

RISOLUZIONE N.325/E



Agenzia delle Entrate

Roma, 14 ottobre 2002

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

OGGETTO: istanza di interpello - Articolo 2, comma 8-bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'articolo 2 del DPR 7 dicembre 2001, n. 435, presentata dalla Banca s.p.a. in data 17 giugno 2002, ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 2, comma 8-bis del DPR 22 luglio 1998, n. 322 è stato posto il seguente

QUESITO

La società istante afferma di aver erroneamente indicato nel modello Unico 2001 (dichiarazione dei redditi 2000) le plusvalenze realizzate nell'esercizio 2000, per l'intero importo. In realtà, la stessa intendeva rateizzare dette plusvalenze relative ad una parte rilevante dei beni, posseduti, per un periodo non inferiore a tre anni, in quote costanti nell'esercizio 2000 (in cui tali plusvalenze sono state realizzate) e nei quattro esercizi successivi, ai sensi dell'articolo 54, comma 4, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Considerato che né l'articolo 2, comma 8 bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, né la prassi, indicano cosa si intende per "errore", l'istante chiede di sapere se il suddetto errore di compilazione della dichiarazione, che ha determinato l'indicazione di un maggiore reddito, rientri tra le ipotesi indicate dall'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, e se, pertanto, possa presentare la dichiarazione integrativa ivi contemplata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROPOSTA

L'interpellante ritiene che l'errore compiuto nella compilazione della dichiarazione rientri tra le ipotesi indicate dall'articolo 2, comma 8-bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, che consente di poter integrare in diminuzione la dichiarazione presentata, al fine di poter rateizzare le plusvalenze in quote costanti nell'esercizio 2000 e nei quattro esercizi successivi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In materia di dichiarazioni integrative a favore del contribuente, l'articolo 2 del regolamento di "semplificazione" degli adempimenti fiscali, approvato con DPR 7 dicembre 2001, n. 435, ha modificato l'articolo 2 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, introducendo il comma 8-bis. In base a tale norma, tra l'altro, le dichiarazioni dei redditi *‘possono essere integrate per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito d'imposta o di un minor credito’*, purché l'integrazione avvenga non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo.

Dalle ipotesi dell'errore e dell'omissione sopra citate deve, tuttavia, tenersi ben distinto il mero ripensamento sull'indicazione di precise scelte già operate da parte del contribuente in sede di dichiarazione.

In tema di plusvalenze patrimoniali, l'articolo 54, comma 4, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, prevede invero che esse *“..concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni..., a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto...”*.

Nella fattispecie descritta dal citato art. 54, la normativa che regola il rapporto tributario consente al contribuente di effettuare, nelle dichiarazioni fiscali, delle precise scelte di natura analoga alle manifestazioni di volontà negoziale. Tali opzioni quindi, anche se inserite in manifestazioni non dispositive o, per usare un termine comune in dottrina in "dichiarazioni di scienza" quali le dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non possono essere "rettificate" che in presenza di dolo, violenza o errore. In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.

Per tali ragioni, nel caso in esame si ritiene che la società istante, avendo esercitato liberamente l'opzione di far concorrere le plusvalenze patrimoniali alla formazione del reddito imponibile, non possa presentare una dichiarazione integrativa ai sensi e per gli effetti del citato articolo 2, comma 8-bis, in quanto in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

Deve infine precisarsi che, in relazione alle specifiche scelte di natura dispositiva, come quella in commento, la rettifica della dichiarazione a favore del contribuente è sempre legittima se operata prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa. In tale ipotesi, infatti, la seconda dichiarazione si sostituisce integralmente alla prima.

Al riguardo, con la circolare n. 55 del 14 giugno 2001 è stato chiarito che la dichiarazione rettificativa, presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione originaria, consente al contribuente di esercitare tutte le facoltà previste in sede di dichiarazione e non dà luogo ad alcuna sanzione amministrativa.

Inoltre, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 7, dell'articolo 2 più volte richiamato, si considerano valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine legale, con la

conseguenza che anche le dichiarazioni rettificative di precise scelte negoziali nel senso sopra illustrato, se presentate entro detto termine, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria. E' fatta salva, in ogni caso, l'applicazione della sanzione amministrativa per la tardiva presentazione del modello unico, prevista dall'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997.