I TEMI: ACCERTAMENTO E CONTROLLI

01. NOZIONE

Il contribuente ha una vita sostanzialmente costellata di controlli.

Gli stessi possono essere **di natura formale** o di **natura sostanziale**.

Il sistema generale che vige è principalmente quello dell'autotassazione mediante il quale i contribuenti si autoliquidano le imposte, è pacifico che tale sistema impone dei controlli all'amministrazione finanziaria.

02. IL CONTROLLO FORMALE

La presentazione della dichiarazione autoliquidata da luogo alla serie dei controlli formali, sostanzialmente il controllo del dichiarato, incrociando i dati con i versamenti.

SISTEMA GENERALE DI AUTOTASSAZIONE

LIQUIDAZIONI DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Ex art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72

Ex art. 36-ter DPR 600/73

Art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72	**Art. 36-ter** DPR 600/73
Controllo meramente cartolare con verifica di	Controllo di
Versamenti	Ritenute e Certificazioni
Compensazioni	Detrazioni, Deduzioni
Crediti d'imposta (da dichiarazione)	Crediti d'imposta (da documentazione)

L'Agenzia entrate ha dei termini per procedere al controllo formale delle dichiarazioni presentate, quello del 36-bis è stato accorciato sempre di più.

TERMINI PER IL CONTROLLO FORMALE	
Art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72	**Art. 36-ter** DPR 600/73
Entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'**anno successivo**	Entro il **31 dicembre** del secondo anno successivo a quello di presentazione

In materia di garanzia del contribuente occorre aggiungere che prima di emettere un atto potenzialmente lesivo verrà inviata una **comunicazione di irregolarità (***prevista dall'art. 36-bis comma 3 del DPR 600/73***)**, cosiddetta **avviso bonario**, va aggiunto che la norma non prevede alcuna sanzione e quindi a volte può essere ignorata, in materia soccorre però **l'art. 6, comma 5** dello Statuto del contribuente che prevede nei casi indicati un'espressa sanzione.

Riepiloghiamo in tabelle.

PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO
La comunicazione di irregolarità (avviso bonario)
è prevista dall'art. 36-bis, c. 3, del dpr 600/73, nel caso di risultato diverso da quello dichiarato ma non sanzionata;
è rafforzata dall'art. 6, c.5, L. 212/2000, che la prevede nel caso di **incertezze rilevanti** della dichiarazione e ne sanziona l'inosservanza.

N O T A	**ART. 6, COMMA 5, L. 212/2000** *Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni,* ***qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione****, l'amministrazione finanziaria* ***deve invitare*** *il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta...* ***Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma***

03. LA QUESTIONE GIURISPRUDENZIALE

L'ombrello protettivo garantito dall'art. 6, comma 5 della L. 212/2000 non è assoluto, infatti non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ma soltanto "**qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione**" (Cass. n. 7536/2011; n. 795/2011; n. 26316/2010, 8342/12 e 12024/15): se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui sopra (Cass. Ord. 26044 del 16.12.2016).

Sulla questione **la Cassazione Sezioni unite 17758/2016** conferma:

*Il controllo automatizzato del dato dell'impiego di un **pregresso credito d'imposta** inserito nella dichiarazione annuale IVA va compiuto correlando questo dato a quello presente nell'anagrafe tributaria relativo alla presentazione della dichiarazione annuale IVA nell'anno di maturazione del credito d'imposta in questione: si tratta di uno dei casi più tipici e semplici di **controllo meramente formale**, atteso che esso non tocca la posizione sostanziale della parte contribuente ed è scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da quel mero raffronto tra la dichiarazione fiscale e l'anagrafe tributaria*.

La Giurisprudenza, come appena visto, è stata particolarmente sollecitata dai contribuenti, che ne sono spesso usciti vittoriosi, ma nel tempo le varie Cassazioni hanno va via eccepito che le rimostranze da fare dovevano riguardare ***incertezze su aspetti rilevanti delle dichiarazioni***.

Seppur non obbligatorio le eccezioni possono riguardare il mancato invio dell'avviso bonario, posto anche che non viene inviato per via tracciabile.

Nell'analizzare la sentenza delle **SS.UU.** sul credito d'imposta va anche letta dalla posizione in cui non si riconosca come meramente formale ogni dato che non abbia riscontro automatico.

