

# Pace fiscale e scritture contabili

23 FEBBRAIO 2023 | N. 16

di Centro studi fiscale Seac

## In questa informativa...

Nell'ambito della Legge n. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) un rilevante numero di commi (da 153 a 159 e da 166 a 251) dell'art. 1 è dedicato alla c.d. "pace fiscale", ossia ad una serie di disposizioni finalizzate alla regolarizzazione, in via agevolata, di violazioni di diversa natura, alla chiusura delle liti pendenti nonché alla rottamazione/stralcio delle cartelle. Di seguito si analizzano le seguenti situazioni:

- bilancio di riferimento in cui eseguire le **scritture contabili qualora una società intenda aderire alle pace fiscale**;
- rilevazione in bilancio di una **controversia fiscale**;
- **scritture contabili da utilizzare qualora la società intenda aderire ad uno degli istituti relativi alla pace fiscale.**

## Bilancio di riferimento

Le **rilevazioni contabili** relative all'adesione agli istituti della c.d. "pace fiscale 2023" andranno effettuate, **in linea generale, già nel bilancio 2022.**

Ai sensi del **Principio Contabile OIC n. 29** "Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" tali accadimenti rappresentano quei fatti, **positivi e/o negativi**, che avvengono **tra la data di chiusura** e la **data di formazione del bilancio d'esercizio**. L'OIC 29, al paragrafo 59, identifica **tre tipologie** di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

1. fatti successivi che **devono essere recepiti nei valori di bilancio**;
2. fatti successivi che **non devono essere recepiti nei valori di bilancio**;
3. fatti successivi che **possono incidere sulla continuità aziendale.**

Premesso che per una **controversia fiscale** relativa ad anni precedenti, la **rilevazione del fatto di gestione è già avvenuta**, l'adesione agli istituti della **pace fiscale** nel 2023 può essere considerata come un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio 2022 che deve essere recepito nei valori di bilancio.

Nel caso in esame si tratta infatti di **condizioni già esistenti** alla data di riferimento del bilancio 2022, ma che **si manifestano solo successivamente** alla chiusura dell'esercizio (ovvero nel 2023) e quindi richiedono **modifiche ai valori delle passività** già iscritte in bilancio.



Ai sensi dell'art. 2427, comma 1, **n. 22-quater**), C.c., è previsto l'obbligo di riportare in Nota Integrativa le informazioni riguardanti **la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.**

## Rilevazione in bilancio di una controversia fiscale

Prima di evidenziare le scritture contabili relative all'adesione ad uno degli istituti relativi alla pace fiscale è necessario inquadrare l'iscrizione **in bilancio di una controversia fiscale**.

**Le modalità di indicazione di tale accadimento in bilancio interessano voci diverse**, a seconda che all'insorgere del contenzioso con l'Amministrazione finanziaria **si determini**:

- un **debito certo** (ad esempio somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni);
- un **debito non ancora definitivo** (ad esempio verifica fiscale presso la sede del contribuente, l'attività di controllo svolta dagli uffici dell'Agenzia o dalla Guardia di finanza che si conclude con un PVC).

### Certezza del debito tributario

Nel caso in cui da una controversia fiscale emerga la **certezza del debito tributario** le voci di bilancio interessate sono le seguenti:

- la **voce SP D) 12**, che ai sensi del **Principio Contabile OIC n. 19**, paragrafo 33, accoglie:



*"le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e degli esercizi precedenti (dirette ed indirette) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, per ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio, nonché i tributi di qualsiasi tipo".*

**e come contropartita:**

- le **voci di CE:**

- **CE 20.b** se si tratta **imposte sul reddito relative ad esercizi precedenti** comprensive di interessi e sanzioni; il **Principio Contabile OIC n. 25**, paragrafo 27 precisa infatti che:



*"Nella voce 20, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in quattro voci distinte:*

*[...]*

*b) imposte relative a esercizi precedenti. Le imposte relative ad esercizi precedenti, **comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni)** possono derivare, ad esempio, da **iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria**".*

**oppure:**

- **CE B.14** se si tratta di **imposte indirette relative ad esercizi precedenti**; il **Principio Contabile OIC n. 12**, paragrafo 84 stabilisce infatti che:



*"Il contenuto della voce B14, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:*

