

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 verifieri e contribuente** relativamente ad aspetti "tecnicci" 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 **specifico 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 sfido 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 sfido, 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.