



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Rassegna Stampa

CH4 La Rivista Italiana del Gas – n. 2/2010

Autore: **Riccardo Salvatori**

Morosità nei contratti di somministrazione del gas: possibili soluzioni di natura fiscale finalizzate a ridurre gli svantaggi arrecati al fornitore

Riccardo Salvatori - CBA STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

Prima di affrontare il tema specifico oggetto di questo intervento, ci sembra utile descrivere preliminarmente, per sommi capi, il funzionamento delle accise che svolgono un ruolo di assoluto rilievo in sede di cessione del gas, quale componente del corrispettivo dovuto al fornitore dal consumatore finale.

A tal riguardo, la normativa di riferimento è rappresentata dall'art. 26 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (c.d. "Testo unico sulle accise") che, nel dettare norme specifiche che regolano l'applicazione delle accise sul gas, individua – per quanto di interesse – il soggetto tenuto al relativo versamento all'Erario in colui che procede alla fatturazione del gas al consumatore finale.

In altri termini, è possibile affermare che *presupposto* delle accise sul gas è *l'immissione al consumo* del prodotto, momento in cui l'imposta diviene anche *esigibile*; *soggetto passivo di diritto*, tenuto al versamento dell'imposta (e a porre in essere tutti gli altri adempimenti, quali: la presentazione della denuncia preventiva; il deposito della cauzione; la presentazione della dichiarazione annuale; ecc.), è il soggetto che procede alla fatturazione del prodotto, vale a dire il *fornitore*.

Ai fini di cui ci si occupa, occorre evidenziare anche il ruolo che ricopre il consumatore finale, quale *soggetto passivo di fatto*; invero, in virtù del diritto di rivalsa (l'imposta è riaddebitata dal fornitore al consumatore finale nella bolletta) che compete al soggetto passivo di diritto sul *consumatore finale*, è quest'ultimo a essere effettivamente inciso dall'imposta.

Ciò premesso, ci preme chiarire sin da subito che, alla luce dell'attuale dato normativo, è il *soggetto passivo di diritto* (cioè il fornitore) a dover porre in essere tutti gli adempimenti posti a suo carico dal Testo unico sulle accise; per-

tanto, in caso di mancato versamento dell'imposta, sarà esclusivamente il *fornitore* a subire – oltre l'applicazione delle sanzioni e degli interessi – l'eventuale procedura di riscossione coattiva di quanto dovuto all'Erario¹.

In altri termini, il soggetto passivo di fatto (vale a dire il consumatore finale) di fronte all'Erario non assume alcun ruolo: il rapporto d'imposta è esclusivo tra il fornitore (soggetto passivo di diritto) e l'Erario. Da detta esclusività, ne deriva che il *rapporto tra il fornitore e il consumatore finale* – concernente il diritto di rivalsa – assume soltanto natura *"privatistica"* e, in quanto tale, non incide in alcun modo sul rapporto d'imposta (e, quindi, sul soggetto tenuto al versamento delle accise nei confronti dell'Erario).

Chiarito tale importantissimo aspetto evidenziamo che, a nostro avviso, le soluzioni percorribili per attenuare i danni di natura fiscale subiti dal fornitore – in caso di mancato pagamento della bolletta da parte del consumatore finale – devono essere incentrate sui seguenti criteri:

- attribuire al consumatore finale un ruolo "di diritto" (e non meramente "di fatto") nei confronti dell'Erario avuto riguardo all'obbligo di versamento delle imposte addebitate nella bolletta;*
- connettere l'obbligo del fornitore al pagamento delle imposte addebitate nella bolletta al comportamento tenuto dal consumatore finale.*

Inoltre, precisiamo che le soluzioni di seguito esposte – individuate alla luce di detti due criteri – presuppongono tutte l'applicazione di istituti giuridici già presenti nell'Ordinamento tributario; pertanto, per la loro realizzazione, il Legislatore non dovrebbe elaborare nuove strutture giuridico-tributarie, ma, con apposita norma, dovrebbe rendere applicabili detti istituti giuridici considerati anche alle fattispecie di nostro interesse.

Passando alla trattazione del tema specifico, rileviamo che in ipotesi di mancato pagamento della bolletta da parte del consumatore finale *sono molteplici gli effetti di natura fiscale pregiudizievoli per il fornitore*:

- ai fini delle *accise*, l'imposta addebitata nella bolletta anche se non incassata deve comunque essere versata dal fornitore all'Erario nei termini di legge;
- ai fini *IVA*, l'imposta addebitata nella bolletta anche se non incassata deve comunque essere versata dal fornitore all'Erario nei termini di legge;
- ai fini *IRES*, il ricavo non incassato concorre comunque alla formazione del reddito imponibile del fornitore in virtù del principio della competenza che regola la determinazione del "reddito di impresa".

