

# LE SCHEDE PER IL BILANCIO D'ESERCIZIO

Art. 75 e 76 TUIR

**A cura del Prof. Piero Mella**

*Con la collaborazione della redazione della rivista AccountingOnLine*

**SOMMARIO** – [Le norme di riferimento](#) – [Art. 75/TUIR](#) – [Art. 76/TUIR](#) – [Il procedimento differenziale](#) - [Criteri di imponibilità e di deducibilità fiscali](#) - [Norme generali di calcolo del reddito imponibile fiscale](#) - [Le regole fiscali di valutazione e di valorizzazione](#) - [Principi generali di valutazione](#) - [Regole generali di valorizzazione](#) – [Altre norme collegate: 51/TUIR - 52/TUIR - 13/600/73 - 14/600/73 - 15/600/73](#)

## Criteri di valutazione e di valorizzazione per il calcolo del reddito imponibile d'impresa

### Le norme di riferimento

#### **75. (Norme generali sui componenti del reddito d'impresa).**

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

3. I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite.

4. Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza<sup>1</sup>. Sono tuttavia deducibili quelli che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono o consentono il rinvio. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi, salvo quanto stabilito per le apposite scritture nel successivo comma 6.

5. Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito; se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 63.

5 bis. Qualora nell'esercizio siano stati conseguiti gli interessi e i proventi di cui al comma 3 dell'articolo 63 che eccedono l'ammontare degli interessi passivi, fino a concorrenza di tale eccedenza non sono deducibili le spese e gli altri componenti negativi di cui alla seconda parte del precedente comma e, ai fini del rapporto previsto dal predetto articolo 63, non si tiene conto di un ammontare corrispondente a quello non ammesso in deduzione<sup>2</sup>.

[6. Le spese e gli altri componenti negativi, di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, non sono ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o è stata eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità meramente formali<sup>3</sup>]

## **76. (Norme generali sulle valutazioni).**

1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte [e degli eventuali contributi]<sup>4</sup>;

---

<sup>1</sup> A norma dell'art. 28, comma 4, del D.L.vo 15 gennaio 1992, n. 49, sono indeducibili dal reddito d'impresa, i premi delle assicurazioni per i quali non sia stato effettuato il pagamento dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla L. 29 ottobre 1961, n. 1216, qualora al pagamento della predetta imposta sia tenuto il contraente.

Per le piccole imprese fruienti dei prestiti partecipativi di cui alla L. 5 ottobre 1991, n. 317, si veda l'art. 2 del D.M. 21 ottobre 1992, che si riporta:

«2. 1. Nel conto dei profitti e delle perdite dell'impresa finanziaria, redatto in conformità allo schema indicato dall'art. 2425 del codice civile, come modificato dal D.L.vo 9 aprile 1991, n. 127, la somma commisurata al risultato economico dell'esercizio è oggetto di apposito accantonamento per onere, da indicare in una specifica voce 21 bis, aggiunta ai sensi dell'art. 2423 ter, comma 3, del codice civile e collocata subito dopo il risultato prima delle imposte. Tale somma rappresenta un costo e, ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, è computata in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza.

«2. La nota integrativa relativa al bilancio di esercizio dell'impresa finanziata deve chiarire che il risultato prima delle imposte è da intendere al lordo del predetto accantonamento e indicare il risultato economico dell'esercizio al netto dell'accantonamento stesso.

«3. Fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni civilistiche relative al bilancio d'esercizio emanate con il citato D.L.vo 9 aprile 1991, n. 127, l'impresa finanziata predispose un conto dei profitti e delle perdite riclassificato che evidenzia il risultato economico su cui calcolare la somma concordata con il soggetto finanziatore. La relazione degli amministratori deve chiarire la natura dell'accantonamento relativo a tale somma».

<sup>2</sup> Questo comma è stato inserito dall'art. 13 bis del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, conv., con modif., nella L. 14 novembre 1992, n. 438, come modificato dall'art. 16 della L. 23 dicembre 1992, n. 498, con effetto dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore dello stesso D.L. per gli interessi e i proventi maturati a partire dal 9 settembre 1992.

