

GUIDA AL BILANCIO

NONA PUNTATA - La decima sarà pubblicata domani

La prima puntata è stata pubblicata mercoledì 28 febbraio, la seconda giovedì 1, la terza venerdì 2, la quarta sabato 3, la quinta martedì 6, la sesta mercoledì 7, la settima giovedì 8, l'ottava sabato 10 marzo 2001

DI GIUSEPPE RIGHETTI

ATTIVITÀ ESERCITATA NEL TERRITORIO DI PIU' REGIONI: occorre ripartire la base imponibile in proporzione alle retribuzioni spettanti al personale addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse (magazzini, rappresentanze, ...) operanti per un periodo di almeno 3 mesi nel territorio di ciascuna regione o provincia autonoma (i 3 mesi si computano sommando i periodi, anche non continuativi, di svolgimento dell'attività all'interno del periodo d'imposta).

Nel caso ci si sia avvalsi anche d'attività occasionali, si considera comunque prodotto nella regione in cui il soggetto passivo ha il domicilio fiscale, anche quel valore della produzione netta derivante da attività esercitate in altre regioni senza l'impiego, per almeno 3 mesi, di personale. Il personale in trasferta o missione temporanea si considera in carico alla sede dov'è preposto per contratto e non dove viene effettuata la trasferta.

Le «retribuzioni» **comprendono** oltre ai redditi per lavoro dipendente anche quelli assimilati a quello di lavoro dipendente, le collaborazioni coordinate e continuative e gli utili erogati agli associati in partecipazione.

Si precisa inoltre che l'ammontare delle retribuzioni da considerare ai fini della ripartizione territoriale è in ogni caso, quello rilevante ai fini previdenziali (art. 46 comma 1 Tuir): vanno quindi **esclusi**, tra gli altri, l'accantonamento annuo al Tfr, le indennità conseguite a fronte di risarcimento danni, i contributi a carico del datore di lavoro versati alle forme pensionistiche comple-

mentari.

Gli amministratori si considerano sempre operanti presso la sede amministrativa societaria.

I *soggetti senza dipendenti e collaboratori* pagano l'Irap nella regione della sede sociale.

Per le *imprese agricole*, che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 29 del Tuir, la ripartizione della base imponibile si effettua in base all'estensione dei terreni.

La quota di valore della produzione netta riferibile all'*attività esercitata all'estero* va scomputata dalla base imponibile (occorrono i requisiti della stabile organizzazione).

Le deduzioni dalla base imponibile si applicano prioritariamente rispetto al suo riparto tra le regioni.

Attività esercitata da soggetti non residenti: si considera prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di attività Irap esercitate nel territorio dello Stato con stabile organizzazione per un periodo non inferiore a 3 mesi.

Soggetti residenti con attività all'estero: affinché si configuri l'esercizio di un'attività produttiva all'estero occorre una stabile organizzazione (o una base fissa se l'attività è di tipo professionale).

Modalità di versamento: nel modello di pagamento (F24) va indicato l'intero ammontare con il solo codice relativo alla regione per la quale è dovuta l'imposta più elevata: l'Amministrazione Finanziaria provvederà alla ripartizione territoriale in base a quanto indicato nella dichiarazione (vedi tabella).

GUIDA AL BILANCIO

TABELLA OPERATIVA

	Retribuzioni e altri costi rilevanti per il riparto	% base di riparto	riparto Valore della Produzione Netta	aliquota Irap	IRAP per regione
Estero	+	%	+	x 0	0
Regione 1	+	%	+	x %	+
Regione 2	+	%	+	x %	+
Regione 3	+	%	+	x %	+
.....	+	%	+	x %	+
Totale	=	100 %	=	=	

Agevolazioni particolari / periodo transitorio: il dlgs istitutivo dell'Irap prevedeva delle agevolazioni di carattere territoriale e per categorie di soggetti (art. 17) e per le nuove iniziative produttive (art. 18).

Inoltre per taluni contribuenti, particolarmente svantaggiati dall'introduzione dell'Irap, potevano avvalersi nel corso dei primi 3 anni d'applicazione dell'Irap, di un ammortizzatore, denominato *clausola di salvaguardia*, che ha tuttavia avuto scarsa applicazione visti i numerosi limiti cui era sottoposta la sua fruizione (per approfondimenti si rinvia alle istruzioni della dichiarazione Irap).

re è impresa immobiliare.

Non sono da considerarsi tra gli investimenti i conferimenti di beni o aziende.

Gli investimenti vanno effettuati nel corso dei periodi 1999 e/o 2000 (con estensione al 2001 per i soggetti Irpeg) e rilevano dalla data **di consegna o spedizione per i beni mobili, di stipula contratto per gli immobili, di stato avanzamento lavori per i servizi**, e solo se destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

Deve trattarsi di beni **nuovi** (anche se non acquisiti direttamente dall'impresa costruttrice). È da notare che se per realizzare un impianto si utilizzano beni usati di valore proporzionalmente rilevante, l'intero impianto non è agevolato, mentre in caso contrario lo stesso impianto è bene «nuovo».

Norma antielusiva: i beni oggetto di agevolazione, *ceduti* (al netto dei nuovi investimenti), autoconsumati o destinati all'estero *entro il secondo periodo* di imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono effettuati, perdono parte dell'agevolazione (tale limitazione non opera in caso di cessione d'azienda). Parimenti, l'agevolazione viene meno se i conferimenti in denaro e gli accantonamenti di utili a riserva utilizzati per la capitalizzazione, sono *distribuiti* ai soci entro il secondo periodo successivo. Il reddito agevolato dovrà essere rideterminato liquidando la maggiore imposta nella dichiarazione relativa al periodo in cui i beni sono stati ceduti o il patrimonio netto è attribuito ai soci (collegato 2000).

Sono **esclusi** (non danno agevolazione) - gli aerei da turismo, le navi, i ciclomotori, i motocicli e le **autovetture** (salvo siano utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività propria dell'impresa o siano adibiti ad uso pubblico), - gli **immobili**, *eccetto* quelli appartenenti alle categorie catastali **D1 (opifici), D2, D3 e D8** - l'**avviamento** ed i da **costi pluriennali** (pubblicità, ricerca e sviluppo, ...).

Cessioni, dismissioni e destinazioni a finalità estranee:

- rilevano rispettivamente a **valore di realizzo** (corrispettivo), a **valore residuo fiscale** e a **valore normale**;
- sono da considerare **solo** quelle **relative a beni agevolabili**.

Ammortamenti: sono da considerare solo quelli relativi a beni agevolabili; rileva l'importo de-

146

AGEVOLAZIONE VISCO

Art. 2 c. 8 - 12 L. 13.05.99

n. 133; cm n. 51/2000

L'agevolazione consiste nell'assoggettare ad **aliquota Irpeg del 19%** la parte di **reddito complessivo netto corrispondente al minore fra** i due seguenti parametri:

- importo degli **investimenti in beni strumentali nuovi al netto di cessioni, dismissioni e ammortamenti**;
- valore dei **conferimenti** in denaro e degli **accantonamenti di utili** a riserva (incrementi patrimoniali netti); manifestatisi nello stesso periodo d'imposta.

Investimenti: Devono riguardare beni strumentali indicati negli art. 67 (materiali), 68 (immateriali) e 69 (beni gratuitamente devolvibili).

Possono fruire dell'agevolazione oltre agli **acquisti** (rileva il costo fiscale, cioè al netto dei contributi in conto impianti), anche i **leasing** (in questo caso il valore rilevante è il costo sostenuto dal concedente, al lordo di Iva laddove questa è indebitabile) e i beni acquisiti a **titolo originario** (costruzioni in economia e appalto; se ultrannuale si fa riferimento agli stati di avanzamento lavori).

Per i beni ad utilizzo promiscuo l'investimento è considerato solo per il 50%.

Sono agevolabili anche i beni concessi in comodato a terzi purché rimangano strumentali e inerenti per la società concedente (rm 5.1.81 n. 9/2320). Un'eccezione è rappresentata dagli immobili agevolabili, che non possono essere dati in godimento a terzi (locazione o comodato) neppure se il locato-

GUIDA AL BILANCIO

dotto fiscalmente. Non vanno detratti gli ammortamenti relativi ai beni oggetto d'agevolazione nel periodo d'imposta.

Incrementi patrimoniali netti:

- vanno considerati **al netto delle distribuzioni** volontarie, anche se effettuate con assegnazione di beni;
- per la loro determinazione si applicano gli stessi criteri utilizzati per la DIT con le seguenti eccezioni:
 - 1) ai fini «Visco» gli incrementi patrimoniali netti rilevano solo nel periodo d'imposta in cui si manifestano (mentre per la DIT si fa riferimento alle variazioni rispetto al Patrimonio Netto al 31.12.1996);
 - 2) i conferimenti in denaro non vanno ragguagliati in base al tempo, cioè rilevano dall'inizio del periodo d'imposta (collegato finanziaria 2000);
 - 3) non si applica il limite del patrimonio netto di bilancio (valevole per la DIT);
 - 4) non rilevano gli incrementi generati dalla rivalutazione ex L. 342/00 (rilevanti, invece, ai fini DIT dal '01).

