

## SOMMARIO

- 1) Premessa.
- 2) Il principio contabile n. 18:
  - 2.a) I principi generali;
  - 2.b) La definizione dei ratei e dei risconti;
  - 2.c) La classificazione dei ratei e dei risconti;
  - 2.d) L'oggetto dei ratei e risconti;
  - 2.d) La competenza temporale dei ratei e dei risconti;
  - 2.e) Le disposizioni fiscali.
- 3) Gli aspetti contabili.

### 1. Premessa.

E' quanto mai incerto definire con esattezza quali entità si possono iscrivere a bilancio e quali invece ne vanno escluse come pure da quale momento un fatto economico origina l'obbligo di contabilizzarlo con gli inevitabili effetti sul bilancio d'esercizio.

Di solito, tale difficoltà è superata nella pratica sfruttando regole omogenee dettate dall'esperienza.

Pertanto, all'attivo del bilancio è possibile ed anzi obbligatorio iscrivere tutti i beni e i crediti della società, mentre al passivo vanno rappresentati i debiti della stessa.

Lo stato patrimoniale di bilancio costituisce la rappresentazione di un complesso di rapporti giuridici attivi e passivi di contenuto economico finalizzato all'esercizio di un'impresa e viene compilato non solo e semplicemente per informare sulla natura degli elementi che lo compongono, ma soprattutto per evidenziare gli utili o le perdite dell'esercizio.

Tale prospetto si fonda su due principi basilari:

- La significatività e quindi la necessità di annotare contabilmente tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio che si possono utilizzare per lo svolgimento dell'impresa allo scopo di conseguire degli utili che possono essere valutati economicamente;
- L'importanza dei legami tra l'esercizio a cui il bilancio è riferito e gli esercizi passati e futuri, iscrivendo conseguentemente, come componenti attivi e passivi, le poste che non si riconducono a beni o a crediti o a debiti in senso giuridico propriamente detto, bensì che adempiono il ruolo di trasferire agli esercizi successivi i costi già sostenuti o i ricavi già conseguiti nell'esercizio chiuso al 31 dicembre, ma di utilità e quindi di competenza futura.

E' interessante notare che le concezioni aziendalistiche più coerenti con l'interpretazione del bilancio come strumento di misurazione del reddito considerano lo stato patrimoniale come un'esposizione di costi sospesi, di ricavi sospesi, di costi presunti futuri, di ricavi presunti futuri e via dicendo<sup>1</sup>.

Questa posizione della dottrina presenta indubbiamente dei limiti in quanto non riesce a spiegare in modo convincente l'iscrizione di tutte le voci presenti nello stato patrimoniale, ma si dimostra utile per capire la rilevazione contabile di alcune poste, quali ad es. i ratei e i risconti, che altrimenti non troverebbero un'adeguata giustificazione.

---

<sup>1</sup> Vedi in questo senso Zappa, Il reddito d'impresa, Giuffrè, ristampa 1950

È infatti chiaro che alcune voci patrimoniali vanno iscritte per la necessità – irrinunciabile – di tener conto del collegamento che esiste tra i vari esercizi, come ben asserisce Colombo<sup>2</sup>

## 2) Il principio contabile n. 18:

### 2.a) I principi generali:

In sede di valutazione dei ratei e dei risconti, attivi e passivi, sono applicabili i postulati del bilancio d'esercizio descritti nel Documento n. 11 concernente il bilancio d'esercizio – finalità e postulati.

Inoltre, l'art. 2423 2° comma c.c. sancisce il principio generale della rappresentazione veritiera e corretta da osservare in sede di redazione del bilancio.

Il 3° comma del medesimo articolo stabilisce infine l'obbligo di fornire informazioni aggiuntive quando quelle richieste da norme di legge specifiche sono inadeguate ad illustrare con elementi autentici ed appropriati il risultato economico dell'esercizio e la situazione finanziaria e patrimoniale della società.

### 2.b) La definizione dei ratei e dei risconti:

I ricavi imputabili ad un esercizio, secondo il criterio di competenza, non sono solamente quelli che hanno determinato l'incasso di una somma ovvero il sorgere di un credito iscritto in quanto tale in contabilità nel corso dell'esercizio.