<sup>3</sup> L'art. 2, comma 6 bis, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv., con modif., nella L. 26 giugno 1990, n. 165, così dispone:

«6 bis. Ai fini dell'applicazione dell'art. 74 del D. P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e dell'art. 75 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve intendersi che le spese ed i componenti negativi sono imputati al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento, fermo restando il disposto degli artt. 3, secondo comma, penultimo periodo, e 5, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Salvo che il fatto non costituisca violazione punita in misura più grave, per il compenso di partite effettuato in violazione al codice civile ovvero in caso di mancata evidenziazione nell'apposito prospetto di cui agli artt. 3 e 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si applica la pena pecuniaria prevista dall'art. 48, secondo comma, del predetto decreto aumentata della metà».

b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del conto stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione<sup>5</sup>;

c) il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito<sup>6</sup>;

c bis) per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio<sup>7</sup>.

2. Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimenti alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'art. 9; tuttavia i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera, percepiti o effettivamente sostenuti in data precedente, si valutano con riferimento a tale data. La conversione in lire dei saldi di conto delle stabili organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito. La valutazione, secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, dei crediti e dei debiti in valuta estera risultanti in bilancio, anche sotto forma di obbligazioni o titoli similari, è consentita se effettuata per la totalità di essi. Si applica la disposizione dell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 72, qualora i contratti di copertura non siano valutati in modo coerente. Per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera è consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria con l'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti<sup>8</sup>.

3. I proventi determinati a norma degli artt. 57 e 78 e i componenti negativi di cui ai commi 1 e 7 dell'art. 67, agli artt. 69 e 71 e ai commi 1 e 2 dell'art. 73 sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore a dodici mesi.

4. In caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'ufficio delle imposte nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato.

5. I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa<sup>9</sup>, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da

---

<sup>4</sup> Le parole: «e degli eventuali contributi» sono state soppresse dall'art. 21, comma 4, lett. a), n. 1), della L. 27 dicembre 1997, n. 449, a decorrere dal 1998.

<sup>5</sup> In questa lettera l'originaria frase: «Tuttavia per i beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino all'esercizio della loro entrata in funzione, gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione o costruzione che dal bilancio risultano imputati ad aumento del costo» è stata sostituita dalle attuali da: «Tuttavia» sino a: «prodotto» e sono state aggiunte le parole: «o ristrutturazione», per effetto dell'art. 1, comma 1, del D.L. 29 giugno 1994, n. 416, conv., con modif., nella L. 8 agosto 1994, n. 503, con decorrenza dal 30 dicembre 1993.

<sup>6</sup> Questa lettera è stata così da ultimo sostituita dall'art. 21, comma 4, lett. a), n. 2), della L. 27 dicembre 1997, n. 449, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.

<sup>7</sup> Questa lettera è stata aggiunta dall'art. 1, comma 1, del D.L. 29 giugno 1994, n. 416, conv., con modif., nella L. 8 agosto 1994, n. 503, con decorrenza dal 30 dicembre 1993.

<sup>8</sup> Gli attuali terzo, quarto e quinto periodo di questo comma hanno così sostituito l'originario ultimo periodo, per effetto dell'art. 1, comma 1, del D.L. 29 giugno 1994, n. 416, conv., con modif., nella L. 8 agosto 1994, n. 503, con decorrenza dal 30 dicembre 1993.

<sup>9</sup> Le parole: «che - direttamente o indirettamente - controllano l'impresa o ne sono controllate», sostitutive delle parole originarie di questo periodo per effetto dell'art. 1, comma 1, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv., con modif., nella L. 26 giugno 1990, n. 165, recante disposizioni urgenti in materia fiscale, a partire dall'anno 1990, sono state così modificate dall'art. 3, comma 1, del D.L. 15 settembre 1990, n. 261, conv., con modif., nella L. 12 novembre 1990, n. 331, recante disposizioni fiscali urgenti.

società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.

6. La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi<sup>10</sup>.

7. Agli effetti delle norme del presente titolo che vi fanno riferimento il cambio delle valute estere in ciascun mese è accertato, su conforme parere dell'Ufficio italiano dei cambi, con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il mese successivo.

7 bis. Non sono ammesse in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ai sensi dell'art. 2359 c.c. Si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che esclude da imposte sul reddito o che sottopone i redditi conseguiti dalle predette società ad imposizione nella misura determinata complessivamente con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica<sup>11</sup>. Con decreti del Ministro delle finanze<sup>12</sup>, sono indicati gli Stati o i territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato.

