

Edizione di venerdì 31 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Concessione in uso promiscuo di bici elettriche
di Euroconference Centro Studi Tributari

RISCOSSIONE

F24 a saldo 0 tardivo non sempre conveniente in caso di ravvedimento
di Francesco Paolo Fabbri

AGEVOLAZIONI

Sconto in fattura e cessione del credito al committente: davvero nulla da obiettare?
di Silvio Rivetti

IVA

Errori nell'emissione della fattura in reverse charge a cliente nazionale
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ACCERTAMENTO

Il legittimo utilizzo delle percentuali di ricarico in sede accertativa
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Concessione in uso promiscuo di bici elettriche

di Euroconference Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA

Percorso formativo di 55 ore ai sensi del Decreto Legge 118/2021 e successivo Decreto Dirigenziale del 28/9/2021

[Scopri di più >](#)

Domanda

Quale è la tassazione per l'assegnazione, da parte di una ditta che svolge l'attività di noleggio di bici elettriche, di tali mezzi a uso promiscuo ai dipendenti.

È possibile utilizzare le tabelle ACI previste per veicoli ritenuti simili determinando il valore del *fringe benefit* forfettariamente, oppure è necessario utilizzare il “valore normale” dello stesso, in questo caso il valore di mercato della bici (esente fino a 258 per il periodo d'imposta 2022)?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



RISCOSSIONE

F24 a saldo 0 tardivo non sempre conveniente in caso di ravvedimento

di **Francesco Paolo Fabbri**



È nota la possibilità di **compensare** i **debiti tributari e contributivi** con le **somme** vantate dal contribuente a proprio **credito**, in virtù di quanto stabilito dall'[articolo 17, comma 1, D.Lgs 241/1997](#), sia in compensazione “**verticale**” – con la **stessa tipologia** di **imposta** (e senza quindi la necessità di presentare il modello F24) – che tra diversi tributi e contributi, tramite la compensazione “**orizzontale**”, con **obbligo** di **trasmissione** del **modello F24** che riepiloga i dati sui crediti e debiti.

A quest’ultimo fine occorre comunque tenere a mente (e rispettare) diversi **limiti quantitativi**, rappresentati:

- dall’attuale **soglia** pari a **2 milioni di euro** l’anno, di cui all'[articolo 34, comma 1](#), primo periodo della L. 388/2000 (come da modifica recata dall'[articolo 1, comma 72, L. 234/2021](#)), come **tetto massimo** alla compensazione;
- dall’ulteriore importo di **000 euro** l’anno, [ex articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#), per i **crediti** d’imposta compensati che devono essere indicati nel **quadro RU**;

oltre che dal **divieto di compensazione** in presenza di **debiti iscritti a ruolo** e scaduti per imposte erariali per **importi superiori a 1.500 euro** (articolo 31, comma 1, D.L. 78/2020).

Nell’ambito della compensazione orizzontale vi è poi l’ipotesi in cui le **somme dovute** dal contribuente siano esattamente **pari a quelle compensate**, nella quale ha luogo la **compensazione a saldo 0**; caso per cui l'[articolo 19, comma 3 del citato D.Lgs 241/1997](#) stabilisce parimenti che il **modello F24** debba **obbligatoriamente** essere **presentato** (nello specifico “*nell’ipotesi in cui le somme dovute risultano **totalmente compensate***”).

Per quanto qui di interesse può capitare, come accade altresì in generale, che vengano perpetrate **irregolarità** proprio per il modello **F24 a saldo 0**, in particolar modo perché esso

non viene presentato entro la scadenza.

L'[articolo 15, comma 2-bis, D.Lgs 471/1997](#) stabilisce quindi che l'**omessa presentazione** di simile delega di versamento vede applicata la **sanzione di euro 100, ridotta** però ad **euro 50** qualora il **ritardo non sia superiore a 5 giorni** lavorativi.

