

ACCERTAMENTO

La rilevanza del contraddittorio nel corso della verifica

di **Marco Bargagli**



Nel corso di una **verifica**, gli ispettori del Fisco possono instaurare un **formale contraddittorio** con il **contribuente ispezionato**, al fine di acquisire i **pertinenti dati e/o notizie** utili ai fini del controllo in essere.

Si pensi, a titolo esemplificativo:

- ai c.d. **riscontri materiali** (presenza di beni strumentali, giacenza fisica della cassa, consumi delle utenze elettriche etc.);
- ai controlli espletati in tema di **accertamenti bancari**;
- alle verificazioni riferite al **magazzino aziendale**, in applicazione delle **presunzioni legali-relative** poste dal **P.R. 441/1997**.

In merito, **la prassi operativa** ha chiarito che nel corso delle **operazioni ispettive** è normale che si instauri o comunque si determini, a vario titolo, un **confronto fra verificatori e contribuente** relativamente ad aspetti “tecnici” riferiti, ad esempio, a **situazioni complesse o poco chiare** di cui appare utile acquisire ogni possibile spiegazione, ovvero ad aspetti, anche riguardanti le caratteristiche e le condizioni di esercizio della **specificata attività economica interessata**, presi o da prendere in considerazione ai fini del ricorso a **metodologie di controllo di carattere indiretto-presuntivo**.

I **riferimenti normativi** sono individuabili nell'[articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), ai fini Iva, richiamato dal comma 1 dell'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), ai fini delle imposte sui redditi, e nell'[articolo 12 L. 212/2000](#), che:

- al **comma 4**, prevede che “*delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*”;
- al **comma 7**, dispone che “*dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle*

*operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni **osservazioni e richieste** che sono valutate dagli uffici impositori. **L'avviso di accertamento** non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di **particolare e motivata urgenza**".*

Dalle norme sopra richiamate, sebbene si rilevi che:

- qualora i verificatori **avanzino richieste al contribuente**, queste devono essere **verbalizzate**, così come le **relative risposte**;
- il contribuente, o chi per lui, ha **il diritto di formulare osservazioni e richieste** che devono essere, parimenti, **oggetto di verbalizzazione**;
- lo stesso contribuente, **dopo la chiusura delle operazioni**, ha comunque sessanta giorni di tempo per comunicare agli Uffici **osservazioni e richieste che devono essere da questi esaminate**,

non sembra emergere, almeno in maniera immediata, un **obbligo per i verificatori di formulare richieste al contribuente in ordine ai rilievi formulati o comunque di sollecitare quest'ultimo ad esprimersi al riguardo** (cfr. *"Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali"*, circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, **volume II - parte III - capitolo 3, "Avvio, esecuzione e conclusione della verifica"**, pag. 74).

Circa la **rilevanza in ambito tributario delle dichiarazioni rese dal contribuente**, si cita l'orientamento espresso dalla **Corte di cassazione**, con [l'ordinanza n. 31600/2019 del 04.12.2019](#), nella quale gli Ermellini hanno sancito che i **chiarimenti forniti dal soggetto ispezionato**, nel corso di una **verifica fiscale**, costituiscono **idonea prova per constatare una maggiore base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e sull'Iva qualora riferite, ad esempio, alle **percentuali di ricarico o di sfrido che caratterizzano l'attività d'impresa**.

A seguito di un **controllo fiscale** effettuato nei confronti di **un'impresa individuale**, era stato emesso un avviso di accertamento in conseguenza della **inattendibilità delle scritture contabili** con la simmetrica constatazione di **maggiori ricavi**, previa ricostruzione indiretta del reddito tramite le materie prime utilizzate.

Nel ricorso di primo grado, il **contribuente aveva contestato** la determinazione della materia imponibile sia avuto riguardo alle percentuali di sfrido, legate al **procedimento di produzione del caffè** e al suo prezzo di vendita, sia per **l'illegittima applicazione di una percentuale di ricarico "media"**, anziché **"ponderata"**.

Il giudice di appello, **sconfessando la decisione assunta in primo grado**, accoglieva la tesi dell'Agenzia delle entrate ritenendo che *"legittimamente l'ufficio aveva effettuato un **accertamento analitico - induttivo**, ai sensi dell'articolo 39, comma primo, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973"*.

La suprema Corte di cassazione **ha confermato l'orientamento espresso da parte del giudice**

del gravame, evidenziando che le dichiarazioni rese dal contribuente in sede di verifica fiscale **assumono il carattere di una confessione extragiudiziale**.

In particolare, **nel corso del giudizio di merito** è emerso, con sufficiente chiarezza, **che le percentuali di incidenza dello sfrido sono state determinate nel corso del contraddittorio endoprocedimentale** *"ove è il medesimo contribuente ad enunciare, con dichiarazione avente natura confessoria le percentuali di incidenza dello sfrido nella lavorazione"*.

Di conseguenza, rileva il **principio logico-giuridico** che **l'accettazione da parte del contribuente**, in contraddittorio con i verbalizzanti, di una data percentuale di ricarico **può essere apprezzata come confessione stragiudiziale** risultante proprio dal processo verbale sottoscritto e, quindi, tale da legittimare **l'accertamento dell'ufficio**.

Infine, gli Ermellini hanno affermato che **ogni dichiarazione del legale rappresentante può costituire prova non già indiziaria**, ma diretta del **maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società**, non bisognevole, come tale, di **ulteriori riscontri**.