7 ter. Le disposizioni di cui al comma 7 bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova<sup>13</sup> che le società estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> Questo comma è stato così sostituito dall'art. 1, comma 1, del D.L. 29 giugno 1994, n. 416, conv., con modif., nella L. 8 agosto 1994, n. 503, con decorrenza dal 30 dicembre 1993.

<sup>11</sup> Le parole da: «In misura inferiore ...» fino a: «... della stessa natura» sono state così sostituite dalle attuali da: «nella misura determinata ...» fino a: «... della programmazione economica» dall'art. 11 della L. 8 maggio 1998, n. 146.

<sup>12</sup> Si veda il D.M. 24 aprile 1992.

<sup>13</sup> Le prove di cui a questo comma non devono essere fornite qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione, a norma dell'art. 11, comma 13, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

<sup>14</sup> Questo comma è stato aggiunto dall'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, con effetto a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo di imposta che ha inizio successivamente al 31 dicembre 1991.

## Premessa: il procedimento differenziale

<b>Criteri di imponibilità e di deducibilità fiscali</b>	
a)	<p>E' fondamentale convenire che la normativa fiscale, quando disciplina la determinazione del reddito di impresa da assoggettare a tassazione, <b>non</b> detta criteri di valutazione per il bilancio di esercizio.</p> <p>Tali criteri sono unicamente imposti dalla normativa civilistica, interpretante e interpretata dai principi contabili e di bilancio (vedi apposita scheda).</p>
b)	<p>Per la dimostrazione è fondamentale distinguere tra:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• calcolo del <b>reddito di esercizio</b> per il bilancio dell'imprenditore o per i soci. Si attua tramite il <b>bilancio di esercizio</b> redatto secondo le norme civilistiche ed i principi contabili (obbligatorio per le sole società di capitali, ma ormai redatto da tutti gli imprenditori). Il bilancio è l'unico documento obbligatorio per calcolare il reddito di esercizio e soggiace ai vincoli civilistici.</li><li>• calcolo del <b>reddito di imponibile d'impresa</b> per la quantificazione delle imposte sui redditi a carico dello imprenditore o della società. Si attua nella dichiarazione dei redditi con la procedura differenziale. Il bilancio è pertanto il documento di base, necessario ma non sufficiente, ai fini del calcolo e dell'accertamento dell'imponibile, ai sensi degli artt. 13 e segg. Del DPR 600/74.</li></ul>
c)	<p>Il calcolo del <b>reddito imponibile d'impresa</b> si basa su due principi non scritti:</p> <p>1 - occorrono regole per il <b>calcolo</b> di un reddito imponibile minimale, che fissino, all'interno del bilancio dell'imprenditore:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- un limite <b>minimo</b> imponibile per i componenti <b>positivi</b> di reddito;</li><li>- un limite <b>massimo</b> deducibile per i componenti <b>negativi</b> di reddito;</li></ul> <p>2. - tutte le valutazioni devono essere a <b>favore del fisco</b> nel senso che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- se in bilancio sono indicati componenti positivi superiori ai minimi imponibili, o componenti negativi inferiori ai massimi deducibili, tali componenti non devono essere rettificati e concorrono nel loro ammontare alla determinazione dell'imponibile;</li><li>- se in bilancio vi sono indicati componenti positivi inferiori ai minimi imponibili, o componenti negativi superiori ai massimi deducibili, quei componenti devono essere rettificati in aumento.</li></ul>
d)	<p>Il TUIR pertanto detta regole per verificare che i componenti di reddito indicati dall'imprenditore nel proprio bilancio civilistico siano:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• non inferiori ai <b>minimi</b> imponibili, <b>se positivi</b>,</li><li>• non superiori ai <b>massimi</b> deducibili, <b>se negativi</b>.</li></ul> <p>Tali regole – comunque siano denominate dal TUIR – non rappresentano criteri di valutazione per il bilancio di esercizio; in quanto si applicano per il solo calcolo del reddito imponibile, si possono denominare <b>regole o criteri di imponibilità e di deducibilità</b>.</p>