Soggetti interessati: società di capitali e enti commerciali residenti; stabili organizzazioni in Italia; società di persone e imprese individuali (se in contabilità semplificata occorre che i ricavi dichia-

rati siano \geq a quelli risultanti dall'applicazione di studi di settore o parametri). Si applica anche ai soggetti sorti dopo il 18.5.99 (se costituiti entro il 2001 e limitatamente ai primi 2 periodi d'imposta successivi al 18.5.99) e alle società sottoposte a concordato preventivo ed amministrazione controllata. Sono escluse dalla «Visco» le imprese in liquidazione, fallimento, concordato fallimentare, liquidazione coatta amministrativa.

• Periodi d'imposta oggetto dell'agevolazione:

periodo in corso al 18/05/1999 e successivo (attenzione alla limitazione temporale nel caso di trasformazione da società di capitali a personale e viceversa in quanto l'agevolazione può terminare prima del 31.12.2000).

Accenti IRPEG: L'agevolazione **non deve essere considerata in sede di determinazione degli accenti d'imposta** relativi ai periodi 1999, 2000 e 2001.

Eccedenze: Possono essere riportate dal periodo d'imposta 1999 a quello 2000 e dal 2000 al 2001:

- la quota di investimenti e incrementi patrimoniali che eccede il reddito (che risulta quindi incapiente);
- la quota di investimenti eccedente gli incrementi patrimoniali netti (e viceversa) se il reddito è capiente (vedi Tabella operativa).

Tabella operativa per il calcolo agevolazione «Visco» (società di capitali - periodo d'imposta 2000)

TIPOLOGIA DI INVESTIMENTO	Investimenti dell'esercizio	Cessioni e dismissioni	Ammortamenti	
Diritti di brevetto industriale	+	-	-	
Diritti di concessione, licenze e marchi	+	-	-	
Diritti di utilizzazione opere dell'ingegno	+	-	-	
Altri beni immateriali (know-how, software, ..)	+	-	-	
Immob. D1/D2/D3/D8 (+ relative aree e accessori)	+	-	-	
Impianti e macchinari	+	-	-	
Attrezzature industriali e commerciali	+	-	-	
Altre immobilizzazioni materiali	+	-	-	
Appalti e Costruzioni in economia rilevanti	+			
Investimenti riportati dal 1999 al 2000	+			
TOTALE INVESTIMENTI NETTI (+ investimenti - cessioni/dissmiss. - ammortamenti)			+	1
Incremento netto CAPITALE INVESTITO			Importo	
Utile 1999 accantonato a riserva			+	
Altri incrementi rilevanti ai fini DIT			+	
Decrementi rilevanti ai fini DIT			-	
Incrementi patrim. riportati dal 1999 al 2000 (ricalcolati togliendo il ragguglio ai gg)			+	
TOTALE INCREMENTO NETTO		=	+	2
QUOTA DI REDDITO soggetta alla «VISCO» da tassare ad aliquota del 19% (anziché del 37%)				
Minore tra 1 e 2 (fino ad un massimo pari al reddito complessivo netto del 2000)			+	
Aliquota			x 19%	
Irpeg «Visco»			=	
Investimenti da riportare dal 2000 al 2001			=	
Incrementi patrimoniali da riportare dal 2000 al 2001			=	

Se l'agevolazione comporta decrementi significativi del carico fiscale ne va data adeguata informativa in **Nota Integrativa** (o in sede di commento alla voce di C.E. 22 «Imposte sul reddito» e/o della voce di S.P. D11 «Debiti tributari» oppure in apposito paragrafo). Trattandosi di una disposizione limitata nel tempo a 2 (3 per i soggetti Irpeg) periodi d'imposta, l'applicazione della «Visco» ha effetti sul calcolo delle imposte differite e anticipate con riguardo alle sole differenze temporanee che si esauriscono nel 2000 (2001).

- **Rapporti con la DIT e con la rivalutazione dei beni ex L. 342/2000:** la parte di reddito assoggettata al 19% va calcolata autonomamente e prioritariamente rispetto al regime DIT; la rivalutazione dei beni ex L. 342/00 è neutrale sia per quanto riguarda l'incremento del valore sia per le maggiori quote di ammortamento.

DIT (Dual income tax)

La DIT consiste nella tassazione al **19%** della parte di reddito d'impresa corrispondente alla **remunerazione ordinaria (7%) calcolata sul minore tra aumento del capitale investito** rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30.9.96 e **Patrimonio netto** alla chiusura dell'esercizio, *senza utile d'esercizio ma detraendo la perdita*.

Fino al periodo d'imposta 2000 compreso, la DIT non può comportare una tassazione Irpeg inferiore al **27% (vedi Tabella operativa)**.

Per società di persone ed imprese individuali valgono regole particolari e maggiormente penalizzanti. Con effetto dai redditi del 2000, per tali soggetti sono state introdotte alcune rilevanti modifiche con lo scopo di eliminare quelle rigidità che avevano reso l'agevolazione sostanzialmente inaccessibile a livello pratico.

Per i gruppi societari sono posti dei vincoli volti ad eliminare aumenti di capitale a cascata.

Per le società quotate nei mercati regolamentati italiani le aliquote sono 7% e 20% (anziché 19% e 27%).

Dal periodo in corso al 31.12.99, l'agevolazione non si applica a società quotate con P.N. > 500 miliardi.

A partire dal periodo d'imposta 2000, il regime della DIT previsto per le società di capitali è stato esteso alle stabili organizzazioni in Italia di non residenti.

Coefficiente di remunerazione ordinaria da applicare alle variazioni ai fini DIT: dev'essere comunicato entro il 31 marzo di ogni anno; il ministero delle Finanze dovrebbe riconfermare quello previsto per il 1999, il 7%. La misura di tale aliquota influisce considerevolmente sull'ammontare dell'agevolazione. Tale tasso può essere differenziato in funzione al settore di attività, alla dimensione e/o alla localizzazione d'impresa.

Se l'agevolazione comporta decrementi significativi del carico fiscale, ne va data adeguata informativa nella Nota Integrativa (in sede di commento della voce di Conto economico 22) «Imposte sul reddito» e/o della voce di Stato patrimoniale D11) «Debiti tributari» oppure in apposito paragrafo).

La DIT comporta effetti sul calcolo delle imposte differite e anticipate (vedi l'apposito paragrafo).

Superdit: è la denominazione che viene data alla DIT a partire dal periodo d'imposta 2000 per quanto riguarda le società di capitali. In pratica, rispetto alla precedente versione, è stato introdotto un moltiplicatore (dell'1,2 per il 2000 e, successivamente, dell'1,4) da applicare al totale degli incrementi netti ai fini DIT.

- **Rapporti con la Visco:** la parte di reddito assoggettata al 19% ai fini Visco va calcolata autonomamente e prioritariamente rispetto al regime DIT; il vincolo dell'aliquota media del 27%, valevole ai fini della DIT, va calcolato considerando solamente la quota di reddito e dell'imposta che non fruisce dell'agevolazione «Visco».

Esempio: Reddito tassabile lit. 2.000.000 di cui:

a) agevolazione Visco	600.000	imposta 19%	114.000
b) agevolazione DIT 19%	400.000	imposta 19%	76.000
c) nessuna agevolazione	1.000.000	imposta 37%	370.000
			b + c > 27%

Esempio: Reddito tassabile lit. 1.000.000 di cui:

a) agevolazione Visco	600.000	imposta 19%	114.000
b) agevolazione DIT 19%	400.000	imposta 19%	76.000
			minimo 27% 108.000

L. 388 - Dal 2001 viene abolita l'aliquota minima del 27%.

SOCIETÀ DI COMODO O NON OPERATIVE

Sono considerate non operative le società di capitali e di persone con un ammontare complessivo di ricavi, proventi (A1 + A5; sono esclusi i proventi straordinari) e incrementi delle rimanenze (A2 +/- A3 +/- B11) **medi degli ultimi tre esercizi**, inferiore alla sommatoria che risulta dalla seguente tabella:

Percentuali da applicare sui valori medi degli ultimi tre esercizi per la determinazione dei ricavi minimi

Partecipazioni e crediti (escluse le azioni proprie)	B.III.1(a); B.III.2(b); B.III.3; C.II; C.III.1-4	1%
Immobili e navi (anche in leasing)	B.II.1	4%
Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	B.I; B.II.2-4; B.III.1(c); B.III.2(d)	15%

- (a) escluse le partecipazioni in società di persone e non residenti;
- (b) obbligazioni o altri titoli di serie o di massa;
- (c) quelle escluse da a), come le partecipazioni in società di persone;
- (d) non rappresentati da b).

