

## Edizione di martedì 23 Marzo 2021

### CASI OPERATIVI

**Credito d'imposta R&S: sono agevolate le attività di ricerca su commessa estera?**  
di EVOLUTION

### AGEVOLAZIONI

**Credito d'imposta 4.0 al socio di società semplice agricola**  
di Alberto Rocchi, Luigi Scappini

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Proroga per le procedure di controllo delle merci importate in UK**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

**Bonus aggregazioni: ancora dubbi sulla tipologia di interpello da presentare alle Entrate**  
di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

### ACCERTAMENTO

**È legittimo il ricorso alla media semplice per il calcolo della percentuale di ricarico**  
di Lucia Recchioni

## CASI OPERATIVI

### **Credito d'imposta R&S: sono agevolate le attività di ricerca su commessa estera?**

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

## L'IMPOSIZIONE FISCALE DIRETTA E INDIRETTA NELLA CESSIONE D'AZIENDA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

**Sono eleggibili al credito d'imposta R&S le spese sostenute da un commissionario residente per conto di un committente non residente, nella disciplina previgente del credito d'imposta R&S ex D.L. 145/2013 e nella nuova disciplina ex Legge 160/2019 e ss.mm.ii?**

Sin dalla sua introduzione, con l'articolo 3, D.L. 145/2013, il credito d'imposta R&S è rivolto ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile:

- sostenendone i relativi costi
- beneficiando degli eventuali risultati
- assumendo i rischi dell'attività svolta.

Di conseguenza, sia nella disciplina previgente ex articolo 3, D.L. 145/2013 e ss.mm.ii. sia nell'attuale ex articolo 1, commi 198-209, Legge 160/2019 e ss.mm.ii., l'agevolazione è in generale preclusa alle imprese che svolgono attività di ricerca su commessa di terzi.

In caso di attività commissionata da terzi l'impresa commissionaria infatti riaddebita i costi al committente in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, non sostenendo l'onere delle attività di R&S.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

## AGEVOLAZIONI

### **Credito d'imposta 4.0 al socio di società semplice agricola**

di Alberto Rocchi, Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

## I REDDITI ESTERI NEL MODELLO REDDITI ED IL MONITORAGGIO FISCALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il **credito d'imposta** riconosciuto alle imprese per l'acquisto di **beni strumentali materiali e immateriali**, sia **generici** sia **4.0**, rappresenta un'**occasione** per adeguare le strutture alle nuove esigenze.

Questo vale **anche** per il **settore primario** dove si rende, soprattutto in determinati comparti, ormai indefettibile l'utilizzo di un'**agricoltura di precisione** che permetta di sfruttare appieno le superfici coltivabili che si riducono sempre più.

Tuttavia, è **inevitabile** che il credito, calato in un contesto agricolo, manifesti non pochi **punti deboli** quale ad esempio l'**incumulabilità** con i contributi derivanti dai **PSR**.

Se questa limitazione ha una **matrice** squisitamente **comunitaria** e quindi, come si evince dai *rumors*, il Mise sembra si stia attivando a Bruxelles per far modificare l'interpretazione comunitaria, al contrario, l'attuale **empasse** in merito alla **possibilità** da parte delle **società di persone** di **cedere il credito cumulato** in capo ai **singoli soci** è **questione interna** che potrebbe essere risolta anche con una "semplice" presa di posizione dell'Agenzia delle entrate.

A **oggi**, al contrario, non consta **alcuna interpretazione ufficiale** ad ampio raggio sul tema, in quanto **l'unico documento** di prassi è una **DRE Sardegna** non pubblica con la conseguenza che "teoricamente" non è utilizzabile a 360°.

Tuttavia, indubbio è che le **motivazioni esposte** in tale interpello lascino **ampie speranze** a che, a prescindere da eventuali e forse doverosi chiarimenti ufficiali, si possa con ottimismo **cedere il credito** in oggetto.

L'**esigenza** nasce dalla struttura stessa delle **aziende** che operano nel comparto primario, caratterizzandosi per l'ampio utilizzo della **forma individuale** (declinata spesso in impresa familiare) e della **società semplice** che **determinano** un **ridotto carico fiscale** da compensare con il credito.

A ben vedere, infatti, se già tali soggetti sono incisi in misura ridotta dall'Irpef determinata su base catastale, **non devono nemmeno più versare l'Irap** in quanto a regime è stata prevista l'esenzione per coloro che operano nei limiti previsti dall'[articolo 32 Tuir](#).