## La procedura differenziale per il calcolo del reddito imponibile

a)	<p>Il calcolo del reddito imponibile si fonda sul reddito civilisticamente determinato nel bilancio di esercizio, secondo corrette regole di economia aziendale e di ragioneria, interpretate dai principi contabili di corrente accettazione (General Accepted Accounting Principles o GAAP) che in Italia sono rappresentati dai Principi contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (vedi apposita scheda).</p>
b)	<p>Come passare dal reddito di bilancio al reddito imponibile? Come applicare le regole di imponibilità e di deducibilità?</p> <p>Sarebbero ammissibili due possibilità:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. <b>doppio binario</b> – si procede alla costruzione di un <b>bilancio fiscale</b>, in parallelo a quello civile, e si ricalcolano i valori secondo le regole di imponibilità e di deducibilità; ciascuno dei due bilanci quantifica un reddito distinto: civile e fiscale;</li><li>2. <b>procedura differenziale</b> – si parte dal reddito quantificato dal bilancio civile e si apportano ad esso tutte le variazioni in aumento (a volte in diminuzione) necessarie per fare rientrare nell'imponibile:<ul style="list-style-type: none"><li>- i minori ricavi (componenti positivi) Dichiarati rispetto ai minimi imponibili, cioè le differenze in meno dei ricavi;</li><li>- i maggiori costi (componenti negativi) dichiarati rispetto ai massimi deducibili, cioè le differenze in più dei costi.</li></ul></li></ol>
c)	<p>Nel TUIR è stata seguita la <b>procedura differenziale</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- assumere come base il reddito del bilancio dell'imprenditore, calcolato secondo le regole civilistiche,</li><li>- aggiungere le differenze in meno di ricavi (rispetto ai minimi) e le differenze in più di costi (rispetto ai massimi),</li><li>- detrarre le eventuali differenze in più di ricavi (non imponibili) e le differenze in meno di costi (ulteriormente deducibili).</li></ul>
d)	<p>Le <b>norme fondamentali</b> tramite le quali si realizza la <b>procedura differenziale</b> sono rappresentate:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- dall'art. 52 del TUIR, nel quale si stabilisce che il reddito di impresa, imponibile, si determina "<b>apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico.</b>";</li><li>- dall'art. 14 del DPR n. 600 che, ai fini dell'accertamento, impone a tutti gli imprenditori, tanto individuali quanto società, di redigere un bilancio per il calcolo del risultato economico;</li><li>- dall'art. 15 del DPR n. 600 che lascia la più ampia discrezionalità nella redazione del bilancio, nel rispetto dei vincoli del codice civile e delle corrette regole di tecnica contabile;</li><li>- dagli artt. 3 e 5/600/73 secondo i quali il bilancio deve rappresentare un allegato della dichiarazione dei redditi, eventualmente integrato da <b>appositi prospetti</b> qualora non offra informazioni sufficienti per l'accertamento.</li></ul>

e)	<b>Non esiste un bilancio fiscale ma solo un bilancio civile. Le variazioni in aumento e in diminuzione si apportano all'utile di bilancio nella dichiarazione dei redditi, nell'apposito modello.</b>
f)	<p>Il TUIR detta regole di imponibilità e di deducibilità specifiche per i seguenti componenti di reddito:</p> <p><b>art. 53 Ricavi</b>  <b>art. 54 Plusvalenze</b>  <b>art. 55 Sopravvenienze attive</b>  <b>art. 56 Dividendi e interessi</b>  <b>art. 57 Proventi immobiliari</b>  <b>art. 58 Proventi non computabili nella determinazione del reddito</b>  <b>art. 59 Variazioni delle rimanenze</b>  <b>art. 60 Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale</b>  <b>art. 61 Valutazione dei titoli</b>  <b>art. 62 Spese per prestazioni di lavoro</b>  <b>art. 63 Interessi passivi</b>  <b>art. 64 Oneri fiscali e contributivi</b>  <b>art. 65 Oneri di utilità sociale</b>  <b>art. 66 Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite</b>  <b>art. 67 Ammortamento beni materiali</b>  <b>art. 68 Ammortamento beni immateriali</b>  <b>art. 69 Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili</b>  <b>art. 70 Accantonamenti di quiescenza e previdenza</b>  <b>art. 71 Svalutazione dei crediti e accantonamenti per Rischi su crediti</b>  <b>art. 72 Accantonamenti per Rischi di cambio</b>  <b>art. 73 Altri accantonamenti</b>  <b>art. 74 Spese relative a più esercizi</b></p>

