

---

## Ricavometro: gli asciugamani dell'albergo non bastano per l'accertamento

---

di [Antonio Gigliotti](#)

**Publicato il 3 Novembre 2011**

Approfondiamo una sentenza che si pone in contrasto con la recente giurisprudenza che tende a ricostruire il volume di affari di un'impresa in modo sintetico, partendo dai dati di utilizzo di determinati beni (ad esempio: i tovaglioli o le bottiglie d'acqua per un ristorante).

Con la sentenza 32/16/11, la CTR del Veneto si è espressa in senso difforme rispetto ai recenti orientamenti della giurisprudenza in materia di ricavometro; in particolare ha ritenuto che il calcolo di maggiori pernottamenti rispetto a quelli dichiarati non deve tenere conto degli asciugamani utilizzati nei bagni comuni dell'hotel.

### **Premessa**

Di diverso avviso, rispetto agli orientamenti prevalenti in materia di redditometro, la Commissione tributaria regionale del Veneto che, con la sentenza 32/16/11, ha ritenuto che il calcolo di maggiori pernottamenti rispetto a quelli dichiarati non deve tenere conto degli asciugamani utilizzati nei bagni comuni dell'hotel.

Inoltre, l'accertamento effettuato sulla base dell'utilizzo di asciugamani deve essere comparato con i prezzi medi praticati per persona ospitata, includendo nel conteggio tutti i tipi di camera, non solo quella singola.

### **La vicenda**

La vicenda nasce a seguito di una verifica effettuata dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società alberghiera, la quale non risultava congrua agli studi di settore per l'anno di imposta 2004.

Pertanto, l'Ufficio procedeva induttivamente a una ricostruzione dei ricavi attraverso un coefficiente calcolato in base all'utilizzo di asciugamani.

In particolare, attraverso il numero degli asciugamani utilizzati si calcolava il numero delle persone ospitate e nella determinazione del prezzo di ogni pernottamento in "nero" veniva preso in considerazione solo il prezzo praticato per le stanze singole.



### **Tesi difensiva**

La società alberghiera, in sede di difesa, contestava l'utilizzo dell'accertamento induttivo, in quanto effettuato in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Inoltre, veniva eccepito il metodo di calcolo applicato dall'Ufficio, in quanto nel conteggio dei maggiori pernottamenti non era stato considerato che parte degli asciugamani fossero stati pure destinati ai quattro bagni comuni e che nel calcolo della tariffa applicata andava tenuto conto che nell'albergo non vi erano solo stanze singole, ma anche camere doppie e triple.

### **L'accertamento induttivo**

L'accertamento induttivo è l'atto con cui l'Ufficio delle Entrate può determinare il reddito d'impresa ed il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni sulla base dei dati e delle notizie raccolti, o venuti a sua conoscenza o in suo possesso, prescindendo in tutto od in parte dalle scritture contabili, e con facoltà di avvalersi di presunzioni semplici, precise e concordanti.

### **Consumo materie prime**

La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata sulle circostanze in cui è ammesso l'utilizzo dell'accertamento induttivo e sulla legittimità dell'operato dell'Ufficio che prende a base i consumi delle materie prime, rispecchiando i principi affermati negli anni pregressi nelle decisioni in merito ai cd. "Tovagliometri", "Shampometri" o "Bottigliometri".

Nella stessa formulazione dell'art. 62-bis del D.L. 331/93, convertito nella legge 427/93, si afferma che gli accertamenti di tipo analitico-presuntivo "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, ovvero dagli studi di settore".

Pertanto, è ormai acclarata la legittimità della ricostruzione induttiva dei ricavi basata sul consumo delle materie prime utilizzate nell'attività esercitata dal contribuente.

## **Precedenti pronunce**

### **Sentenza n. 25001/2006**

In merito all'accertamento induttivo (articolo 39, comma secondo, lettera d), del Dpr n. 600/73), la Cassazione, con la sentenza n. 25001 del 24 novembre 2006, ha affermato che, quando le violazioni degli obblighi contabili siano tali da fare dichiarare inattendibile la contabilità del contribuente, l'ufficio può applicare l'accertamento induttivo extra-contabile e, pertanto, procedere a una ricostruzione dei ricavi anche sulla base dei consumi delle materie prime utilizzate nell'attività esercitata dal contribuente.

