

UNICO

2015 periodo d'imposta 2014

ISTRUZIONI GENERALI

Modelli UNICO 2015 delle Società e degli Enti
UNICO SC - UNICO ENC - UNICO SP

Indice

ISTRUZIONI GENERALI DEI MODELLI "UNICO" 2015 DELLE SOCIETÀ E DEGLI ENTI UNICO SC - UNICO ENC - UNICO SP

1. IL MODELLO "UNICO"

- | | |
|--|---|
| 1.1 Cos'è il modello "UNICO" | 3 |
| 1.2 Dichiarazione unificata dei redditi e dell'IVA | 3 |

2 SOGGETTI TENUTI A UTILIZZARE I MODELLI "UNICO" DELLE SOCIETÀ E DEGLI ENTI

- | | |
|---|---|
| 2.1 Soggetti obbligati alla compilazione del modello UNICO SC – Società di capitali, enti commerciali ed equiparati | 4 |
| 2.2 Soggetti obbligati alla compilazione del modello UNICO ENC - Enti non commerciali ed equiparati | 5 |
| 2.3 Soggetti obbligati alla presentazione del modello UNICO SP – Società di persone ed equiparate | 6 |
| 2.4 Disposizioni comuni | 6 |

3. MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

- | | |
|------------------------|----|
| 3.1 Come si presenta | 8 |
| 3.2 Quando si presenta | 11 |

4 VERSAMENTI – ACCONTI – COMPENSAZIONE – RATEAZIONE

- | | |
|-------------------|----|
| 4.1. Versamenti | 11 |
| 4.2 Acconti | 12 |
| 4.3 Compensazione | 13 |
| 4.4 Rateazione | 13 |

5. RAVVEDIMENTO E SANZIONI 15

ISTRUZIONI GENERALI DEI MODELLI "UNICO" 2015 DELLE SOCIETÀ E DEGLI ENTI UNICO SC - UNICO ENC - UNICO SP

1. IL MODELLO "UNICO"

1.1 COS'È IL MODELLO "UNICO"

Il Modello UNICO è il modello da utilizzare per la dichiarazione unificata dei redditi e dell'IVA.

Per le società e gli enti sono disponibili tre modelli UNICO:

UNICO SC - Società di capitali, enti commerciali ed equiparati;

UNICO ENC - Enti non commerciali ed equiparati;

UNICO SP - Società di persone ed equiparate.

I modelli UNICO si compongono:

- del frontespizio e dei quadri relativi alla dichiarazione dei redditi, contraddistinti prevalentemente dalla lettera R;
- dei quadri costituenti il modello IVA/2015, con esclusione del frontespizio e del quadro VX, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2015.

Costituiscono parte integrante del modello UNICO SC e SP i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri e degli indicatori di normalità economica.

Costituiscono parte integrante del modello UNICO ENC i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica.

I modelli UNICO 2015 sono utilizzati per dichiarare i redditi relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2014, sia nel caso in cui la dichiarazione venga presentata in forma unificata, sia quando, non ricorrendo tale obbligo, è presentata in forma autonoma.

Il contribuente utilizza il modello UNICO, compilando il frontespizio e i soli quadri necessari alla presentazione della dichiarazione.

Nei modelli UNICO gli importi devono essere indicati in unità di euro, arrotondando l'importo per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro o per difetto se inferiore a detto limite.

A tal fine, negli spazi relativi agli importi sono stati prestampati i due zeri finali dopo la virgola.

I modelli e le relative istruzioni sono disponibili in formato elettronico e possono essere scaricati dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it), dal sito sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.finanze.gov.it) o da altri siti nel rispetto della conformità grafica al modello approvato e della sequenza dei dati.

1.2 DICHIARAZIONE UNIFICATA DEI REDDITI E DELL'IVA

Per la presentazione della dichiarazione unificata (redditi e IVA) i contribuenti sono tenuti ad utilizzare il modello UNICO ed i quadri della dichiarazione IVA, esclusi il frontespizio e il quadro VX. Infatti, nella dichiarazione unificata vanno utilizzati il frontespizio del modello UNICO e, in luogo del quadro VX, il quadro RX. I quadri della dichiarazione IVA da utilizzare per la dichiarazione unificata sono gli stessi della dichiarazione IVA da presentare in via autonoma. Per la compilazione dei quadri IVA si utilizzano le istruzioni del modello di dichiarazione annuale IVA.

La dichiarazione in forma unificata deve essere presentata dai contribuenti che hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e che sono tenuti alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA. Possono, tuttavia, presentare la dichiarazione IVA in via autonoma i soggetti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale. È, inoltre, consentita la presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma entro il mese di febbraio al fine di beneficiare dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA anche nel caso in cui dalla dichiarazione emerga un saldo a debito (comma 1 dell'art. 3 del d.P.R. n. 322 del 1998 e circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 25 gennaio 2011).

I contribuenti che hanno un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare non possono presentare la dichiarazione in forma unificata.

Si considera periodo d'imposta coincidente con l'anno solare quello di durata pari o inferiore a 365 giorni, a condizione che termini il 31 dicembre. È considerato, quindi, periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, ad esempio, quello di durata superiore a 365 giorni anche se chiuso al 31 dicembre.

I contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare utilizzano per la dichiarazione dei redditi 2014 il modello UNICO 2015. Tale modello viene utilizzato anche per la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare in corso alla data del 31 dicembre 2014.