Per il **ritardo** nella **trasmissione della delega di pagamento** a saldo 0 (posto che, in sede di contestazione, non si può far valere la “compensazione ipotetica”, anche a saldo 0) viene quindi irrogata una **sanzione fissa** – che può a sua volta formare oggetto di compensazione, dato che l'[articolo 15, comma 2-bis](#) citato in precedenza non lo preclude espressamente – in luogo dell'**ordinaria sanzione proporzionale**, ex [articolo 13, comma 1, D.Lgs 471/1997](#), per gli **omessi/tardivi versamenti** che risulta pari:

- in linea generale al **30%** dell'importo non versato (primo periodo del comma 1);
- al **15%** del medesimo importo se il **ritardo è contenuto nei 90 giorni** dalla scadenza (secondo periodo del comma 1);
- all'**1%** di quanto non versato per **ogni giorno di ritardo** qualora il versamento avvenga **entro i primi 14 giorni** dalla scadenza (terzo periodo del comma 1).

Si può ora evidenziare che sia la sanzione per la tardività del modello F24 a saldo 0, pari ad euro 100 o 50 a seconda dei giorni di ritardo tra la trasmissione della delega di pagamento e l'originaria scadenza, sia quella per il versamento tardivo, appena richiamata, possono essere **autonomamente regolarizzate** tramite l'istituto del **ravvedimento operoso** ([articolo 13 D.Lgs 472/1997](#)).

Ravvedimento che può ordinariamente avere luogo, fino alla **decadenza dal potere di accertamento** per il periodo d'imposta di riferimento, presentando il modello F24 (a saldo 0 o meno) e versando la sanzione applicabile in **misura ridotta, da 1/10** per la regolarizzazione che avviene entro 30 giorni dalla scadenza e fino a **1/5** a seguito del **rilascio** di un **PVC** (con riguardo all'irregolarità con **compensazione integrale** si veda la [risoluzione 36/E/2017](#)).

A questo proposito si ricorda che risulta centrale **distinguere** tra il **momento** in cui ha luogo la **violazione**, che determina la **sanzione applicabile**, e quello (eventualmente diverso) in cui **si perfeziona il ravvedimento** – con l'**integrale versamento** dell'importo dato dalla sommatoria di imposta, sanzione e interessi dovuti a tal fine – in base al quale la stessa **sanzione viene ridotta**.

Per questo motivo, **operativamente**, se si considerano le due ipotesi viste in precedenza di **ritardo** nella presentazione della **delega di pagamento a saldo 0, entro o oltre i 5 giorni** dalla scadenza, per la **regolarizzazione spontanea** da parte del contribuente si avrà:

- **riduzione della sanzione** pari ad **euro 50**, se il modello F24 in esame viene presentato nei primi 5 giorni dalla scadenza normativamente prevista
- a **1/9** in caso il ravvedimento abbia luogo **entro 90 giorni** dall'originaria scadenza, per

complessivi **euro 5,56** dovuti,

- a **1/8** qualora la regolarizzazione avvenga **entro l'anno** dalla medesima scadenza di versamento, con versamento pari ad **euro 6,25**,
- a **1/7** se il ravvedimento viene perfezionato **entro due anni** dalla scadenza, per **euro 7,14**,
- a **1/6** con ravvedimento **oltre due anni** dalla scadenza, per **euro 8,33**,
- a **1/5** se il ravvedimento viene perfezionato **dopo il rilascio di un PVC**, per complessivi **euro 10**;
- **riduzione della sanzione** pari ad **euro 100**, nel caso in cui il modello F24 a saldo 0 venga presentato oltre 5 giorni dalla scadenza
- a **1/9** se il ravvedimento ha luogo **entro 90 giorni** dall'originaria scadenza, per complessivi **euro 11,11** dovuti,
- a **1/8** qualora la regolarizzazione avvenga **entro l'anno** dalla medesima scadenza di versamento, con versamento pari ad **euro 12,50**,
- a **1/7** in caso il ravvedimento venga perfezionato **entro due anni** dalla scadenza, per **euro 14,29**,
- a **1/6** con ravvedimento **oltre due anni** dalla scadenza, per **euro 16,67**,
- a **1/5** se il ravvedimento viene perfezionato **dopo il rilascio di un PVC**, per complessivi **euro 20**.