I valori delle suddette poste contabili rilevano in

GUIDA AL BILANCIO

Tabella operativa per il calcolo della Dit

PN al 31/12/96 (voce A bilancio Cee) al netto dell'utile esercizio 96				=	
INCREMENTI 97 / 98 / 99 rilevano per intero (no ragguaglio ai gg)				+	
INCREMENTI 2000 (1)					
Vers. per costituz., ricostituz. o aumento c.s.	+	x gg/durata es.	+		
Versamenti in conto capitale	+	x gg/durata es.	+		
Utili accantonati a riserva o utilizz. per copert. perd.			+		
Conversione di obbligazioni convertibili	+	x gg/durata es.	+		
Vers. soci per soprapp. e inter. di conguaglio	+	x gg/durata es.	+		
Ris. azioni pr. in port. e Ris. amm. anticip. (2)	+	x gg/durata es.	+		
Totale Incrementi 1997 / 1998 / 1999 / 2000				=	
DECREMENTI 97 / 98 / 99 rilevano per intero (no ragguaglio ai gg)				-	
DECREMENTI 2000 (non rileva la copertura perdite)					
Distribuzioni di riserve, anche se in natura (3)			-		
Attribuz. ai soci di cap. soc., anche in natura (3)			-		
Totale Decrementi 1997 / 1998 / 1999 / 2000				=	
Totale incrementi meno totale decrementi				=	x 1,2
Ragguaglio della durata dell'esercizio		x mesi eserc./12		=	A
Patrimonio netto escluso l'utile d'esercizio				=	B
Minore tra A e B				=	
Aumento titoli e valori mobil. non partecip. (4)			-		
Acquisto aziende da società del gruppo (5)			-		
Conferim. in denaro a società del gruppo (6)			-		
Incremento finanziam. a società del gruppo			-		
TOTALE VARIAZIONI AI FINI DIT (solo se positivo)				=	
Tasso di REMUNERAZIONE ORDINARIA				x 7%	
REDDITO AGEVOLABILE AL 19%				=	
Reddito agevolabile al 19% riportato dall'esercizio precedente				=	
Quota di reddito soggetta alla «Visco»				lit.	
Irpeg su reddito agevolabile	lit.	x 19%	+		
Irpeg su reddito restante	lit.	x 37%	+		
TOTALE				=	C
Imponibile al netto dalla quota «Visco»	lit.	x 27%	=	D	
Irpeg (maggiore tra C e D) + Irpeg «Visco» (impon. Visco x 19%)				=	
IMPONIBILE AGEVOLATO NON UTILIZZATO da riportare negli eserc. succes.				=	(7)

(1) **Non rilevano:** costituzione, ricostituzione o aumenti di cap. soc. o riserve **in natura**; riserve formate con utili da equity method; rinunce a crediti da parte dei soci (o riqualificazioni da finanziamento soci a versamento soci in c/capitale) i versamenti di soci non residenti, salvo parere favorevole del Comitato consultivo. Rilevano anche gli **utili utilizzati per copertura perdite precedenti** (circolare Assonime n. 42/1998). - *coincidono con incrementi ai fini della «Visco» (salvo il ragguaglio ai giorni valevole solo ai fini DIT).*

(2) Vedi rm 98 del 17.05.2000.

(3) Rilevano dall'inizio dell'esercizio. - *coincidono con decrementi ai fini della «Visco».*

(4) Si obbligazioni e quote di fondi comuni, no pronti conto termine.

(5) Anche se effettuato con pagamento in natura e l'acquisto è da soc. di persone o imprese individuali.

(6) Anche se la partecipazione non è più presente alla fine dell'esercizio.

(7) La quota agevolabile non utilizzabile può essere rimandata ai successivi esercizi, ma non oltre il quinto e può formarsi per la necessità dell'assoggettamento del reddito prodotto ad una aliquota non inferiore al 27% o per incapienza del reddito dichiarato rispetto a quello agevolabile (cm n. 76/E del 6.3.98).

base al costo storico di acquisto per i beni ad acquisizione diretta ed in base al costo sostenuto dal concedente per i beni in leasing.

Il **reddito imponibile minimo** delle società che risultano essere «non operative» si ottiene:

*Percentuali da applicare sui valori del bilancio di esercizio
per la determinazione del reddito minimo*

Partecipazioni e crediti (escluse azioni proprie)	x	0,75%
Immobili e navi (anche in leasing)	x	3,00%
Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	x	12,00%

PERDITE - Sono irrilevanti le **perdite dell'esercizio** in cui la società è non operativa; quelle di **esercizi precedenti** possono essere utilizzate per abbattere il reddito dell'esercizio senza possibilità però di ridurre il reddito al di sotto della soglia calcolata.

Il contribuente può adeguare il reddito imponibile al reddito imponibile minimo anche mediante la riduzione delle perdite di periodi di imposta precedenti (Istruzioni all'Unico 99 delle società di capitali).

CREDITI - Non si considerano i crediti bancari, quelli commerciali e i crediti verso l'erario riportati.

IMMOBILIZZAZIONI - Vanno al lordo delle quote d'ammortamento ad eccezione delle spese pluriennali.

RAGGUAGLIO - Occorre ragguagliare i valori di S.P. delle tabelle in base ai giorni di possesso.

IVA - Le società di comodo **non** hanno diritto al **rimborso Iva**.

AGEVOLAZIONI - La disciplina non pregiudica agevolazioni fiscali previste da specifiche leggi.

ESCLUSIONE - Sono esclusi dalla disciplina:

- i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta (apertura della partita Iva) o in quelli successivi al primo qualora l'attività indicata nell'oggetto sociale non sia stata avviata (ad es. impianti non ultimati per cause estranee alla volontà societaria, non sono state concesse le autorizzazioni tempestivamente richieste) oppure viene svolta esclusivamente attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva, sempre che l'attività di ricerca non consenta produzione di beni e servizi, quindi la realizzazione di ricavi;
- i soggetti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività (cm 140/E: società durante il periodo di liquidazione, ...). Sono considerati **periodi di normale svolgimento** dell'attività quelli in cui la società ha affittato l'unica azienda o i terreni agricoli di proprietà, il periodo che precede l'inizio della liquidazione, i periodi nei quali c'è stata trasformazione, fusione o scissione;
- altri casi: le società con numero di soci non inferiore a 100; le società in amministrazione controllata o straordinaria; le società esercenti pubblici servizi di trasporto; le società ob-

bligate a costituirsi sotto forma di società di capitali, le cooperative e le società consortili; le società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani.

PROVA CONTRARIA - È ammessa la prova contraria che dovrà comunque basarsi su situazioni oggettive, di carattere straordinario e che hanno inciso sulla possibilità di raggiungere i volumi richiesti (es. pesante crisi del settore, furto consistente; vedi anche cm 26.2.97 n. 48 e cm 15.5.95 n. 140/E). La prova deve comunque essere sostenuta con riferimento a minori ricavi e non a perdite impreviste (es. il furto va computato per il minor ricavo e non per la perdita cagionata).

NB: Occorre dimostrare il tutto attraverso una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**.

IMPOSTE DIRETTE CLASSIFICAZIONE

Il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta di cui all'art. 2423 vale anche per le imposte sul reddito.

L'art 2424-bis.3 specifica che gli accantonamenti per rischi ed oneri devono essere destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

I debiti per le singole imposte devono essere iscritti al netto di acconti, ritenute d'acconto e crediti d'imposta, che siano legalmente compensabili, tranne nel caso in cui ne sia stato chiesto il rimborso; in quest'ultimo caso gli importi di cui è stato chiesto il rimborso vanno esposti tra i crediti alla voce C.II.5.

I crediti verso l'erario devono essere iscritti all'attivo di stato patrimoniale tra gli Altri crediti (voce C.II.5), se non compensabili. In tale voce vanno inserite anche le imposte anticipate.

I fondi per imposte, voce B.2 - Fondi per rischi e oneri, nel passivo di s.p., devono indicare separatamente i fondi per imposte differite rispetto agli altri fondi per imposte; accolgono:

- gli accantonamenti per imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza indeterminata, ad esempio derivanti da accertamenti o contenziosi in corso;
 - le imposte differite.
- L'onere fiscale dell'esercizio (voce 22 del conto economico) è quindi rappresentato da:
- gli accantonamenti per le imposte liquidate e da liquidare per l'esercizio;
 - l'ammontare delle imposte che si ritiene risulteranno dovute o che si ritiene pagate anticipatamente in relazione a differenze temporanee sorte o annullate nell'esercizio in corso;
 - le rettifiche nello stato patrimoniale ai saldi di imposte differite per tenere conto sia di variazioni delle aliquote che dell'istituzione di nuove imposte.

SUDDIVISIONE DELLE IMPOSTE:

dovute o correnti C.E. - 22 a) Imposte correnti.
S.P. - D 11) Debiti tributari.

prepagate o anticipate - pur essendo di competenza di esercizi futuri sono esigibili in quello in corso.

Il principio della prudenza giustifica l'omessa rilevazione delle imposte pagate in via anticipata; dovrebbero però essere indicate nella Nota integrativa.

Se vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero devono essere iscritte alle voci:

- C.E. - 22 b) Imposte anticipate (con segno negativo)
- S.P. - C II 5) Crediti per imposte anticipate. Tale credito è compensabile col debito per imposte differite solo se ciò è possibile dal punto di vista fiscale; si ricorda che ai fini del bilancio Cee va distinta in Stato patrimoniale la quota di imposte anticipate inferiore da quella superiore a 12 mesi). È consigliabile (anche se non obbligatorio) evitare di distribuire l'eventuale quota di utile civilistico determinatasi per effetto del calcolo delle imposte anticipate.

differite - pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili in futuro.