Ai fini dell'IRES, per i periodi d'imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2014, anche se iniziati nel corso del 2013 (ad es. periodo dal 1° luglio 2013 al 30 giugno 2014), la dichiarazione dei redditi va presentata in forma autonoma, utilizzando il modello UNICO 2014 approvato nel corso del 2014. Qualora il modello UNICO 2014 non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati nel 2015, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Le società di persone con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare devono attrarre il risultato dell'esercizio nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude (ad esempio: esercizio sociale 01.07.2013 – 30.06.2014 da dichiarare nel modello UNICO SP/2015 relativo al periodo d'imposta 01.01.2014 – 31.12.2014 da presentare entro il 30.09.2015). Si evidenzia che in tal caso, stante la coincidenza tra periodo d'imposta e anno solare, il modello IVA può essere presentato in forma unificata (cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 92/E del 20 settembre 2011).

A seguito delle modifiche introdotte dal decreto semplificazioni (art. 17, comma 1, d.lgs. n. 175/2014), anche le società di persone e i soggetti ad esse equiparati adottano, per l'individuazione del modello dichiarativo, le medesime regole previste per i soggetti IRES. Pertanto, le società di persone, in caso di periodo di imposta chiuso anteriormente al 31 dicembre 2014 (ad esempio in caso di trasformazione in società di capitali), presentano la dichiarazione dei redditi in forma non unificata utilizzando il modello UNICO SP 2014 approvato nel corso del 2014.

I curatori fallimentari sono tenuti alla presentazione in forma non unificata delle dichiarazioni relative al soggetto fallito, nei termini previsti per ciascuna di esse.

2. SOGGETTI TENUTI A UTILIZZARE I MODELLI "UNICO" DELLE SOCIETÀ E DEGLI ENTI

2.1 SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO SC – SOCIETÀ DI CAPITALI, ENTI COMMERCIALI ED EQUIPARATI

Il Modello "UNICO SC – Società di capitali, Enti commerciali ed equiparati" deve essere utilizzato dai seguenti soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES):

- 1) società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, comprese società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di ONLUS e cooperative sociali, società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato;
- 2) enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- 3) società di ogni tipo (tranne società semplici, società e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito "TUIR"), nonché enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato, compresi i trust, che hanno esercitato l'attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione.

I soggetti all'imposta sul reddito delle società, diversi da quelli sopra indicati, devono invece presentare il Modello "UNICO ENC" (Enti non commerciali ed equiparati).

Il Modello UNICO SC deve essere altresì presentato per la dichiarazione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dai seguenti soggetti:

- società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, banche e società di intermediazione mobiliare che intervengono quali soggetti istitutori di fondi pensione aperti e interni;
- società ed enti al cui interno sono costituiti fondi accantonati per fini previdenziali ai sensi dell'art. 2117 del codice civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti;
- imprese di assicurazione per i contratti di assicurazione di cui all'art. 9-ter del decreto legislativo n. 124 del 1993 e all'art. 13, comma 2-bis, del Decreto legislativo n. 47 del 2000.

I fondi pensione diversi da quelli sopra indicati presentano la dichiarazione delle imposte sostitutive utilizzando il quadro RI del modello UNICO ENC.

Reddito complessivo delle società e degli enti commerciali ed equiparati residenti nel territorio dello Stato

Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali residenti è considerato, ai sensi dell'art. 81 del TUIR, reddito d'impresa e va determinato con i criteri stabiliti dagli articoli da 82 a 116, prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o di leggi speciali e apportandovi, nell'ambito del quadro RF, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei menzionati criteri.

Qualora i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito, secondo le disposizioni del TUIR, non risultino dal bilancio o dal rendiconto, essi devono essere indicati in apposito prospetto (da predisporre e conservare).

2.2 SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO ENC - ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI

Il Modello "UNICO ENC - Enti non commerciali ed equiparati" deve essere utilizzato dai seguenti soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES):

- 1) enti non commerciali (enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti o non residenti nel territorio dello Stato;
- 2) organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, ad eccezione delle società cooperative (comprese le cooperative sociali);
- 3) società semplici, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, non residenti nel territorio dello Stato;
- 4) società non residenti, compresi i trust, che non hanno esercitato attività nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- 5) curatori di eredità giacenti se il chiamato all'eredità è soggetto all'IRES e se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione.

Reddito complessivo degli enti non commerciali ed equiparati residenti nel territorio dello Stato

Il reddito complessivo degli enti non commerciali residenti in Italia è formato dai redditi fondiari (da dichiarare nel quadro RA e/o RB), di capitale e diversi (da dichiarare nel quadro RL), di impresa (da dichiarare nel quadro RF o RG o RC o RD) ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, con esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. I redditi (o le perdite) da partecipazione in società di persone di cui l'ente sia socio, devono essere dichiarati nel quadro RH.

Per i redditi di fonte estera percepiti direttamente e soggetti ad imposta sostitutiva, deve essere compilato il quadro RM. Per le plusvalenze soggette ad imposta sostitutiva, ai sensi del d.lgs. n. 461 del 1997, deve essere compilato il quadro RT.

Gli enti che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere meramente occasionale, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di reddito. Non si considerano attività commerciali, le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143, comma 1, del TUIR).

I fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali, anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali alle seguenti condizioni:

- deve trattarsi di iniziative occasionali;
- la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore (comma 3, lett. a), dell'art. 143 del TUIR).

I contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e d.lgs. 7 dicembre 1993, n. 517) non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali sempre che si tratti di attività aventi finalità sociali, svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente (lettera b) del comma 3, art. 143 del TUIR). Rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono la natura di corrispettivi. L'agevolazione si applica anche ai contributi ricevuti dagli Istituti di patronato e di assistenza sociale, derivanti da convenzioni stipulate con la pubblica amministrazione (art. 18 della legge 30 marzo 2001, n. 152).

Per gli enti non commerciali di tipo associativo non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività. Conseguentemente, le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

Contabilità separata e regimi forfetari

Gli enti non commerciali residenti in Italia che hanno esercitato attività commerciali, escluse quelle di carattere occasionale, hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. Tali enti devono determinare il reddito d'impresa prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico redatto a norma del codice civile o di leggi speciali e apportandovi, nell'ambito del quadro RF (redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria), le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni del TUIR.

Sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili, salvi gli obblighi previsti da disposizioni speciali, gli enti che nel precedente periodo di imposta hanno conseguito ricavi derivanti da attività commerciali di importo non superiore a euro 400.000,00, se dette attività hanno avuto per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a euro 700.000,00, se hanno avuto per oggetto altre attività e non è stata esercitata l'opzione per il regime ordinario (art. 18 del d.P.R. n. 600 del 1973). Tali soggetti determinano il reddito di impresa nel quadro RG (redditi d'impresa in regime di contabilità semplificata - regimi forfetari).

Gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, possono determinare forfetariamente il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 145 del TUIR nell'ambito del quadro RG.

2.3 SOGGETTI OBBLIGATI ALLA PRESENTAZIONE DEL MODELLO UNICO SP – SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE

Sono obbligati alla presentazione del modello UNICO SP - Società di persone ed equiparate - le società e le associazioni, residenti nel territorio dello Stato, di seguito elencate:

- 1) società semplici;
- 2) società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- 3) società di armamento (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza);
- 4) società di fatto o irregolari (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale);
- 5) associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- 6) aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori);
- 7) gruppi europei di interesse economico GEIE.

Non devono presentare il modello UNICO SP - Società di persone ed equiparate:

- le aziende coniugali non gestite in forma societaria (i coniugi, in questo caso, devono presentare il modello UNICO Persone fisiche, utilizzando i quadri di specifico interesse);
- le società di persone ed equiparate non residenti nel territorio dello Stato (in questo caso va compilato il modello UNICO SC - Società di capitali, enti commerciali ed equiparati o il modello UNICO ENC - Enti non commerciali ed equiparati);
- i condomini; questi devono invece presentare il modello 770 Semplificato quali sostituti d'imposta per le ritenute effettuate.

Il modello UNICO SP - Società di persone ed equiparate deve essere utilizzato per dichiarare i redditi prodotti nell'anno, al fine di determinare la quota di reddito (o perdita) imputabile a ciascun socio o associato agli effetti delle imposte personali (IRPEF o IRES dovute dai singoli soci).

2.4 DISPOSIZIONI COMUNI

2.4.1 Natura dell'ente (ente commerciale ed ente non commerciale)

L'art. 73, comma 1, del TUIR individua alla lettera a) le società di capitali e alla lettera b) gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

L'Amministrazione finanziaria ha in ogni caso la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni della legge istitutiva, dell'atto costitutivo o dello statuto.

Gli enti commerciali sono equiparati alle società di capitali; valgono, quindi, le regole previste per dette società riguardo all'obbligo della dichiarazione, anche in mancanza di reddito, e ai quadri da compilare.

Si precisa che, ai sensi dell'art. 73, comma 5-quinquies del TUIR, i redditi degli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia, diversi dagli organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari e quelli con sede in Lussemburgo, già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11-bis del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 1983, n. 649, e successive modificazioni, sono esenti dalle imposte sui redditi purché il fondo o il soggetto incaricato della gestione sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale.

L'elemento distintivo degli enti non commerciali (lettera c) dell'art. 73 del TUIR) è costituito dal fatto di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendo per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR.

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati di gestione.

Per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In mancanza delle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui lo statuto, l'atto costitutivo o la legge prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo.

La qualifica di ente non commerciale, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, va verificata sulla base dell'attività effettivamente svolta ai sensi dell'art. 149 del TUIR.

2.4.2 Società e enti residenti nel territorio dello Stato

Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

L'art. 73 del TUIR ha previsto una presunzione legale relativa di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione e, quindi, della residenza di società ed enti; salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del TUIR, se, in alternativa:

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Si considerano, altresì, residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia.

Devono considerarsi residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 73 comma 5-quater, salvo prova contraria, le società o gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi 1 e 2, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

Si considerano residenti nel territorio dello Stato - salvo prova contraria - i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli indicati nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (comma 3 dell'art. 73 del TUIR). Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto sopra richiamato quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi (circolari dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2007, n. 48 e del 26 gennaio 2009, n. 1). Sono comprese tra le società, a questi effetti, anche le società di tipo personale e le società di tipo diverso da quelle regolate dalla legge italiana non residenti (art. 2509 c.c.).

2.4.3 Società ed enti non residenti nel territorio dello Stato

Le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, compresi i trust, non residenti nel territorio dello Stato sono soggetti ad imposizione in Italia soltanto per i redditi ivi prodotti, ad esclusione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente non residente, occorre aver riguardo soltanto alla natura dell'attività svolta in Italia, prescindendo dalla connotazione che l'ente assume nell'ordinamento del Paese di appartenenza.

Gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, per i quali valgono le regole previste per le società di capitali e gli enti commerciali residenti, determinano il reddito complessivo secondo le norme concernenti il reddito di impresa, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia, considerando tali anche le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR e le plusvalenze relative alle partecipazioni sociali indicate nell'art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR.

Il conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle eventuali altre attività produttive di redditi imponibili svolte in Italia, corredato della situazione patrimoniale, e il bilancio o rendiconto generale della società o ente dovranno essere esibiti su richiesta dell'ufficio finanziario territorialmente competente.

Il reddito complessivo degli enti non commerciali ed equiparati che hanno esercitato attività commerciale con stabile organizzazione nel territorio è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa, diversi, nonché dai redditi di lavoro autonomo prodotti nel territorio dello Stato. Ai fini della determinazione del reddito di impresa si tiene conto anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati, o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché degli utili distribuiti da società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR e delle plusvalenze relative alle partecipazioni sociali indicate nell'art. 23, comma 1, lett. f), del TUIR.

Deve essere predisposto e conservato l'apposito conto economico relativo alla gestione della stabile organizzazione e alle eventuali altre attività produttive di redditi imponibili svolte in Italia, corredato di una situazione patrimoniale, se l'ammontare dei ricavi delle attività commerciali conseguiti nel precedente periodo di imposta è stato superiore a euro 400.000,00, se dette attività hanno avuto per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a euro 700.000,00, se hanno avuto per oggetto altre attività o se è stata esercitata l'opzione per il regime ordinario.

Il predetto conto economico e il bilancio o rendiconto generale della società o ente dovranno essere esibiti su richiesta del competente ufficio finanziario.

3. MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

3.1. COME SI PRESENTA

La dichiarazione, sia unificata che in forma autonoma, è presentata in via telematica dai seguenti soggetti (art. 3, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322):

- contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto;
- soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 4 dello stesso d.P.R. n. 322 del 1998;
- soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore e dei parametri.
- gli intermediari abilitati, i curatori fallimentari e i commissari liquidatori.

Le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato e, conseguentemente, si rende applicabile la sanzione da 258 a 2.065 euro ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 471 del 1997 (circolare n. 54/E del 19 giugno 2002).

I soggetti non obbligati alla presentazione telematica possono presentare la dichiarazione, Modello UNICO, presso un ufficio postale.

La dichiarazione può essere trasmessa:

- a) direttamente;
- b) tramite intermediari abilitati.

I servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, Entratel e Fisconline, sono accessibili via Internet all'indirizzo <http://telematici.agenziaentrate.gov.it>. Rimane ferma la possibilità di accedere a Entratel attraverso la rete privata virtuale, per gli utenti che ne fanno ancora uso.

a) Presentazione telematica diretta

I soggetti che predispongono la propria dichiarazione possono scegliere di trasmetterla direttamente; in tal caso la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

I soggetti che scelgono di trasmettere direttamente la dichiarazione devono obbligatoriamente avvalersi:

- del **servizio telematico Entratel**, qualora sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770 semplificato o ordinario), in relazione ad un numero di soggetti superiore a venti;
- del **servizio telematico Fisconline**, qualora sussista l'obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti ovvero, pur avendo l'obbligo di presentare telematicamente le altre dichiarazioni previste dal d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

I soggetti diversi dalle persone fisiche effettuano la trasmissione telematica della dichiarazione tramite i propri incaricati, nominati secondo le modalità descritte nella circolare n. 30/E del 25 giugno 2009 e nel relativo allegato tecnico.

b) Presentazione telematica tramite intermediari abilitati (soggetti incaricati e società del gruppo)

Soggetti incaricati (art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni)

Gli intermediari indicati nell'art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, sono obbligati a trasmettere all'Agenzia delle Entrate per via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, sia le dichiarazioni da loro predisposte per conto del dichiarante sia le dichiarazioni predisposte dal contribuente per le quali hanno assunto l'impegno alla presentazione per via telematica.

Sono obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni gli intermediari abilitati appartenenti alle seguenti categorie:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- gli iscritti negli albi degli avvocati;
- gli iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al d.lgs. 21 gennaio 1992, n. 88;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del d.lgs. n. 241 del 1997;
- associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i Caf - dipendenti;
- i Caf - imprese;
- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale;
- i notai iscritti nel ruolo indicato nell'art. 24 della legge 16 febbraio 1913, n. 89;
- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari.

Sono altresì obbligati alla presentazione telematica delle dichiarazioni gli studi professionali e le società di servizi in cui almeno la metà degli associati o più della metà del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli, come specificati dal decreto dirigenziale 18 febbraio 1999.

Tali soggetti possono assolvere l'obbligo di presentazione telematica delle dichiarazioni avvalendosi, altresì, di società partecipate dai consigli nazionali, dagli ordini, collegi e ruoli individuati nel predetto decreto, dai rispettivi iscritti, dalle associazioni rappresentative di questi ultimi, dalle relative casse nazionali di previdenza, dai singoli associati alle predette associazioni.

Società del gruppo (art. 3, comma 2-bis)

Nell'ambito del gruppo la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei soggetti appartenenti al gruppo stesso, nel quale almeno una società o ente sia obbligato alla presentazione delle dichiarazioni per via telematica, può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo esclusivamente attraverso il servizio telematico Entratel. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante e le società controllate.

Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente. Tale disposizione si applica, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127 e del d.lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 e alle imprese soggette all'IRES (imposta sul reddito delle società) indicate nell'elenco di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 38 del predetto d.lgs. n. 127 e nell'elenco di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 40 del predetto d.lgs. n. 87.

La società del gruppo può effettuare la presentazione per via telematica delle dichiarazioni delle altre società che appartengono al medesimo gruppo nel momento in cui viene assunto l'impegno alla presentazione della dichiarazione. Possono altresì avvalersi delle stesse modalità di presentazione telematica le società appartenenti al medesimo gruppo che operano come rappresentanti fiscali di società estere, ancorché queste ultime non appartengano al medesimo gruppo.

È possibile presentare, contemporaneamente o in momenti diversi, alcune dichiarazioni direttamente ed altre tramite le società del gruppo o un intermediario.

Le società e gli enti che assolvono all'obbligo di presentazione per via telematica rivolgendosi ad un intermediario abilitato o ad una società del gruppo non sono tenuti a richiedere l'abilitazione alla trasmissione telematica.

Per incaricare un'altra società del gruppo della presentazione telematica della propria dichiarazione, la società dichiarante deve consegnare la propria dichiarazione, debitamente sottoscritta, alla società incaricata; quest'ultima società dovrà osservare tutti gli adempimenti previsti per la presentazione telematica da parte degli intermediari abilitati e descritti nel paragrafo seguente.

I soggetti diversi dalle persone fisiche effettuano la trasmissione telematica della presente dichiarazione tramite i propri incaricati, nominati secondo le modalità descritte nella circolare n. 30/E del 25 giugno 2009 e nel relativo allegato tecnico.

Documentazione che l'intermediario deve rilasciare al dichiarante e prova della presentazione della dichiarazione

Sulla base delle disposizioni contenute nel citato d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, gli intermediari abilitati e le società del gruppo incaricate della trasmissione telematica, devono:

- rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'impegno a presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione gli è stata consegnata già compilata o verrà da lui predisposta; detto impegno dovrà essere datato e sottoscritto dall'intermediario o dalla società del gruppo, seppure rilasciato in forma libera. La data di tale impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica" posto nel frontespizio della dichiarazione;
- rilasciare altresì al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica, l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento. Detta comunicazione è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione, debitamente sottoscritta, ed alla restante documentazione per il periodo previsto dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria;
- conservare copia della dichiarazione trasmessa, anche su supporto informatico, per lo stesso periodo previsto dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo.

Il contribuente dovrà verificare il puntuale rispetto dei suddetti adempimenti da parte dell'intermediario, segnalando eventuali inadempienze a qualsiasi Ufficio della Regione in cui è fissato il proprio domicilio fiscale e rivolgersi, eventualmente, ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione.

ATTENZIONE: *la conservazione dei documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dal decreto del 17 giugno 2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto - articolo 21, comma 5, del decreto legislativo n. 82 del 2005".*

Comunicazione di avvenuta presentazione della dichiarazione

La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione per via telematica, è trasmessa telematicamente all'utente che ha effettuato l'invio. Tale comunicazione è consultabile nella Sezione "Ricevute" del sito, <http://telematici.agenziaentrate.gov.it>. La comunicazione di ricezione può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

In relazione alla verifica della tempestività delle dichiarazioni presentate per via telematica, si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24 settembre 1999).

Responsabilità dell'intermediario abilitato

In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni l'art. 7-bis, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 prevede, a carico degli intermediari, una sanzione da euro 516 a euro 5.164 con riferimento alla quale deve ritenersi consentito il ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo le modalità da ultimo chiarite con la circolare 52/E del 27 settembre 2007.

È prevista altresì la revoca dell'abilitazione quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

Modalità di abilitazione

Le modalità per ottenere l'abilitazione al servizio telematico Fisconline o Entratel, sono, reperibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo: www.agenziaentrate.gov.it.

3.2 QUANDO SI PRESENTA

Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dei soggetti IRES (modello UNICO SC e UNICO ENC), compresa quella unificata (redditi e IVA) scade l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (art. 2, d.P.R. n. 322 del 1998). Ad esempio, un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovrà presentare la dichiarazione in via telematica, entro il 30 settembre 2015. Un contribuente, invece, con periodo d'imposta 1° luglio 2014 – 30 giugno 2015, dovrà presentare la dichiarazione dei redditi (modello UNICO 2015) entro il 31 marzo 2016.

Le società o associazioni di cui all'art. 6, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, (modello UNICO SP) presentano la dichiarazione entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine sono considerate valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge (articoli 2 e 8 del d.P.R. n. 322 del 1998). Quelle presentate, invece, con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

4. VERSAMENTI – ACCONTI – COMPENSAZIONE – RATEAZIONE

4.1 VERSAMENTI

I versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione delle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, compresa quella unificata, sono effettuati entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa; tali società o associazioni, nelle ipotesi di liquidazione, trasformazione, fusione e scissione di cui agli articoli 5 e 5-bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, effettuano i versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES, compresa quella unificata, e quello relativo alla prima rata di acconto, è effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. (art. 17, comma 1, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, modificato dall'art. 17 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175).

I soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano i versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) i versamenti devono, comunque, essere effettuati entro il giorno 16 del mese successivo a quello sopra indicato (ad esempio: in caso di approvazione del bilancio in data 30 giugno 2015, la società deve effettuare i versamenti entro il 16 luglio 2015. Parimenti, in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 30 giugno 2015, la società deve effettuare i versamenti entro il 16 luglio 2015).

I versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini stabiliti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo (art. 17, comma 2, d.P.R. n. 435 del 2001).

Se il termine di pagamento scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

Se il soggetto presenta la dichiarazione IVA all'interno della dichiarazione unificata, può:

- versare in unica soluzione entro il 16 marzo;
- rateizzare dal 16 marzo, con la maggiorazione dello 0,33% mensile dell'importo di ogni rata successiva alla prima;
- versare in unica soluzione entro la scadenza del termine di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi presentata in forma unificata, con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi alla scadenza del 16 marzo;

– rateizzare dal termine di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi presentata in forma unificata, maggiorando dapprima l'importo da versare dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.

I contribuenti che effettuano il versamento dell'IVA a saldo entro il termine di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata e scelgono di effettuare la compensazione fra debiti e crediti d'imposta non sono tenuti a corrispondere la maggiorazione dello 0,40 per cento. Nel caso in cui l'importo delle somme a debito sia superiore a quello delle somme a credito, la maggiorazione si applica solamente alla differenza tra debiti e crediti e va versata unitamente all'imposta.

I contribuenti IVA trimestrali, di cui all'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e successive modificazioni, che effettuano il versamento dell'IVA a saldo alla scadenza prevista per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, devono indicare nella colonna "Importi a debito versati" della sezione "Erario" un unico importo comprensivo dell'IVA da versare quale conguaglio annuale, degli interessi dovuti da tali contribuenti nella misura dell'1 per cento e della maggiorazione dello 0,40 per cento dovuta per il differimento di tale versamento.

I versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione (IRES, imposte addizionali, imposte sostitutive, IVA) vanno effettuati utilizzando il modello di pagamento unificato F24. I titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte dovute (art. 37, comma 49, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223). Dal 1° ottobre 2014, anche i soggetti non titolari di partita IVA devono presentare il modello F24 in via telematica in caso di pagamenti per importi superiori a euro mille oppure in caso di importi a credito compensati.

I versamenti non vanno effettuati se gli importi a debito delle singole imposte o addizionali, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, non superano ciascuno il limite di 12 euro (art. 1, comma 137, della legge 23 dicembre 2005, n. 266).

4.2 ACCONTI

I versamenti di acconto dell'IRES (legge 23 marzo 1977, n. 97) sono effettuati in due rate salvo che il versamento della prima rata non superi euro 103 (art. 17, comma 3, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435). L'acconto non è dovuto se l'imposta relativa al periodo d'imposta precedente al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto è di ammontare non superiore a 20,66 euro.

La percentuale dell'acconto dell'IRES è fissata nella misura del 100 per cento.

Il quaranta per cento dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento è effettuato:

- a) per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla presente dichiarazione, vale a dire entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. La prima rata può essere versata entro il trentesimo giorno successivo al termine ordinario di scadenza, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Per coloro che effettuano la compensazione, la maggiorazione si applica solamente sulla differenza tra debiti e crediti, se positiva;
- b) per la seconda o unica rata, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.

Ai fini del computo dell'acconto, non si può tener conto, nella misura del 70 per cento, delle ritenute sugli interessi, premi e altri frutti dei titoli di cui all'art. 1 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, scomutate per il periodo d'imposta precedente (cfr. art. 13, comma 1, del decreto legislativo n. 239 del 1996).

In caso di adesione al regime di tassazione per trasparenza (artt. 115 e 116 del TUIR), l'obbligo di versamento dell'acconto permane, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, anche in capo alla società partecipata.

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale, al versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società o ente consolidante. Per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuato, ai sensi dell'art. 118, co. 3, del TUIR, sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate, ovvero, sulla base di quanto disposto dall'art. 4 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

Il versamento dell'acconto dell'imposta dovuta sui redditi derivanti da partecipazioni in soggetti esteri residenti in Paesi o territori diversi da quelli di cui all'art. 168-bis del TUIR assoggettati a tassazione separata nel quadro RM della presente dichiarazione (quadro RM del modello UNICO SC e quadro RM, sezione II, del modello UNICO ENC va effettuato secondo i termini e le modalità sopra indicate. L'acconto va, tuttavia, determinato autonomamente rispetto all'acconto per i redditi assoggettati in via ordinaria ad IRES.

Nella determinazione dell'acconto dovuto, si assume, quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tenere conto, tra le altre, delle seguenti disposizioni:

- art. 34, comma 2, della legge 12 novembre 2011, n. 183 (stabilità 2012);
- art. 49-bis, comma 5, del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171.

I soggetti che beneficiano della deduzione c.d. "ACE" (art. 1 del decreto-legge n. 201 del 2011) determinano l'acconto delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 utilizzando l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al periodo d'imposta precedente (comma 138 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147).

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2015, occorre tenere conto della rivalutazione dei redditi dominicale e agrario (art. 7, comma 4, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91).

I soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo, per i quali trovano applicazione le norme sopra citate devono comunicare alla società o ente consolidante i dati necessari per la corretta determinazione dell'acconto dovuto in capo al gruppo consolidato.

4.3 COMPENSAZIONE

I debiti e i crediti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, Inps, Regioni, Inail) risultanti dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive possono essere oggetto di compensazione (art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241). La compensazione è effettuata mediante il modello di pagamento F24. Possono avvalersi di tale facoltà anche i contribuenti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione in forma unificata.

