

**Edizione di martedì 24 novembre 2015**

## **BILANCIO**

[La rilevazione dei contributi in conto esercizio relativi a rimanenze](#)

di **Luca Mambrin**

## **IVA**

[Chiarimenti Iva per i contribuenti virtuosi](#)

di **Sandro Cerato**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

[L'applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture](#)

di **Federica Furlani**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

[Il mancato versamento della TASI](#)

di **Leonardo Pietrobon**

## **RISCOSSIONE**

[Molti \(poco chiari\) pignoramenti - parte II](#)

di **Massimiliano Tasini**

## BILANCIO

---

### ***La rilevazione dei contributi in conto esercizio relativi a rimanenze***

di Luca Mambrin

Tra le principali novità dell'OIC 13, che definisce i criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione delle **rimanenze di magazzino**, vi è senza dubbio la disciplina relativa al **trattamento contabile dei contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di rimanenze**, che secondo le indicazioni fornite nel nuovo documento di prassi contabile, ai fini della loro valutazione *"vanno portati in deduzione al costo d'acquisto dei materiali"*.

Per la corretta classificazione degli importi a conto economico il principio contabile precisa che:

- i **contributi in conto esercizio vanno indicati separatamente nella voce A5** del conto economico tra gli "altri ricavi e proventi", in linea con quanto espressamente previsto dall'articolo 2425 del codice civile. I contributi in conto esercizio infatti, in quanto generalmente finalizzati alla riduzione dei costi correnti di gestione (o all'integrazione dei corrispettivi), vanno rilevati in un'apposita sottovoce della voce A.5 di conto economico per **competenza** nell'esercizio in cui in cui **sorge con certezza il diritto a percepirla** (viene esclusa quindi qualsiasi ipotesi di compensazione e viene imposta la loro contabilizzazione tra gli altri proventi e ricavi a conto economico);
- i **costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci** vanno rilevati tra i costi di produzione, alla **voce B6 del conto economico**, al lordo dei **contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti**;
- la **variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti va indicata** rispettivamente **nelle voci B11** "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci" o **A2** "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" del conto economico, **al netto dei contributi ricevuti**.

È proprio in tale ultima indicazione che è racchiusa la **novità** contenuta nella nuova versione del principio contabile in quanto, nella sua versione precedente, non veniva chiarito, nel caso in cui i beni acquistati con l'ausilio di contributi fossero ancora in giacenza alla chiusura dell'esercizio, se si dovesse considerare nella valutazione delle rimanenze finali **il costo al lordo o al netto del contributo correlato**.

Già la **Consob** con la comunicazione n. DAC/RM/96003727 del 24 aprile 1996 aveva espresso un parere sul tema del trattamento dei contributi in conto esercizio ricevuti da un'impresa per

l'acquisto di materie prime precisando che, affinché la valutazione sia espressiva **del costo effettivamente sostenuto** e per **evitare ingiustificati effetti sul risultato del periodo**, le rimanenze di tali beni dovessero essere assunte al netto del contributo in conto esercizio ricevuto.

Si consideri il seguente **esempio**.

Si ipotizzi che un'impresa abbia acquistato nell'esercizio merci per euro 10.000 ed abbia beneficiato di un contributo in conto esercizio finalizzato all'acquisto di tali beni per euro 1.000. Seguendo le indicazioni fornite dall'OIC 13 le rilevazioni contabili (si prescinde dall'esposizione a livello contabile dell'Iva) saranno le seguenti:

- per **l'acquisto della merce**:

d CE B.6 Costo per l'acquisto di merci	a SP D.7 Debiti verso fornitori	10.000
--	---------------------------------	--------

- per la **rilevazione del contributo in conto esercizio**:

d SP C.II.5 Crediti verso ente erogante	a CE A.5 Contributo in conto esercizio	1.000
---	--	-------

Ipotizzando che alla chiusura dell'esercizio la società non abbia ancora venduto le merci acquistate, sarà necessario rilevare le rimanenze finali di merci **il cui costo dovrà essere valorizzato in euro 9.000**, iscrivendo nella variazione delle rimanenze alla voce B.11 del conto economico **il valore del costo sostenuto al netto del contributo ricevuto**. La scrittura contabile sarà pertanto la seguente:

d SP C.I.1 Materie prime	a CE B.11 Variazione rimanenze materie prime	9.000
--------------------------	--	-------

Attraverso questa procedura contabile si ottiene , ovvero quelli al netto del contributo in conto esercizio; nel caso in cui si fossero valorizzate le rimanenze al costo d'acquisto al lordo del contributo, quindi non in base al costo effettivamente sostenuto, sarebbe emerso un ingiustificato utile d'esercizio pari ad euro 1.000 corrispondente all'intero contributo, mentre negli esercizi successivi, all'atto della vendita delle merci, si sarebbe conseguito un utile pari all'utile che si sarebbe conseguito in assenza del contributo, .