## Le regole fiscali di valutazione e di valorizzazione

<b>Norme generali di calcolo del reddito imponibile fiscale</b>	
a)	<p>Il TUIR agli artt. 75 e 76, pone alcune norme generali di valorizzazione e di valutazione dei componenti del reddito imponibile.</p> <p>Nelle successive tabelle esamineremo i principali criteri fiscali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>All'art. 75 TUIR sono specificati i principi di valorizzazione e, in particolare, il fondamentale principio di competenza temporale dei costi e dei ricavi.</li> <li>All'art. 76 TUIR sono invece indicate le regole generali di valorizzazione, che specificano come quantificare i componenti del reddito imponibile.</li> </ul>
b)	<p><b>Tali principi stanno alla norma fiscale come i principi di bilancio stanno alla norma civile.</b></p> <p>Possono essere assimilati ai principi contabili generali, applicati, però, ai componenti di reddito imponibili positivi) e deducibili (negativi).</p> <p>Sono, comunque, in linea con i principi contabili civilistici.</p>

c)	Oppure, invertendo l'ordine di osservazione, possiamo affermare che i principi contabili sulla cui base di redige il bilancio possono, salvo alcuni aggiustamenti, essere in linea con i criteri generali di imponibilità e di deducibilità fiscali indicati agli articoli 75 e 76 del TUIR.
----	--

<b>Principi generali di valutazione previsti dal TUIR</b>		
<b>75, 1°,2°</b>	<b>Competenza temporale</b>	<b>Corrispettivi per cessione di beni mobili</b> Hanno competenza temporale nell'esercizio in cui si ha la consegna o la spedizione.
		<b>Così per l'acquisizione di beni mobili</b> Come sopra.
		<b>Corrispettivi per cessione di beni immobili</b> Hanno competenza temporale nell'esercizio in cui si ha la stipulazione dell'atto o, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo di proprietà.
		<b>Costi per l'acquisizione di beni immobili</b> Come sopra.
		<b>Corrispettivi per prestazione di servizi</b> Hanno competenza temporale nell'esercizio in cui si ha la ultimazione delle prestazioni.
		<b>Costi per l'acquisizione di servizi</b> Come sopra.
		<b>Locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti con corrispettivi periodici</b> Ricavi e costi hanno competenza temporale nell'esercizio in cui si ha la maturazione dei corrispettivi.
		<b>Locazione finanziaria con patto di trasferimento</b> Ricavi e costi hanno competenza temporale nell'esercizio in cui si ha la cessione (vedi regole precedenti) e si assimilano a cessioni con riserva di proprietà.
	<b>Competenza economica</b>	<b>Non previsto esplicitamente.</b> Tutti i criteri di imponibilità e di deducibilità sono volti a stabilire al comp. Economica.
<b>75, 1°</b>	<b>Certezza e obiettività ovvero: prudenza fiscale</b>	<b>Prevale sulla competenza</b> Hanno competenza temporale nel momento in cui sono noti con certezza e determinabili in modo obiettivo.
<b>75, 3,4°</b>	<b>Imputazione a conto economico a favore del Fisco</b>	<b>Componenti positivi di reddito:</b> Sono imponibili sempre, anche se non imputati a conto economico.
	<b>Condizioni di deducibilità dei componenti</b>	<b>Componenti negativi di reddito:</b> Sono deducibili • solo se imputati a conto economico dell'es. di