Allo stesso modo i costi sostenuti nell'esercizio non sono sempre tutti quelli di competenza dello stesso.

Infatti, se la società concede un magazzino in locazione a terzi in data 1° ottobre stabilendo un canone da pagare in rate quadrimestrali posticipate, alla fine dell'esercizio – 31 dicembre – non ha ancora riscosso nessuna somma a titolo di canone e tanto meno ha rilevato contabilmente il credito corrispondente a tale canone.

E' consuetudine contabile iscrivere come tali i crediti rateali derivanti da prestazioni continuative solo al momento in cui scade la singola rata.

A dire il vero, giuridicamente il canone rappresenta un frutto civile e pertanto vale la regola di cui all'art. 821 c.c. in base a cui la parte della rata di credito quadrimestrale che si riferisce ai tre mesi già decorsi è credito maturato, anche se non scaduto e potrebbe quindi essere correttamente registrata in quanto tale.

---

<sup>2</sup> Trattato delle società per azioni diretto da Colombo e Portale, Bilancio d'esercizio e consolidato, Utet, 2000.

E' chiaro che la rata quadrimestrale di un canone scadente il 31 gennaio successivo è per tre quarti di competenza dell'esercizio a cui il bilancio si riferisce e di conseguenza entro tali limiti va contabilizzata:

- sia tra i ricavi del conto economico, sommando indistintamente il rateo relativo al trimestre, che costituisce pur sempre un ricavo, al ricavo concernente i quadrimestri precedenti, non esistendo nel conto economico voci specifiche di ratei e risconti;
- sia tra le attività dello stato patrimoniale, come "rateo attivo".

Secondo De Dominicis<sup>3</sup>, e Portale<sup>4</sup>, i ratei attivi sono veri e propri crediti.

Tale affermazione è senz'altro da condividere.

Se invece la società ha ricevuto in locazione un locale uso ufficio in cambio di un canone quadrimestrale anticipato ed al 1° ottobre ha saldato la rata di canone relativa al quadrimestre scadente il 31 gennaio dell'anno dopo, l'effetto contabile dell'esborso, consistente nella diminuzione della voce "cassa" o "depositi bancari" o ancora "conti correnti bancari" va rettificato alla chiusura dell'esercizio, iscrivendo nello stato patrimoniale una posta attiva, che rimandi alla competenza del successivo esercizio un quarto di quella riduzione patrimoniale.

Si evidenzia allora un "risconto attivo".

Nel conto economico il costo è conteggiato direttamente solo per la quota attribuita all'esercizio.

A differenza dei ratei attivi, che costituiscono veri e propri crediti, i risconti attivi non sono di norma considerati crediti, ma mere "rettifiche di storno volte a rinviare alla competenza di un successivo esercizio una quota di costo che è già stato rilevato nella sua misura numeraria (saldato)", secondo quanto afferma correttamente Mazza in "Problemi di valutazione per il Bilancio di esercizio", Giuffrè, 1980.

Ovviamente nulla impedisce di considerare il risconto come un credito di servizi che si iscrive in bilancio in deroga al principio della non contabilizzazione dei crediti scaturenti da contratti a prestazioni corrispettive ancora da eseguire, in quanto è già stata pagata in anticipo la controprestazione, come evidenziano acutamente De Dominicis, Lezioni di ragioneria generale, II, Azzoguidi, 1964, e il Tribunale di Napoli, 31/10/1991, in Società, 1992.

Situazioni del tutto simili, anche se all'incontrario, si verificano con l'iscrizione dei ratei passivi, che consistono in quote di costi che si manifesteranno contabilmente negli esercizi successivi, ma che vanno attribuiti all'esercizio considerato, e dei risconti passivi, che esprimono quote di ricavi già incassati, ma di pertinenza di esercizi futuri.