*[...]*

*c) Imposte indirette, tasse e contributi*

*Possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, riferite all'esercizio in corso o ad esercizi precedenti (qualora non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):*

- *imposta di registro;*
- *imposte ipotecaria e catastale;*
- *tassa concessioni governative;*
- *imposta di bollo;*
- *imposta comunale sulla pubblicità;*
- *altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);*
- *imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;*
- *altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".*

In base a quanto precedentemente esposto, **le scritture contabili risulteranno le seguenti:**

- atto di accertamento definitivo **imposte sul reddito** di esercizi precedenti:

	SP D.12	Diversi	../.. / .....	Debiti tributari
CE 20.b		Imposte sul reddito es. precedenti	a	
CE 20.b		Sanzioni imposte sul reddito es. precedenti		
CE 20.b		Interessi imposte sul reddito es. precedenti		

- atto di accertamento definitivo **imposte indirette** di esercizi precedenti:

	SP D.12	Diversi	../.. / .....	Debiti tributari
CE B.14		Imposte ind. es. precedenti	a	
CE B.14		Sanzioni imposte ind. es. precedenti		
CE B.14		Interessi imposte ind. es. precedenti		

## Incertezza del debito tributario

Invece, nel caso di contenzioso in corso che, quindi, **non comporta la certezza del debito tributario**, le voci di bilancio interessate sono le seguenti:

- la voce **SP B.2.a** che ai sensi del **Principio Contabile OIC n. 31**, paragrafo 16, accoglie:



*“le passività per **imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata**, derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari”;*

**e come contropartita:**

- le voci di **CE:**

- **CE 20.b** se si tratta **imposte sul reddito relative ad esercizi precedenti** comprensive di **interessi e sanzioni**.



*In merito si veda il paragrafo 27 del Principio Contabile OIC n. 25 citato in precedenza;*

**oppure:**

- **CE B.14** se si tratta di **imposte indirette relative ad esercizi precedenti**.



*In merito si veda il paragrafo 84 del Principio Contabile OIC n. 12 citato in precedenza.*

In base a quanto precedentemente esposto **le scritture contabili risulteranno le seguenti:**

- contenzioso in corso relativo ad **imposte sul reddito** di esercizi precedenti:

	SP B.2.a	Diversi	../.. / .....	F.do imposte per contenzioso
CE 20.b		Imposte sul reddito es. precedenti	a	
CE 20.b		Sanzioni imposte sul reddito es. precedenti		
CE 20.b		Interessi imposte sul reddito es. precedenti		

- contenzioso in corso relativo ad **imposte indirette** di esercizi precedenti:

	SP B.2.a	Diversi	../.. / .....	F.do imposte per contenzioso
CE B.14		Imposte ind. es. precedenti	a	
CE B.14		Sanzioni imposte ind. es. precedenti		
CE B.14		Interessi imposte ind. es. precedenti		

## Adesione alla pace fiscale

Come visto in precedenza, la **Legge di Bilancio 2023** contiene numerose misure per la definizione dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, nelle diverse fasi, ante e post contestazione delle violazioni, fino al contenzioso.

In particolare **sono previste:**

1. la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni;
2. la regolarizzazione delle irregolarità formali;
3. il "ravvedimento speciale" delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al 2021 e anni precedenti;
4. la definizione agevolata degli atti di accertamento;
5. alcune misure finalizzate alla chiusura delle controversie tributarie (definizione/conciliazione giudiziale delle liti pendenti, rinuncia alle liti in Cassazione);
6. la regolarizzazione dell'omesso versamento delle rate dovute a seguito degli istituti definitivi;
7. la riproposizione di alcune misure in materia di riscossione, quali lo stralcio dei carichi fino a € 1.000 affidati all'Agente della riscossione e la c.d. "rottamazione-quater" delle cartelle di pagamento relative a carichi affidati all'Agente della riscossione.

In linea generale l'applicazione di uno degli istituti sopra elencati comporta la **diminuzione del debito tributario** (certo o probabile) **già iscritto in bilancio.**

Le scritture contabili anche in questo caso vanno differenziate a seconda che, a seguito dell'adesione ad uno degli istituti relativi alla pace fiscale, si determini **la riduzione di:**

- un **debito certo** (ad esempio somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni);
- un **debito non ancora definitivo** (ad esempio verifica fiscale presso la sede del contribuente, l'attività di controllo svolta dagli uffici dell'Agenzia o dalla Guardia di finanza che si conclude con un PVC).

