

---

# Accertamenti ai ristoranti: la presunzione dell'acqua minerale

---

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 13 Agosto 2011

Per ri-determinare il reddito di un'attività di ristorazione si può legittimamente utilizzare la quantità di acqua minerale acquistata, allo scopo di ricostruire il numero dei pasti serviti.

Secondo la Corte di Cassazione - sentenza n. 12799 del 10.6.2011 (ud. del 31.3.2011) – è **legittimo l'accertamento presuntivo operato nei confronti di una pizzeria, prendendo a base il consumo dell'acqua minerale**, poichè esso costituisce

*“valido elemento per la ricostruzione presuntiva del volume di affari della società intimata..., in quanto il consumo dell'acqua minerale deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante che della pizzeria, più degli altri elementi indicati dalla parte ricorrente (gas, elettricità, [tovaglie e tovaglioli](#) o dal numero di coperti disponibili, dal personale dipendente e dai prezzi praticati)”.*

La Corte richiama, da una parte, l'art. 62 - sexies del D.L.30.8.1993, n.331, conv. con modif. nella L. 29.10.1993, n.427, col quale è stata introdotta una modifica sostanziale all'art.39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n.600/73 e, parallelamente, all'art.54 del D.P.R. n. 633/72, ai fini Iva, disponendo 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, e dall'altra parte, ha rilevato che

*“la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art.53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica.*

*Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del*

*soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorchè i dati forniti dal contribuente risultino inattendibili)".*

## **La Cassazione sulle presunzioni dedotte dal consumo di ingredienti e bevande**

La Corte di Cassazione, già con la sentenza n. 25001 del 9 novembre 2006 (dep. il 24 novembre 2006), aveva ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio, che aveva proceduto al recupero dei maggiori ricavi attraverso delle presunzioni dedotte dal consumo di ingredienti e [bevande](#), cassando così la sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento dei redditi di un ristorante self-service, fondato sulla analitica valutazione delle quantità di merci e bevande utilizzate negli ingredienti e della loro incidenza sugli incassi.



Nel caso in questione, l'ufficio, elencati dettagliatamente i vari generi di cui si componeva la merce, procedeva alla ricostruzione indiretta, dando conto delle quantità di ingredienti mediamente necessarie per la preparazione dei piatti, delle bevande normalmente ordinate dai clienti e dei prezzi risultanti dalle ricevute fiscali emesse, ricostruendo i maggiori ricavi.

Infatti, dalla moltiplicazione di tali prezzi per le (probabili) consumazioni si ottenevano dei ricavi largamente superiori a quelli dichiarati. La Corte, ricostruito l'iter, richiamava due propri precedenti:

- sentenza n. 1505/1991, in cui chiamata a pronunciarsi in una fattispecie in cui l'ufficio aveva dedotto il conseguimento di più alti guadagni dal valore attribuito dall'UTE agli appartamenti venduti dalla società verificata, aveva stabilito che la percezione di ricavi maggiori di quelli denunciati costituiva, per la sua gravità, una circostanza tale da legittimare l'accertamento ai sensi

dell'art. 39, c. 2, lett. d, del D.P.R. n. 600/1973;

- sentenza n.51/1999, che ha stabilito che una volta calcolata la quantità normale di materie prime necessarie per la preparazione dei pasti, è ragionevole presumere che ne sia stato servito un numero pari al complesso dei generi alimentari acquistati diviso per le quantità di essi occorrenti per ciascun pasto.

In via di principio, l'accertamento presuntivo trova, quindi, naturale collocazione nell'ambito dell'art.39, c. 1, lett. d, del D.P.R. n. 600/73.

Al fine di ritenere correttamente desunta una presunzione semplice, la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo, invece, sufficiente che le circostanze sulle quali essa si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del secondo come una conseguenza del primo (già accertato in giudizio) alla stregua di canoni di ragionevole probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione tra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto alla luce di regole di esperienza che convincano il giudice circa la verosimiglianza della verifica stessa dell'uno quale effetto dell'altro.

Il relativo accertamento può presentare, quindi, qualche margine di opinabilità, atteso che il procedimento logico di deduzione non è quello rigido che è imposto in caso di presunzione legale.

In mancanza di elementi probatori di segno diverso, non evidenziati dal contribuente, non può censurarsi l'operato del giudice che, adeguatamente motivando, fonda il proprio convincimento su un unico elemento presuntivo, là dove tale elemento risulti grave e preciso, mentre, dall'altro lato, l'apprezzamento di detto giudice circa l'esistenza degli elementi assunti a fronte della presunzione e circa la rispondenza di questi ai requisiti richiesti dalla legge si sottrae al sindacato di legittimità, se convenientemente motivato alla stregua dei criteri sopra indicati (cfr. Corte Cass. 26 marzo 1997, n. 2700; Corte Cass. 6 giugno 1997, n. 5082; Corte Cass. n. 8494/1998; Corte Cass. 14 settembre 1999, n. 9782).

Nello specifico, sulla prova presuntiva per il controllo dei ristoranti, si ricorda che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9884 del 1° marzo 2002 (dep. l'8 luglio 2002), aveva avuto modo di affermare che

*“la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Pertanto, in tema di*

*accertamento presuntivo del reddito di impresa, ai sensi dell'art.39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati (pur dovendosi, del pari ragionevolmente, sottrarre dal totale i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e simili)".*

Sempre la Corte di Cassazione – sentenza n. 27024/2005 – ha affermato che ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, nel caso in cui ricorrano sia presupposti dell'accertamento analitico che di quello induttivo, l'ufficio può comunque legittimamente utilizzare o l'uno o l'altro metodo.

In tale sentenza la Cassazione richiama una fattispecie analoga, dove

*“ha già avuto modo di affermare (sent. n. 5557 del 2000) che, qualora, pur in presenza delle condizioni suscettibili di legittimare l'adozione di un accertamento induttivo, ai sensi del comma 2 dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, la rettifica sia stata operata con metodo analitico, a mente del comma 1 della medesima disposizione, il contribuente non ha titolo per lamentare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo e sintetico, posto che l'eventuale adozione di questo implicherebbe per lui garanzie minori di quelle correlabili all'emissione di quello”.*

8 agosto 2011

Roberta De Marchi