Da un lato, i ratei integrano i dati della contabilità, imputando all'esercizio quote di ricavi o di costi che si manifesteranno da un punto di vista numerario in futuro ed in particolare i ratei attivi rilevano proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi futuri, mentre invece i

---

<sup>3</sup>Lezioni di ragioneria generale, II, Azzoguidi, 1964

<sup>4</sup> I beni iscrivibili nel bilancio d'esercizio e la tutela dei creditori nella società per azioni, in Riv. Soc., 1969

ratei passivi esprimono costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi; dall'altro, i risconti rettificano i dati della contabilità, attraverso lo storno di costi già sostenuti ma di spettanza di esercizi a venire, se attivi, ovvero di proventi già percepiti ma attinenti esercizi successivi, se passivi.<sup>5</sup>

Relativamente ai riflessi sul risultato d'esercizio, se da un lato i ratei e i risconti attivi incrementano l'utile o diminuiscono la perdita d'esercizio, in quanto si riferiscono a maggiori ricavi (i ratei attivi) e a minori costi (i risconti attivi), dall'altro i ratei e risconti passivi decrementano l'utile o aumentano la perdita d'esercizio, perché corrispondono a maggiori costi (i ratei passivi) e a minori ricavi (i risconti passivi).

### 2.c) La classificazione dei ratei e dei risconti:

Le poste "ratei e risconti" sono indicate esplicitamente nello schema di stato patrimoniale sia nell'attivo (art. 2424 c.c., attivo D) sia nel passivo (art. 2424 c.c., passivo E).

In aggiunta, l'art. 2424 bis 5° comma c.c. prescrive che cosa va registrato all'interno di tali voci, utilizzando una formula descrittiva sufficientemente vasta e capiente da poter essere utilizzata come definizione.

Infine, l'art. 2427 n. 7 c.c. esige, come per bilanciare l'accorpamento in un'unica voce dei ratei e dei risconti, rispettivamente tra le attività e tra le passività, che, se il loro importo è tutt'altro che trascurabile, occorre specificare nella nota integrativa la composizione di tali voci (criterio della rilevanza) e quindi, in tal caso, si dovrà analizzare nel dettaglio la voce globale, evidenziando il diverso ammontare delle singole voci componenti.

In aggiunta, la nota integrativa deve fornire, quando applicabili, le seguenti notizie sui ratei e risconti:

- i criteri seguiti nella valutazione e nella trasformazione dei valori che non erano espressi originariamente nella moneta di conto;
- la discriminazione tra i ratei e risconti aventi durata inferiore ai 5 anni e quelli aventi una durata superiore;
- l'elencazione dei casi in cui si è verificata una discordanza tra i concetti del tempo fisico e del tempo economico, ai fini del computo effettuato;
- le altre informazioni, se inerenti, richieste in base alla documentazione relativa ai crediti e ai debiti;
- qualunque fatto rilevante supplementare, che occorre conoscere per interpretare in modo esaustivo ed adeguato il valore attribuito in bilancio ai ratei e ai risconti.

---

<sup>5</sup> Cfr Dezzani-Pisoni-Puddu, Il bilancio e la IV direttiva CEE, Giuffrè, 1991

Ad esempio la voce ratei e risconti attivi di una società industriale può comprendere esclusivamente risconti (pari rispettivamente a Euro 18.020,92 nel 2002 e a Euro 9.709,13 nell'anno precedente con una variazione positiva di Euro 8311,79) così suddivisi:

- risconti su quote di assicurazioni per Euro 6.789,02 nel 2002 rispetto a Euro 2.819,11 nel 2001;
- risconti su canoni di manutenzione software per Euro 11.231,90 nel 2002 ed Euro 6.890,02 nel 2001.

Nella nota integrativa, dopo aver indicato che i ratei e risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale, che essi prescindono dalla data di pagamento o riscossione dei relativi proventi ed oneri e che infine sono comuni a due o più esercizi e sono ripartibili in ragione del tempo, è bene precisare il criterio di ripartizione utilizzato (quale il criterio dell'effettiva competenza temporale dell'esercizio) ed è opportuno mettere in luce anche se, al 31/12/2002, sussistono o meno ratei e risconti di durata superiore ai cinque anni.

E' opportuno, in ultima istanza, aggiungere che per i ratei e i risconti di durata pluriennale sono state verificate le condizioni che ne avevano determinato l'iscrizione originaria, adottando, ove necessario, le opportune variazioni.

#### 2.d) L'oggetto dei ratei e risconti:

L'art. 2424 bis 5° comma c.c. definisce l'oggetto dei ratei e dei risconti in quanto stabilisce perentoriamente che "possono essere iscritte in tali voci soltanto le quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo".