RICORDA:	Il controllo 36-ter impone una liquidazione con seppur stringata motivazione.

04. LA RISCOSSIONE NEI CONTROLLI FORMALI

L'art. 25 del DPR 602/1973 - **Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito** fissa i termini di notifica della cartella di pagamento. Vale la pena notare che non si parla di ruolo, come era un tempo, ma di notifica della specifica cartella di pagamento.

Pertanto l'Agente della riscossione notifica la cartella di pagamento entro il **31 dicembre**:

del **3° anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione nel caso di liquidazione **ex art. 36-bis**;
del **4° anno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione nel caso di liquidazione **ex art. 36-ter**;
del **2° anno** successivo a quello in cui l'avviso di **accertamento** e divenuto **definitivo**;
del **3° anno** successivo a quello di scadenza dell'**ultima rata** del **piano di rateazione**.

Una **riflessione sul 2° anno** a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo. L'avviso scade dopo 60 giorni e da quella data considerare i due anni successivi. Difficilmente l'ufficio sbaglia, ma meglio sempre controllare.

05. IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Il controllo sostanziale è certamente più impegnativo e merita maggiore attenzione. In questo senso è utile conoscere il cosiddetto **Vademecum delle verifiche fiscali** che ***costituisce un prezioso documento anche per i contribuenti***, si tratta della

CIRCOLARE N. 1/2018 DELLA GUARDIA DI FINANZA
che aggiorna dopo 10 anni la circolare 1/2008
composta di 4 volumi (978 pagine) di cui 3 volumi di istruzioni operative ed 1 con modulistica e documentazione di supporto.

I **poteri istruttori** in sede di accertamento possono esercitarsi mediante:

Indagini "in ufficio" - richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire al contribuente o a terzi;
Indagini "sul campo" - intervento diretto presso il domicilio del contribuente o di Terzi.

Con riferimento alle indagini **cosiddette sul campo** si verificano:

Accessi
Ispezioni
Verifiche

L'accesso è un *Atto* ***amministrativo*** *di natura* ***autoritativa*** *che consiste nel potere di entrare e permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali nonché nei locali adibiti ad abitazione.*

Circ. n. 1/2018, Vol. 2, cap. 2, par. 2.b

Rifarsi a questo dettato può essere prezioso in sede di verifiche poiché in quanto atto amministrativo di natura tributaria l'accertamento deve sottostare alle regole previste, pertanto, qualora tali regole non fossero messe in essere, si potrà eccepire che nel sub procedimento vi sia stato un vizio, **eccependo, violazione di legge, l'invalidità dell'atto** che potrà determinare l'illegittimità o la nullità dell'avviso di accertamento emesso a seguito del PVC viziato.

Nel cosiddetto **accesso breve** vi sarà un riscontro di dati, fatti e circostanze fiscalmente rilevanti e nel controllo dell'osservanza degli obblighi tributari che potrà riguardare:

- ➔ controllo degli obblighi strumentali;
- ➔ rilevazione dei dati per l'attività di analisi e ricerca;
- ➔ controllo dei dati strutturali e contabili per l'applicazione degli studi di settore;
- ➔ controlli per conto di stati esteri;
- ➔ verbalizzazione distruzione di beni.

Pertanto in questa fase vi è una limitata presenza dei verificatori utile a recepire dettagliate ma specifiche notizie.

Ovviamente altra portata ha **l'ispezione**, quindi una verifica dei documenti consistente in un esame della documentazione contabile in possesso del soggetto (libri, registri, documenti e scritture, obbligatorie e non, anche accessibili attraverso apparecchiature informatiche) al fine di controllare più che la regolarità formale della stessa, la sostanziale veridicità ed esattezza del suo contenuto.

Attenzione, se chiedono dei documenti che non sono obbligatori si può opporre che non si è tenuti a mostrarli, ma i documenti presenti sui luoghi d lavoro devono essere mostrati senza poter opporre dinieghi.