Ne consegue che, nel caso specifico di **società semplice, in assenza di debiti fiscali** in capo ad essa, l'unica possibilità di sfruttare il bonus sarebbe quella di **trasferirne la titolarità ai soci**.

Sul punto, l'unico documento di prassi a oggi conosciuto, è quello diramato dalla **DRE Sardegna**, con la **risposta a interpello n. 921-231/2020**, che ha ritenuto di poter fornire risposta positiva sulla cedibilità del credito 4.0 ai soci di una società semplice.

**Istante** era, come detto, una **società semplice agricola** che procedeva, nell'ambito di un bando regionale di PIF (Progetto Integrato di Filiera) all'acquisto di alcuni **beni** che potevano fruire del credito di cui all'[articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019](#).

A parere della società, fermo restando il rispetto delle modalità di utilizzo del credito anche da parte dei soci, la società poteva procedere alla sua **cessione** nei confronti di questi ultimi.

La **risposta** della DRE Sardegna prende le mosse dalla recente [risposta a interpello 85/2020](#) che, sebbene avente a oggetto il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, richiama la [risoluzione 163/E/2003](#) con cui l'**Agenzia delle entrate** ha individuato i criteri e le condizioni, in presenza dei quali è possibile procedere alla **cessione di un credito nei confronti dei soci**.

A parere dell'Agenzia delle entrate, la possibilità di poter cedere il credito di imposta ai soci delle società di persone è una “*diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza delle predette società ... Il reddito di partecipazione imputato ai soci, infatti, ha la stessa natura – di reddito d'impresa – di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione.*”.

Il documento di prassi procede individuando le **condizioni**, in presenza delle quali è possibile **procedere alla cessione** dei crediti d'imposta, nel caso di società di persone, ai soci:

- i **crediti d'imposta** devono essere **riportabili** nell'esercizio successivo;
- i **crediti di imposta** devono essere **indicati** dalla società di persone nella **dichiarazione** dei redditi con specifica **indicazione** del **maturato, utilizzato e attribuito ai soci**;
- le **modalità** di **utilizzo** del credito devono essere **compatibili** con l'**attribuzione** del credito ai soci;
- se previsto un **limite temporale** di utilizzo, tale limite temporale continua a valere anche per l'utilizzo del credito attribuito al socio.

In ragione di ciò, la DRE Sardegna ritiene che si potrà procedere a “**imputare ai soci il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, non utilizzato, anno per anno, nella quota del quinto/terzo compensabile e i soci potranno compensare il credito dopo averlo riportato nella**

***propria dichiarazione dei redditi.”.***

Tale impostazione non può che essere condivisa, in quanto unico dubbio che poteva esservi era quello relativo al **primo requisito individuato dalla [risoluzione 163/E/2003](#)**, fugato dalla stessa **Agenzia delle entrate** nei recenti incontri con la stampa specializzata in cui è stata **affermata la possibilità**, in caso di **mancato utilizzo in tutto o in parte** del credito per incapienza, di **utilizzare l'ammontare residuo** nel corso dei **periodi di imposta successivi**, secondo le modalità proprie del credito.

A **conclusioni analoghe** si dovrebbe poter giungere nel caso di **impresa familiare**.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **Proroga per le procedure di controllo delle merci importate in UK**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

## L'IVA NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI A SEGUITO DELLE MODIFICHE COMUNITARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In base all'accordo commerciale e di cooperazione tra l'Unione Europea e il Regno Unito sono state introdotte alcune misure transitorie per **agevolare gli operatori economici** che devono affrontare nuovi adempimenti conseguenti agli **effetti della Brexit**.

Con un [avviso pubblicato il 17 marzo 2021](#) l'Agenzia delle dogane italiana ha diffuso una recente informativa pubblicata dalle dogane britanniche.