La formula conclusiva dell'art. 2424 c.c. mette in chiaro una volta per tutte che non costituiscono risconti gli acconti pagati o ricevuti a fronte di prestazioni ad esecuzione differita, ma istantanea ovvero comunque totalmente di competenza dell'esercizio che viene dopo e quindi che non si collocano a cavallo di due o più esercizi.

In tali casi, dette poste saranno contabilizzate tra i crediti e i debiti, non essendo ravvisabile alcun collegamento tra il costo o il ricavo e la relativa durata.

Soltanto se l'entità dei costi e ricavi, comuni a due o più esercizi, varia in ragione del tempo si configura un rateo o un risconto.

La diversa classificazione delle posizioni debitorie e creditorie non ha però alcun impatto sul risultato dell'esercizio.

Tale posizione è accolta unanimemente dalla dottrina aziendale e giuridica<sup>6</sup>, che coerentemente esclude dal novero dei ratei e dei risconti i conti transitori di regolamento, quali ad es. "fornitori per fatture da ricevere", "clienti per merci da fatturare" o ancora "agenti per

---

<sup>6</sup> Vedi per tutti Mazza (a cura di), Il bilancio delle società, Giuffrè, 198V

*provvigioni da liquidare*”, “*consulenti per parcelle da liquidare*” o da ultimo “*terzi per royalties da ricevere*”).

Nella pratica contabile, tuttavia, tale regola è di frequente disapplicata, con la conseguenza di redigere un bilancio meno comprensibile e trasparente del dovuto.

Ad esempio sono impropriamente classificati tra i ratei passivi i debiti verso dipendenti per la quattordicesima mensilità oppure i debiti verso l'INAIL.

Infatti, dato che il loro ammontare non varia in funzione del tempo queste voci vanno collocate tra i debiti.

Allo stesso modo, il credito verso l'INAIL non origina un rateo attivo, ma un credito.

Si noti che Portale<sup>7</sup> e Schlesinger, sostengono con efficacia – e non si può non essere d'accordo – che non è certo che il termine credito indicato dall'art. 2424 c.c. abbia in quella norma il significato ampio che appartiene al linguaggio tecnico giuridico, e che anzi tale ipotesi è smentita dall'esplicita richiesta di iscrivere, oltre ai crediti, i risconti attivi, i quali “*non sono che crediti di prestazioni continuative, il cui corrispettivo è stato pagato in anticipo*”.

#### 2.d) La competenza temporale:

Non è casuale l'espressione “*comuni a due o più esercizi*” utilizzata dall'art. 2424 bis 5° comma del Codice Civile.

Il rateo o il risconto può concernere costi o proventi comuni sia all'esercizio chiuso al 31 dicembre sia a quello che viene subito dopo, ma non solo, potendo coinvolgere anche il terzo e il quarto esercizio successivo e così via.

Un caso emblematico è rappresentato dal disaggio e dall'aggio su prestiti, ma altresì dal maxicanone iniziale di leasing, che, qualora il contratto abbia una durata ad es. quadriennale, investe sicuramente più di un esercizio successivo.

Non può essere condivisa pertanto la posizione categorica di chi asserisce che il costo o il ricavo, del quale il rateo rappresenta la quota da imputare all'attuale esercizio e il risconto rappresenta quello da sospendere o rinviare al successivo esercizio, sono comuni esclusivamente a due periodi consecutivi, in contrasto con quanto sostiene il legislatore.”<sup>8</sup>

L'autore sostiene che, mentre i ratei e risconti di costi comuni a solo due esercizi andrebbero classificati nel patrimonio disponibile, l'inclusione nei ratei e risconti anche di quote di costi e ricavi comuni a più di due esercizi rende disomogeneo il contenuto di tali voci e quindi compromette la veridicità della rappresentazione della situazione finanziaria dell'impresa.

Di per sé tale affermazione è plausibile, però allora bisognerebbe individuare una voce diversa da quella del risconto attivo in cui ricomprendere la quota, di pertinenza dei prossimi due o tre esercizi, del maxicanone di leasing versato all'inizio del rapporto oppure dell'interesse anticipato pagato una tantum su un prestito quinquennale.