	<b>negativi</b>	<p>competenza temporale (e economica)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• oppure, anche se non imputabili a Conto Economico, se deducibili per disposizioni di legge</li> <li>• oppure, anche se non imputati a Conto Economico, se la deduzione è stata rinviata da esercizi precedenti, nei quali sono stati recuperati a reddito imponibile, salva deducibilità futura.</li> </ul>
<b>75, 4,6°</b>	<b>Componenti negativi non imputati a conto economico</b>	<p>Componenti negativi di reddito non imputati a Conto economico:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sono deducibili se sono specificamente afferenti ai ricavi e altri proventi</li> <li>• se risultano da elementi certi e precisi, ma</li> <li>• non sono deducibili se non sono stati registrati nelle scritture contabili obbligatorie o se sono stati registrati in modo irregolare (salve le irregolarità meramente formali).</li> </ul>
<b>76, 5</b>	<b>Ricalcolo costi e oneri con imprese di gruppo residenti all'estero</b>	<p>I componenti di reddito, Positivi o Negativi Si ricalcolano a valore normale.</p> <p>Se deriva una riduzione di imponibile, si mantengono i valori di bilancio, a meno che non vi siano accordi contro le doppie imposizioni.</p> <p>Se deriva un aumento di imponibile si recupera la differenza positiva.</p>
<b>76, 7bis 7ter</b>	<b>Non deducibilità costi e oneri con imprese di gruppo residenti in paradisi fiscali</b>	<p>Sono paradisi fiscali gli stati o i territori non appartenenti all'UE che non hanno imposte sui redditi o le hanno in misura inferiore alla metà di quelle italiane.</p> <p>A meno che non si fornisca prova che le operazioni commerciali sono effettive o che rispondano ad un effettivo interesse economico e sono state effettivamente eseguite.</p>
<b>75, 5°</b>	<b>Principio di inerenza ovvero di correlazione fiscale</b>	<p>I componenti negativi di reddito</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- diversi dagli interessi passivi,</li> <li>- tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale,</li> </ul> <p>sono deducibili solo se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi e altri proventi imponibili.</p>
<b>76, 4°</b>	<b>Principio di consistenza</b>	<p>I criteri di valutazione fiscali possono essere modificati da un esercizio all'altro.</p> <p>Occorre darne comunicazione</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- o nella dichiarazione</li> <li>- o in allegato esplicativo.</li> </ul>
<b>76, 6°</b>	<b>Principio di continuità</b>	<p>Le rettifiche da parte dell'ufficio effettuate in un esercizio hanno effetto anche negli esercizi successivi.</p> <p>Le rettifiche operate dagli uffici sono</p>

		considerate quali valori di rettifica dagli stessi uffici (il contribuente non deve modificare i propri valori contabili).
<b>75, 5° bis</b>	<b>Costi per interessi attivi non imponibili</b>	Se si conseguono i interessi e proventi attivi da titoli non imponibili (art. 63, c. 3), eccedenti l'ammontare degli interessi passivi, non sono deducibili le spese e gli altri componenti negativi dei cui al comma 5° precedente.

<b>Regole generali di valorizzazione previsti dal TUIR</b>		
<b>76, 1°</b>	<b>Costi in lire in generale</b>	Si quantificano in base al valore di fattura cui si sommano <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oneri accessori di diretta imputazione</li> <li>• Esclusi gli interessi passivi</li> <li>• Escluse le spese generali.</li> </ul>
	<b>costo di fabbricazione</b>	si possono aggiungere i costi diversi dai costi diretti.
	<b>Costi delle Immobilizzazioni</b>	Il costo è al lordo di <ul style="list-style-type: none"> <li>• ammortamenti</li> <li>• contributi.</li> </ul>
		Il costo comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• oneri accessori</li> <li>• le rivalutazioni imponibili o mai imponibili.</li> </ul>
	<b>Costi delle Immobilizzazioni materiali</b>	Il costo comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>• interessi passivi sui prestiti finalizzati (per la fabbricazione interna o presso terzi o per l'acquisizione)</li> </ul> a condizione che: <ul style="list-style-type: none"> <li>• riguardino il periodo fino alla entrata in funzione</li> <li>• risultino imputati anche nel bilancio.</li> </ul>
	<b>Costo di fabbricazione di immobili oggetto di produzione dell'impresa</b>	Il costo può comprendere gli interessi passivi per i prestiti contratti per la costruzione o ristrutturazione degli immobili.
	<b>Costo beni rivalutati</b>	Non comprende le plusvalenze, salvo quelle non imponibili per disposizione di legge (di rivalutazione).
	<b>Titoli a reddito fisso che costituiscono immobilizzazioni finanziarie</b>	L'aggio o il disaggio di emissione devono essere imputati a reddito imponibile gradualmente nel corso della vita del prestito.
<b>76, 2°</b>	<b>Costi e ricavi oneri e proventi in natura</b>	Si valutano al valore normale definito all'art. 9 del TUIR alla data della competenza temporale.
<b>76, 2°</b>	<b>Costi e ricavi Oneri e proventi in valuta estera su</b>	Se possibile applicare il cambio del giorno della operazione. Altrimenti seguire il criterio generale dell'art. 9