I crediti risultanti dal modello UNICO 2015 possono essere utilizzati in compensazione dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, compreso il credito IVA di importo fino a 5.000 euro.

L'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale in misura superiore a 5.000 euro può essere effettuato a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge.

Inoltre, per l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale per importi superiori a 15.000 euro è necessaria l'apposizione nella dichiarazione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero dell'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice Civile.

I contribuenti che utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a 15.000 euro annui devono far apporre sulla dichiarazione il visto di conformità (art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e circolare n. 28/E 25 settembre 2014) ovvero dell'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile.

Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla medesima dichiarazione. Ad esempio, l'eccedenza a credito IRES può essere utilizzata per compensare altri debiti (IVA, ritenute) piuttosto che per diminuire l'acconto IRES. Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- in compensazione, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi. In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero;
- in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta. In tal caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

Il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o utilizzabili in compensazione ai sensi del decreto legislativo n. 241 del 1997, a partire dall'anno 2014, è di euro 700.000,00 per ciascun anno solare (art. 9, comma 2, decreto-legge n. 35 del 2013).

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al suddetto limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di euro 700.000,00, anche se la compensazione è effettuata mediante il modello F24.

Per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è prevista la sanzione dal 100 al 200 per cento dell'importo indebitamente fruito (art. 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 e successive modificazioni).

4.4 RATEAZIONE

Tutti i contribuenti possono avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto in un numero massimo di sei rate.

I dati relativi alla rateazione (rata da pagare e numero di rate prescelto) vanno riportati nella colonna "rateazione/regione/prov." del Modello di versamento F24.

Sono esclusi dalla rateazione solo gli importi a titolo di seconda o unica rata di acconto IRES ovvero a titolo di acconto IVA.

Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza per i soggetti titolari di partita IVA, ovvero entro la fine di ciascun mese per gli altri soggetti.

Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo (art. 5 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009) da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda. Sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33 per cento in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento. Ad esempio, qualora la prima rata di versamento scada il 16 giugno 2015 la seconda scade il successivo 16 luglio con l'applicazione degli interessi dello 0,33 per cento. Qualora, invece, la prima rata di versamento scada il 16 luglio 2015, la seconda scade il successivo 20 agosto 2015, con l'applicazione degli interessi dello 0,33 per cento. Gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui all' art. 17, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, compresi i versamenti rateali, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione (art. 37, comma 1-bis, decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223).

Gli interessi da rateazione non vanno cumulati all'imposta, ma versati separatamente mediante l'apposito codice tributo.

I soggetti che effettuano i versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini di scadenza previsto per ciascuno di essi, devono preventivamente maggiorare le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo (all'art. 17, comma 2, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 e successive modificazioni). Pertanto, il soggetto che fruisce del differimento dal 16 giugno al 16 luglio 2015 (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 128 del 6 giugno 2007), ai fini della rateazione, può fare riferimento al prospetto sopra riportato, avendo cura di maggiorare preventivamente gli importi della misura dello 0,40 per cento.

Al riguardo, si veda il seguente prospetto:

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	16 giugno	0,00	16 luglio	0,00
2 ^a	16 luglio	0,33	20 agosto	0,33
3 ^a	20 agosto	0,66	16 settembre	0,66
4 ^a	16 settembre	0,99	16 ottobre	0,99
5 ^a	16 ottobre	1,32	17 novembre	1,32
6 ^a	17 novembre	1,65		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento

Nel caso, invece, di un contribuente non titolare di partita IVA, il pagamento della prima rata può essere effettuato entro il 16 giugno 2015, ovvero entro il 16 luglio 2015. La seconda rata deve essere versata entro il 30 giugno 2015 con l'applicazione degli interessi dello 0,16 per cento, ovvero entro il 31 luglio 2015 con l'applicazione degli interessi dello 0,16 per cento.

Al riguardo, si veda il seguente prospetto:

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	16 giugno	0,00	16 luglio	0,00
2 ^a	30 giugno	0,16	31 luglio	0,16
3 ^a	31 luglio	0,49	31 agosto	0,49
4 ^a	31 agosto	0,82	30 settembre	0,82
5 ^a	30 settembre	1,15	2 novembre	1,15
6 ^a	2 novembre	1,48	30 novembre	1,48
7 ^a	30 novembre	1,81		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

5. RAVVEDIMENTO E SANZIONI

RAVVEDIMENTO

A) Errori concernenti la dichiarazione

L'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato da ultimo dall'articolo 1, comma 637, della legge n. 190 del 2014 ("Legge di stabilità per il 2015"), consente di regolarizzare, mediante il ravvedimento, le violazioni commesse in sede di predisposizione e di presentazione della dichiarazione, nonché di pagamento delle somme dovute.

Il contribuente può avvalersi del ravvedimento operoso anche qualora siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, fatte salve le ipotesi in cui sia stato notificato un atto di liquidazione o accertamento comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Il ravvedimento operoso consente di rimuovere le violazioni commesse usufruendo di una riduzione delle relative sanzioni. In caso di ravvedimento, le sanzioni applicabili sono pari a:

- 1/10 del minimo, se il pagamento del tributo o di un acconto viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua scadenza
- 1/9 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore
- 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore
- 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore
- 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore
- 1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta.

Inoltre, per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, la sanzione è pari allo 0,2% per ogni giorno di ritardo e alla stessa si accompagna il versamento dei relativi interessi legali, con maturazione giorno per giorno (tasso del 2,5% dal 1° gennaio 2012, dell'1 per cento dal 1° gennaio 2014 e dello 0,5 per cento dal 1° gennaio 2015).

