

**Proroga dei termini di presentazione delle
dichiarazioni dei redditi e IRAP - Effetti
sugli adempimenti collegati**

1 PREMESSA

Con il DPCM 26.7.2017, pubblicato sulla *G.U.* 28.7.2017 n. 175, è stata disposta la proroga al 31.10.2017 dei termini di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi (diverse dai modelli 730) e delle dichiarazioni IRAP:

- i cui termini ordinari di presentazione scadono nel periodo compreso tra l'1.7.2017 e il 30.9.2017 (senza considerare il differimento a lunedì 2.10.2017, in quanto il 30.9.2017 cade di sabato);
- ovvero che scadono nel periodo dall'1.7.2017 al 16.10.2017, in relazione ai soggetti coinvolti dalle novità in materia di bilancio e dalle disposizioni di coordinamento *ex art. 13-bis* del DL 244/2016 (conv. L. 19/2017); per tali soggetti, infatti, il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP era già stato prorogato al 16.10.2017 dal suddetto art. 13-*bis*.

L'applicazione della proroga al 31.10.2017 dei termini di presentazione delle dichiarazioni:

- non presuppone il possesso di determinate categorie reddituali (redditi d'impresa o di lavoro autonomo), come è invece avvenuto per la proroga dei versamenti (*ex* DPCM 20.7.2017 e DPCM 3.8.2017);
- riguarda quindi tutti i contribuenti, a condizione che il termine di presentazione della dichiarazione, in base alle precedenti disposizioni, fosse scaduto nei suddetti periodi.

La proroga in esame, che si applica solo nel 2017, è stata infatti motivata dall'esigenza di:

- accogliere le richieste avanzate dalle categorie professionali, in relazione ai numerosi adempimenti fiscali da porre in essere per conto dei contribuenti;
- unificare il termine di presentazione delle dichiarazioni relative al 2016, indipendentemente dall'applicazione delle novità in materia di bilancio e delle disposizioni di coordinamento *ex art. 13-bis* del DL 244/2016 convertito.

Per effetto della proroga al 31.10.2017 del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, sono conseguentemente differite le scadenze per:

- gli adempimenti collegati al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP;
- i ravvedimenti operosi.

2 DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP DELLE PERSONE FISICHE

A seguito della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, le persone fisiche devono trasmettere, in via telematica, entro il 31.10.2017, in luogo del termine ordinario del 30.9.2017 (differito al 2.10.2017 in quanto il 30.9.2017 cade di sabato):

- i modelli REDDITI 2017 PF, relativi al 2016;
- le dichiarazioni IRAP 2017 relative al 2016, in relazione agli imprenditori individuali e ai lavoratori autonomi che integrano i presupposti per la relativa presentazione.

2.1 PERSONE FISICHE CHE HANNO PRESENTATO IL MODELLO 730/2017

La proroga al 31.10.2017 rileva anche per i contribuenti persone fisiche che hanno presentato il modello 730/2017 ma che devono presentare anche uno o più quadri del modello REDDITI 2017 PF (quadri RT, RM, RW e AC), unitamente al relativo frontespizio, al fine di indicare redditi o dati che non sono previsti dal modello 730 stesso.

2.1.1 Presentazione del quadro RT del modello REDDITI 2017 PF

Oltre al modello 730/2017, deve essere presentato anche il quadro RT del modello REDDITI 2017 PF se, nel 2016:

- sono state realizzate plusvalenze o altri redditi diversi ai sensi dell'art. 67 co. 1 lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*) del TUIR, soggetti alla relativa imposta sostitutiva nell'ambito del

“regime della dichiarazione” (il contribuente non deve quindi aver optato per il regime del “risparmio amministrato” o del “risparmio gestito”, di cui, rispettivamente, agli artt. 6 e 7 del DLgs. 461/97);

- oppure ci si è avvalsi della possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate possedute all'1.1.2016, al fine di indicare i dati relativi alla rivalutazione effettuata, indipendentemente dal fatto che le partecipazioni siano state cedute.