### **Sentenza n. 8643/2007 cd. "Tovagliometro"**

Con la sentenza n. 8643 del 13 marzo 2007 la Corte ha ribadito la piena fondatezza di un accertamento basato sulla ricostruzione indiretta dei ricavi di un'impresa di ristorazione effettuata mediante l'applicazione del prezzo medio di un pasto al numero delle prestazioni fornite, stimato sulla base del consumo dei tovaglioli.

La determinazione induttiva dei ricavi imputabili ad un ristorante mediante la quantificazione dei tovaglioli lavati, desunto dalle fatture emesse dalla lavanderia (cd. "tovagliometro"), è un criterio già approvato

dalla stessa Corte in occasione di altre pronunce, la quale ha, tuttavia, precisato, con la sentenza n. 16048/2005, che nel computo dovrà tenersi conto anche di eventuali pasti consumati in azienda dal titolare e/o dai soci e dai dipendenti, nonché dei tovaglioli adoperati da parte dei camerieri.

La Corte ha, dunque, sostenuto che “l'accertamento induttivo con il quale viene elevato dall'ufficio delle imposte il reddito dell'impresa, per quanto riguarda i ristoranti, può fondarsi sul numero di tovaglioli portati in lavanderia, che sono indice dei coperti e quindi degli incassi”. Tuttavia, il numero dei coperti dovrà essere almeno pari al numero dei tovaglioli lavati.

**Approfondisci:** [Tovagliometro: la legittima ricostruzione dei ricavi dei ristoranti tramite il tovagliolo](#)

#### **Sentenza n. 24436/2008**

Con la sentenza n. 24436 del 02 ottobre 2008, si tornano ad analizzare i presupposti di attendibilità del cd. “tovagliometro”.

La Corte di Cassazione ha, infatti, ribadito alcuni importanti principi in materia di accertamento dei redditi delle piccole imprese.

Nel caso di specie, si trattava di un esercizio di ristorazione, i cui ricavi non erano stati ritenuti credibili perché dichiarati sistematicamente, per più anni, inferiori ai costi, nonostante l'attività economica proseguisse.

In primo luogo veniva rilevato come le scritture contabili possano essere considerate inattendibili, anche se formalmente regolari, quando le loro risultanze siano in contrasto con elementi desumibili altrimenti.

Pertanto, qualora la contabilità di un ristorante sia inattendibile, si rileva come una determinazione presuntiva dei ricavi fondata sul consumo di generi e materie prime alimentari, utilizzate nella preparazione dei cibi, tenuto conto delle quantità medie, possa essere a sua volta attendibile, e talvolta più attendibile di quella fondata sulle spese di lavanderia dei tovaglioli (vista la parallela possibilità di utilizzo di tovaglioli di carta).

#### **Sentenza n. 17408/2010 cd. “Bottigliometro”**

La Corte di legittimità, con la sentenza n. 17408 del 23 luglio 2010, individua un ulteriore strumento di ricostruzione presuntiva del reddito, il cd. “bottigliometro”.

La logica vuole, infatti, che se per ogni pranzo, il cliente di turno adoperi un solo tovagliolo e, quindi, il numero dei tovaglioli usati costituisce la reale rappresentazione dei pranzi effettivamente “serviti”, lo stesso può dirsi in riferimento al consumo di bottiglie di acqua minerale.

Per la Cassazione, infatti,

*“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”.*

Nel caso di specie, l’accertamento, partito dal presupposto che la società non si era adeguata agli studi di settore, era stato eseguito tenendo conto del fatto che i generi alimentari acquistati non erano proporzionati al numero di pasti indicati nelle ricevute fiscali. L’Ufficio, in particolare, aveva concentrato il controllo sul consumo di bottiglie d’acqua minerale, procedendo, quindi, per presunzioni.