La **verifica** cumula in se accesso ed ispezione ed è definita:

indagine di polizia amministrativa finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie, qualificare e quantificare la ***reale capacità contributiva*** *del soggetto che ad essa viene sottoposto*

Quale ***sub–procedimento amministrativo di natura tributaria****, la verifica soggiace, come detto, oltre che alle disposizioni delle singole leggi d'imposta, alle regole contemplate dalla Legge n. 212/2000 e, per il tramite del* ***procedimento amministrativo*** *di accertamento nel quale la stessa si inquadra in* ***funzione istruttoria e propedeutica*** *all'emanazione del provvedimento finale, a quelle del Capo I della Legge* ***n. 241/1990****, in quanto compatibili.*

Circ. n.1/2018 GdF, Vol. I, Cap. 2, Par. 2

Attenzioni, le ragioni dell'accesso possono essere di polizia amministrativa o di polizia economico-finanziaria se vi è la ricerca di reati. Qui stiamo trattando l'area amministrativa.

In questo campo fare attenzione a quanto esposto dalla circolare ovvero ***qualificare e quantificare la reale capacità contributiva del soggetto***, **ricordare che nella gerarchia delle fonti la Costituzione è la più alta in grado**.

Ricordarsi che nel diritto amministrativo, seppur nell'ambito tributario, la sanzione di legge, a prescindere dalle stesse sanzioni è sanzionata con l'invalidità dell'atto (nulla, annullabile, illegittimo, infondato, ecc). Se è un sub procedimento la circolare afferma che soggiace anche allo Statuto del Contribuente (L. 212/2000) e alla legge 241/1990 che riguarda la motivazione degli atti. Occorre sempre rivendicarne l'applicazione.

Quindi la verifica in genere riguarda il controllo concernente l'entità, la consistenza e la qualità degli elementi soggettivi ed oggettivi utilizzati nell'ambito dell'attività economica (quali il personale, i macchinari, le consistenze di magazzino, ecc.) al fine di effettuare un riscontro sulla correttezza della contabilità.

Con riferimento alla natura **la verifica può essere**:

Verifica generale - esame dell'intera posizione fiscale del soggetto in riferimento a tutti i principali tributi;
Verifica parziale - esame della posizione fiscale del soggetto in riferimento ad un singolo tributo;
Verifica specifica - esame di singoli atti di gestione o di un insieme di atti di gestione relativi a rapporti intercorsi tra il soggetto interessato e clienti e/o fornitori nominativamente individuati.

Nella pratica, nel caso di verifiche ormai controllano quasi sempre tutto, ferme restando alcune specifiche distinte.

06. L'ACCESSO

Quando si presentano i verificatori (di qualsiasi ufficio) devono teoricamente dimostrare l'autorizzazione all'accesso. La stessa va allegata al verbale di accesso del primo giorno.

Il contribuente ha la facoltà di chiedere lo scopo e le ragioni della verifica (a meno di indagini riservate) e l'anno oggetto dei controlli e di controllare l'autorizzazione.

Ad ogni buon conto **l'autorizzazione all'accesso** (*art. 52, comma 1, DPR 633/72 – Art. 33 DPR 600/73*) deve contenere:

Ufficio, Direzione Regionale che ha disposto l'accesso e a cui appartiene il personale operante;
Nominativi e qualifica degli incaricati al controllo;
Scopo (se accesso breve, accesso mirato, verifica generale, verifica parziale, verifica specifica);
Tipologia della fonte di innesco (es. soggetto mai sottoposto a controllo, appartenente ad una categoria economica selezionata con D.M., non congruo per studi di settore);
Anno o anni sottoposti a controllo;
Normativa di riferimento relativa ai poteri istruttori (art. 52, DPR 633/72, art. 33, DPR 600/73);
Richiamo all'art. 12 della L. n. 212/2000 , "Statuto del contribuente"
Timbro dell'Ufficio locale, Direzione regionale
Numero protocollo riservato e firma del Capo dell'Ufficio, del Direttore Regionale che ha disposto l'accesso.

Si noti che per Le piccole strutture può essere decisivo **l'effetto sorpresa**, ovvero l'accesso senza informare il contribuente, mentre per i **soggetti di grandi dimensioni** quasi sempre vi è un preavviso secondo le analisi da parte dei verificatori (CM 64/2001).