2.1.2 Presentazione del quadro RM del modello REDDITI 2017 PF

Oltre al modello 730/2017, deve essere presentato anche il quadro RM del modello REDDITI 2017 PF se, nel 2016:

- sono stati percepiti trattamenti di fine rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa, assoggettati a tassazione separata, corrisposti da soggetti non obbligati per legge ad effettuare le ritenute d'acconto in quanto non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta (es. TFR corrisposti da persone fisiche “private” ai propri collaboratori domestici);
- oppure ci si è avvalsi della possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto dei terreni agricoli ed edificabili, posseduti all'1.1.2016, al fine di indicare i dati relativi alla rivalutazione effettuata, indipendentemente dal fatto che i terreni siano stati ceduti;
- oppure sono stati percepiti redditi di capitale di fonte estera, per i quali si applica l'imposizione sostitutiva di cui all'art. 18 del TUIR, oppure interessi, premi e altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, ai quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva di cui al DLgs. 239/96, sempreché, ove possibile, non si sia optato per la tassazione ordinaria;
- oppure sono stati percepiti proventi derivanti da depositi a garanzia per i quali è dovuta un'imposta sostitutiva del 20%, ai sensi dell'art. 7 co. 1 - 4 del DL 323/96, maturati fino al 31.12.2011;
- oppure sono stati conseguiti redditi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di navi e imbarcazioni da diporto, assoggettati all'imposta sostitutiva del 20%.

2.1.3 Presentazione del quadro RW del modello REDDITI 2017 PF

Oltre al modello 730/2017, devono presentare anche il quadro RW del modello REDDITI 2017 PF i contribuenti che, nel 2016:

- hanno detenuto investimenti all'estero, ovvero attività estere di natura finanziaria, soggetti agli obblighi di monitoraggio fiscale;
- oppure devono determinare l'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e/o sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE).

2.1.4 Presentazione del quadro AC del modello REDDITI 2017 PF

L'amministratore di condominio deve presentare anche il quadro AC del modello REDDITI 2017 PF, se non è già stato compilato il quadro K del modello 730/2017, al fine di comunicare all'Amministrazione finanziaria:

- l'elenco dell'ammontare dei beni e dei servizi acquistati dal condominio nell'anno solare ed i dati identificativi dei relativi fornitori;
- i dati catastali degli immobili oggetto di interventi edilizi sulle parti comuni condominiali, per i quali spetta la prevista detrazione d'imposta.

2.2 SOGGETTI NON RESIDENTI

Il nuovo termine del 31.10.2017 si applica anche alle persone fisiche non residenti che devono dichiarare redditi prodotti in Italia nel 2016 e che devono quindi presentare il modello REDDITI 2017 PF.

Si ricorda che i contribuenti in esame possono avvalersi anche della spedizione della dichiarazione in forma cartacea:

- mediante raccomandata o mezzo equivalente;
- al Centro Operativo di Venezia dell'Agenzia delle Entrate.

2.3 EREDI

La proroga disposta dal DPCM 26.7.2017 ha effetto anche per le dichiarazioni che devono essere presentate dagli eredi in relazione al contribuente defunto, ai sensi dell'art. 65 del DPR 600/73, tenendo presente che i termini di presentazione delle dichiarazioni, pendenti alla data della morte del contribuente, o scadenti entro 4 mesi da essa, sono prorogati di 6 mesi in favore degli eredi.

Nell'ipotesi di proroga dell'originario termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione, la C.M. 30.4.77 n. 7 ha infatti chiarito che:

- il differimento della scadenza comporta l'automatico spostamento in avanti del termine previsto dal suddetto art. 65 del DPR 600/73;
- la scadenza dei 6 mesi consentiti da tale norma può essere stabilita con riguardo al termine prorogato e non già a quello originario per la presentazione della dichiarazione.

Pertanto, a seguito della proroga, gli eredi devono presentare, in via telematica, i modelli REDDITI 2017 PF e IRAP 2017 cui era obbligato il defunto:

- entro il 31.10.2017, se il decesso è avvenuto tra l'1.1.2016 e il 30.6.2017;
- entro il 30.4.2018, se il decesso è avvenuto tra l'1.7.2017 e il 31.10.2017 (termine prorogato di 6 mesi ex art. 65 del DPR 600/73).

3 DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP DELLE SOCIETÀ DI PERSONE E DEI SOGGETTI EQUIPARATI

A seguito della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, le società di persone e i soggetti equiparati (es. studi professionali associati) devono trasmettere in via telematica, entro il 31.10.2017:

- i modelli REDDITI 2017 SP, relativi al 2016;
- le dichiarazioni IRAP 2017, relative al 2016.