## IVA

---

### ***Chiarimenti Iva per i contribuenti virtuosi***

di **Sandro Cerato**

Intervenendo sul contenuto dell'articolo 38 bis del DPR 633/72, il D.lgs. n. 175/2014 ha apportato, a decorrere dal 13 dicembre 2014, rilevanti **novità in materia di rimborsi annuali e trimestrali IVA**, prevedendo l'utilizzo dell'istituto del visto di conformità, già previsto in caso di utilizzo in compensazione (con altri tributi e contributi) dell'eccedenza annuale detraibile di importo superiore ad Euro 15.000,00. Con la recente **circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015**, l'Amministrazione finanziaria ha fornito **nuove istruzioni operative in merito alla suddetta disciplina dei rimborsi IVA** che si aggiungono ed in parte modificano i chiarimenti già forniti nel recente passato con la circolare n. 32/E del 30.12.2014.

La nuova procedura di rimborso per i crediti IVA superiori ad Euro 15.000,00 prevede che il **contribuente alleggi alla dichiarazione annuale** (o all'istanza di rimborso trimestrale) – su cui è già stato apposto il visto di conformità (oppure è stata apposta la firma del soggetto o dell'organo responsabile della revisione legale dei conti) – **una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** a norma dell'articolo 47 del DPR 445/2000, **mediante la quale il contribuente attesti la sua qualifica** di “*contribuente virtuoso*”, ossia che:

- il **patrimonio netto non è diminuito**, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, **di oltre il 40%**;
- la **consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta**, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, **di oltre il 40%** per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;
- **l'attività stessa non è cessata** né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- sono stati **eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi**;
- **non risultano cedute**, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, **azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale**.

Relativamente a tale ultimo punto (cessioni di azioni o quote infragruppo), la circolare 35/E/2015 precisa che rileva, tra gli eventi che fanno venire meno i requisiti di solvibilità ed affidabilità, anche la circostanza che **le azioni o quote** (di ammontare superiore al 50% del capitale sociale) **siano cedute nell'ambito dello stesso gruppo**: al ricorrere di tale circostanza, infatti, il requisito della solidità patrimoniale verrebbe meno in capo al richiedente il quale sarà tenuto, quindi, alla presentazione della garanzia ai fini dell'erogazione del rimborso. In buona sostanza, la presenza di cessioni superiori alla soglia percentuale, anche nell'ambito dello stesso gruppo, comporta la necessità per il contribuente di presentare la prescritta

garanzia.

Un chiarimento particolare contenuto nella circolare 35/E/2015 attiene le **modalità di presentazione della dichiarazione sostitutiva, la quale:**

- **è resa nell'apposito riquadro** presente nella dichiarazione IVA (o nel modello IVA TR);
- deve essere **debitamente sottoscritta dal contribuente**;
- **deve essere conservata**, unitamente alla copia del documento di identità del contribuente, **da chi cura l'invio della dichiarazione annuale** (o l'istanza di rimborso trimestrale) nella quale emerge l'eccedenza IVA ed esibita a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

In merito a tale adempimento, i tecnici dell'Agenzia delle entrate precisano che – a dispetto di quanto previsto dalla previgente disciplina per i contribuenti virtuosi (i quali potevano presentare l'attestazione di virtuosità in formato cartaceo) – **in caso di omissione della compilazione della suddetta dichiarazione sostitutiva, il contribuente potrà sanare l'omissione previa presentazione di una dichiarazione IVA correttiva/integrativa**, senza possibilità alcuna di presentare la stessa in formato cartaceo al di fuori del modello dichiarativo.

Nella circolare 35/E/2015 sono contenute, inoltre, talune precisazioni circa le **richieste di rimborso presentate dai rappresentanti fiscali**. Sul punto, viene chiarito che **la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** – attestante la solidità patrimoniale – **deve essere presentata dal rappresentante fiscale secondo le regole ordinarie nel caso in cui il titolare del credito IVA sia un cittadino comunitario** ovvero appartenente ad uno stato che abbia stipulato una convenzione con l'Italia. **Al di fuori di tali fattispecie, la solidità patrimoniale è documentata** con la procedura di cui all'articolo 3, comma 4 del DPR 445/2000, ovvero **sia mediante certificati o attestazioni rilasciati dalla competente autorità estera**, corredati da traduzione autenticata dall'autorità consolare italiana.