Relativamente al luogo di verifica si parla di **locale** quindi qualsiasi spazio chiuso e delimitato dal mondo esterno che si trova nella disponibilità, anche temporanea, del contribuente, sottratto al libero ingresso di altri individui ovvero presso:

beni immobili e relative pertinenze;
beni mobili, quali autovetture, aeromobili, natanti (se funzionalmente collegati all'attività economica nei cui confronti e stata disposta l'attività istruttoria);
locali destinati all'esercizio dell'attività commerciale o agricola occorre l'autorizzazione del capo dell'Ufficio;
locali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività commerciale e/o agricola ed abitazione occorre anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, senza che ricorra l'ipotesi di gravi indizi di evasione fiscale;
locali diversi dai precedenti (anche abitazione) occorre sempre anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e ***solo in caso di gravi indizi di violazioni delle norme fiscali***.

Le norme per l'accesso nei locali destinati ad **esercizio dell'attività professionale** sono più garantisti per il contribuente occorre infatti:

la presenza del titolare a meno di **eventuale delega** (anche telefonica) quale vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare;
nel caso di **più professionisti**, che esercitano disgiuntamente nel **medesimo locale**: diritto di ciascuno ad essere presente;
nel caso di verifica ad un professionista di **studio associato**: preclusione all'accesso nei locali di esclusiva disponibilità di altri professionisti (occorre un distinto e specifico ordine di accesso).

Circ. n. 1/2018, Vol. 2, cap. 2, par. 2.b.(2)

Per quanto riguarda **l'abitazione** ormai si prescinde dal concetto di residenza o di domicilio ma vige il concetto di **dimora abituale** (art. 43 c.c.) corrispondente con il **centro effettivo della vita domestica della persona**.

(Circ. n. 1/2018, Guardia di Finanza)

Il caso eclatante è quello di Valentino Rossi che risultava residente a Londra ma poi postava le foto del suo ranch di Tavullia ovvero dimostrava che il centro effettivo della vita domestica non era a Londra.

Fare attenzione **non vi è promiscuità** tra luogo di lavoro e abitazione se nello stesso stabilimento industriale alcuni locali sono adibiti ad abitazione del proprietario, del direttore o del custode (a condizione che l'unita edilizia sia autonoma e separata dai locali in cui si svolge l'attività).

Vi è promiscuità se esiste un agevole possibilità di comunicazione interna e facilità di passaggio.

Il caso prima detto ci permette di aprire una piccola parentesi sui social che oggi vengono attentamente scrutati e analizzati dai verificatori, peraltro nelle note metodologiche si consiglia sempre di verificare i *riflessi social* dei soggetti da verificare. In altre parole le informazioni che si concedono ai verificatori sono molteplici e spesso forniti, inconsciamente, da parte degli stessi soggetti oggetto di verifica.

Una notazione con riferimento all'accesso in locali di terzi, **l'art. 52, co. 1 e 2 si riferisce genericamente**:

- ➔ ai locali in cui si esercita una attività economica;
- ➔ agli ambienti in genere senza precisare se questi devono appartenere al contribuente indagato o a terzi

Se si ammette tale possibilità i funzionari dovranno rendere noti al titolare del locale i motivi dell'accesso e permanere nei locali il tempo strettamente necessario per acquisire i dati e le informazioni senza compiere altre attività.

Proseguendo nelle fasi dell'accesso vi sarà una **richiesta di esibire le scritture contabili** alle quali può essere esibito anche un rifiuto in questo caso ciò rappresenta:

- **un elemento oggettivo** a prescindere dalla giustificazione addotta in genere si risponde non le ho, le hanno rubate, sono andate smarrite, ecc;
- **un elemento soggettivo** quando si riscontra una volontarietà della condotta volta a sottrarre documenti all'ispezione.

In alcuni casi è possibile anche arrivare a **perquisizioni personali** che potranno essere effettuate su qualunque persona presente al momento dell'accesso (compresi anche

clienti, personale dipendente, rappresentanti) ma per ciò **occorre l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica** (anche se il soggetto è consenziente ciò non è sufficiente) ed occorrerà **redigere apposito verbale**.

Una menzione sulle **ricerche documentali** mediante l'apertura di plichi, borse, cassetti, mobili, casseforti, ripostigli, questi:

CHIUSI A CHIAVE: occorre l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica;
CHIUSI A CHIAVE, MA CON IL CONSENSO DEL CONTRIBUENTE ALL'APERTURA: il consenso deve essere manifestato in forma scritta e acquisito sia nel p.v. di accesso o giornaliero che nel p.v. di constatazione;
NON CHIUSI A CHIAVE: consentita sulla base del semplice ordine di accesso.