3.1 CESSAZIONE DELLA SOCIETÀ DI PERSONE SENZA FORMALE LIQUIDAZIONE

Il nuovo termine del 31.10.2017 si applica anche in caso di cessazione nel 2016 della società di persone senza formale liquidazione.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative alla società cessata devono essere presentate in base ai termini ordinari e non a quelli previsti in caso di liquidazione.

Esempio

Una sas cessata senza formale liquidazione il 20.11.2016 deve trasmettere in via telematica le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al periodo "ante cessazione" (1.1.2016 - 20.11.2016):

- entro i termini ordinari di presentazione, quindi entro il 30.9.2017, termine differito al 2.10.2017 in quanto il 30.9.2017 cade di sabato e ora prorogato al 31.10.2017;
- utilizzando, rispettivamente, i "vecchi" modelli UNICO 2016 SP e IRAP 2016.

3.2 CESSAZIONE DELLA PLURALITÀ DEI SOCI DELLA SOCIETÀ DI PERSONE E PROSEGUIMENTO DELL'ATTIVITÀ DA PARTE DEL SOCIO SUPERSTITE

Il nuovo termine del 31.10.2017 si applica anche in caso di cessazione nel 2016 della pluralità dei soci della società di persone e proseguimento dell'attività da parte del socio superstite.

Il venire meno della pluralità dei soci, quando si protrae per un periodo superiore a 6 mesi, costituisce infatti una delle cause che comportano *ex lege* lo scioglimento di una società di persone.

In tal caso, tuttavia, è possibile che il socio superstite prosegua l'attività come imprenditore individuale.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che le dichiarazioni dei redditi e IRAP, sia relative alla società di persone sciolta che al socio superstite, devono essere presentate nei termini ordinari del 30 settembre dell'anno successivo, quindi con applicazione della proroga al 31.10.2017 per le dichiarazioni relative al 2016.

Esempio

Si ipotizzi una snc composta da due soci. A seguito del recesso di uno dei soci in data 9.12.2015:

- la società si è sciolta il 9.6.2016, in quanto non è stata ricostituita la pluralità dei soci entro 6 mesi;
- il socio superstite prosegue l'esercizio dell'attività d'impresa in forma individuale.

In merito agli adempimenti dichiarativi, ne deriva che:

- la società di persone cessata deve presentare in via telematica, entro il termine differito del 31.10.2017, le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al periodo 1.1.2016 - 9.6.2016, utilizzando i "vecchi" modelli UNICO 2016 SP e IRAP 2016;
- il socio superstite, che prosegue l'attività d'impresa, deve presentare in via telematica, sempre entro il 31.10.2017:
 - il modello REDDITI 2017 PF, relativo al periodo d'imposta 2016, comprendente il reddito d'impresa prodotto come imprenditore individuale nel periodo 10.6.2016 - 31.12.2016;
 - la dichiarazione IRAP per il periodo 10.6.2016 - 31.12.2016 (modello IRAP 2017), per il periodo di svolgimento dell'attività come imprenditore individuale.

4 DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI E DEGLI ALTRI SOGGETTI IRES

A seguito della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, le società di capitali e gli altri soggetti IRES, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, devono trasmettere in via telematica, entro il 31.10.2017:

- i modelli REDDITI 2017 SC o ENC, relativi al 2016;
- le dichiarazioni IRAP 2017, relative al 2016.

Il termine del 31.10.2017 si applica anche ai soggetti coinvolti dalle novità in materia di bilancio e dalle disposizioni di coordinamento *ex art. 13-bis* del DL 244/2016 convertito, per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, in luogo dell'originario termine del 30.9.2017, era già stato prorogato di 15 giorni e sarebbe quindi scaduto il 16.10.2017 (in quanto il 15.10.2017 cade di domenica).

4.1 SOGGETTI IRES "NON SOLARI"

In relazione ai soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la proroga al 31.10.2017 si applica alle dichiarazioni dei redditi e IRAP che, sulla base dei termini ordinari, devono essere presentate dall'1.7.2017 al 30.9.2017 (senza considerare il differimento a lunedì 2.10.2017, in quanto il 30.9.2017 cade di sabato).