C.E. - 22b) Imposte differite.
S.P. - B2) Fondi per imposte.

latenti - si indicano al n. 14 della Nota integrativa.

- Secondo quanto stabilito dal principio contabile n. 25, la voce 22) di Conto Economico va quindi trattata come gli altri componenti economici, in modo che il suo ammontare rappresenti il saldo delle imposte di effettiva competenza dell'esercizio e non quello delle imposte pagate nella relativa dichiarazione dei redditi, come spesso avveniva in passato.

FONDI PER IMPOSTE

Il fondo per imposte, classificato tra i fondi per rischi ed oneri nella voce **B 2** del passivo di S.P., dovrà accogliere separatamente:

- i fondi per accantonamenti relativi ad imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza indeterminata (es. causa accertamenti o contenzioso in corso);
- il fondo per le imposte differite.

La valutazione della prima tipologia deve essere effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto di esperienze passate, situazioni similari, dell'evoluzione interpretativa sia della dottrina che della giurisprudenza.

Troveranno normalmente la loro contropartita nella voce **E 21** di C.E. (**Oneri straordinari** / Imposte relative ad esercizi precedenti), mentre gli accantonamenti relativi all'esercizio in corso andranno iscritti alla voce **E 22** (Imposte sul reddi-

to d'esercizio).

Nell'anno di definizione del contenzioso o dell'accertamento, qualora l'ammontare accantonato risulti insufficiente, la differenza deve essere imputata a C.E. tra gli oneri straordinari; in caso contrario l'eccedenza deve essere imputata nei proventi straordinari. In caso di provvedimenti legislativi quali concordati o condoni, che permettono di sanare le circostanze che hanno motivato la costituzione del fondo, deve essere utilizzato l'ammontare stanziato.

Se si contabilizzano imposte a debito per accertamenti e/o contenzioso in corso:

Irpeg / Irapp a Fondo per imposte (B 2)

INTERFERENZE FISCALI

L'art. 2427 al n. 14) prevede l'obbligo di indicare nella nota integrativa la fiscalità latente prelevata, cioè l'indicazione dei motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e l'evidenziazione dei relativi importi rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci di conto economico.

Richiesta analoga è fatta dall'art. 38.1, punto obis del dlgs 127/91 per il bilancio consolidato.

Per **imposte latenti** deve intendersi il carico fiscale potenziale che grava sul risultato d'esercizio. Trattasi di debiti tributari probabili in quanto non si è certi che intervenga per essi la tassazione.

L'art. 2426 c.c. consente di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Le variazioni tra reddito civile e fiscale si operano sulla Dichiarazione dei redditi (Unico).

Interferenze in bilancio: l'importo delle imposte è calcolato sull'utile fiscale e non su quello civile.

Solo le differenze temporanee possono generare imposte prepagate o differite.

DIFFERENZE POSITIVE PERMANENTI

Reddito Fiscale < Reddito Civilistico - causa costi deducibili anche se non iscritti a c.e. (partecipazioni agli utili spettanti agli associati in partecipazione) e di ricavi fiscalmente esenti o tassati catastalmente

Sono i proventi non computabili nella determinazione del reddito fiscale e tra questi:

- Plusvalenze e rimborsi relativi ad autovetture ex art. 121 bis.
- Reddito degli immobili determinato catastalmente in misura inferiore al reddito civilistico.
- Proventi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.
- Proventi che fruiscono di esenzione d'imposta.

DIFFERENZE NEGATIVE PERMANENTI

Reddito Fiscale > Reddito Civilistico - a causa di costi ed oneri fiscalmente indeducibili

Sono i costi in tutto o in parte in deducibili fiscalmente:

- Liberalità: come regola generale le erogazioni liberali non sono fiscalmente deducibili o lo sono entro i limiti di cui agli artt. 62 e 65.
- Interessi passivi: deduzione limitata e proporzionale in presenza di proventi esenti ex art. 63.
- Spese generali: deduzione limitata e proporzionale in presenza di proventi esenti ex art. 75.5.
- Spese di rappresentanza in deducibili.
- Spese di rappresentanza parzialmente deducibili: per i 2/3 in deducibili ex art. 74.2.
- Costi relativi a immobili il cui reddito viene determinato catastalmente: non sono deducibili se si riferiscono ad immobili che non costituiscono beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ex art. 57.
- Imposte in deducibili: specificamente indicate dalla legge e le imposte indicate dall'art. 64.
- Sanzioni: sono generalmente in deducibili in quanto è difficile immaginare che il costo di un'infrazione possa originare una riduzione di imposte.
- Interessi passivi: specificamente indicati dalla legge.
- Ammortamenti, spese e manutenzioni relative ad autovetture ex art 121 bis.
- Ammortamenti e costi telefoni cellulari.
- Costi non inerenti e spese varie in deducibili.

152

DIFFERENZE TEMPORANEE CHE DIFFERISCONO LA TASSAZIONE

Reddito Fiscale < Reddito Civile

- componenti negativi di reddito fiscalmente detolti in tutto o in parte in anticipo. Se si prevede un differimento indefinito è possibile non fare alcun accantonamento delle imposte, dando spiegazione nella n.i.;
- componenti positivi di reddito interamente o parzialmente rinviati a tassazione nei successivi esercizi.

Per le **imposte differite** il Principio Contabile n. 25 ne prevede l'imputazione a conto economico in quanto costituenti civilisticamente costi di competenza dell'esercizio misurati da debiti tributari, fiscalmente collegati a componenti positivi di reddito che trovano la tassazione nei successivi esercizi.

Esiste imposta differita laddove è stato contabilizzato il relativo componente positivo di reddito ancorché la tassazione sia stata rinviata extracontabilmente ai successivi esercizi o quando è stato legittimamente, per il fisco, imputato a conto economico in via civilisticamente anticipata, un costo.

Calcolo della tassazione differita: a livello generale l'ammontare delle imposte differite si calcola moltiplicando la quota di reddito rinviata per il 37%, se tale quota è irrilevante ai fini Irap, e per il 41,25% nel caso contrario. Tuttavia, qualora vi

fossero diverse aliquote fiscali da applicarsi a differenti livelli di reddito (ad esempio per effetto della DIT; mentre non pare opportuno tenere conto della »Visco« in quanto si tratta di agevolazione limitata nel tempo), le imposte differite andrebbero calcolate utilizzando le aliquote medie attese nei periodi in cui le differenze temporanee si riverberano. Vista l'oggettiva difficoltà di pervenire a tale stima i principi contabili consentono di utilizzare l'aliquota effettiva dell'ultimo esercizio.

Non è ammessa l'attualizzazione.

Per il calcolo delle imposte anticipate si applicano gli stessi principi.

A livello operativo appare consigliabile procedere separatamente al calcolo delle imposte anticipate e differite ai fini Irap ed Irap.

ESEMPIO anno 1999:

- Differenza tra valore e costi della produzione (A-B), da bilancio CEE = 18.400
- Utile civilistico ante imposte = 5.000
- Differenze permanenti per costi in deducibili = 1.100
- Quota di reddito agevolabile DIT = 556
- Differenze temporanee: plusvalenze per cessione ramo d'azienda da rateizzare in 5 esercizi = 2.000;

compenso amministratori 1999 non pagato = 500.

Imponibile Irap (tenuto conto dei costi in deducibili, del compenso amministratore e delle plusvalenze da cessione ramo d'azienda come operazione straordinaria) = 18.400 + 1.100 + 500 = 20.000.

Calcolo imposte correnti, anticipate e differite:

5.000 + 1.100 - 2.000 x 4/5 + 500 = 5.000 (imponibile Irap). 4.444 x 37% + 556 x 19% = 1.750 = IRPEG.

1.750 / 5.000 = 35% (aliquota media Irap); 20.000 x 4,25% = 850 = IRAP.

IMPOSTE DIFFERITE relative all'IRPEG = 2.000 x 4/5 = 1.600 (plusvalenze rateizzate); 1.600 x 35% (aliquota media) = 560;

IMPOSTE DIFFERITE relative all'IRAP = non vi sono imposte differite in quanto le plusvalenze in esame non sono tassabili (vista la rilevanza dell'ammontare rispetto all'utile, ne va data notizia in nota integrativa).

IMPOSTE ANTICIPATE relative all'IRPEG = 500 x 35% = 175;

IMPOSTE ANTICIPATE relative all'IRAP = 500 x 4,25% = 21,25 .

Conto economico Cee:

22 a) Imposte correnti = 2.600

22 b) Imposte differite (anticipate) = 363,75
opp. 22 b) Imposte differite 22 c) Imposte anticipate

26) Utile dell'esercizio = 2.036,25.