Si può però a questo punto ricordare come, per quanto di importo tutto sommato modico, la **sanzione** di cui sopra risulta in ogni caso **fissa, diversamente** da quella per il ritardato versamento **senza compensazione a saldo 0**, difatti **variabile**.

Pertanto, a livello di **convenienza**, si può constatare quanto segue:

<i>Ritardo nella presentazione della delega rispetto alla scadenza</i>	<i>Ravvedimento F24 a saldo 0</i>	<i>Ravvedimento non a saldo 0 conveniente fino a</i>
1 giorno	5,56	5.564 (sanzione 1% = 55,64, ridotta a 1/10 = 5,56)
2 giorni	5,56	2.782 (sanzione 2% = 55,64, ridotta a 1/10 = 5,56)
3 giorni	5,56	1.854 (sanzione 3% = 55,62, ridotta a 1/10 = 5,56)
4 giorni	5,56	1.391 (sanzione 4% = 55,64, ridotta a 1/10 = 5,56)
5 giorni	5,56	1.112,80 (sanzione 5% = 55,64, ridotta a 1/10 = 5,56)
oltre 5 ed entro 90 giorni	11,11	666 (sanzione 15% = 99,90, ridotta a 1/9 = 11,10)
oltre 90 giorni ed entro 1 anno	12,50	333 (sanzione 30% = 99,90, ridotta a 1/8 = 12,49)
oltre 1 ed entro 2 anni	14,29	333

oltre 2 anni	16,67	(sanzione 30% = 99,90, ridotta a $1/7 = 14,27$) 333
dopo PVC	20	(sanzione 30% = 99,90, ridotta a $1/6 = 16,65$) 333 (sanzione 30% = 99,90, ridotta a $1/5 = 19,98$)

AGEVOLAZIONI

Sconto in fattura e cessione del credito al committente: davvero nulla da obiettare?

di **Silvio Rivetti**



Per la [risposta all'istanza di interpello n. 236 del 02.03.2023](#), la banca può legittimamente ricoprire il **doppio ruolo di committente dei lavori agevolabili**, e di **cessionario dei crediti** scaturenti dal suo stesso intervento edilizio; ovvero dei crediti incamerati dai suoi fornitori mediante la concessione dello sconto in fattura, e poi oggetto di cessione da parte dei medesimi fornitori alla banca stessa.

Il caso attiene all'**intervento della banca capogruppo** di recupero della facciata dell'immobile di propria sede, ricadente nell'ambito del **bonus facciate** di cui all'[articolo 1, commi da 219 a 224, L. 160/2019](#).

Il lavoro, iniziato nel 2021 e da concludersi nell'anno successivo, era oggetto nel mese di dicembre 2021 del pagamento delle fatture per i lavori edili e per le prestazioni tecnico-professionali nella misura del 10% ciascuna, stante l'intervenuta concessione da parte dei fornitori dello sconto in fattura ai sensi dell'[articolo 121, comma 1, lettera a\), D.L. 34/2020](#) nella misura del 90%, pari all'aliquota di **detrazione bonus facciate in allora in vigore**.