Esempio

Ad esempio, una spa con periodo d'imposta 1.12.2015 - 30.11.2016 deve presentare in via telematica le dichiarazioni dei redditi ed IRAP:

- entro la fine del nono mese successivo al 30.11.2016, quindi entro il 31.8.2017, termine che viene prorogato al 31.10.2017;
- utilizzando i “vecchi” modelli UNICO 2016 SC e IRAP 2016.

4.2 MODELLI CNM RELATIVI AL CONSOLIDATO FISCALE

La proroga disposta dal DPCM 26.7.2017 si applica anche alle dichiarazioni relative alla tassazione consolidata di gruppo (modelli CNM), che devono essere presentati dalle società o enti consolidanti entro lo stesso termine del modello REDDITI SC, ma in forma autonoma.

I modelli CNM 2017, relativi al periodo d'imposta 2016, devono quindi essere presentati entro il 31.10.2017.

5 DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP IN CASO DI LIQUIDAZIONI, FALIMENTI E OPERAZIONI STRAORDINARIE

La proroga al 31.10.2017 si applica anche alle dichiarazioni dei redditi e IRAP:

- che devono essere presentate in caso di procedure di liquidazione ordinaria, di procedure concorsuali (fallimento e liquidazione coatta amministrativa) o di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e trasformazioni);
- le quali, sulla base dei termini ordinari previsti per tali fattispecie, avrebbero dovuto essere presentate dall'1.7.2017 al 30.9.2017 (senza considerare il differimento a lunedì 2.10.2017, in quanto il 30.9.2017 cade di sabato).

Esempi

Ad esempio, una spa “solare” che è stata messa in liquidazione il 20.11.2016 con prosecuzione della liquidazione nel 2017, deve presentare, entro il 31.10.2017, le dichiarazioni dei redditi e IRAP riferite:

- al periodo “ante liquidazione” (1.1.2016 - 19.11.2016), che sarebbero scadute il 31.8.2017 (fine del nono mese successivo al 20.11.2016), utilizzando i “vecchi” modelli UNICO 2016 SC e IRAP 2016;
- al periodo 20.11.2016 - 31.12.2016 (primo periodo “post liquidazione”), che sarebbero scadute il 30.9.2017, utilizzando i modelli REDDITI 2017 SC e IRAP 2017.

Analogamente, in caso ad esempio di una trasformazione da snc a srl “solare” con efficacia dal 10.10.2016, entro il 31.10.2017 vanno presentate le dichiarazioni dei redditi e IRAP riferite:

- al periodo “ante trasformazione” (1.1.2016 - 9.10.2016), che sarebbero scadute il 31.7.2017 (fine del nono mese successivo al 10.10.2016), utilizzando i “vecchi” modelli UNICO 2016 SP e IRAP 2016;
- al periodo 10.10.2016 - 31.12.2016 (primo periodo “post trasformazione”), che sarebbero scadute il 30.9.2017, utilizzando i modelli REDDITI 2017 SC e IRAP 2017.

6 ADEMPIMENTI “COLLEGATI” AL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP

In conseguenza della proroga al 31.10.2017 disposta dal DPCM 26.7.2017, si determina il differimento delle scadenze anche in relazione agli adempimenti “collegati” al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Si tratta, infatti, di una vera e propria proroga disposta in via normativa e non semplicemente di un limitato “periodo di tolleranza” previsto dell’Agenzia delle Entrate per motivi tecnici collegati all’invio telematico (es. guasti o rallentamenti delle reti di trasmissione).

In quest'ultimo caso, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che per gli "adempimenti collegati" al termine di presentazione della dichiarazione si deve fare riferimento al termine ordinario; si vedano, al riguardo:

- i comunicati stampa dell'Agenzia delle Entrate 30.9.2010 n. 196 e 27.10.2010 n. 217, con i quali, a seguito di un guasto tecnico ai servizi telematici della stessa Agenzia era stato disposto il differimento degli adempimenti telematici in scadenza il 30.9.2010 al successivo 5.10.2010;
- il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate 1.3.2017 n. 46 e la ris. Agenzia delle Entrate 6.3.2017 n. 26, in relazione alla possibilità di considerare tempestive le dichiarazioni IVA 2017 (relative al 2016) presentate entro il 3.3.2017, rispetto alla scadenza del 28.2.2017, in considerazione dei temporanei rallentamenti nelle reti di trasmissione delle dichiarazioni registrati nella suddetta data del 28.2.2017.