Stato patrimoniale Cee:

D 11) Debiti tributari = 2.600

B 2 b) Fondo imposte differite = 363,75

Tra i componenti negativi di reddito, che generano imposte differite:

- Ammortamenti anticipati, Ammortamenti fiscali ordinari superiori alla quota di ammortamen-

to civile

- Ammortamento integrale per i beni di importo non superiore a lit. 1.000.000: ex art. 67.
- Ammortamenti dei beni concessi in leasing: art. 67 - Ammortamenti di beni immateriali superiori alla quota prevista dal codice civile: ex art. 68.
- Accantonamenti fiscali superiori alla previsione civilistica:
Accantonamento per rischi su crediti e per interessi di mora ex art. 71;
Accantonamenti previsti dall'art. 73 per lavori ciclici di manutenzione, per le imprese concessionarie, per operazioni e concorsi a premio;
Accantonamento per rischi contrattuali 2-4% ex art. 60;
Accantonamento per rischi di cambio ex art. 72 (annotiamo che il termine di confronto è il cambio alla chiusura, per il codice civile, la media dei cambi dell'ultimo mese, per il fisco).
- Spese relative a più esercizi (art. 74) con imputazione al conto economico superiore a quanto civilisticamente consentito: spese per studi, ricerche, pubblicità, propaganda, rappresentanza fino a lit. 50.000, spese di costituzione, altre spese pluriennali.

Tra i componenti positivi di reddito, per i quali la rettifica va però fatta nell'Unico:

- Differimento della tassazione delle plusvalenze relative a beni posseduti da più di 3 anni ex art. 54.
- Differimento della tassazione dei contributi pubblici in conto esercizio nei casi tassativamente indicati dalla legge e dei contributi in conto capitale ex art. 55.3.
- Rivalutazione di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.
- Dividendi rilevati per competenza.

DIFFERENZE TEMPORANEE CHE ANTICIPANO LA TASSAZIONE

Reddito Fiscale > Reddito Civilistico

- componenti negativi di reddito iscritti nel c.e. civile, rinviati fiscalmente in tutto o in parte;
- componenti positivi di reddito fiscalmente tassati in esercizi precedenti la loro iscrizione civilistica.

Le **imposte anticipate** (o **prepagate**) derivano da costi civilisticamente ammessi ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in successivi esercizi.

Secondo quanto stabilito dal **Principio Contabile n. 25** qualora vi sia la ragionevole certezza del loro futuro recupero, questa previsione va imputata a conto economico (**22 c**). Per lo stesso principio va contabilizzato (come una qualsiasi altra imposta anticipata) il beneficio connesso al riporto delle **PERDITE FISCALI** quando esse derivano da circostanze ben identificate che non si dovrebbero ripetere (con ragionevole certezza) e quando esiste ragionevole certezza del loro recupero.

Tra i componenti negativi di reddito, che generano anticipi di imposta:

- Ammortamenti inferiori alla quota civile: art. 67.
- Ammortamenti di beni immateriali inferiori alla quota prevista dal codice civile: ex art. 68.
- Accantonamenti fiscali inferiori alla previsione civilistica:
Accantonamento per rischi su crediti e per interessi di mora ex art. 71;
Accantonamento rischi di cambio ex art. 72;
Accantonamenti previsti dall'art. 73 per lavori ciclici di manutenzione, per le imprese concessionarie, per operazioni e concorsi a premio;
Accantonamento per rischi contrattuali 2-4% ex art. 60.
- Accantonamento per indennità suppletiva di clientela.
- Spese relative a più esercizi (art. 74) con imputazione al conto economico inferiore a quanto civilisticamente consentito: spese per studi, ricerche, pubblicità, propaganda, rappresentanza per il terzo deducibile, spese di costituzione, altre spese pluriennali.
- Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo, superiori al 5%: art. 67.
- Costi fiscalmente deducibili per cassa, quando il pagamento è successivo alla competenza: Compensi fissi agli amministratori (art. 62 c. 3), Imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (art. 64 c. 1), Contributi ad associazioni sindacali e di categoria (art. 64.4).
- Svalutazione crediti superiore all'accantonamento: art. 71.
- Maggiori accantonamenti necessari per adeguare a sopravvenute modificazioni normative e retributive i fondi per le indennità di fine rapporto ed i fondi di previdenza del personale dipendente: art. 70.
- Costi di perizia per valutazioni al 28.1.91 e al 30.6.98 (regime transitorio capital gains).

Tra i componenti positivi di reddito, che generano anticipi di imposta:

- Rimanenze materie prime, sussidiarie, prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e merci, con valore fiscale superiore a quello iscritto in bilancio: artt. 59 e 76.
- Opere, forniture e servizi di durata infrannuale, con valore fiscale superiore a quello in bilancio: art. 60.
- Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, con valore fiscale superiore a quanto iscritto in bilancio (ricordare, valutazione base per il fisco è «al corrispettivo», per il codice civile è «al costo»): art. 60.
- Partecipazione e titoli, con valore fiscale superiore a quanto iscritto in bilancio: art. 61.

DIFFERENZE RELATIVE A RATEIZZAZIONI DI ESERCIZI PRECEDENTI

Reddito Fiscale > Reddito Civilistico

GUIDA AL BILANCIO

- quota di proventi rateizzati in precedenti esercizi (ad esempio quota plusvalenze rateizzate). **Reddito Fiscale < Reddito Civilistico**
- quota di costi rateizzati in precedenti esercizi (es.: eccedenza manutenzioni e riparazioni ex art. 67 e quota spese di rappresentanza parzialmente deducibili ex art. 74).

DIFFERENZE RELATIVE A PERDITE RI-PORTABILI A SUCCESSIVI ESERCIZI

Secondo il principio contabile n. 25 il beneficio fiscale potenziale connesso a perdite riportabili a nuovo non deve essere iscritto a bilancio fino all'esercizio di realizzazione dello stesso, salvo sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- 1) esiste una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo previsto dalle norme fiscali;
- 2) le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

Se sussistono le condizioni, il risparmio fiscale connesso a perdite riportabili deve essere iscritto in bilancio. Un'imposta anticipata derivante da perdite fiscali non contabilizzata in passato in quanto non esistevano i requisiti per il riconoscimento, deve essere iscritta nell'esercizio in cui tali requisiti emergono.

154

SCRITTURE CONTABILI IMPOSTE DIF-FERITE E ANTICIPATE

Vanno effettuate in aggiunta a quelle relative alle imposte dovute calcolate in base a quanto verrà indicato nella dichiarazione dei redditi.

ESERCIZIO DI DIFFERIMENTO e di anti-cipo delle imposte:

Imposte differite 22b) a Fondo imposte differite
per la quota di Irpeg ed Irap di competenza il cui versamento è rinviato a successivi esercizi

Crediti a Imposte anticipate 22c) (o 22b)
per la quota di Irpeg ed Irap prepagata ma di competenza di esercizi successivi

ESERCIZIO SUCCESSIVO alla contabiliz-zazione delle imposte differite ed anticipate:

Imposte DIFFERITE a) b):

- a) Si possono verificare i seguenti 3 casi:
a1) esercizio N+1 in utile fiscale:

Fondo imposte differite a Debiti tributari

- a2) esercizio N+1 in perdita fiscale:

Fondo imposte differite a Imposte differite

- a3) esercizio N+1 in utile fiscale per effetto della quota differita (esempio: perdita civilistica lit. 6.000, quota di plusvalenza rateizzata lit. 10.000, variazioni in diminuzione e altre variazioni in aumento lit. 0, quota di imposte differite accantonata lit. 10.000 x 41,25% = 4.125):

Fondo imposte differite	a	==/=		4.125
	a	Debiti tributari		
		(4.000x41,25%)	1.650	
	a	Imposte differite	2.475	

- b) In alternativa a tale metodologia è coerente con quanto previsto dai principi contabili effettuate in ogni caso la scrittura di cui al punto a2) in aggiunta a quella relativa alle imposte correnti.

Con questo metodo, nel caso di utile fiscale, si ottiene il vantaggio di evidenziare nella voce 22a) la fiscalità corrente e nella voce 22b) quella differita.

Fondo imposte differite	a	Imposte differite		
Imposte correnti	a	Debiti tributari		

Imposte ANTICIPATE:

va rilevata la quota di imposte relative all'esercizio N+1, pagate nell'esercizio precedente:

Imposte anticipate	a	Crediti		
--------------------	---	---------	--	--

ESERCIZIO 1999 - SCRITTURE contabili SUPPLEMENTARI imposte differite e anticipate:

Poiché in riferimento all'esercizio 1999 viene iscritta per la prima volta la fiscalità differita / anticipata occorre tener conto anche di tutte quei fatti che la determinano, ma che hanno avuto origine in esercizi precedenti; poiché si tratta di contabilizzazioni conseguenti all'inserimento del nuovo principio contabile n. 25, esse determinano variazioni da inserire nell'area straordinaria di conto economico.

Oneri straordinari E21) - CE	a	Fondo imposte differite		
		<i>imposte differite maturate fino all'esercizio precedente</i>		

Crediti	a	Proventi straordinari E20) - CE		
		<i>imposte anticipate maturate fino all'esercizio precedente</i>		

IMPOSTE DI COMPETENZA DELL'ESERCIZIO

Considerazioni

- 1) Sono di competenza dell'esercizio le imposte re-

GUIDA AL BILANCIO

lative al reddito civilistico, tenendo però conto solo delle variazioni fiscali a titolo definitivo, e con esclusione delle variazioni (+/-) fiscali solo temporanee.