B) Errori concernenti la compilazione del modello di versamento F24

Nell'ipotesi in cui il modello di versamento F24 sia compilato erroneamente in modo da non consentire l'identificazione del soggetto che esegue i versamenti ovvero la corretta imputazione della somma versata, al fine di correggere gli errori commessi, il contribuente può presentare direttamente ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate un'istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul modello F24 (vedi circolare n. 5/E del 21 gennaio 2002).

Mediante tale procedura è possibile correggere i dati delle sezioni "Erario" e "Regioni – Enti Locali" relativi a:

- codice fiscale;
- periodo di riferimento;
- codice tributo;
- suddivisione in più tributi dell'importo versato con un solo codice tributo.

Sanzioni amministrative

<p>Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o presentazione della stessa con ritardo superiore a 90 giorni, ovvero dichiarazione nulla ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.P.R. 322 del 1998, in quanto non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale, non regolarizzata entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio.</p>	<p>- in presenza di debito d'imposta sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di euro 258 (articolo 1, comma 1 del d.lgs. n.471 del 1997) - in assenza di debito d'imposta sanzione da euro 258 a euro 1032 (articolo 1, comma 1 del d.lgs. n. 471 del 1997) La sanzione può essere aumentata fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.</p>
<p>Presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni</p>	<p>Sanzione da euro 258 a euro 1032 (può essere aumentata fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili). Resta ferma l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi.</p>
<p>Dichiarazione infedele: dichiarazione in cui è indicato un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, ovvero sono esposte indebite detrazioni d'imposta o indebite deduzioni dall'imponibile (anche se attribuite in sede di ritenute alla fonte).</p>	<p>Sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta e/o della differenza del credito (articolo 1, comma 2, del d.lgs. n.471 del 1997).</p> <p>La misura della predetta sanzione è elevata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - del 10% nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti - del 50% nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. <p>Le maggiorazioni del 10% e del 50% non si applicano se il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quello dichiarato (articolo 1, commi 2-bis e 2-bis1)</p> <ul style="list-style-type: none"> - di 1/3 se le violazioni riguardano redditi prodotti all'estero, (con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi) (articolo 1, comma 3) - del 100% se l'omissione riguarda investimenti ed attività di natura finanziaria detenute negli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001. (articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009)
<p>Dichiarazione non redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo. Omissione o inesatta indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante, per la determinazione del tributo o di ogni altro elemento utile per i previsti controlli.</p>	<p>Sanzione da euro 258 a euro 2.065 (articolo 8, comma 1 del d.lgs. n. 471 del 1997). Quando l'omissione o l'incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e dei componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR (art. 8, comma 3-bis), sempre che il contribuente fornisca la prova di cui al predetto comma, si applica una sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000.</p>
<p>Violazione degli obblighi relativi al numero di codice fiscale: omessa o inesatta indicazione del proprio codice fiscale, omessa o inesatta comunicazione a terzi del proprio codice fiscale, omessa indicazione del codice fiscale comunicato da altri soggetti.</p>	<p>Sanzione da euro 103 a euro 2.065 (art. 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 605).</p>
<p>Violazioni dell'obbligo di versamento: omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'imposta in acconto o a saldo o della maggiore imposta risultante dai controlli automatici e formali effettuati ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.</p>	<p>Sanzione del 30% dell'importo non versato (articolo 13 del d.lgs n. 471 del 1997).</p> <p>Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione del 30 per cento, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Tale riduzione opera anche in sede di contestazione da parte dell'ufficio.</p> <p>La predetta sanzione del 30 % è ridotta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ad un terzo (10%) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (articolo 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462) - ai due terzi (20%) nei casi in cui le somme dovute siano pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale effettuato ai sensi dell'art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 (art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462). <p>Per ulteriori chiarimenti in merito si veda la circolare n. 27/E del 2 agosto 2013.</p>
<p>Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute.</p>	<p>Sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti.</p> <p>Sanzione del 200% dell'importo dei crediti compensati in misura superiore a 50.000 euro (articolo 27, comma 18, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185) per ciascun anno solare.</p> <p>Qualora la violazione sia rilevata in sede di controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si applica la sanzione del 30% (circ. n. 18 del 10 maggio 2011).</p>

Sanzioni penali

<p>Dichiarazione fraudolenta: indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</p>	<p>Reclusione da 18 mesi a 6 anni (articolo 2, comma 1)</p>
<p>Dichiarazione fraudolenta: indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, quando congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore a euro 30.000; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicato in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro 1.000.000</p>	<p>Reclusione da 18 mesi a 6 anni (articolo 3)</p>
<p>Dichiarazione infedele: indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, quando congiuntamente a) l'imposta evasa è superiore a euro 50.000; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi) è superiore al 10% dell'ammontare degli elementi attivi indicato in dichiarazione o, comunque, superiore a euro 2.000.000</p>	<p>Reclusione da 1 a 3 anni (articolo 4)</p>
<p>Dichiarazione omessa: quando l'imposta evasa è superiore a euro 30.000. Agli effetti penali non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto</p>	<p>Reclusione da 1 a 3 anni (articolo 5)</p>
<p>Utilizzo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.</p>	<p>Reclusione da 6 mesi a 2 anni (art. 10-quater)</p>