6.1 PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI "CORRETTIVE NEI TERMINI" E INTEGRATIVE

Per effetto della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, sono quindi differiti al 31.10.2017 anche i termini per la trasmissione telematica delle:

- dichiarazioni "correttive nei termini" relative al periodo d'imposta 2016 (modelli REDDITI 2017, IRAP 2017 e CNM 2017);
- dichiarazioni "integrative" relative al periodo d'imposta 2015 (modelli UNICO 2016, IRAP 2016 e CNM 2016), al fine di beneficiare della disciplina applicabile in caso di presentazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

6.2 ESERCIZIO DI OPZIONI

Per effetto della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, sono quindi differiti al 31.10.2017 anche i termini per:

- l'esercizio (o la revoca), nell'ambito del modello REDDITI 2017, dell'opzione per i regimi fiscali del consolidato fiscale nazionale e mondiale, della trasparenza fiscale e della *tonnage tax*;
- l'esercizio (o la revoca), nell'ambito del modello IRAP 2017, da parte degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali, in contabilità ordinaria, dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole proprie delle società di capitali;
- la comunicazione delle opzioni o delle revoche dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili, attraverso la presentazione del quadro VO unitamente al modello REDDITI 2017, per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA.

6.3 "REMISSIONE IN BONIS"

Per effetto della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, entro il 31.10.2017 (termine di presentazione della "prima dichiarazione utile") è possibile avvalersi della c.d. "remissione *in bonis*" (art. 2 co. 1 del DL 16/2012), in caso di omissione dell'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale richiesti al fine di accedere a benefici di natura fiscale e a regimi opzionali:

- in presenza dei requisiti sostanziali richiesti;
- in assenza di attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- effettuando l'adempimento in precedenza omesso;
- versando la sanzione di 250,00 euro, con il modello F24, non compensabile.

6.4 VERSAMENTO IVA PER ADEGUAMENTO AI PARAMETRI CONTABILI

Per effetto della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, entro il 31.10.2017 scade il termine per effettuare il versamento degli importi dovuti a titolo di IVA per l'adeguamento del volume d'affari ai parametri contabili, senza applicazione di sanzioni e interessi (art. 4 co. 2 del DPR 195/99).

6.5 COMPILAZIONE DEL REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI

Per effetto della proroga disposta dal DPCM 26.7.2017, il termine per compilare il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del DPR 600/73) scade il 31.10.2017, congiuntamente al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

6.6 REGISTRAZIONI AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Per le imprese in contabilità semplificata, per effetto della proroga del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi disposta dal DPCM 26.7.2017, entro il 31.10.2017 scade inoltre il termine per effettuare sui registri IVA le annotazioni, ai sensi del DM 2.5.89:

- dei componenti rilevanti ai fini della determinazione del reddito (es. ammortamenti, accantonamenti di quiescenza e previdenza, plusvalenze, sopravvenienze attive, minusvalenze, sopravvenienze passive, oneri di utilità sociale, ratei e risconti, fatture da emettere e da ricevere, ecc.);
- del valore delle rimanenze.

6.7 REDAZIONE E SOTTOSCRIZIONE DELL'INVENTARIO

La proroga al 31.10.2017 del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi ha effetto anche in relazione alla redazione e sottoscrizione dell'inventario (artt. 2217 c.c. e 15 del DPR 600/73).

Poiché tali adempimenti devono essere effettuati entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in relazione al periodo d'imposta 2016 il termine viene quindi differito al 31.1.2018.

6.8 STAMPA SU CARTA DEI REGISTRI CONTABILI O CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEI DOCUMENTI INFORMATICI

La proroga al 31.10.2017 del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi produce effetti anche in relazione alla:

- stampa su carta dei registri contabili (art. 7 co. 4-ter del DL 357/94);
- conclusione della procedura di conservazione sostitutiva dei documenti informatici rilevanti ai fini fiscali (DM 17.6.2014).

Poiché tali adempimenti devono essere effettuati entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in relazione al periodo d'imposta 2016 il termine viene quindi differito al 31.1.2018.

Il termine del 31.1.2018 per la conclusione della procedura di conservazione sostitutiva si applica anche ai documenti rilevanti ai fini IVA (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46).

7 EFFETTI AI FINI DEI RAVVEDIMENTI OPEROSI

La proroga al 31.10.2017 del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP produce effetti anche in relazione ai termini previsti per i ravvedimenti operosi, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97, ad essa collegati.