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### *L'applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture*

di **Federica Furlani**

In base a quanto previsto dall'art. 6 della Tabella (allegato B) al Dpr 633/1972, l'**imposta sul valore aggiunto** e l'**imposta di bollo** sono tra loro **alternative**.

Di conseguenza quando le fatture, le ricevute, le quietanze, le note, i conti, le lettere e i documenti di addebitamento o di accredito riguardano pagamenti di **corrispettivi assoggettati ad Iva**, gli stessi sono **esenti dall'imposta di bollo**.

Questa va invece applicata (nella **misura di 2,00 euro**) esclusivamente alle fatture, sia cartacee che elettroniche, **emesse senza addebito di Iva per un importo superiore a 77,47 euro**; per quelle di importo inferiore la marca da bollo non va invece applicata.

In pratica, il principio di alternatività comporta che siano **esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto**:

- **fatture**, note, note credito e debito, conti e simili documenti che recano addebitamenti o accreditamenti **riguardanti operazioni soggette ad Iva** (sia quando l'Iva è esposta sul documento, sia quando è riportata una dicitura che affermi che il documento è emesso con riferimento al pagamento di corrispettivi assoggettati ad Iva);
- fatture riguardanti **operazioni non imponibili relative ad esportazioni di merci** (esportazioni dirette e triangolari) ed a **cessioni intracomunitarie di beni** (art. 15 Tabella allegato B Dpr. 642/1972);
- sulle fatture con Iva assolta all'origine, come nel caso della **cessione di prodotti editoriali**;
- per le **operazioni in reverse charge** (circolare n.37/E/06).

Sono invece **soggette** alla marca da bollo tutte le fatture (o documenti) emessi sia in forma cartacea sia in forma elettronica aventi un **importo complessivo superiore a € 77,47 non assoggettato da Iva**, quali:

- le **fatture fuori campo Iva**, per mancanza del requisito oggettivo o soggettivo (artt.2, 3, 4 e 5, Dpr 633/72);
- le **fatture fuori campo Iva ex artt. da 7-bis a 7-septies** Dpr 633/72;
- le **fatture non imponibili per cessioni ad esportatori abituali** che emettono la dichiarazione d'intento (art.8, co.1, lett. c), Dpr 633/72);
- le fatture non imponibili, in quanto operazioni **assimilate** alle **cessioni all'esportazione** (art.8-bis, d.P.R. n.633/72), quali cessioni di navi, aeromobili, apparati motori o

componenti destinati a navi e aeromobili e prestazioni di servizi destinati a questi ultimi (Risoluzione 415755/73 e 311654/84);

- le fatture non imponibili per servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art.9 Dpr 633/72, ad eccezione delle fatture relative a servizi internazionali che siano diretti esclusivamente a realizzare l'esportazione di merci (Risoluzione 290586/78), che sono pertanto esenti da bollo;
- **esenti** (art.10 Dpr 633/72);
- **escluse** (art.15 Dpr.633/72);
- le fatture emesse dai **contribuenti in regime dei minimi e forfettario** (Circolare7/E/08).

Per quanto riguarda le fatture che presentano **contemporaneamente** importi assoggettati ad imposta sul valore aggiunto e importi non assoggettati, ai fini dell'imposta di bollo si deve considerare l'importo non assoggettato ad Iva. Se quest'ultimo è superiore a € 77,47 la marca da bollo va applicata (risoluzione 98/E/01).

La marca da bollo, se assolta tramite **contrassegno telematico**, deve essere applicata sulla copia originale della fattura consegnata al cliente; sulle altre copie andrà riportata la seguente dicitura: "imposta di bollo assolta sull'originale".

Se l'imposta di bollo viene assolta in **modo virtuale**, sulla fattura deve essere riportata una specifica annotazione: "**imposta di bollo assolta in modo virtuale ex DM 17/06/2014**".

Come stabilito incidentalmente dall'art. 1199 c.c., l'importo dell'imposta di bollo sui documenti contabili compete, di norma, a carico del debitore, anche se è prevista una **responsabilità solidale** di entrambe le parti, quindi, sia di chi emette sia di chi riceve la fattura senza la corretta applicazione del bollo.

Se il costo dell'imposta di bollo è posto a carico del cliente, l'importo di 2,00 euro deve essere indicato in fattura tra le operazioni escluse dall'ambito Iva in base all'art. 15 Dpr 633/1972.

