

## 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](#)).