- 2) Le differenze fiscali solo temporanee (per anticipi o differimenti) dovrebbero essere scorporate dalle imposte dovute per l'esercizio, calcolando e imputando le imposte anticipate e/ o differite.
- 3) L'imputazione delle imposte differite è necessaria come stabilito dal principio contabile n. 25. Per le imposte anticipate sembra esistere un maggior grado di incertezza (che impone particolare cautela, onde evitare di evidenziare utili inesistenti).
- 4) Le differenze temporanee, ma con sfasatura a tempo lungo o indefinito, si potrebbero assimilare a differenze definitive. Così si potrebbe non tenere conto delle componenti a tassazione differita, ma con differimento a tempo indefinito (es. rivalutazioni, accantonamenti a fondo in sospensione che non si prevede di utilizzare). Altrettanto dicasi per le eventuali anticipazioni a tempo indefinito (es. costi incrementativi relativi a cespiti non destinati al realizzo a breve).
- 5) Sono di competenza dell'esercizio anche le imposte relative agli eventuali incrementi del patrimonio netto, a meno che non se ne preveda il differimento della tassazione a tempo indeterminato.
- 6) Delle scelte effettuate bisogna dar adeguata notizia in nota integrativa.
Il reddito civilistico differisce da quello fiscale, con variazioni positive/ negative, che possono essere relative sia ai componenti positivi (ricavi) sia a quelli negativi (costi), definitive oppure temporanee (per il calcolo delle imposte differite o anticipate occorre tenere conto, non di singole variazioni ma della somma algebrica e della durata delle stesse).

IRAP ED IRPEG DI COMPETENZA

Il Fondo Imposte di cui alla voce B2) del passivo del Bilancio Cee è costituito da debiti tributari soltanto probabili o d'ammontare indeterminato quali possibili accertamento o contenziosi in atto con le autorità finanziarie. Qualora non si verificasse entrambe le condizioni di probabilità di esito sfavorevole dell'evento futuro e di ragionevole stimabilità della perdita è preferibile segnalare ed illustrare le passività potenziali unicamente in Nota Integrativa.

Le imposte di competenza vanno allocate nel conto Debiti Tributari (D 11), in quanto trattasi di passività certe, mediante l'utilizzo dei sottoconti Erario c/Irap ed Erario c/Irpeg. Per quanto riguarda la contabilizzazione di imposte differite e prepagate si rimanda al paragrafo «Imposte dirette - classificazione».

Ricordiamo le aliquote: Irpeg = 37% (36% per il 2001 e 2002, 35% oltre); Irap = 4,25% (agricoltu-

ra 1,9%).

Al pagamento degli acconti (11/99)

==/=	a	Banca c/c
Acconto Irap (C II 5)		
Acconto Irpeg (C II 5)		

Alla rilevazione delle imposte di competenza al 31.12.99

Irap corrente (22a)	a	Erario c/ Irap (D 11)
Irpeg corrente (22b)	a	Erario c/ Irpeg (D 11)

NB: in data 31.12 vanno contabilizzate anche le imposte differite e anticipate per le quali si rimanda all'apposito paragrafo.

Al pagamento del saldo delle imposte in sede di dichiarazione dei redditi (5/2000)

Erario c/ Irap	a	==/=
	a	Acconto Irap
	a	Banca c/c
Erario c/ Irpeg	a	==/=
	a	Acconto Irpeg
	a	Crediti v/ Erario per R.a.
	a	Banca c/c

Qualora in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi si rimanga a credito per l'intero ammontare dell'acconto (5/2000)

Crediti v/ Erario Mod. Unico	a	==/=
	a	Acconto Irap
	a	Acconto Irpeg

Qualora in sede di presentazione dei redditi si rimanga a credito per parte dell'acconto (si era calcolato il Fondo) e se ne chiede il rimborso (5/2000)

==/=	a	Acconto Irap
Erario c/ Irap		
Crediti v/ Erario Mod. Unico a rimborso		
==/=	a	Acconto Irpeg
Erario c/ Irpeg		
Crediti v/ Erario Mod. Unico a rimborso		

Se si rimane a credito e si richiede la compensazione anziché Crediti c/ Erario del Mod. Unico usare il c/: Crediti v/ Erario per compensazione.

Al pagamento degli acconti (5/2000)

==/=	a	Banca c/c
Acconto Irap		
Acconto Irpeg		

COMPENSAZIONE

Dal 1999, tutti i contribuenti possono procedere

alla compensazione dei crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni annuali e dei crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali con i versamenti dovuti per tributi, contributi e premi indicati nel modello di pagamento unificato F24.

Tale delega bancaria (che, in caso di compensazione, andrà comunque presentata anche se con saldo zero) viene utilizzata per il pagamento di: imposte sui redditi, Irap, Iva, imposte sostitutive di imposte sui redditi ed Iva, ritenute alla fonte, addizionale Irpef, contributi Inps / Inail / Inpdai / Enps, contributi Inps artigiani e commercianti e Inps gestione separata 10% - 13%, interessi per pagamento rateale ...

A partire dal 2000 sono stati anche cambiati alcuni codici relativi a sanzioni che sono ora da versare tramite mod. F24 e di conseguenza compensabili come qualsiasi altro tributo.

I crediti possono essere utilizzati in compensazione fino alla data di presentazione della dichiarazione o denuncia successiva; il residuo non compensato può essere usato in compensazione per i versamenti successivi o chiesto a rimborso.

Si fa presente che il credito Iva annuale è compensabile già a partire dal mese di gennaio dell'anno successivo, senza dover attendere la presentazione dell'Unico (o della dichiarazione Iva); i contribuenti che hanno diritto al rimborso Iva infrannuale possono usare il credito relativo in compensazione.

I crediti derivanti dall'Unico possono essere compensati dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta cui si riferisce (e non devono necessariamente essere utilizzati in via prioritaria per compensare debiti risultanti dalla dichiarazione stessa).

Limite massimo: per ogni periodo d'imposta, fino al 2000 compreso, vi è un massimale di lit. 500.000.000 fra importo richiesto a rimborso tramite conto fiscale (esclusi quindi i rimborsi infrannuali) e importo usato in compensazione (anche nell'ambito dello stesso tributo se la compensazione risulta evidenziata nella delega F24 - modello di pagamento unificato). Dall'1.1.2000 il limite è lit. 1.000.000.000.

Da tale limite restano esclusi i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali previsti per legge (risoluzione 86/E del 1999). Si consiglia comunque prudenza, nel superare il limite massimo, per evitare conseguenze a livello di conto fiscale (ad esempio: blocco di rimborsi in corso, ecc..).

* In virtù della compensazione le scritture contabili sopra esposte potranno variare qualora si intenda compensare crediti / debiti Irpeg / Irap con altri debiti / crediti, come indicato nel seguente esempio:

- data di riferimento: 11/2000;
- 2° acconto Irpeg calcolato lit. 50.000.000; 2° acconto Irap calcolato lit. 70.000.000;
- credito Iva da Unico non riportato nelle succes-

sive liquidazioni lit. 80.000.000

All'effettuazione della compensazione (mediante Mod. F24):

==/=		a	Erario c/Iva	80.000.000
Acconto Irap	30.000.000			
Acconto Irpeg	50.000.000			

- Per evitare di superare il limite massimo di compensazione si può utilizzare un'apposita rilevazione tra i conti d'ordine che permette di verificare in ogni momento che non è stata superata la soglia di lit. 500.000.000 (tale scrittura verrà poi stornata alla fine del periodo d'imposta):

Enti impositori c/trib. e contr. compensati		a	Tributi e contributi compensati	80.000.000
---	--	---	---------------------------------	------------

Al pagamento degli acconti (entro il 30/11/2000):

Acconto Irap		a	Banca c/c	40.000.000
--------------	--	---	-----------	------------

REDDITI IMMOBILIARI nelle società di capitali (Mod. Unico RF)

REDDITI IMMOBILIARI

Con esercizio +/- dodici mesi vanno ragguagliati ad anno.

1) Immobili merce

Sono gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (es. imprese edili).

- **Aspetto civilistico:** figurano alla voce C.I dello S.P. tra le rimanenze; i ricavi di vendita di questi immobili vanno indicati in C.E. alla voce A.1, mentre gli incrementi di valore relativi ad interventi eseguiti nel corso dell'esercizio figurano alla voce A. 2. Infine, i fitti attivi relativi alla temporanea locazione di tali immobili, vanno indicati in C.E. alla voce A. 5.
- **Aspetto fiscale:** finché non sono venduti, tali immobili concorrono al reddito di esercizio come rimanenze finali (art. 59). La loro cessione genera un ricavo ai sensi dell'art. 53. Ai fini IRAP, concorrono alla formazione della base imponibile.

2) Immobili strumentali per destinazione

Sono quegli immobili utilizzati esclusivamente per l'attività dell'impresa.