Nel suo interpello, la banca espone all'attenzione delle Entrate **tre differenti dubbi interpretativi**: il primo, se il **principio di competenza di cui all'articolo 109 Tuir** permetta di considerare la spesa come afferente all'anno d'imposta 2021, con conseguente applicabilità della detrazione al 90% e non già al 60% (come ridotta dalla Legge di Bilancio per il 2022, a partire dal 1° gennaio 2022); il secondo, **se sia esatto includere tra le spese agevolabili anche l'Iva**, come applicata dalla banca sulla fattura emessa dall'impresa esecutrice dei lavori in regime di inversione contabile (ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. 633/1972](#)), trattandosi di **Iva indetraibile da parte dell'istituto di credito** per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 36-bis stesso D.P.R.; il terzo e ultimo, se la banca possa **proporsi ai suoi fornitori, concedenti lo sconto, quale cessionaria dei crediti** da essi incamerati mercè lo sconto stesso, in quanto ente esercente l'attività creditizia, giusta il

disposto della lettera b) del citato [articolo 121 comma 1](#).

Le originarie incertezze della banca trovano soluzione, quanto al primo quesito, nella migliore riflessione della banca stessa, che vi rinuncia nelle more delle tempistiche dell'interpello (riconoscendo corretta la **spettanza del bonus facciate al 60%**, stante il completamento dei lavori nell'anno di competenza 2022); nonché, quanto al secondo quesito, nella risposta delle Entrate per cui **l'importo dell'Iva è da dirsi componente delle spese agevolabili**, per regola generale (come confermato dalla [circolare 2/E/2020](#) in tema bonus facciate), e per regola puntuale concernente le imprese per le quali detta imposta risulti totalmente indetraibile (ai sensi dell'[articolo 19-bis.1 D.P.R. 633/1972](#) o dell'opzione di cui all'articolo 36-bis stesso D.P.R.): e pertanto rappresenti un **"onere accessorio di diretta imputazione del costo del bene o degli interventi agevolati"**, come nel caso di specie (l'Agenzia cita al riguardo **sia la risposta 5.3.2 della circolare 30/E/2020**, in tema di superbonus; sia i principi interpretativi in tema di Iva indetraibile e pertanto deducibile in termini di costo, come sanciti dalla risalente circolare 869/1980 fino alla [circolare 44/E/2009](#), paragrafo 3.1).

Tuttavia, è la **risposta al terzo quesito che merita la migliore riflessione**.

Per il Fisco, **nulla impedisce alla banca di ri-acquistare dai suoi stessi fornitori i crediti d'imposta** da questi introiettati per effetto della concessione dello sconto in fattura alla banca stessa, in relazione ai lavori edili di cui l'istituto di credito è committente.

Per le Entrate, l'[articolo 106 D.Lgs. 385/1993](#), Testo Unico Bancario, disciplinante l'Albo degli intermediari finanziari, **non impedisce tale riacquisto**; e tuttavia **tale risposta, ancorata al mero dettato formale di una legge extrafiscale**, non prende in considerazione che, così ragionando, **il contribuente è ammesso a tramutare la sua detrazione fiscale, spendibile solo "in via verticale" in ambito Ires nella propria dichiarazione dei redditi, in un credito compensabile orizzontalmente** e a sua volta cedibile a soggetti vigilati bancari-finanziari-assicurativi (nonché, nel caso della banca, anche ai propri correntisti diversi da consumatori e utenti, ai sensi dell'[articolo 121](#), comma 1, citato).

E se il ragionamento di fondo è tale, allora **dovrebbe dirsi ammesso anche a qualunque società committente di lavori edili di riconvertire, similmente, le detrazioni spettanti da bonus facciate, ecobonus o sismabonus** in crediti liberamente compensabili in F24 o cedibili a loro volta a istituti di credito, secondo le regole dell'[articolo 121](#) citato (potendo la società committente essere il terzo cessionario della prima cessione del fornitore).

È lecito interrogarsi se, tra le pieghe di questo apparente semaforo verde, non possa annidarsi il **pericolo di una contestazione di abuso del diritto**, come la stessa avvertenza finale della risposta in commento rammenta; o una più facile contestabilità del concorso nelle violazioni in colpa grave, in caso di irregolarità nello svolgimento dei lavori stessi.