La nota ricorda che, in origine, era stato previsto un calendario condiviso per **l'applicazione graduale dei controlli sulle importazioni dall'UE in Gran Bretagna**, per consentire alle imprese di prepararsi alla reintroduzione di una frontiera fisica senza impatti negativi sull'operatività aziendale. Rispetto al calendario iniziale, l'interruzione causata dalla pandemia da Covid-19 è durata più a lungo ed è stata più profonda di quanto previsto. Di conseguenza, il governo inglese ha riesaminato questi tempi e accolto le istanze degli *stakeholder* disponendo le **seguenti proroghe riferite alle attività di controllo delle merci in ingresso in Gran Bretagna**:

#### 1. Procedure doganali

- Le dichiarazioni doganali di importazione saranno sempre necessarie, ma la **possibilità di utilizzare il sistema di dichiarazione differita**, compresa la presentazione di dichiarazioni supplementari **fino a sei mesi successivi all'importazione delle merci**, è stata **prorogata al 1 ° gennaio 2022**, ad eccezione delle merci sottoposte a controllo UK. Si tratta, in sintesi, di una semplificazione che consente agli operatori di **posticipare la predisposizione della dichiarazione doganale** "completa" ed il pagamento dei dazi. La procedura in argomento trova applicazione per gli **standard goods**, ossia tutti quei beni che non rientrano nella lista dei cosiddetti **controlled goods**. Quest'ultimi corrispondono a prodotti inclusi in uno specifico elenco consultabile sul sito delle autorità fiscale del Regno Unito (HMRC): a titolo esemplificativo, rientrano nei **controlled goods** i beni soggetti ad accisa, i farmaci controllati, i prodotti chimici, le specie animali a rischio di estinzione, le bevande alcoliche, etc..

- **Le dichiarazioni in materia di sicurezza e protezione per le importazioni non saranno richieste fino al 1 ° gennaio 2022** (termine in precedenza fissato al 30 giugno 2021).

## 2. Prodotti sanitari e fitosanitari (SPS)

- I requisiti di pre-notifica per i **prodotti di origine animale** (POAO), alcuni **sottoprodotti di origine animale** (ABP) e gli alimenti ad alto rischio non di origine animale (HRFNAO) **non saranno richiesti fino al 1 ° ottobre 2021**. Requisiti del certificato sanitario di esportazione per POAO e alcuni ABP entreranno in vigore nella stessa data. I descritti requisiti, in origine, avrebbero dovuto esser operativi dal 1° aprile 2021.
- I **controlli fisici** SPS per POAO, alcuni ABP e HRFNAO **non saranno richiesti fino al 1 ° gennaio 2022**. A partire da tale data avranno luogo ai posti di controllo di frontiera.
- I controlli fisici SPS sugli impianti ad alto rischio si svolgeranno **presso i punti di controllo frontalieri**, piuttosto che nel luogo di destinazione, **dal 1 ° gennaio 2022**.
- Requisiti di pre-notifica e controlli documentali, compresi i certificati fitosanitari, saranno richiesti per piante e prodotti vegetali a basso rischio e saranno **introdotti dal 1 ° gennaio 2022**.
- **A partire da marzo 2022** si svolgeranno i controlli ai posti di controllo frontalieri sugli animali vivi e sulle piante e sui prodotti vegetali a basso rischio.

Sempre in tema di proroghe degli adempimenti doganali connessi all'emergenza sanitaria ricordiamo che, con la [\*\*circolare 2/D/2021 del 15.01.2021\*\*](#) è stata disposta la **proroga fino al 30 aprile 2021** delle modalità di **previdimazione dei certificati attestanti l'origine preferenziale delle merci**. Le Dogane, come noto, stanno lavorando allo sviluppo di una procedura per la **digitalizzazione del processo di richiesta dei certificati EUR1, EURMED e A.TR**, resa disponibile, in via sperimentale, già a partire dal 10 novembre 2020.

L'orientamento di lungo periodo resta tuttavia quello della **completa digitalizzazione dei certificati di origine**: in tal senso è in fase avanzata un progetto di digitalizzazione del **processo di richiesta** e di **rilascio** dei certificati di origine preferenziale, che ha già ricevuto l'avallo dei competenti servizi della Commissione UE e che potrà costituire un progetto pilota per l'iniziativa di prossimo lancio della DG TAXUD (*Taxation and Customs Union*), finalizzata a verificare la possibilità di introdurre la **completa digitalizzazione dei certificati di origine nel contesto della Convenzione PanEuroMed**. Si ricorda che la **convenzione paneuromediterranea** (PEM) sulle norme di origine preferenziali mira a stabilire **norme comuni di origine e di cumulo tra i paesi partner e l'UE**, al fine di agevolare gli scambi e integrare le catene di approvvigionamento all'interno della zona.

