento si sostituisce al soggetto passivo del tributo. Il d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, che regola la modalità di presentazione delle dichiarazioni, all'art. 4 individua nei soggetti obbligati ad operare le ritenute alla fonte sotto qualsiasi forma, nonché gli intermediari ed altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni, quelli tenuti a presentare annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto Nazionale per le Assicurazioni contro gli Infortuni sul Lavoro (I.N.A.I.L.).

Al comma 6-ter del medesimo articolo, viene precisato che tali soggetti rilasciano un'apposita certificazione unica anche ai fini contributivi dovuti all'I.N.P.S. attestante l'ammontare complessivo delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali ed assistenziali nonché ogni altro dato previsto nei provvedimenti amministrativi di approvazione dello schema dichiarativo.

L'obbligazione del sostituto di imposta è, dunque, composta dall'operare la ritenuta sulla somma corrisposta, dal versarla e dal certificare l'importo al sostituto ed all'Amministrazione finanziaria.

Tali obblighi, per il sostituto di imposta, sono completati con l'impianto sanzionatorio riconducibile ad errori ed omissioni.

Il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, all'art. 2, disciplina le "violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta". Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa dal 120% al 240% dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di € 258,23. Nel caso di compensi, interessi ed altre somme inferiori a quelle accertate, si

applica la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza con un minimo di € 258,23. Se le ritenute benché non dichiarate siano state interamente versate, si applica la sanzione amministrativa da € 258,23 a € 2.065,83. In aggiunta alle sanzioni previste su indicate, si applica anche una sanzione amministrativa di € 51,64 per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione presentata o che avrebbe dovuto essere presentata.

Il titolo II del medesimo decreto disciplina le "sanzioni in materia di riscossione" individuando in "chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione"; oltre al versamento dell'imposta dovuta, è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato.

Anche il non operare ritenute, obbligo principale del sostituto di imposta, all'art. 14 viene sanzionato amministrativamente nella misura del 20% dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni per eventuale omesso versamento. Pure l'utilizzo di dati incompleti utilizzati genera su chi li esegue l'imputazione di una sanzione amministrativa da € 103,29 a € 516,46.

In tutto l'impianto sanzionatorio, il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 individua, all'art. 11, come "responsabili per la sanzione amministrativa" nei casi in cui la violazione, che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, sia commessa da un soggetto nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze costui è obbligato in solido al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. Inoltre, il comma 2 del citato articolo statuisce che, "fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi".

Tutto quanto sopra esposto può sicuramente determinare delle "gravi irregolarità fiscali" se il rappresentante legale non utilizza quegli strumenti che il nostro ordinamento mette a disposizione.

Uno di questi, o forse il principale, è quello del ravvedimento.

È stato introdotto dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997 (v. Circolare del Ministero delle Finanze de 10 luglio 1998 n. 189/E). Si ha ravvedimento quando il contribuente rimuove spontaneamente la violazione, entro determinati termini stabiliti dalla legge, ottenendo in tal modo una riduzione delle sanzioni. In generale, è possibile regolarizzare con tale strumento tutte le violazioni di natura tributaria causate da errori od omissioni ma non da comportamenti antiggiuridici di diversa natura.

Con l'istituto del "ravvedimento", si è voluto concedere, nel caso che ancora non sia stata accertata la violazione o comunque non siano iniziati accertamenti da parte degli uffici finanziari, la possibilità di sanare l'omissione. L'istituto prevede la riduzione della sanzione ad un decimo del minimo, in caso di mancato pagamento del tributo, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione; ad un ottavo del minimo se avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in corso del quale è commessa la violazione oppure quando non è prevista la di-

chiarazione periodica entro un anno dall'omissione o dall'errore; ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione se questa viene presentata entro 90 giorni o ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza nonché agli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Le regole base del ravvedimento sono state modificate dalla c.d. legge di stabilità 2015 (art. 1, commi 637-640, l. 23 dicembre 2014, n. 190). Le variazioni possono essere individuate nelle modifiche alle:

- cause ostative che impediscono il ravvedimento, per consentire un utilizzo più ampio, e per un lasso temporale molto più esteso;
- misure di riduzione della sanzione da ravvedimento, in modo peggiorativo in ragione del tempo passato tra la violazione ed il momento in cui si effettua il ravvedimento stesso.

Il ravvedimento è, dunque, lo strumento che consente di sanare eventuali irregolarità commesse per errore e/o omissione, consentendo di evitare che diventino "gravi irregolarità" e/o "gravi irregolarità fiscali" (argomentando ex artt. 1129, comma 11, e 1130, n. 5, c.c. riguardo alla figura dell'amministratore di condominio).

Il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 disciplina le modalità di riscossione delle imposte sul reddito. Tenuto conto dell'assenza di soggettività tributaria del condominio negli edifici ma nel contempo dell'esistenza del ruolo di sostituto di imposta, l'art. 1 del citato decreto indica che le imposte sono riscosse mediante: ritenuta diretta, versamenti diretti del contribuente al concessionario e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato ed iscrizione dei ruoli. L'ambito di riscossione che interessa il condominio quale sostituto è quello disciplinato dall'art. 3, "riscossione mediante versamenti diretti", che interessa le ritenute alla fonte effettuate a norma degli artt. 23 ss. del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nonché l'imposta sostitutiva di cui all'art. 16-bis del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917.

Le ritenute operate dal sostituto di imposta al sostituito devono rispettare i termini di versamento indicati dall'art. 8 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che, al comma 1, ci indica come scadenza "entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta".

L'art. 35 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede che, "quando il sostituto di imposta viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido."

* Dottore commercialista / Consulente del lavoro