IVA

Errori nell'emissione della fattura in reverse charge a cliente nazionale

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Master di specializzazione

ESPERTO PER LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA DELLA CRISI D'IMPRESA

Percorso formativo di 55 ore ai sensi del Decreto Legge 118/2021 e successivo Decreto Dirigenziale del 28/9/2021

Scopri di più >

Nel caso in cui non sia stata inviata una fattura elettronica al Sistema di interscambio, questa si considera **non emessa**.

Occorre pertanto verificare i tempi di emissione per un eventuale invio della fattura entro i termini previsti oppure per effettuare un invio tardivo con eventuale regolarizzazione.

Per ciascuna operazione imponibile **il soggetto che effettua** la cessione del bene o la prestazione del servizio **emette fattura entro dodici giorni** dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#).

In deroga alla regola generale per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con D.P.R. 472/1996, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione.

Il termine **effettuazione** deve essere considerato nella definizione ai fini Iva di cui all'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#) per cui nelle cessioni di beni rileva la **consegna o spedizione** (o un momento successivo se l'effetto traslativo si verifica successivamente con il limite massimo di un anno dalla consegna o spedizione); se anteriormente è emessa fattura o è **pagato in tutto o in parte** il corrispettivo l'operazione si considera effettuata per l'importo fatturato o pagato. Per le **prestazioni di servizi** nazionali rileva il **momento del pagamento del corrispettivo**; se anteriormente al pagamento è emessa fattura l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato.

Le sanzioni per **mancato invio di una fattura** sono differenti a seconda del regime Iva

dell'operazione sottostante, imponibile, non imponibile, in inversione contabile, non soggetta.

Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni **soggette all'inversione contabile** di cui agli [articoli 17 e 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972](#) è punito con sanzione amministrativa **compresa tra il cinque ed il dieci per cento** dei corrispettivi non documentati o non registrati.

Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la **sanzione amministrativa da euro 250** a euro 2.000 ([articolo 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#)).

Sono soggette a reverse charge ai sensi dell'[articolo 74, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché **di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo**, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se, soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

La fattura, emessa dal cedente senza addebito dell'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti contiene l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di riferimento. Il file xml avrà **Natura operazione N6.1** – inversione contabile – cessione di rottami e altri materiali di recupero.

Il contribuente che si accorga di non aver emesso la fattura per la vendita di pallet usati avvenuta nel mese di gennaio 2023 potrà **ricorrere alla regolarizzazione dell'operazione con applicazione della sanzione per errori formali** ridotta con ravvedimento operoso, ad esempio nel mese di marzo. Se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito, la **sanzione di 250 euro è ridotta ad 1/9 pari a 27,78 euro**, se il ravvedimento avviene **entro 90 giorni dall'errore** ([articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)) ed è versabile con modello F24, codice tributo 8911.

Sono formali le *"...violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di distinguerle dalle cd violazioni sostanziali"* ([circolare 11/E/2019](#), paragrafo 2).

Si evidenzia inoltre che **l'errata indicazione della Natura operazione** (ad esempio N6.3 invece di N6.1) **non rileva ai fini sanzionatori**. Ai sensi dell'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#), **non sono punibili** *"...le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo"* (cd. **violazioni meramente formali**).

Come riportato nella [circolare 6/E/2023](#), il **codice “natura”** non è un elemento previsto dall'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#) e, pertanto, la sua errata indicazione, laddove non incida sulla corretta liquidazione dell'imposta, rappresenta **una violazione meramente formale** (la corretta indicazione del codice “natura” rileva ai fini della predisposizione dei documenti Iva precompilati da parte dell'Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 4 D.Lgs. 127/2015](#)).

ACCERTAMENTO

Il legittimo utilizzo delle percentuali di ricarico in sede accertativa

di Gianfranco Antico



Sono trascorsi circa 20 anni da quando l'[articolo 62 – sexies D.L. 331/1993](#), convertito con modifiche nella L. 427/1993, ha introdotto nell'ordinamento tributario una importante disposizione, recante una modifica sostanziale all'[articolo 39, comma 1, lett.d\), D.P.R. 600/1973](#) e all'[articolo 54 D.P.R. 633/1972](#).