Come si legge nella **circolare 13/2021, prot. n. 81389/RU del 16 marzo 2021**, in tema di procedure di rilascio dei certificati di circolazione **EUR1 “FULL DIGITAL”** per le operazioni doganali di esportazione dall'Italia verso la **confederazione Svizzera**, le Dogane hanno iniziato il 1° marzo 2021 alla sperimentazione del progetto denominato appunto “EUR1 Full Digital”.

Trattandosi di una procedura di tipo sperimentale, la medesima è applicabile su base **meramente facoltativa**; rimane infatti la possibilità per l'operatore economico di richiedere il rilascio della prova d'origine sui modelli cartacei già in uso.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### **Bonus aggregazioni: ancora dubbi sulla tipologia di interpello da presentare alle Entrate**

di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

### **ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE: NOMINA, VIGILANZA, VERIFICHE E RELAZIONE ANNUALE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, l'[articolo 11, comma 6, D.L. 34/2019](#) reca una **disciplina antielusiva specifica** in materia di “bonus aggregazioni”, prevedendo la decaduta dall’agevolazione nelle ipotesi in cui, **nei primi quattro periodi d’imposta** dal perfezionamento dell’operazione straordinaria agevolata, **il soggetto avente causa dall’operazione (incorporante, beneficiaria o conferitaria)**:

- **perfezioni un’ulteriore operazione straordinaria** tra quelle previste dal Titolo III, Capi III e IV, del Tuir, ovverosia trasformazione (omogenea o eterogenea), fusione, scissione, conferimento d’azienda, conferimento di partecipazioni di controllo, scambio di partecipazioni di controllo o di partecipazioni “qualificate” nell’accezione di cui al nuovo [comma 2-bis dell’articolo 177 Tuir](#);
- **ceda i beni** precedentemente iscritti o rivalutati a titolo gratuito per effetto dell’agevolazione.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, per l’analoga previgente **disciplina agevolativa** ([circolare 16/E/2007](#)), “[...] la norma in esame vuole **evitare** che la società beneficiaria del “bonus aggregazioni” possa “**trasferire**” il beneficio fiscale **ad altro soggetto privo dei requisiti**, in tal modo raggirando” i **presupposti soggettivi e oggettivi** previsti per l’applicabilità del beneficio.

Qualora il soggetto avente causa dall’**operazione straordinaria agevolata** (incorporante, beneficiaria o conferitaria) ricada in una delle fattispecie in grado di determinare la **decaduta dal “bonus aggregazioni”** può, tuttavia, chiedere la **disapplicazione** della menzionata disciplina antielusiva specifica, mediante la presentazione di un’**istanza di interpello “disapplicativo”** di cui all’[articolo 11, comma 2, L. 212/2000](#), dimostrando che – nel caso concreto – l’intenzione di porre in essere un’ulteriore operazione straordinaria, ovvero di cedere i beni in precedenza “rivalutati” a titolo gratuito, risponde a un **preciso obiettivo economico-imprenditoriale**, non essendo invece posta in essere per usufruire in modo indebito del regime agevolativo.

In merito, preme portare all'attenzione che – già nelle **more della previgente disciplina agevolativa** – l'Agenzia delle Entrate (con la [circolare 16/E/2007](#)) aveva ritenuto che, “*Considerato che l'aggiramento delle norme disciplinanti i presupposti dell'agevolazione può attuarsi attraverso ulteriori operazioni poste in essere non solo dalla società risultante dall'aggregazione, ma anche mediante speculari operazioni effettuate dai soci [...] deve ritenersi che anche queste ultime operazioni possono comportare la decadenza dall'agevolazione. In tal caso anche il socio presenterà istanza di interpello*”.

Tale presa di posizione è stata di recente ribadita dalla **Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate**, con la [risposta all'istanza di interpello n. 194 del 18.03.2021](#), avente per oggetto un'operazione di “**concentrazione**” tra due società terze (Beta e Gamma), realizzata mediante la costituzione di una società (Alfa) alla quale hanno conferito ciascuna un ramo d'azienda, cui ha fatto seguito la **cessione** da parte di Beta alla controllata di Gamma (Gamma Italia) di una frazione della quota di partecipazione dalla stessa detenuta nella conferitaria (Alfa).

In tale occasione è stato, infatti, ribadito che “[...] *l'intervenuta cessione di partecipazioni da parte di uno dei soci successivamente al rappresentato conferimento potenzialmente agevolabile comporterebbe, come chiarito nella suddetta circolare n. 16/E del 2007, la decadenza dal beneficio fiscale in argomento, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212*”.

