

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