Si precisa che, nel caso in cui, ad esempio a causa di smarrimento, sia necessario produrre nuovamente un documento precedentemente emesso, **la copia conforme segue il medesimo trattamento ai fini dell'imposta di bollo del documento originale**: se la fattura era assoggettata a bollo, lo sarà anche la copia, se la fattura non lo era, non lo sarà neppure la copia.

In caso di omesso, insufficiente o irregolare versamento dell'imposta di bollo dovuta, si applica la sanzione amministrativa, per ogni fattura irregolare, di un importo da 1 a 5 volte l'imposta evasa (art. 25, d.P.R. n.642/72).

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Il mancato versamento della TASI***

di **Leonardo Pietrobon**

Per effetto di quanto stabilito **dall'articolo 9, comma 3 D.Lgs. n. 23/2011 la Tasi** deve essere versata in due rate di pari importo (50% ciascuna) alle seguenti scadenze fisse, quali:

1. la **prima rata di acconto, entro il 16.6;**
2. **e la seconda rata a saldo, entro il 16.12.**

Di conseguenza, superate tali scadenze, al pari di ogni altro tributo si realizza la condizione di omesso versamento per la quale è applicabile lo specifico regime sanzionatorio.

Sotto il profilo operativo **il versamento viene effettuato assumendo** a riferimento rispettivamente le **aliquote e le detrazioni previste per l'anno 2014**, per la prima rata, e **le aliquote e detrazioni previste per il 2015** dalla delibera comunale pubblicata sul sito Internet del MEF entro il 28.10.2015, **per la seconda rata**. Per quanto riguarda le delibere comunali di riferimento, l'articolo 1, comma 688, Legge di Stabilità 2014 dispone che i Comuni sono tenuti a inviare al MEF le delibere di approvazione delle aliquote e delle detrazioni, nonché il regolamento Tasi "entro il 21.10 dello stesso anno". Lo stesso riferimento normativo, prevede, che tali **delibere devono essere pubblicate sul sito internet del MEF entro il 28.10 dell'anno di riferimento**, stabilendo, inoltre che, in caso di mancata pubblicazione, la Tasi va calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni deliberate dal Comune per l'anno precedente.

Ancora, sotto il profilo generale, si ricorda che il **presupposto impositivo** della Tasi è rappresentato dal **possesso e/o dalla detenzione**, a qualsiasi titolo, di fabbricati, compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili come definiti ai fini Imu. Risultano, invece, **esclusi** in ogni caso le aree edificabili possedute e/o condotte da coltivatori diretti e Imprenditori Agricoli Professionali.

Per quanto riguarda **l'aspetto quantitativo**, ossia l'ammontare della Tasi dovuta, si ricorda che, seguendo la c.d. "**regola generale**", la stessa è determinata **applicando alla base imponibile Imu l'aliquota prevista per la tipologia di immobile** preso a riferimento e considerando le eventuali **detrazioni previste dalla delibera comunale**, come nel caso dell'abitazione principale. L'importo così determinato, va **rapportato al periodo e alla percentuale di possesso**.

Per quanto concerne il **versamento della Tasi**, lo stesso deve essere effettuato con le modalità previste per il versamento per l'Imu. In altri termini, quindi, il versamento deve essere effettuato tramite:



**a) modello F24**, utilizzando specifici codici tributi a seconda della tipologia di immobile a cui si riferisce il versamento. I codici tributo a cui si fa riferimento sono rispettivamente:

- **3958** per il versamento riferito **all'abitazione principale** e delle relative pertinenze;
- **3959** per il versamento riferito ai **fabbricati rurali** ad uso strumentale;
- **3960** per il versamento riferito alle **aree fabbricabili**;
- **3961** per il versamento riferito ad **altri fabbricati**.

**b) bollettino di c/c postale**, approvato con il D.M. 23.5.2014, che può essere presentato in forma cartacea ovvero utilizzando il canale telematico di Poste spa.

Sotto il profilo sanzionatorio, si ricorda che in caso di **omesso e/o tardivo versamento** è applicabile la **sanzione del 30%**.

Di conseguenza, i contribuenti che non hanno eseguito, in tutto o in parte, alla scadenza del 16.6.2015, o non eseguono, alla data del 16.12.2015 i versamenti in acconto sono soggetti a sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato.

È comunque possibile avvalersi del **ravvedimento operoso per la regolarizzazione della violazione tenendo presente le novità in vigore dal 2015**.