	<b>operazioni aziendali</b>	<b>del TUIR.</b>
	<b>Crediti e debiti in valuta</b>	<b>La valutazione in lire è consentita solo se effettuata</b> - per la totalità di essi - secondo il cambio alla data di chiusura.
	<b>Contabilità plurimonetaria</b>	<b>E' ammessa per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera.</b>  <b>Si applica il cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.</b>
<b>76, 7°</b>	<b>Cambio da utilizzare</b>	<b>E' stabilito con decreto Min. Finanze entro il mese successivo a quello di riferimento dei valori in valuta.</b>
<b>76, 2°</b>	<b>Valori dei bilanci in valuta delle Stabili organizzazioni all'estero</b>	<b>Applicare il cambio di chiusura.</b> <b>Le differenze di traduzione non concorrono a formare il reddito imponibile.</b>
<b>76, 3°</b>	<b>Proventi e oneri a durata infrannuale</b>	<b>La misura è raggugliata alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi.</b>
<b>76, 6°</b>	<b>Principio di continuità</b>	<b>La misura è raggugliata alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi.</b>

#### **51/TUIR. (Redditi di impresa).**

1. Sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali<sup>15</sup>. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 29 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi di impresa:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile [tranne quelle organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari]<sup>16</sup>;
- b) i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87 nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice<sup>17</sup>.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

<sup>15</sup> Le somme dovute a titolo di sgravio degli oneri sociali di cui all'art. 1, comma 3, del D.L. 22 marzo 1993, n. 71, convertito dalla L. 20 maggio 1993, n. 151, da rimborsare alle imprese industriali in dieci rate annuali, concorrono alla formazione del reddito d'impresa in ciascun periodo d'imposta limitatamente all'ammontare della rata corrisposta annualmente, per effetto dell'art. 3 del D.L. 29 aprile 1994, n. 260, conv., con modif., nella L. 27 giugno 1994, n. 413.

<sup>16</sup> Per effetto dell'art. 7, comma 7, D.L. 14 marzo 1988, n. 70, conv. nella L. 13 maggio 1988, n. 154, fino al 31 dicembre 1988 la disposizione tra parentesi di questa lettera non è stata applicata alle imprese familiari in regime forfettario.

L'art. 9, comma 1 della L. 29 dicembre 1990, n. 408 ha soppresso le parole della suddetta disposizione fra parentesi.

<sup>17</sup> Questa lettera è stata aggiunta dall'art. 2 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv., con modif., nella L. 26 giugno 1990, n. 165, con effetto a partire dal 1990.

I soggetti indicati in questa lettera che svolgono attività di allevamento, sono obbligati a tenere anche le scritture contabili previste dall'art. 18 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per effetto dell'art. 2 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv., con modif., nella L. 26 giugno 1990, n. 165, a partire dal 1990.

Le parole: «nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice» sono state aggiunte dall'art. 3, comma 4, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, con effetto dal 1996.

## **52/TUIR. (determinazione del reddito di impresa).**

1. Il reddito d'impresa, salvo quanto disposto nell'art. 79, è determinato<sup>18</sup> apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico<sup>19</sup>.

2. Se dall'applicazione del comma 1 risulta una perdita, questa, al netto dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli artt. 63 e 75, commi 5 e 5 bis, è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'art. 8<sup>20</sup>.

## **13/600/73. (soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili)<sup>21</sup>.**

Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

A) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;

B) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

C) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597<sup>22</sup>;

D) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente.

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20:

E) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 49, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);

F) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera<sup>23</sup>;

G) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti.

I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28 lett. B), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597<sup>24</sup>, svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'art. 18 bis<sup>25</sup>.

## **14/600/73. (scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati).**

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso tenere <sup>26 27</sup>:

A) il libro giornale e il libro degli inventari;

B) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

C) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;

D) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed

<sup>18</sup> a norma dell'art. 16, comma 1, della l. 31 gennaio 1994, n. 97, per i comuni montani con meno di 1.000 abitanti e per i centri abitati con meno di 500 abitanti ricompresi negli altri comuni montani ed individuati dalle rispettive regioni, la determinazione del reddito d'impresa per attività commerciali e per i pubblici esercizi con giro di affari assoggettato all'imposta sul valore aggiunto (iva), nell'anno precedente, inferiore a lire 60.000.000 può avvenire, per gli anni di imposta successivi, sulla base di un concordato con gli uffici dell'amministrazione finanziaria. In tal caso le imprese stesse sono esonerate dalla tenuta di ogni documentazione contabile e di ogni certificazione fiscale.