- **Aspetto civilistico:** figurano alla voce B. II dello S.P. tra le immobilizzazioni materiali e sono oggetto di ammortamento. Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:
 - Alla voce A. 5 del C.E. se la cessione è dovuta a deperimento dell'immobile;
 - Alla voce E. 20 del C.E. se la cessione è dovuta ad un ridimensionamento dell'attività.
 - **Aspetto fiscale:** la loro cessione può generare plusvalenze o minusvalenze; sono ammortizzabili.
- Quanto detto vale anche ai fini IRAP.

3) Immobili strumentali per natura

Sono quegli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione se non subendo radicali trasformazioni (strumentali per natura come le categorie catastali B, C, D, E ed A10).

- **Aspetto civilistico:** figurano alla voce B. II dello S.P. tra le immobilizzazioni materiali e sono oggetto di ammortamento, se affittati o dati in comodato per un ritorno economico (es. concessi in comodato ad un terzista legato con vincoli contrattuali). Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:
 - Alla voce A. 5 del C.E. se la cessione è dovuta a deperimento dell'immobile;
 - Alla voce E. 20 del C.E. se la cessione è dovuta ad un ridimensionamento dell'attività.
- **Aspetto fiscale:** la loro cessione può generare plusvalenze o minusvalenze; sono ammortizzabili (come sopra). La loro locazione genera fitti attivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile.
Quanto detto vale anche ai fini IRAP.

4) Immobili patrimoniali

Si tratta di quegli immobili che non appartengono alle precedenti categorie; l'esempio tipico è dato dalle categorie catastali da A1 ad A9.

- **Aspetto civilistico:** figurano alla voce B. II dello S.P. tra le immobilizzazioni. Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:
 - Alla voce A. 5 del C.E. se la cessione rientra nell'ordinaria attività dell'impresa (es. immobili civili venduti da imprese immobiliari);
 - Alla voce E. 20 del C.E. se la cessione non rientra nell'ordinaria attività dell'impresa (es. immobile di civile abitazione venduto da una ditta industriale).
- **Aspetto fiscale:** concorrono alla formazione del reddito:
 - **Fabbricati non abitativi non locati** - rendita catastale.
 - **Fabbricati non abitativi locati**, il cui canone di locazione, ridotto forfetariamente del 15%, risulti inferiore alla rendita catastale - si dichiara la rendita catastale.
 - **Fabbricati abitativi tenuti a disposizione** - si dichiara la rendita catastale aumentata di 1/3.
 - **Fabbricati abitativi locati il cui canone di locazione**, ridotto forfetariamente del 15%, risulti superiore alla rendita catastale - si dichiara il canone ridotto del 15%.

Quanto detto vale anche ai fini IRAP.

Tutte le spese inerenti ai fabbricati abitativi sono da considerarsi componenti negativi di reddito indeducibili ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP.

Terreni agricoli, detenuti da società che non esercitano attività agricola

- **Aspetto civilistico:** tassazione a costi e ricavi. Iscrizione come Immobili patrimoniali.
- **Aspetto fiscale:** concorrono alla formazione del reddito:
 - se affittati per uso agricolo - criterio catastale

(ex art. 57.1 non sono strumentali, non di produzione o di scambio;

- se affittati per uso non agricolo - tassati a costi e ricavi, non essendo produttivi di R.A. e R.C. ex art. 24.2 e 29.4.

Terreni agricoli, detenuti da società che esercitano attività agricola

- **Aspetto civilistico:** tassazione a costi e ricavi. Iscrizione come Immobili patrimoniali.
- **Aspetto fiscale:** concorrono alla formazione del reddito:
 - se coltivati direttamente - tassati a costi e ricavi;
 - se affittati per uso agricolo - tassati a costi e ricavi;
 - se affittati per uso non agricolo - tassati a costi e ricavi.

RD e RA sono aumentati ai fini delle imposte dirette nelle seguenti misure: RD + 80%; RA + 70%.

Se la coltura effettivamente praticata non corrisponde a quella risultante dal catasto i RD e RA devono essere rideterminati in catasto.

Un appartamento detenuto come bene patrimonio cambia modalità di tassazione in quanto viene bene strumentale, con tutte le conseguenze fiscali, se concesso in uso ad un dipendente che trasferisce la propria residenza nel comune in cui presta il proprio lavoro per l'esercizio di trasferimento e per i due successivi.

La gestione di un residence fa nascere reddito di impresa e non fondiario con la conseguenza che tutti i costi relativi agli immobili (appartamenti ammobiliati) costituenti beni strumentali, devono essere detratti dai ricavi (C.T.C. Sez. IV - Dec. n. 3379 del 29.10.92).

La locazione di appartamenti ammobiliati fa nascere invece redditi catastali anche se vengono forniti servizi accessori quali luce, acqua e telefono, in quanto l'elemento fondamentale è quello immobiliare (C.T.C. Sez. XV - Dec. 5177 del 28.10.97).

Pernottamento e prima colazione rese da strutture ricettive a conduzione familiare, non svolte in modo abituale, costituiscono reddito diverso ex art. 81 (rm 155/E del 13.10.00).

Riepilogo delle possibili variazioni fiscali:

FABBRICATI STRUMENTALI: Tutti

RF 7	+	nessuna
RF 8	+	nessuna
RF 35	-	nessuna

FABBRICATI ABITATIVI: Patrimonio in uso gratuito al custode

RF 7	+	RC effettiva o presunta
RF 8	+	spese: ammortamento, manutenzioni, interessi passivi specifici, ecc.
RF 35	-	nessuna

GUIDA AL BILANCIO

FABBRICATI ABITATIVI: Patrimonio, sfitti
 RF 7 + RC effettiva o presunta
 RF 8 + spese: manutenzioni, interessi passivi specifici, ecc.; non vanno ammortizzati;
 RF 35 - nessuna

FABBRICATI ABITATIVI: Patrimonio, locati
 RF 7 + il maggiore tra (canone di locazione - 15%) e RC effettiva o presunta

Per gli immobili storici si tiene conto sempre e solo della R.C.

RF 8 + spese: manutenzioni, interessi passivi specifici, ecc.; non vanno ammortizzati;
 RF 35 - canone di locazione

FABBRICATI ABITATIVI: Merci locati o sfitti
 RF 7 + nessuna
 RF 8 + nessuna
 RF 35 - nessuna

Redditi fondiari ed interessi passivi – Gli interessi passivi possono distinguersi in interessi di:

- finanziamento, se inerenti l'acquisto dell'immobile;
- funzionamento, se relativi all'ordinaria gestione aziendale.

Mentre i primi erano in passato ritenuti deducibili (rm 7.3.77 n. 9/2086 e rm 3.6.77 n. 9/903) i secondi non potevano ridurre l'imponibile fiscale. Nelle società miste, con redditi di impresa e redditi

fondari, occorre fare riferimento alla fonte che ha originato gli interessi passivi.

Non è chiaro se tale interpretazione sia ancora valida vista l'attuale formulazione dell'art. 57. Parte della dottrina propende per la indeducibilità generale di qualsiasi interesse (Leo-Monacchi-Schiavo, Le imposte sui redditi, 1999, pag. 868).

IVA E IMMOBILIARI DI GESTIONE - Il decreto legislativo 422/98 attribuisce alle imprese di gestione che esercitano contemporaneamente sia l'attività di locazione di appartamenti (operazione esente art. 10 punto 8) che quella di locazione di immobili commerciali (operazione imponibile), la facoltà di optare per la contabilità separata, ai fini IVA, per le due attività. Questa opzione, permette di calcolare il pro-rata di detraibilità con riferimento ai dati relativi a ciascuna delle singole attività.

La locazione di immobili ad uso abitativo è considerata operazione esente art. 10 punto 8) per cui l'Iva sugli acquisti relativi all'attività di locazione di unità abitative sarà totalmente indetraibile e quindi costituirà componente negativo di reddito.

Ai fini delle imposte dirette occorre effettuare le opportune rettifiche.

Non creano pro-rata le locazioni esenti di civili abitazioni effettuate da società quale operazione estranea alla propria attività (es. società industriale che dà in locazione un appartamento di proprietà ad un dipendente) (vedi tabella locazione di immobile).

158

LOCAZIONE DI IMMOBILI - IVA/REGISTRO

Tipo di immobile	Locatore		
	Impresa		Persona fisica
	Costruttrice	Altre	
Casa di civile abitazione (classe A escluso A/10):			
• non di lusso	Iva 10%	Esente IVA	Imposta di registro
• di lusso	Iva 10%	Esente IVA	
Uffici e studi privati (A/10 se la destinazione risulta da licenza)	Iva 20%	Iva 20%	Imposta di registro
Negozi (categoria C/1)	Iva 20%	Iva 20%	Imposta di registro
Immobili strumentali e non utilizzabili diversamente senza radicali trasformazioni	Iva 20%	Iva 20%	Imposta di registro
Posti auto, box e cantine:			
• pertinenze di abitazioni;	Iva 10%	Esente IVA Iva 20%	Imposta di registro
• pertinenze di immobili strumentali o indipendenti	Iva 20%		
Terreni agricoli	Esente IVA		Imposta di registro
Terreni non agricoli:			
• edificabili;	Iva 20% Esente IVA		Imposta di registro
• non edificabili.			
Aree destinate a parcheggio	Iva 20%		Imposta di registro

- Con **locatore** si intende il proprietario dell'immobile che lo cede in locazione.
- Con **altre imprese** diverse dall'impresa costruttrice (ovvero che ha costruito per la vendita) si raggruppano le società immobiliari di gestione e le società assicuratrici.
- Le locazioni **esenti da Iva** ai sensi dell'art. 10, c. 1, n. 8 Dpr 633/72 e quelle non soggette ad Iva vengono assoggettate all'**imposta proporzionale di registro** del 2% (0,50% se trattasi di fondi rustici e terreni agricoli).
- Ai sensi dell'art. 12 del Dpr 633/72 gli «oneri accessori» (luce, acqua, portierato, ecc.) addebitati al conduttore sono considerati, a tutti gli effetti, prestazioni accessorie alla locazione e quindi da assoggettare all'imposta con riferimento al soggetto locatore, quindi se applicare l'Iva (impresa costruttrice) piuttosto che l'imposta di registro (impresa diversa dalla costruttrice).