Con riferimento alle *accise*, in un'ottica *de iure condendo*, una modifica normativa che *trasferisse dal fornitore al consumatore finale la soggettività passiva di diritto all'obbligo di versamento dell'imposta* (magari attribuendo al fornitore l'incarico di provvedere al materiale versamento delle accise) rappresenterebbe una valida soluzione al problema. Infatti, in ipotesi di mancato pagamento della bolletta (e, quindi, di mancato pagamento delle accise ivi addebitate) da parte del consumatore finale, sarebbe quest'ultimo a subire le sanzioni previste per l'omesso versamento dell'imposta e l'eventuale procedura di riscossione coattiva attivabile dal Concessionario della riscossione. Sempre avuto riguardo alle accise, una modifica normativa che *stabilisse la responsabilità solidale del consumatore finale, con il fornitore, al pagamento dell'imposta* (come attualmente è previsto con riferimento all'Imposta di Registro dall'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986) rappresenterebbe un deterrente psicologico al fenomeno della morosità. Se così fosse, infatti, anche il consumatore finale, in ipotesi di mancato versamento delle accise da parte del fornitore, sarebbe potenzialmente soggetto alla procedura di recupero della imposta (e degli oneri accessori) attivabile dal Concessionario della riscossione.

Sotto il profilo dell'*IVA*, una possibile soluzione finalizzata a evitare al fornitore di dover versare l'*IVA* non incassata – che, teoricamente, sembrerebbe già attuabile secondo la normativa vigente – potrebbe essere quella di emettere una *bolletta "pro forma"* (tale soluzione è già attuata dai professionisti per gli onorari addebitati ai loro clienti). In ipotesi di emissione della bolletta "pro forma", infatti, l'obbligo di versamento dell'*IVA*, per il fornitore, sorgerebbe soltanto nel momento dell'effettivo pagamento del corrispettivo (e, quindi, della relativa *IVA*) da parte del consumatore finale; da questo momento sorgerebbe anche l'obbligo di emettere la bolletta "definitiva".

Un'altra possibile soluzione che potrebbe valere sia per le

accise, sia per l'*IVA*, sarebbe quella di subordinare la nascita dell'obbligo di pagamento dell'imposta (c.d. *esigibilità dell'imposta*), in capo al fornitore, all'effettivo pagamento della bolletta da parte del consumatore finale (ad esempio, ai fini dell'*IVA*, è attualmente previsto – ex art. 7 del D.L. n. 185/2008 – con alcune limitazioni, che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'*IVA* diviene esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi).

Per completezza, per quanto riguarda l'*IRES* – al fine di ridurre il danno che subisce il fornitore nel dover tassare un ricavo contabilizzato ma non ancora incassato – una possibile soluzione potrebbe consistere in una modifica normativa che aumenti (a esclusivo vantaggio dei fornitori di gas) *la percentuale di calcolo delle svalutazioni/accantonamenti rischi su crediti fiscalmente deducibili* (attualmente, ai sensi dell'art. 106 del D.P.R. n. 917/1986, detta percentuale è pari allo 0,5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti iscritti in bilancio). La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni/accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti iscritti in bilancio).

In conclusione, ci preme evidenziare che il presente intervento, nelle nostre intenzioni, non vuole costituire un esaustivo contributo al fenomeno della morosità – in questa sede analizzato sotto il profilo fiscale – bensì intende porre all'attenzione dei lettori e della pubblica opinione un fenomeno che – proprio con specifico riferimento alla somministrazione del gas (data la debolezza degli strumenti "civilistici" attuabili, in tale ambito, a difesa del fornitore) – *merita maggiore attenzione da parte del Legislatore*. ■

Note

1. Ai fini dell'accertamento delle violazioni in materia di accise, i relativi controlli sono demandati al competente (in relazione al domicilio fiscale del soggetto passivo di diritto) Ufficio dell'Agenzia delle Dogane (e alla Guardia di Finanza) che, in caso di accertamento di un omesso/ritardato versamento dell'imposta, notifica al soggetto passivo di diritto un avviso di pagamento (di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1995) della eventuale maggiore imposta dovuta, delle relative sanzioni e degli interessi maturati. Il contribuente che riceve detta notifica, entro 60 giorni, può proporre ricorso per l'annullamento dell'avviso di pagamento presso la competente Commissione Tributaria Provinciale; il pagamento dell'avviso, invece, deve avvenire entro 15 giorni, pena l'avvio della procedura di riscossione coattiva tramite l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la sua comunicazione al Concessionario della riscossione, ai fini della predisposizione e successiva notifica della cartella di pagamento.