

Avviso di accertamento: aspetti fiscali e contabili

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 29 Luglio 2006

Analizziamo gli aspetti fiscali e contabili relativi alla maggiore imposta, nonché sanzioni e interessi, risultanti dall'attività di accertamento del Fisco.

In questo scritto ci si propone di analizzare gli aspetti fiscali e contabili relativi alla maggiore imposta, nonché sanzioni e interessi, risultanti dall'attività di accertamento del Fisco.

Aspetti contabili dell'avviso di accertamento

1) La ricezione dell'avviso di accertamento

La notifica di un avviso di accertamento (o comunque di un atto tributario impugnabile) fa sorgere in capo al contribuente il problema di cosa rilevare in contabilità; a seconda infatti della fondatezza dello stesso, sarà obbligatorio iscrivere un debito, un fondo, o, in alcuni casi, assolutamente nulla.



1a) Richieste legittime e/o non contestabili.

Se il contribuente ritiene, a ragion veduta, che tale accertamento non possa essere validamente contestato (perché i termini per il ricorso sono scaduti, o perché non vi sono motivi per contestarne il contenuto), occorrerà iscrivere un vero e proprio debito alla voce D12 Debiti tributari con contropartita un onere di cui alla voce E21 Imposte degli esercizi precedenti. In tal caso, infatti, si parla di vero e proprio debito in quanto non vi è alcuna possibilità che la pretesa del fisco possa essere disattesa attraverso il contenzioso, che ovviamente non verrà intrapreso per non andare incontro a spese inutili. Si pensi al

caso in cui si siano dedotti in passato dei costi supportati solo da scontrino fiscale, anziché da fattura, nonché ad una agevolazione usufruita in mancanza dei presupposti di legge.

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
CE	E 21	Imposte degli esercizi precedenti	D	
SP	D 12	Debiti tributari	A	
Ricevuto avviso di accertamento/liquidazione/cartella di pagamento n..... del				

1b) Richieste contestabili, ma il cui contenzioso si stima di esito assai incerto.

Se invece il contribuente ritiene che l'accertamento sia annullabile o nullo per motivi di legittimità o di merito, non si dovrà iscrivere un vero e proprio debito, posto che come detto la esistenza dell'obbligazione verso il fisco è "eventuale", e il relativo importo dovrà essere iscritto nello stato patrimoniale alla voce B 2 Fondo rischi per imposte, a norma del principio contabile n. 19. Tale accantonamento deve comprendere anche le eventuali sanzioni, oltre agli interessi, in quanto oneri accessori all'imposta, ed avrà come contropartita la voce B13 Altri accantonamenti. E' il caso di un avviso di accertamento analitico - induttivo basato su delle percentuali di ricarico contestabili.

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
CE	B 13	altri accantonamenti	D	
SP	B 2	Fondo rischi per imposte	A	
Ricevuto avviso di accertamento/liquidazione/cartella di pagamento n..... del				

1c) Richieste contestabili, ma il cui contenzioso si stima di esito ragionevolmente certo.

Anche nel caso in cui il contribuente ritiene che l'accertamento sia annullabile o nullo per motivi di legittimità o di merito che sono obiettivamente incontrovertibili, non si dovrà iscrivere un vero e proprio debito, posto che come detto la esistenza dell'obbligazione verso il fisco è "remota" (così il principio contabile n. 19), anzi nulla andrà iscritto in contabilità e in bilancio. E' il caso in cui si sia ricevuto un avviso di accertamento oltre i termini di scadenza previsti dalla legge.

2a) acquiescenza

Nel caso in cui il contribuente presti acquiescenza all'atto del fisco, e accetti di pagare subito magari per usufruire di sconti nelle sanzioni, dal punto di vista contabile ci si troverà nelle stesse condizioni di cui al punto 1a), salvo poi registrare il pagamento con la più classica delle scritture.

2b) ricorso

Nel caso in cui il contribuente decida di presentare il ricorso, dovrà come detto effettuare la scrittura contabile di cui al punto 1b), ovvero nessuna nel caso in cui ritenga che il Fisco abbia emesso un atto inequivocabilmente nullo o annullabile.