Per la Suprema Corte, il consumo dell’acqua minerale (così come quello dei tovaglioli), in un ristorante o una pizzeria, può tranquillamente diventare una prova che lascia presumere il numero dei pasti effettivamente serviti.

**Approfondisci:** [Tovagliometro, bottigliometro e strumenti di accertamento analitico-induttivo nei confronti dei ristoranti](#)

#### **Ordinanza n. 7158/2011 cd. “Tazzinometro”**

Di recente il caso sottoposto all’analisi della Corte che ha posto un unico limite all’utilizzo dell’accertamento induttivo basato sul consumo di caffè.

Ovvero, se dalle ricevute di pagamento risulta un prezzo inferiore alla media e questo dato non viene tenuto in considerazione nella determinazione dei maggiori ricavi, allora l’accertamento è infondato.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, l'ufficio accertatore aveva presunto un numero di coperti superiori a quelli dichiarati dal contribuente basandosi sul numero di caffè consumato, tuttavia, il prezzo della bevanda era inferiore alla media e di ciò non è stato tenuto conto ai fini della determinazione dei maggiori ricavi, rendendo quindi infondato l'accertamento.

**Sentenza del 14.07.2011 cd. "Farinometro"**

È del 14 luglio scorso, invece, la sentenza della Cassazione che conferma la legittimità di un accertamento induttivo basato sul consumo di farina nei confronti di un'attività di ristorazione (pizzeria-ristoratore).

Nel caso di specie, a seguito di un'ispezione della Guardia di Finanza presso un ristorante, veniva notificato al proprietario un avviso di accertamento Iva, Irpef e Irap, basato sul consumo di farina, che secondo i calcoli dell'Ufficio era maggiore rispetto ai coperti dichiarati.

Per la Cassazione il Fisco può, dunque, fondare l'accertamento sulla quantità di materia prima usata dai piccoli artigiani e commercianti.

Per la giurisprudenza di legittimità, dunque, il consumo dell'acqua minerale, così come quello dei tovaglioli o, da ultimo, della farina, in un ristorante o una pizzeria, può tranquillamente diventare una prova che lascia presumere il numero dei pasti effettivamente serviti. In tali casi sarà, pertanto, legittima l'applicazione dell'accertamento analitico induttivo.

**Approfondisci: [La ricostruzione dei ricavi nei ristoranti: bottigliometro, tovagliometro etc.](#)**

**CTR Veneto, sentenza 32/16/11**

Di diverso avviso, rispetto agli orientamenti prevalenti in materia di redditometro, la Commissione tributaria regionale del Veneto che, con la sentenza 32/16/11, ha ritenuto che il calcolo di maggiori pernottamenti rispetto a quelli dichiarati non deve tenere conto degli asciugamani utilizzati nei bagni comuni dell'hotel.

Inoltre, l'accertamento effettuato sulla base dell'utilizzo di asciugamani deve essere comparato con i prezzi medi praticati per persona ospitata, includendo nel conteggio tutti i tipi di camera, e non solo

quella singola.

### **Decisione**

Sia la Ctp che la Ctr hanno ritenuto che la discordanza tra il numero di presenze indicato nel software e quello indicato nello studio di settore sia stata dovuta a un mero errore di compilazione dello stesso studio.

Inoltre, la ricostruzione dei maggiori ricavi operata dall'ufficio sulla base del numero degli asciugamani utilizzati non ha tenuto conto del fatto che anche i quattro bagni comuni dell'hotel (previsti per legge) ne erano dotati.

Infatti, se si fosse tenuta in considerazione tale circostanza, vi sarebbe stata una effettiva corrispondenza tra il numero degli asciugamani e le fatture/ricevute rilasciate.

Infine, per la Commissione, il criterio di calcolo utilizzato dall'Ufficio non è stato corretto in quanto avrebbe dovuto utilizzare un prezzo medio per persona ospitata, includendo nel conteggio tutte le tipologie di camera e non soltanto quella singola che risulta essere anche la più costosa.

3 novembre 2011

Antonio Gigliotti