VARIAZIONI IN AUMENTO IRPEG
Mod. Unico 2000/RF

- 4 1/5 o 1/10 di plusvalenze precedentemente sospese (art. 54 c. 4) 1/5 o 1/10 di sopravvenienze precedentemente sospese (art. 55 c. 2)
- 5 Quota costante dei contributi / sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 55)
- 6 Quota utili di competenza per partecipazioni in società di persone (art. 56)
- 7 Rendita catastale aggiornata o canone di locazione ridotto (art. 34)
- 8 Costi immobili non oggettivamente strumentali (v. apposito paragrafo) Invim decennale relativa ad immobili non strumentali di cui al rigo 7 (art. 57)
- 9 Ricavi non annotati nelle scritture contabili (compreso adeguamento parametri)
- 10/11/12 Sottovalutazione in bilancio delle rimanenze rispetto al criterio fiscale (artt. 59/60/61)
- 13 Compenso amministratori annotato per competenza, non pagato (art. 62 c. 3)
- 14 Quota interessi passivi in deducibili per presenza di interessi attivi esenti (art. 63)
- 15 Imposte sui redditi e sostitutive; imp. con diritto di rivalsa non esercitato (es. Iva omaggi); imp. deducibili per cassa non pagate; accantonam. per imposte (art. 64.1-3); imp. differite, ICI, imp. da condoni
- 16 Invim decennale pagata nell'esercizio e rateizzata (art. 64 c. 2)
- 17 Spese relative ad opere e servizi per la generalità dei dipendenti eccedenti il 5/mille (art. 65 c. 1)
- 18 Erogazioni liberali diverse da quelle previste dall'art. 65 c. 2. Erogazioni liberali art. 65.2 lett. a) b) c) c-bis) deducibili in % sul reddito
- 19 Minusvalenze patrimoniali diverse da quelle di cui all'art. 66; Minusvalenza relativa ai telefoni cellulari (50%); Minusvalenza relativa alle auto (% in deducibile)
- 20 Ammortamenti non deducibili in tutto o in parte relativi a beni materiali e immateriali (artt. 67 e 68):
50% quote ammortamento telefonini, % di ammortamento non deducibile auto
Ammortamenti civili superiori ai fiscali (imputazione disavanzo di fusione, ...)
- 21 Ammortamenti non deducibili relativi a beni gratuitamente devolvibili (art. 69)
- 22 Spese relative a più esercizi non deducibili in tutto o in parte (art. 74):
Spese per studi e ricerche
Spese di pubblicità e propaganda pluriennali
Spese di rappresentanza deducibili per 1/3 in 5 esercizi

- 23 Contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili
Sponsorizzazioni a cavallo di due esercizi, per la parte imputata
Manutenzioni e riparazioni superiori al 5% (art. 67 c. 7)
- 24 Manutenzioni e riparazioni superiori al 25%, 15%, 11% (D.M. 4.3.82, 9.5.89, 13.10.94)
- 25 Recupero adeguamento Fondo t.f.r. ad intervenute integrazioni normative (3/3 opp. 2/3) ex art. 70
- 26 Recupero svalutazione crediti (art. 71)
- 27 Recupero accantonamento rischi di cambio (art. 72)
- 28 Recupero altri accantonamenti (art. 73)
- 29 Costi di competenza di altri esercizi (art. 75 c. 4)
- 30 Quota spese generali in deducibili per interessi attivi esenti (art. 75 c. 5, 5 bis)
- Altre variazioni in aumento
- Sanzioni
- Costi fiscalmente in deducibili (art. 67 ed altri)
- Contributi associativi di competenza, non pagati (art. 64)
- 50% spese di gestione auto e telefoni cellulari
- Imposte e tasse registrate ma non pagate (es. tassa rifiuti)
- Spese di rappresentanza integralmente in deducibili
- Plusvalenze tassabili beni rivalutati ex L. 413/91
- Iva per la quale non si è esercitata la rivalsa ex art. 64.1
- Premi di rendimento maturati, da corrispondere nel successivo esercizio
- Incasso dividendi da società di capitali (art. 56.2)
- Valore normale dei beni assegnati ai soci o partecipanti (art. 53.2)
- Differenze di valore derivanti da operazioni con società non residenti (76.5)
- Recupero costi da società controllate/controllanti residenti in paradisi fiscali (76.7-bis)
- Contributi ai fondi pensione in deducibili (D.L. 21.4.93 n. 124 art. 13)
- Componenti positivi da ravvedimento operoso non computati nel c/ economico
- Interessi passivi delle obbligazioni eccedenti la % ammessa (TUS + 1/2 o 1/3 punti)
- Riserve in sospensione di imposta ripartite fra i soci (eventualmente maggiorate dell'imposta sostitutiva)
- VARIAZIONI IN DIMINUZIONE
IRPEG - Mod. Unico 2000/RF
- 32 Plusvalenze da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 54 c. 4)
Sopravvenienze attive da risarcimenti da

33	tassare in quote costanti (art. 55 c. 2) Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da tassare a quote costanti (art. 55.3 lett. b)	civilisticamente spese in un esercizio Quota perdita soc. di pers. partecipata - se Sas, per la sola parte coperta dal capitale sociale (artt. 8 e 66)
34	Utili percepiti per la partecipazione in società di persone art. 56 (v. A49)	Plusvalenze relative ad auto (% non tassabile)
35	Canoni di locazione di fabbricati abitativi patrimonio (v. apposito paragrafo) Canone di locazione di terreni agricoli (v. apposito paragrafo)	50% plusvalenze relative ai telefoni cellulari Spese di rappresentanza: 1/3 o 1/5 del terzo deducibile (art. 74)
36	Quota di partecipazione agli utili pagata (cassa) agli amministratori (art. 62 c. 3) Quota di partecipazione (competenza) agli utili dei dipendenti (art. 62 c. 4) Quota di partecipazione (competenza) agli utili degli associati in partecipazione (art. 62 c. 4) Quota di partecipazione (competenza) agli utili di promotori e fondatori (art. 95 c. 2)	Compenso amministratore pagato nell'anno, di compet. di altri esercizi (art. 62) Compenso amministratori come partecipazioni agli utili Contributi associativi pagati, di competenza di altri esercizi (art. 64)
37	Quota Invim decennale ripartita (art. 64)	1/3 adeguamento Fondo trattamento fine rapporto (se variazione in + 3/3)
39	Costi non dedotti in precedenti esercizi per ragioni di competenza (art. 75 c. 4)	Proventi per capitalizzazione Tfr dipendenti a seguito di assicurazione Proventi per capitalizzazione TFM a seguito di assicurazione
40	Proventi esenti o soggetti a ritenuta di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 58)	Dividendi da società di capitali residenti, registrati per competenza, imponibili per cassa (art. 56 c. 2)
41	60% degli utili distribuiti dalle collegate non residenti (art. 96)	Interessi attivi v/ Erario su imposte indetraibili
42	95% degli utili distribuiti da società figlie residenti CEE (art. 96-bis)	Costi non imputati a conto economico che risultino da elementi certi e precisi (art. 75.4)
43	Credito di imposta se imputato al conto economico (su dividendi, proventi da partecipazione ad alcuni fondi comuni). Si deve riportare nel 760/RM in aumento del reddito tassabile ed in diminuzione delle imposte a carico	Premio di assunzione ex art. 2 del D.L. 357/94 Credito di imposta per autotrasportatori
44	Reddito esente ai fini Irpeg	Erogazioni liberali nei limiti % ex art. 65.2 lett. a) b) c) c-bis)
45	Altre variazioni in diminuzione Ammortamenti anticipati Quota ammortamento di manutenzioni e riparazioni rinviate (art. 67) Quota ammortamento spese pubblicità	Plusvalenze iscritte sui beni patrimoniali, se imputate al conto economico Plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva ex D.Lgs. 258/97

9 - Continua

*La decima puntata sarà pubblicata su ItaliaOggi di domani
La prima puntata è stata pubblicata su ItaliaOggi di mercoledì 28 febbraio, la seconda giovedì 1,
la terza venerdì 2, la quarta sabato 3, la quinta martedì 6, la sesta mercoledì 7,
la settima giovedì 8, l'ottava sabato 10 marzo 2001*