---

<sup>7</sup> I beni iscrivibili nel bilancio d'esercizio e la tutela dei creditori nella società per azioni, in Riv. Soc., 1969

Creare una voce apposita di oneri pluriennali consentirebbe certamente una rappresentazione adeguata della situazione finanziaria aziendale, ma complicherebbe il bilancio rendendolo meno chiaro ed intelligibile.

Su questo punto il Tribunale di Milano, 30/4/1992, in Società, 1992, e l'Appello di Milano, 22/10/1993, in Società, 1994, hanno ritenuto necessarie e sufficienti le spiegazioni dettagliate fornite nella relazione degli amministratori.

L'attuale disciplina civilistica non dice nulla in merito ai criteri di valutazione dei ratei e risconti.

Il silenzio del legislatore va inteso nel senso che determinare l'entità dei risconti e dei ratei non è di consueto un'operazione di particolare complessità tant'è vero che, a differenza del regime previgente, è demandata al solo organo gestorio.

Quasi sempre il criterio di riferimento è quello temporale (criterio del pro rata temporis).

Se ad es. il 1° dicembre è stato pagato in anticipo il canone di affitto di un capannone industriale con riferimento al trimestre dicembre – febbraio, il risconto attivo va determinato puramente e semplicemente nella misura di due terzi della somma versata.

In sostanza, la suddivisione del valore del canone tra i periodi amministrativi avviene in proporzione alla durata che caratterizza la manifestazione del fatto amministrativo in ciascun esercizio; il periodo di competenza è di norma individuato computando i giorni civili decorrenti dall'inizio degli effetti economici alla chiusura dell'esercizio e da questa data fino al termine degli effetti medesimi.

Si tratta del tempo inteso in senso fisico.

Non è questo l'unico criterio ammesso dalla legge, anche se è ritenuto il più idoneo.

Il criterio del tempo fisico appare senz'altro inadeguato nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano un contenuto economico costante nel tempo.

Infatti, prescindendo da una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire un'appropriata ripartizione della componente di reddito, positiva o negativa, da iscrivere per competenza, si potrebbe violare il principio della correlazione fra costi e ricavi e di conseguenza quello della veritiera e corretta raffigurazione dell'andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'impresa.

Pertanto è necessario adottare il criterio del tempo economico nei casi in cui la quota di costo o provento imputabile all'esercizio non è esattamente proporzionale al tempo fisico.

Il concetto di tempo economico riflette la reale valenza economica del fatto amministrativo considerato, considerandola quale elemento essenziale per la determinazione del valore imputabile ad ogni esercizio, e quindi implica la suddivisione del costo o del ricavo "in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione aziendale (ad es. in base al volume d'affari conseguito nei diversi periodi amministrativi)", come affermano a buon diritto Dezzani-Pisoni-Puddu in "Bilancio e la IV Direttiva CEE", Giuffré, 1991.

Ad esempio non ha senso conteggiare in oltre tre quarti il risconto attivo di un costo per affitto passivo sostenuto all'inizio dell'esercizio 2002 a fronte di un servizio di cui beneficavano in pari misura tutti i quattro esercizi coinvolti, ipotizzando che gli esercizi 2003, 2004 e 2005 manifesteranno una redditività più alta dell'esercizio 2002.

Tuttavia, sembra corretto – e forse doveroso – quantificare il risconto in modo non puramente e semplicemente proporzionale al tempo, se il costo esplica la sua utilità in misura differenziata in tutti gli esercizi considerati.

Si possono ritenere senz'altro stimati e non proporzionali al tempo i ratei per crediti maturati verso utenti tassati a contatore, quando l'impresa a fine esercizio presume il valore dei consumi dopo l'ultima lettura infrannuale (si veda ad esempio il caso del contatore dell'energia elettrica e del gas).

Appare più complesso il problema tecnico della commisurazione dei risconti da parte delle imprese che erogano finanziamenti: il calcolo va effettuato in base alla durata temporale residua e al tasso di interesse pattuito, ma tenendo conto altresì delle prevedibili variazioni dei tassi di mercato rispetto a quelli pattuiti<sup>8</sup>.