Detto in altri termini, a parere dell'Agenzia delle Entrate, non solo le **operazioni** poste in essere dal **soggetto avente causa dall'operazione straordinaria** che beneficia del “**bonus aggregazioni**”, ma anche le operazioni poste in essere dai **relativi soci** possono generare **l'aggiramento delle norme che dettano le condizioni** al ricorrere delle quali il Legislatore ha ritenuto di attribuire siffatta agevolazione; aspetto che, di per sé, appare del tutto condivisibile.

Ciò che, tuttavia, non appare condivisibile è che qualora si sia in presenza di **un'operazione posta in essere dai soci**, potenzialmente in grado di determinare **l'aggiramento dei requisiti** (soggettivo e oggettivo) per fruire dell'agevolazione, si possa determinare un'**automatica decadenza dall'agevolazione**, alla stregua di quanto previsto dalla disciplina antielusiva specifica di cui all'[articolo 11, comma 6, D.L. 34/2019](#). Tanto che, secondo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, in una simile fattispecie il contribuente – il riferimento parrebbe essere alla **società avente causa dall'operazione**, la quale beneficia del “**bonus aggregazioni**” (e non ai soci della stessa come paventato dall'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 16/E/2007](#)) – sarebbe tenuto a presentare un'**istanza di interpello disapplicativo** ai sensi dell'[articolo 11, comma 2, L. 212/2000](#).

Tale tesi interpretativa appare opinabile, dal momento che l'Agenzia delle Entrate finisce per **ampliare**, in via analogica, **l'ambito di applicazione della disciplina antielusiva specifica** prevista normativamente dall'[articolo 11, comma 6, D.L. 34/2019](#), che – si rammenta – trova applicazione soltanto nel caso in cui il **soggetto avente causa dall'operazione** (incorporante, beneficiaria o conferitaria), nell'arco temporale preso a riferimento, perfezioni **un'ulteriore**

**operazione straordinaria** o ceda i beni precedentemente iscritti o rivalutati, senza mai prevedere alcun meccanismo di decadenza per le operazioni eventualmente poste in essere dai soci.

Tale tesi interpretativa appare, inoltre, **opinabile** anche ove si consideri che, dando credito a tale tesi, **per evitare la decadenza dal beneficio** il contribuente sarebbe tenuto a presentare una (obbligatoria) **istanza di interpello di tipo disapplicativo** (ex **articolo 11, comma 2, L. 212/2000**), pena l'irrogazione di una **sanzione da euro 2.000 a euro 20.000**, applicata in misura raddoppiata qualora l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, **disconosca la spettanza della disapplicazione** (ex [articolo 11, comma 7-ter, D.Lgs. 471/1997](#)), in luogo di una (facoltativa) istanza di **interpello anti-abuso** (ex [articolo 11, comma 1, lett. c, L. 212/2000](#)), a fronte di una fattispecie che potrebbe sì astrattamente determinare l'aggiramento dei requisiti (soggettivo e oggettivo) per fruire dell'agevolazione, ma che non è stata affatto contemplata dal Legislatore.

Tale tesi interpretativa appare, vieppiù, **opinabile** ove si consideri che – secondo la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate – il contribuente raggiunto da una successiva attività di verifica e accertamento fiscale **non godrebbe delle garanzie procedurali previste dall'articolo 10-bis L. 212/2000**, come – a mero titolo esemplificativo – il **contraddittorio “rafforzato”**, l'attivazione della **riscossione provvisoria in pendenza di giudizio** solo a seguito dell'eventuale pronuncia avversa della Commissione Tributaria Provinciale e il **diverso regime sanzionatorio previsto per le condotte in abuso del diritto**.

Si auspica, pertanto, che il condivisibile obiettivo di censurare anche le operazioni non contemplate dall'[articolo 11, comma 6, D.L. 34/2019](#), astrattamente idonee a determinare l'aggiramento dei requisiti (soggettivo e oggettivo) per fruire del **“bonus aggregazioni”**, sia perseguito con lo **strumento appositamente previsto dal Legislatore** in simili circostanze, ovverosia la **disciplina anti-abuso** prevista dall'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), e non estendendo – oltre il dato normativo – il perimetro di applicazione della disciplina anti-elusiva specifica.