3a) sentenza di accoglimento in primo grado

Nel caso in cui la commissione tributaria provinciale emetta una sentenza favorevole al contribuente, occorre distinguere a seconda che il contribuente abbia imputato l'accantonamento, prevedendo un esito negativo del ricorso stesso, o non abbia accantonato nulla. Nel primo caso, il contribuente potrebbe subito effettuare lo storno del fondo, ma è bene comunque effettuare tale operazione solo quando la sentenza diventa definitiva ai sensi di legge, ossia quando il fisco non possa più presentare appello. In ogni caso, la scrittura sarà la seguente:

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	B 2	Fondo rischi per imposte	D	
CE	A 5	Sopravvenienza attiva	A	
Stornato accantonamento per sentenza n. del ... divenuta definitiva				

3b) sentenza di rigetto

Nel caso in cui la sentenza della commissione tributaria provinciale rigetti il ricorso del contribuente, occorre distinguere a seconda che il contribuente voglia o meno presentare ricorso in appello. Nel primo caso, il contribuente dovrà lasciare in bilancio il fondo rischi, magari aggiornandone l'importo stimato; nel caso in cui invece il contribuente decida di pagare, dovrà stornare il fondo a debito, imputando la differenza positiva o negativa in un conto acceso alle sopravvenienze. Nel caso in cui l'importo accantonato (ad esempio, 100) risulti inferiore a quello poi scaturito dalla sentenza del giudice (ad esempio, 120), la scrittura sarà:

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
SP	B 2	Fondo rischi per imposte	D	100
SP	D 12	Debiti tributari	A	120
CE	E 21	Sopravvenienza passiva	D	20
Stornato accantonamento per sentenza n. del ... divenuta definitiva				

Se invece la sentenza è parzialmente di rigetto, ossia il giudice accoglie solo alcune delle eccezioni del ricorrente, ma ne rigetti delle altre, si avrà che verosimilmente l'importo accantonato (100) sarà inferiore a quello dovuto (ad esempio, 90), per cui la scrittura sarà :

Tipo	Numero	Denominazione	D/A	Importo
------	--------	---------------	-----	---------

SP	B 2	Fondo rischi per imposte	D	100
SP	D 12	Debiti tributari	A	90
CE	E 20	Sopravvenienza attiva	A	10
Stornato accantonamento per sentenza n. del ... divenuta definitiva				

4) appello

Emessa la sentenza di appello, le scritture che il contribuente dovrà fare sono equivalenti a quelle già viste nei punti 3a) o 3b).

Aspetti fiscali dell'avviso di accertamento

Il principio generale è espresso dal comma 1 dell'articolo 99 del Tuir, in base al quale le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione; le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento. In riferimento agli accantonamenti, poi, il comma 2 dispone che gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie. Ne deriva che la deducibilità degli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate (in quanto l'atto relativo è stato impugnato e il giudizio è ancora in corso) è ammessa solo se riguardano imposte diverse da quelle sul reddito o da quelle per le quali è prevista la rivalsa; in particolare, non sono deducibili gli accantonamenti per Irpef, Ires, Irap, ed Iva (per quest'ultima, a meno che non sia interamente o parzialmente indetraibile). Sono dunque deducibili gli accantonamenti relativi all'[imposta di registro](#), alle tasse, all'imposta di bollo, alle imposte sostitutive, sempreché ovviamente la norma istitutiva non ne preveda la indeducibilità. Pertanto, relativamente alle imposte ammesse come deducibili

dall'articolo suddetto:

- al momento dell'accantonamento, sarà possibile dedurre l'importo accertato dal Fisco, anche se eccedente quello dell'accantonamento stesso; ciò potrà avvenire mediante compilazione del quadro EC in dichiarazione;
- al momento della sentenza, se essa è sfavorevole, la eventuale sopravvenienza passiva sarà indeducibile in quanto relativa ad un importo già dedotto; mentre in caso di sentenza di accoglimento, occorrerà assoggettare a tassazione l'intero accantonamento imputato in bilancio, oltre alla eccedenza rispetto a quanto dedotto, se quest'ultimo importo era maggiore di quello imputato in bilancio.

A cura di Danilo Sciuto