**Con riferimento all'applicazione della riduzione della sanzione nella misura pari ad 1/9, di cui alla lettera a-bis) dell'articolo 13 D.Lgs. n. 472/1997, l'Agenzia delle entrate, con la C.M. n. 9/E/2015, ha** chiarito che la previsione introdotta con la lettera a-bis) trova applicazione anche con riferimento a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia stessa. Rientrano nell'ambito applicativo della disposizione anche i tributi locali e regionali.

Nella circolare è aggiunto, altresì, che *“diversamente, le violazioni derivanti dall'omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione – quali, ad esempio, il carente od omesso versamento a saldo o in acconto ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali e regionali – non sono commesse mediante la dichiarazione in quanto, rispetto a questa, mantengono una propria autonomia. Sebbene, infatti, il loro ammontare sia determinato nella dichiarazione – o determinabile per quanto concerne alcuni tributi locali e regionali, quali ad esempio l'IMU e la TASI – le relative violazioni si perfezionano non già con la presentazione della dichiarazione bensì con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento. Per tali violazioni, pertanto, il dies a quo per il ravvedimento di cui alla lettera a-bis) decorre da tale momento e non dal termine per la presentazione della dichiarazione”*.

In base a quanto stabilito dall'articolo 1, comma 165, L. n. 296/2006, per quanto riguarda i tributi locali *“la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento”*. Nel caso in cui il Comune **non delibera si applica il tasso di interesse**

**legale.**

In caso di **versamento superiore** al dovuto si ricorda che, in linea generale, **l'articolo 1, comma 724, L. 23.12.2013 n. 147 (Legge di Stabilità 2014)** prevede la possibilità di **presentare istanza di rimborso** al Comune. Su tale questione, si fa presente che alcuni Comuni (non tutti) riconoscono la possibilità di utilizzare **l'eccedenza di versamento in compensazione**.

## RISCOSSIONE

---

### ***Molti (poco chiari) pignoramenti - parte II***

di **Massimiliano Tasini**

La [settimana scorsa](#) è stato analizzato il comma 1 dell'articolo 72-bis D.P.R. 602/1973, nel testo vigente dal 22 giugno 2013 quale risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 52, comma 1, lett. e), D.L. 69/2013. Tale norma riguarda l'istituto del **pignoramento di crediti presso terzi**; nel proseguo verranno esaminati i successivi commi 1-bis e 2.

Il comma 1-bis è sul piano pratico poco rilevante, limitandosi a dettare una disposizione di favore, stabilendo che l'atto di cui al comma 1 può essere redatto anche da dipendenti dell'Agente della riscossione procedente **non abilitati** all'esercizio delle funzioni di ufficiale della riscossione.

A proposito di procedimento, si segnala che secondo la sentenza della Cassazione civile 18-11-2014, n. 24541, l'atto di pignoramento dei crediti verso terzi ex articolo 72-bis è valido anche se **privo della sottoscrizione** del dipendente che lo ha redatto, purché rechi l'indicazione a stampa dello stesso Agente della riscossione, sì da essere inequivocabilmente riferibile a quest'ultimo, quale titolare del potere di procedere ad espropriazione forzata per conto dell'ente impositore.

Il comma 2 stabilisce invece che, nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento da parte del terzo, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 72, comma 2: si procede dunque, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del cpc.

Può darsi che il terzo adempia, ma che il pignoramento sia incapiente; tale ipotesi è stata affrontata dalla sentenza della Cassazione civile 13-02-2015, n. 2857, che ha precisato che, qualora l'ordine di pagamento abbia ad oggetto crediti dovuti in forza di un rapporto esistente ma **non ancora esigibile**, il pagamento ad opera del terzo delle somme già maturate alla data di notificazione dell'ordine tiene luogo dell'assegnazione del credito pignorato, anche con riguardo alle somme dovute dal terzo alle scadenze successive, permanendo la legittimazione dell'Agente della riscossione alla percezione delle stesse fino a concorrenza del credito azionato.

Molto interessante è anche la questione del rapporto tra pignoramento presso terzi e **sequestro per equivalente**, atteso che la vigente normativa non prevede alcuna disposizione di coordinamento. Nondimeno, secondo la sentenza della Cassazione penale 08-01-2014, n. 6635, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura ex articolo 72-bis, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo

debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa.

Da ultimo, in materia di **procedure concorsuali**, si segnala che secondo la sentenza della Cassazione civile 04-10-2011, n. 20294, in caso di ordine di pagamento diretto al terzo debitore, intimato per credito tributario ai sensi dell'articolo 72-bis, D.P.R. n. 602/1973 il debitore in liquidazione coatta amministrativa può far valere con il rimedio dell'opposizione all'esecuzione il divieto di azioni esecutive individuali.