Per quanto riguarda il tema ormai più probante del reperimento dati contenuti **su computer, su supporti rimovibili**, ecc.

Un computer acceso equivale ad un cassetto aperto riepiloghiamo i **poteri** dei verificatori:

accesso ai locali in cui avviene l'elaborazione dei dati;
acquisizione ed esame dei supporti informatici anche presso altra sede se contribuente non consente uso computer;
estrazione copia dei dati (contabili e non) memorizzati su dischi fissi non rimovibili;
se Password (come cassetto chiuso a chiave): autorizzazione Procuratore della Repubblica o consenso contribuente;
i dati non ufficiali **conservati su drop box, cloud e simili** devono essere ricondotti al contribuente verificato**.**

Data la rilevante importanza degli strumenti informatici vediamo alcune nozioni:

DATO INFORMATICO # SISTEMA INFORMATICO Il *sistema informatico* si deve considerare come "*un contenitore*" rispetto al contenuto (*dato informatico*)

Cass. SS.UU. 40963/2017

Modalità e cautele per l'acquisizione e l'estrazione dei dati Cd, dvd, hard disk esterni, chiavi USB e dati presenti nell'hard disk dell'elaboratore, mediante trasferimento su supporto informatico esterno (***copia forense***)

Circ. GdF n. 1/2018, Vol. 2, Cap. 2, par. 2.c.5

Estrazione dei dati dal cloud - Con riferimento alla ricerca di **documenti informatici** nel corso dell'accesso presso locali aziendali, si ritiene opportuno rimarcare che allorquando si procede all'**estrazione dei dati dal *cloud*** con i poteri di polizia tributaria occorrono particolari cautele procedurali nel caso in cui il ***"magazzino virtuale"*** dei dati non ha **matrice** aziendale ma e di natura strettamente **privata**. Si ritiene, infatti che in questi casi l'estrazione delle relative credenziali sia **subordinata** al rilascio di un'**autorizzazione** da parte dell'**Autorità Giudiziaria**, ai sensi dell'art. 52, comma 3, D.P.R. 633/72.

Circ. GdF n. 1/2018, Vol. 2, Cap. 2, par. 2.c.5

Nella pratica accade che i verificatori riescono a ricostruire tutte le attività informatiche ivi compresi messaggerie, whats up, ecc.

L'accesso si conclude con la **Verbalizzazione** a tale proposito ricordiamo che:

- la **parte descrittiva** ha natura di **atto pubblico** con efficacia di prova piena fino a querela di falso, le eccezioni vanno fatte subito e devono risultare dal verbale, la parte successiva non è vincolante;
- la parte **valutativa logico-critica**, non è vincolante;
- **il PVC** è un atto non impugnabile di natura endoprocedimentale.

Una riflessione se ci si accorge che i verificatori stanno commettendo degli errori va valutata l'opportunità di eccepire immediatamente o no a seconda degli obiettivi e della strategia che ci si è indirizzati ad adottare. Ad esempio se si vede superata la soglia penale sarà opportuno sollevare le eccezioni se tendenti far scendere sotto soglia i rilievi.

07. DIRITTI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE

Risalgono all'art. 12 dello Statuto del contribuente (L. 212/2000), in ogni caso l'attività di controllo esterno deve svolgersi:

sulla base di effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo;
durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati;
con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile.

Relativamente alle **effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo**:

appurare il numero e l'identità del personale dipendente;
procedere a ricerche finalizzate al reperimento di documentazione non obbligatoria di cui sia certa o altamente probabile l'esistenza;
riscontrare l'esistenza e l'esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili;
operare controlli di cassa;
effettuare ogni altro riscontro della gestione ispezionata avendo quali punti di riferimento e confronto, da un lato i documenti e le scritture contabili e, dall'altro, la realtà fattuale dell'impresa;
misurare il consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione;
rilevare i listini prezzi;
calcolare i consumi di materiali necessari ai processi produttivi;
rilevare i dati strutturali posti a base degli studi di settore;
effettuare ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto di controllo

Per quanto riguarda i **diritti della parte accertata**, la stessa può:

Farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria (art. 12, D.Lgs. n. 546/92);
Richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili venga effettuato nell'Ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta;
Muovere rilievi o formulare osservazioni, delle quali deve essere dato atto nel p.v.;
Rivolgersi al Garante del Contribuente, se i verificatori procedono con modalità non conformi alla legge;
Comunicare all'Ufficio impositore, entro 60 gg. dalla notifica del p.v.c., osservazioni e richieste;
Richiedere, consultare, esaminare, estrarre copia di ogni documento acquisito ai fini della verifica, previa adozione di idonee misure cautelative

Si ricorda che la permanenza dei verificatori (art. 12, comma 5 L 212/2000) non può essere superiore a 30 giorni lavorativi. Nel caso di **imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi** la **permanenza è ridotta a 15 gg. lavorativi prorogabili di altri 15** considerando i giorni di effettiva presenza, ma l'inosservanza non risulta sanzionata dalla legge.

08. RAGIONI GIUSTIFICATIVE DELLA VERIFICA

Secondo **l'art 12, comma 2 della L. 212/2000** "*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché' dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*."

Le ragioni della verifica spesso sono desumibili dalle note metodologiche che ogni DRE emette ad inizio anno, a puro tiolo esemplificativo e non esaustivo possono comprendere:

soggetto mai sottoposto a controllo o non controllato di recente;
soggetto non allineato alla soglia di ricavi medi di riferimento degli studi di settore della categoria di appartenenza;
soggetto che risulta avere omesso la presentazione delle dichiarazioni fiscali;
soggetto appartenente ad una delle categorie economiche ritenute meritevoli di controllo da parte dell'Agenzia, per le quali e stata elaborata una specifica metodologia di controllo ai fini della ricostruzione dell'attività;
soggetto per il quale risultano incongruenze tra i dati esposti nelle dichiarazioni in possesso dell'A.F.;
soggetto per il quale dall'incrocio dei dati rilevabili da banche dati esterne (PRA, Camera di commercio, Inps, Enel, ecc.) risultano elementi indiziari di capacita contributiva ovvero dati indicativi di pericolosità fiscale;
soggetto che, in base a segnalazioni effettuate da organi dell'A.F., risulta recidivo nella violazione di norme riguardanti l'osservanza di obblighi fiscali (es. omesso rilascio di scontrini e/o ricevute fiscali);
soggetto facente parte di un gruppo multinazionale con problematiche connesse alle vendite e agli acquisti infragruppo in relazione ai cosiddetti "prezzi di trasferimento";
significative entità o richieste anomale di rimborsi Iva o di imposte dirette;
sussistenza di un capitale sociale minimo a fronte di imponenti operazioni immobiliari o finanziarie;
l'avere effettuato operazioni straordinarie di ristrutturazione aziendale;
soggetto che ha effettuato cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria e non ha dichiarato in tutto o in parte le eventuali plusvalenze realizzate.

09. CONTRADDITORIO POST VERIFICA

Il contribuente, dopo la notifica ("il rilascio") del p.v. di chiusura, può comunicare entro **60 giorni** osservazioni e richieste che l'Ufficio deve valutare e a cui deve fare analitico riferimento nella motivazione **dell'avviso di accertamento**, che **non può essere emesso prima** dello scadere di tale termine **se non in casi di particolare e motivata urgenza**.

L'elemento è dirimente l'**illegittimità dell'atto emesso *ante tempus***, se emanato, quindi, prima del decorso dei 60 giorni (*spatium deliberandi*) in assenza delle ragioni di particolare urgenza, adeguatamente motivate dopo contrasto giurisprudenziale, ha avuto conferma dalla **SS.UU.** con la **sentenza 18184** del **29 luglio 2013**.

*L'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per se, **salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza**, **l'illegittimità dell'atto impositivo** emesso **ante tempus**, poiché detto termine e posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, di derivazione costituzionale … … il **vizio invalidante** non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì **nell'effettiva assenza di detto requisito** (esonerativo dall'osservanza del termine), **la cui ricorrenza**, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, **deve essere provata dall'Ufficio.***

I casi di particolare e motivata urgenza che possono spingere l'Ufficio ad anticipare l'accertamento quindi devono essere **espressamente indicati e provati**. E la Cassazione ha esteso tale tempo anche ai tributi locali.

Infine ricordiamo che il potere di accertamento compete all'Agenzia delle Entrate e non alla Guardia di Finanza che contesta i rilievi trasmettendo il PVC all'Agenzia delle Entrate.