La ripartizione tra due esercizi del valore di un dato evento di gestione sulla scorta della nozione di tempo economico può riferirsi inoltre a ben determinati e circoscritti fatti amministrativi quali ad es. la stipula di un contratto di locazione con il corrispondente pagamento del canone per un fabbricato che verrà in prevalenza immesso nel processo produttivo dell'esercizio seguente, ma che è stato acquisito in anticipo, rispetto all'epoca in cui se ne prevede l'effettiva utilizzazione, per la sua idoneità strutturale e logistica e per le obiettive difficoltà nel reperirlo sul mercato.

Se ad esempio una società, che gestisce impianti di risalita, ha corrisposto anticipatamente in data 30/6/2002, un premio passivo di assicurazione di Euro 5.164,57 relativo al periodo 31/7/2002 – 31/5/2003, a fronte del rischio di eventi dannosi che dovessero verificarsi durante la stagione invernale (1/12/2002 – 30/4/2002 composto da cinque mesi), è palese che la particolare modalità di svolgimento dell'attività impone di determinare un risconto attivo per quattro quinti, ricorrendo al criterio del tempo economico, per un importo pari a Euro 4.131,66 (per il periodo 1/1/2003 – 30/4/2003 dato da quattro mesi).

Infatti, la quota di competenza dell'esercizio ammonta a Euro 1.032,91 (per il periodo 1/12/2002 – 31/12/2002).

Analogamente, se una società corrisponde anticipatamente in data 31/10/2002 un importo di Euro 10.329,14 a titolo di fideiussione annuale per lavori da effettuare in un cantiere, la cui durata è pari a cinque mesi (1/11/2002 – 31/3/2003), rileverà un risconto attivo nella misura di tre quinti per Euro 6.197,48, mentre la quota di spettanza degli ultimi due mesi dell'esercizio 2002 ammonterà a Euro 4.131,66.

---

<sup>8</sup> Vedi bene sul punto Mazza, Il bilancio delle società, Giuffrè, 1987

2.e) Le disposizioni fiscali.

Le norme tributarie non stabiliscono specifiche regole in tema di ratei e risconti e quindi tali poste vanno senz'altro incluse in bilancio applicando la disciplina generale sulle componenti del reddito d'impresa dettata dall'art. 75 del DPR 22/12/1986 n. 917, alla luce del criterio della competenza economica dell'esercizio.

Non esiste alcuna contrapposizione tra tali norme generali e le disposizioni civilistiche.

3) Gli aspetti contabili.

La rilevazione dei ratei attivi e passivi costituisce una tipica scrittura di integrazione da redigere alla fine dell'esercizio e rientra nell'ambito più ampio delle scritture d'assestamento, che consentono di trasformare i valori di conto in valori di bilancio.

La loro contropartita contabile è rappresentata rispettivamente dalla quota di proventi o di oneri da imputare al conto economico, sulla base del principio della competenza dell'esercizio in chiusura.

La contabilizzazione dei risconti attivi e passivi avviene invece nella sfera delle scritture di rettifica, che pure appartengono alla categoria principale delle scritture di assestamento e che vanno effettuate alla fine dell'esercizio.

I risconti hanno come contropartita le voci dei correlati oneri o proventi già registrati in contabilità, la cui quota parte dovrà essere stornata e rinviata all'esercizio o agli esercizi seguenti, nel rispetto della competenza economica.

La rettifica così attuata determina la diretta riduzione dell'onere o provento originariamente annotato di modo che, nel conto economico, risulti la sola entità di competenza dell'esercizio.

Allo scopo di dare un'informazione corretta e puntuale, se nelle voci D dell'attivo ed E del passivo dello stato patrimoniale sono stati iscritti ratei e risconti pluriennali, occorre evidenziarli separatamente nello stato patrimoniale per evitare l'unificazione in un'unica voce di valori diversificati per durata.

Se una società conduce in locazione un capannone industriale, nel bilancio al 31/12/2002, a fronte di un canone bimestrale posticipato di Euro 4.224,37 per il periodo 1/12/2002 – 31/1/2003, si dovrà imputare un rateo passivo pari a 31/62 (dove 31 sono i giorni di dicembre e 62 quelli del bimestre dicembre–gennaio) di tale importo ossia Euro 2.112,19 (criterio del tempo fisico) come segue:

\_\_\_\_\_ 31/12/200... \_\_\_\_\_  
LOCAZIONI PER LA PRODUZIONE a RATEI PASSIVI  
Rilevato rateo su locazioni passive  
\_\_\_\_\_

