

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il valore delle verbalizzazioni in sede di accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**



Il valore delle **verbalizzazioni** in sede di contraddittorio, quale momento di confronto e dialogo, e perché no, di personalizzazione del rapporto tributario, costituisce uno degli aspetti più delicati dell'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. 218/1997.

Attivato l'**accertamento con adesione**, e conclusosi negativamente il contraddittorio, ovvero non perfezionato, si pone il problema delle verbalizzazioni, che potrebbero essere utilizzate per il successivo **accertamento** (nel caso in cui il contraddittorio sia stato instaurato ai sensi dell'[articolo 5](#), o [6, comma 1, del D.Lgs. 218/1997](#), cioè in assenza di avviso di accertamento) o in fase **contenziosa**, qualora il contraddittorio sia stato instaurato ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 218/1997](#), ovvero nell'ipotesi di cui all'[articolo 43, comma 3, del D.P.R. 600/1973](#), che consente l'ulteriore **rettifica** in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Infatti, l'obbligo di redigere **appositi verbali** in esito a ciascun incontro al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa ([circolare n.235/E/1997](#) e [circolare n.65/E/2001](#)), consente di conservare traccia delle **motivazioni** addotte, degli **elementi** rilevati, nonché dei **punti controversi**, anche nel caso in cui il procedimento **non si concluda con l'adesione del contribuente**.

Il rapporto di **trasparenza** che deve essere alla base del confronto non può tradursi, comunque, in un'ingessatura o in un clamoroso *autogol* (per ambedue le parti del contraddittorio, poiché anche l'Ufficio potrebbe trovarsi condizionato dall'aver inutilmente *scoperto le carte*).

A nostro avviso, in punto di diritto, sembra possibile affermare che le dichiarazioni rese in sede di contraddittorio per l'adesione sono sempre **utilizzabili** – giusto il disposto dell'[articolo 37 D.P.R. 600/1973](#) – quali **elementi indiziari**, ma non possono assumere valenza di prova piena

dei fatti desunti, qualora non corroborati da **riscontri obiettivamente documentati, idonei a confermarne i contenuti**.

È normale che una **dimostrazione probatoria, anche presuntiva**, offerta dal contribuente in sede di adesione dal contribuente e “condivisa” dall’Ufficio, possa entrare nel **processo** ed essere valutata dal giudice.

Infatti, il valore probatorio delle verbalizzazioni è comunque rimesso al **libero apprezzamento del giudice**, il quale, di volta in volta, potrà o non potrà tenerne conto, quali ulteriori elementi a sostegno degli altri, già eventualmente acquisiti.

Per la Corte di Cassazione – [ordinanza n.6391 del 28.02.2022](#) - il verbale redatto nell’ambito del procedimento di accertamento per adesione, sottoscritto sia dall’Amministrazione finanziaria che dal contribuente, costituisce un **documento probatorio** utilizzabile nel giudizio tributario anche in caso di **mancato perfezionamento del procedimento**, atteso che tale circostanza non fa venir meno la valenza dell’atto quale documento e la sua **ric conducibilità**, in assenza di contestazioni sul punto, alla **volontà** delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutarne la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate.

Principi sostanzialmente confermati dagli stessi **Ermellini**, con [l’ordinanza n.28977 del 05.10.2022](#) e [n.37954 del 28.12.2022](#).

Proprio in quest’ultima pronuncia viene in rilievo un caso classico: **mancato perfezionamento dell’atto di adesione sottoscritto** (dove ufficio e contribuente avevano concordato una riduzione dei ricavi quantificati attraverso lo studio di settore pari al 60%), e successivo avviso di accertamento sulla base dei maggiori ricavi **concordati**, *attenendosi* così al contenuto del contraddittorio, non facendo “*rivivere*” l’originaria pretesa (così come indicato peraltro dalla [circolare 65/E/2001](#), paragrafo 4.3).

La sentenza di primo grado a favore del contribuente veniva ribaltata in appello, e da qui il **ricorso in cassazione del contribuente**.

Senza qui entrare nel merito del rilievo, la Corte non accolse la doglianza di parte - violazione e falsa applicazione dell’[articolo 113 c.p.c.](#) in relazione all’[articolo 360 comma 1 n. 3 c.p.c.](#) - per avere il Giudice d’appello deciso secondo equità e non secondo diritto, essendosi limitato a ridurre la pretesa dell’Ufficio secondo quanto riportato nell’atto di adesione e senza esaminare il merito della pretesa - in quanto “*la motivazione si pone sul piano della prova, avendo valorizzato il verbale redatto nell’ambito del procedimento di accertamento per adesione e sottoscritto sia dall’Amministrazione finanziaria sia dal contribuente*”.

In particolare, osservano i massimi giudici, la CTR non solo ha preso in esame alcuni indici confermativi dello scostamento risultante dallo studio di settore (totale acquisti elevato rispetto al volume d'affari dichiarato, spese eccessive per lavoratori dipendenti, notevole

valore di beni strumentali e l'esistenza di ampi locali), ma ha aggiunto che i **rilievi** e le **giustificazioni** addotte dal contribuente, come sintetizzate nell'atto di adesione, andavano prese in considerazione, "**perché non contestate**", e giustificavano l'abbattimento dei maggiori ricavi nella misura già proposta dall'Ufficio.

E con ciò la sentenza della CTR ha seguito l'orientamento della Suprema Corte – **ordinanza n. 6391/2022**, sopra citata – ritenendo fondata la pretesa dell'Ufficio **entro i limiti** in cui è stata riconosciuta dal contribuente in sede di adesione, senza ricondurre la fattispecie ad una decisione secondo equità.