Inoltre, sono applicabili le disposizioni introdotte dalla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), in base alle quali sono stati ampliati sia i termini che le modalità per il ravvedimento, con effetto anche per le violazioni commesse prima dell'1.1.2015 (entrata in vigore della L. 190/2014).

7.1 CAUSE OSTATIVE AL RAVVEDIMENTO OPEROSO

In base alla disciplina introdotta dalla suddetta L. 190/2014, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento operoso viene precluso solo mediante la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le "comunicazioni bonarie".

In precedenza, invece, il ravvedimento era precluso qualora la violazione fosse già stata constatata oppure fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti solidalmente obbligati, avessero avuto formale conoscenza.

7.2 RAVVEDIMENTI OPEROSI RELATIVI ALL'INFEDELE PRESENTAZIONE DELLE PRECEDENTI DICHIARAZIONI E AI VERSAMENTI

Per effetto della proroga, slitta al 31.10.2017 anche il termine per regolarizzare mediante il ravvedimento operoso, con la riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo:

- l'infedele presentazione, nel 2016, delle dichiarazioni relative al 2015;
- l'omesso, insufficiente o tardivo versamento delle imposte, la cui scadenza era fissata nel 2016.

Inoltre, per effetto delle novità introdotte dalla citata L. 190/2014, entro il 31.10.2017 possono essere ravvedute anche le violazioni commesse:

- nell'anno 2015, con riduzione delle sanzioni ad un settimo del minimo;
- nelle annualità antecedenti, con riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo.

Il ravvedimento operoso si perfeziona mediante:

- il versamento delle imposte non versate e dei relativi interessi al tasso legale, nella misura *pro tempore* vigente;
- il versamento dei soli interessi legali, in caso di tardivi versamenti;
- la presentazione delle eventuali dichiarazioni integrative;
- la corresponsione delle previste sanzioni ridotte, in relazione alle diverse violazioni.

7.3 RAVVEDIMENTO OPEROSO DELL'OMESSA PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E IRAP

Qualora non venga rispettata la nuova scadenza del 31.10.2017 per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, la violazione può essere regolarizzata, mediante il ravvedimento operoso:

- nei successivi 90 giorni;
- con riduzione delle sanzioni ad un decimo del minimo.

L'omessa presentazione di tali dichiarazioni entro la nuova scadenza del 31.10.2017 potrà quindi essere regolarizzata, mediante il ravvedimento operoso, entro il 29.1.2018 (90 giorni successivi al termine prorogato previsto per la presentazione).

Eventuali violazioni relative ai versamenti devono essere oggetto di separata regolarizzazione.

Presentazione dopo 90 giorni

Decorso il suddetto termine del 29.1.2018 per effettuare il ravvedimento operoso, potrebbe però essere opportuno presentare comunque le dichiarazioni omesse e versare le relative imposte, in quanto, ove la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio di quella relativa al periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di attività di controllo, è possibile beneficiare:

- del generale dimezzamento delle sanzioni amministrative (art. 1 co. 1 del DLgs. 471/97, come modificato dal DLgs. 158/2015);
- della non punibilità per il reato di omessa dichiarazione dei redditi, se è stata superata la prevista soglia di 50.000,00 euro di imposte non versate (artt. 5 co. 1 e 13 co. 2 del DLgs. 74/2000, come modificati dal DLgs. 158/2015).

7.4 INFEDELE DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP REGOLARIZZATA ENTRO 90 GIORNI

Secondo quanto indicato dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, l'infedele dichiarazione dei redditi o IRAP, sanata entro 90 giorni dal termine di presentazione, è equiparata ad una dichiarazione inesatta ex art. 8 del DLgs. 471/97.

Ai fini del ravvedimento, occorre quindi:

- presentare la dichiarazione integrativa;
- versare la sanzione minima per dichiarazione inesatta (250,00 euro), ridotta ad un nono (quindi 27,78 euro);
- pagare le imposte dovute e i relativi interessi legali;
- pagare le sanzioni ridotte concernenti i versamenti del saldo e degli acconti.

Pertanto, in relazione alle dichiarazioni dei redditi e IRAP il cui termine di presentazione è stato prorogato al 31.10.2017, il termine per effettuare questo tipo di ravvedimento nei 90 giorni successivi scade il 29.1.2018.