<sup>19</sup> questo comma è stato così sostituito dall'art. 1, comma 1, del d.l. 29 giugno 1994, n. 416, conv., con modif., nella l. 8 agosto 1994, n. 503, con effetto dal 30 dicembre 1993.

<sup>20</sup> questo comma è stato così sostituito dall'art. 1, comma 1, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv., con modif., nella l. 26 febbraio 1994, n. 133, con effetto dal 30 dicembre 1993.

<sup>21</sup> l'art. 8 comma 3 del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, conv. Nella l. 13 maggio 1988, n. 154, così recita:

«le scritture contabili previste dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, elaborate per conto dei soggetti obbligati da terzi mediante l'impiego di libri o registri multiaziendali a striscia continua, si considerano regolarmente tenute, con effetto dalla data di entrata in vigore del suddetto decreto presidenziale, a condizione che siano stati osservati tutti gli altri adempimenti imposti dalle norme vigenti. Con decreto del ministro delle finanze sono stabilite, con effetto dal 1° gennaio 1989, criteri, modalità e disposizioni di cautela per le suddette elaborazioni».

Si veda al riguardo il d.m. 22 dicembre 1988.

<sup>22</sup> si veda ora l'art. 5 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>23</sup> si veda ora l'art. 5, comma 3, lett. C), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>24</sup> si veda ora l'art. 29, comma 2, lett. B), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>25</sup> comma aggiunto dall'art. 2, d.p.r. 5 aprile 1978, n. 132, in vigore dal 28 aprile 1978.

<sup>26</sup> l'art. 7, comma 4 ter, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357, conv., con modif., nella l. 8 agosto 1994, n. 489, così dispone:

«4 ter. A tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio corrente allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza».

<sup>27</sup> le scritture ed i documenti rilevanti ai fini fiscali possono essere conservati, con le modalità che verranno stabilite con decreto ministeriale, su supporti di immagini, per effetto dell'art. 7 bis, comma 9, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357, conv., con modif., nella l. 8 agosto 1994, n. 489.

uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'art. 4 del d.p.r. 6 ottobre 1978, n. 627. Per la produzione di beni, opere, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597<sup>28</sup>, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale<sup>29</sup>.

I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi artt. 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai nn. 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile.

(omissis)<sup>30</sup>.

Le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

[le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597<sup>31</sup>, ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli artt. 62 e 63 dello stesso decreto<sup>32</sup> sono superiori rispettivamente a cinque miliardi<sup>33</sup> e a due miliardi di lire. L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati<sup>34</sup>]<sup>35</sup>.

**15/600/73. (Inventario e bilancio).** Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette<sup>36</sup>.

L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Nell'inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa [e quelle dell'imprenditore estranee all'impresa<sup>37</sup>].

Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'art. 3.

<sup>28</sup> si veda ora l'art. 60 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>29</sup> lettera aggiunta dall'art. 2, d.p.r. 4 novembre 1981, n. 664.

<sup>30</sup> il terzo comma di questo articolo è stato abrogato dall'art. 6, comma 2, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357, conv., con modif., nella l. 8 agosto 1994, n. 489.

<sup>31</sup> si veda ora l'art. 53 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>32</sup> si vedano ora gli artt. 59 e 60 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi.

<sup>33</sup> l'art. 3, comma 9, d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella l. 17 febbraio 1985, n. 17, dispone: «i limiti ... Sono ridotti rispettivamente a 2 miliardi ed a 500 milioni e le scritture stesse devono essere tenute se i nuovi limiti sono stati o sono superati in periodi di imposta aventi inizio dopo il 31 dicembre 1982».

<sup>34</sup> comma aggiunto dall'art. 3, d.p.r. 4 novembre 1981, n. 664.

<sup>35</sup> questo comma è stato abrogato dall'art. 1, comma 2, del d.p.r. 9 dicembre 1996, n. 695. Si veda anche quanto disposto al comma 1 di detto articolo.

<sup>36</sup> Le parole a partire da «entro tre mesi» fino alla fine di questo comma sono state così sostituite dall'art. 8, comma 4, della l. 30 dicembre 1991, n. 413.

Per il conto Profitti e Perdite delle società finanziarie, fiduciarie, delle assicurazioni ed aziende di credito, vedi D.P.R. 31 marzo 1975, n. 137.

<sup>37</sup> Parole soppresse per effetto dell'art. 3 del D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60.