Tale norma ha, infatti, ampliato il ricorso al **sistema presuntivo** disponendo – fra l'altro – che gli accertamenti possono essere fondati anche sull'esistenza di **gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio** della specifica attività svolta, fornendo così agli Uffici un **grimaldello** per scardinare contabilità inattaccabili dal punto di vista formale, dove magari il **fattore X** è rappresentato dal **magazzino** non correttamente valutato e che non consente un puntuale controllo (azienda, in **contabilità ordinaria**, che si limitano ad indicare il valore delle merci in maniera sintetica, quando invece nel libro inventari deve essere indicata la consistenza dei beni in categorie omogenee, per natura e valore, ed il valore attribuito a ciascun gruppo, ex [articolo 15, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), né vengono messe a disposizione le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario; per i soggetti in contabilità semplificata l'obbligo di indicare il valore delle rimanenze nei registri tenuti ai fini Iva o di fornire un prospetto dimostrante il criterio utilizzato per la valutazione delle stesse discende dall'[articolo 18 D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 9 D.L. 69/1989](#), conv. in L. n. 154/1989).

In questi casi gli Uffici spesso utilizzano le **cd. percentuali ricarico**, che altro non sono che le maggiorazioni che le imprese applicano al prezzo di acquisto del bene per determinare il prezzo di vendita.

In pratica, quindi, i verificatori procedono, ricorrendone i presupposti di legge, alla determinazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni attraverso l'applicazione di una maggiorazione sui costi di acquisto.

All'esito dell'istruttoria condotta dai funzionari fiscali, a seguito ad esempio di una verifica o di

una richiesta documentale [ex articolo 32 D.P.R. 600/1973](#), una volta calcolato il c.d. “**costo del venduto**” (pari a: Giacenze iniziali + Acquisti – Rimanenze finali) i maggiori ricavi vengono liquidati sulla base della seguente formula:

$$\text{CDV} \times \% \text{ di ricarico} = \text{margine di guadagno}$$

Calcolo che può diventare complicato per le imprese che – come spesso accade – trattano diverse tipologie di merci, ovvero per quelle aziende a carattere stagionale, o che hanno periodi di saldi e liquidazioni, in cui i margini di ricarico sono notevolmente inferiori.

Una volta che l'Ufficio opti per una ricostruzione dei maggiori ricavi da assoggettare a tassazione attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico, è sempre auspicabile un aperto confronto tra le parti, in modo tale da raggiungere il punto più alto di “**verosimiglianza**”, così 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 (Cass. 5628/1990 e 1286/2004).*”

Principio ribadito – in una versione “*allargata*” – con l'[ordinanza n. 21491 del 15.09.2017](#), nella quale è stato affermato che “*la percentuale di ricarico può essere legittimamente determinata con riferimento alla dichiarazione del contribuente relativa al periodo di imposta precedente, a fronte di un volume di vendite accertato sulla base di dati afferenti all'esercizio in corso*”.

Tuttavia – acclarato che in tema di accertamento dei redditi d'impresa è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ex articolo 39, comma 1, lett. d), D.P.R. 600/1973, anche in presenza di una **contabilità formalmente corretta** ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (fra le altre, Corte di Cassazione, sentenza n. 23550/2014 e sentenza n. 13734/2015) – se la bassa percentuale di ricarico applicata legittima l'accertamento dell'Ufficio, autorizzandolo ad utilizzare percentuali di ricarico aritmetiche (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 7637 del 18.03.2021](#)), allo stesso modo l'utilizzazione della **media di settore non può comunque legittimare l'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa**, “*in assenza di una difformità evidente tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella calcolata sulla base delle medie di settore*” ([Corte di Cassazione, n. 6164 del 01.03.2023](#)).