## Riduzione del debito tributario certo

Nel caso di riduzione di un debito tributario certo, le voci di bilancio interessate sono le seguenti:

- la voce **SP D) 12 a riduzione del debito tributario**;

**e come contropartita:**

- le voci di **CE:**

- **CE 20.b** se si tratta di **imposte sul reddito relative ad esercizi precedenti** (comprehensive di interessi e sanzioni) a **riduzione** delle imposte, sanzioni ed interessi imputate nella presente voce; il **Principio Contabile OIC n. 25**, paragrafo 27 precisa infatti che:



*“La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.”*

**oppure:**

- **CE A.5** se si tratta di **imposte indirette relative ad esercizi precedenti**. In tale voce andrà indicato l'ammontare della riduzione del debito tributario.

Il **Principio Contabile OIC n. 12**, paragrafo 58 dispone infatti che:



*“Con riferimento alle imposte indirette relative ad esercizi precedenti, **nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento**, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte oppure già pagato risulta eccedente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza **è imputata nella voce A5**”.*

In base a quanto precedentemente esposto, **le scritture contabili risulteranno le seguenti:**

- adesione ad un istituto di pace fiscale relativo ad **imposte sul reddito** di esercizi precedenti:

		.././....	
SP D.12	Debiti tributari	a	Diversi
	CE 20.b		Imposte sul reddito es. precedenti
	CE 20.b		Sanzioni imposte sul reddito es. precedenti
	CE 20.b		Interessi imposte sul reddito es. precedenti

- adesione ad un istituto di pace fiscale relativo ad **imposte indirette** di esercizi precedenti:

		.././....	
SP D.12	Debiti tributari	a	Diversi
	CE A.5		Imposte ind. es. precedenti
	CE A.5		Sanzioni imposte ind. es. precedenti
	CE A.5		Interessi imposte ind. es. precedenti

## Incertezza del debito tributario

Nel caso in cui a seguito dell'adesione ad un istituto relativo alla pace fiscale, con conseguente chiusura e definizione del contenzioso vi sia la **riduzione di un debito tributario precedentemente iscritto in bilancio come una passività probabile per imposte**, le voci di bilancio interessate sono le seguenti:

- riduzione della **voce SP B.2.a:**

**e come contropartita:**

- la **voce SP D) 12** per l'indicazione del debito tributario sorto a seguito dell'adesione all'istituto della pace fiscale;
- e le **voci di CE:**
  - **CE 20.b** se si tratta **imposte sul reddito relative ad esercizi precedenti** (comprehensive di interessi e sanzioni) a **riduzione** delle imposte, sanzioni ed interessi imputate nella presente voce;



*In merito si veda il paragrafo 27 del Principio Contabile OIC n. 25, citato in precedenza;*

**oppure:**

- **CE A.5** se si tratta di **imposte indirette relative ad esercizi precedenti**. In tale voce andrà indicato l'ammontare della riduzione del debito tributario.



*In merito si veda il paragrafo 58 del Principio Contabile OIC n. 12 citato in precedenza.*

In base a quanto precedentemente esposto **le scritture contabili risulteranno le seguenti:**

- adesione ad un istituto di pace fiscale relativo ad **imposte sul reddito** di esercizi precedenti:

		..../.. / ....	
SP B.2.a	F.do imposte per contenzioso	a	Diversi
	SP D.12		Debiti tributari
	CE 20.b		Imposte sul reddito es. precedenti
	CE 20.b		Sanzioni imposte sul reddito es. precedenti
	CE 20.b		Interessi imposte sul reddito es. precedenti

- adesione ad un istituto di pace fiscale relativo ad **imposte indirette** di esercizi precedenti:

		..../.. / ....	
SP B.2.a	F.do imposte per contenzioso	a	Diversi
	SP D.12		Debiti tributari
	CE A.5		Imposte ind. es. precedenti
	CE A.5		Sanzioni imposte ind. es. precedenti
	CE A.5		Interessi imposte ind. es. precedenti