Del resto, nel senso auspicato, si è già espressa la stessa Agenzia delle Entrate in merito alla disciplina antielusiva prevista per l'agevolazione Ace dall'[articolo 10 D.M. 03.08.2017](#), precisando, condivisibilmente, che **“Le fattispecie considerate dall'articolo 10 del decreto Ace non esauriscono i casi di operazioni di capitalizzazione societaria idonee a generare un incremento dell'agevolazione Ace che possono dare luogo a fenomeni di elusione fiscale. In tale ottica va valutata, caso per caso, l'ordinaria applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 [attuale articolo 10-bis L. 212/2000]”** ([circolare 21/E/2015](#)).

## ACCERTAMENTO

### **È legittimo il ricorso alla media semplice per il calcolo della percentuale di ricarico**

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

### **VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nell'ambito degli accertamenti tributari fondati sulle **percentuali di ricarico** della merce venduta, l'utilizzo della **media aritmetica semplice**, in luogo di quella ponderata, è **legittimo**, se gli articoli di merce venduta sono **omogenei**, o, comunque, se **il contribuente non prova** che l'attività di accertamento ha ad oggetto **prodotti con notevole differenza di valore** e che quelli **maggiormente venduti** presentano una **percentuale di ricarico molto inferiore** a quella del ricarico medio.

Sono queste le conclusioni ribadite dalla **Corte di Cassazione**, con l'**ordinanza n. 7960**, depositata ieri, 22 marzo.

Il caso riguarda una **società in accomandita semplice in liquidazione**, la quale aveva ricevuto **avvisi di accertamento** con i quali venivano accertati **maggiori ricavi dalla vendita al dettaglio**.

Più precisamente, i **maggiori ricavi** erano stati calcolati come segue:

- erano stati innanzitutto **sommati i costi per l'acquisto delle merci al decremento delle rimanenze finali di magazzino**,
- al **costo** così individuato era stato poi applicata una **percentuale di ricarico del 50,78%**, ottenuta riducendo di venti punti percentuali “*per sconti d'uso e vendite periodiche*” la percentuale del 70,78%, calcolata mediante il raffronto tra i **prezzi di vendita** e i corrispondenti **costi desunti dalle fatture di acquisto**,
- i **ricavi**, così calcolati, erano stati infine **confrontati con quelli dichiarati**.

Nell'ambito della suddetta ricostruzione, però, l'Amministrazione finanziaria **non operava alcuna distinzione** tra le due attività svolte dalla società, ovvero quella di **commercio al dettaglio** e di **commercio all'ingrosso**. Ecco il motivo per il quale gli Uffici risultavano **soccombenti** dinanzi alla CTC, essendo stata applicata la **media di ricarico aritmetica e non**

**ponderata** e non essendo state considerate in maniera proporzionale le **giacenze delle due diverse attività esercitate**.

Proponeva dunque **ricorso per Cassazione** l'Agenzia delle entrate, ritenendo legittimo il ricorso alla **media aritmetica**, anziché a quella ponderata se la **merce è omogenea** (trattandosi, infatti, sempre di capi di abbigliamento). La **società**, inoltre, **non aveva dimostrato l'inadeguatezza del criterio di calcolo adottato**.

La **Corte di Cassazione**, investita della questione, è quindi tornata a ribadire che **il ricorso al sistema della media aritmetica semplice è consentito** “*quando risulti l'omogeneità della merce, ma non quando fra i vari tipi di merce esista una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentino una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio*” (si citano, pertanto, le seguenti sentenze conformi: **Cassazione, n. 24017/2018; n. 33458/2018; n. 18695/2018; n. 31796/2019**).

Spetta quindi al contribuente dimostrare che l'attività sottoposta ad accertamento ha ad oggetto prodotti con **notevole differenza di valore** e che quelli maggiormente venduti presentano una **percentuale di ricarico inferiore** rispetto a quella risultante dal ricarico medio.

Tra l'altro, come chiaramente emergeva da **processo verbale**, le **giacenze** risultavano in ogni caso attribuibili esclusivamente all'attività di **vendita al dettaglio**, considera la procedura di **immediata fatturazione** che assisteva le **partite acquistate** relative alle **merci all'ingrosso**.

Le ricostruzioni operate dai verificatori, pertanto, erano **leggitive**, sia dal punto di vista delle **imposte dirette** che ai fini **Iva**, considerato che “*l'articolo 273 della Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE non esclude che l'imponibile Iva possa essere accertato induttivamente*”.