
Tovagliometro, bottigliometro e strumenti di accertamento analitico-induttivo nei confronti dei ristoranti

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 11 Gennaio 2017

L'accertamento fiscale nei confronti dei ristoranti si basa spesso su presunzioni derivanti dall'utilizzo delle materie prime utili per la gestione dell'attività imprenditoriale; queste presunzioni prendono nomi diversi (tovagliometro, bottigliometro...) ma si basano sulla stessa idea di base: il consumo delle materie prime dovrebbe essere coerente col numero di pasti serviti.

Nel corso di questi anni, la Corte di Cassazione ha più volte avuto modo di affermare, in tema di accertamento presuntivo, che è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base di una serie di elementi che investono l'attività stessa (per tutti, il consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, risultante, per quelli di carta, dalle fatture o ricevute di acquisto, e, per quelli di stoffa, dalle ricevute della lavanderia). Prendendo le mosse dall'ultimo intervento della Corte di Cassazione (sent. n. 25129 del 7 dicembre 2016) ci occupiamo specificatamente di questo tipo di rettifiche.

Il mineralometro

L'acqua minerale può costituire valido elemento per la ricostruzione presuntiva del volume di affari,

“in quanto il consumo dell'acqua minerale deve ritenersi un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate sia nel settore del ristorante sia della pizzeria”.

Sono queste le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25129 del 7 dicembre 2016, che ha legittimato l'avviso di accertamento emesso nei confronti di una impresa di ristorazione, fondato sul consumo di acqua minerale.

Tovagliometro, bottigliometro, acquometro, nerometro

L'esistenza del fatto da dimostrare è una conseguenza del fatto noto, alla stregua di canoni di ragionevole probabilità. Partendo da questo assunto, affrontiamo il tema specifico. E' [legittimo l'accertamento](#) che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del [consumo unitario dei tovaglioli utilizzati](#) (risultante, per quelli di carta, dalle fatture o ricevute di acquisto, e per quelli di stoffa, dalle ricevute della lavanderia), 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 idoneo, anche di per sé solo, a lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati. E tuttavia, è evidente che occorre, del pari ragionevolmente, sottrarre dal totale una certa percentuale di tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri, le evenienze più varie per le quali ciascun cliente può essere indotto ad utilizzare più tovaglioli... (cfr. Cass. 20060/2014; 9884/02; 15808/06; 13068/11). Così come, una volta calcolata la quantità normale di materie prime che si utilizza per ciascun pasto, è ragionevole desumere che il numero dei posti sia uguale alle materie prime acquistate diviso la quantità normale per ciascun posto (cfr. Cass. n. 23091/1991 e n. 51 del 14 luglio 1998, dep. il 7 gennaio 1999). La stessa Suprema Corte, con la sentenza n. 12121/2000, ha legittimato l'accertamento nei confronti di un ristorante operato dall'ufficio attraverso la quantità di materie prime (carne e pesce) acquistata. Afferma la Corte,



“il reddito di un ristorante può essere dedotto dal numero dei coperti, a sua volta dedotto dal numero di tovaglioli lavati; oppure dalla quantità di materie prime utilizzate (Cass. 7 gennaio 1999, n.51; si vedano in questi termini le sentenze della Cassazione n. 12774 del 22 dicembre 1998 e n. 12482 dell'11 dicembre 1998”.

In un simile quadro

“appare perfettamente legittimo l'operato della Amministrazione che ha dedotto il reddito del ristorante gestito dal contribuente dalla quantità di materie prime (carne e pesce) acquistata”.

Principi di fatto ribaditi nella sentenza n. 9884/2002, ove la Corte aggiunge in più che resta salva,

“l'apprezzamento della cosiddetta percentuale di scarto, la quale, come si è detto, deve essere applicata per sottrarre i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi (Cass. n.

51/1999)".

Le regole dettate dalla Corte di Cassazione sono presenti **anche in ulteriori pronunce**: si veda la sentenza n. 16048/2005, con i cui i supremi giudici hanno ritenuto legittimo

“l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base di del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ogni pasto, ciascun 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, e pur dovendosi, del pari ragionevolmente, presumere una sottrazione dal totale dei tovaglioli usati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, o l'uso da parte dei camerieri”;

e la sentenza n. 8643/2007, che ha legittimato il metodo induttivo utilizzato per la ricostruzione dei ricavi, partendo da un solo dato certo costituito dal numero di tovaglioli lavati, corroborato da altri riscontri, quali la quantità di vino e di altri alimenti consumati.

Ed ancora altre sentenze si segnalano che individuano il dato principe per la ricostruzione nei **tovaglioli utilizzati** (sentenza n. 8869/2007, secondo cui è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un ristorante 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 quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati; e sentenza n. 12438/2007, secondo cui è legittimo che da un fatto noto, nella specie, dal numero dei tovaglioli, si possa dedurre un primo fatto ignoto, il numero dei coperti e da questo fatto un terzo elemento, il reddito), ovvero sul consumo dell'**acqua minerale** (sentenza n. 17408/2010, che ha legittimato la ricostruzione indiretta effettuata sulla base del consumo dell'acqua, ritenendo che la stessa



“può anch’esso costituire valido elemento per la ricostruzione presuntiva del volume di affari della società intimata, esercente la medesima attività, 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”;

sentenza peraltro confermata dalla successiva pronuncia n. 11622 del 15 maggio 2013, ud. 10 dicembre 2012, secondo cui

“è legittima la ricostruzione dei ricavi di un’impresa di ristorazione anche sulla base del solo consumo di acqua minerale, costituendo lo stesso un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate - Sez. 5, Sentenza n. 17408 del 23/07/2010, Rv. 614681)1”;

ovvero dalla materie prime (sentenza n. 6361 del 19 marzo 2014, ud. 26 giugno 2013, con cui la Corte di Cassazione ha legittimato l’accertamento presuntivo, effettuato nei confronti di un ristorante, partendo proprio dall’acquisto delle materie prime).

Sempre secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 12799 del 10.06.2011, ud. del 31.03.2011) è legittimo l’accertamento presuntivo operato nei confronti di una pizzeria, prendendo a base il consumo dell’acqua minerale, poiché 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. 30.08.1993, n. 331, conv. con modif. nella L. 29.10.1993, n. 427, con il 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, rileva 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 allorché i dati forniti dal contribuente risultino inattendibili)".

E con la sentenza n. 20060 del 24 settembre 2014 (ud. 10 febbraio 2014) la Corte di Cassazione ha ancora una volta legittimato l'accertamento effettuato nei confronti di un ristorante, utilizzando il metodo basato sul cosiddetto **tovagliometro** (l'ufficio recuperava a tassazione i maggiori redditi di impresa, sulla base del numero dei pasti, desumibile dal consumo dei tovaglioli di carta, ridotto di una percentuale di errore del 25% - cosiddetto sfrido - e di stoffa adoperati, maggiore di quelli risultanti dalle fatture e ricevute fiscali emesse negli anni in contestazione). I massimi giudici, quindi, rilevano che la Corte

"ha più volte avuto modo di affermare, in materia, che in tema di accertamento presuntivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati (risultante, per quelli di carta, dalle fatture o ricevute di acquisto, e per quelli di stoffa, dalle ricevute della lavanderia), 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 idoneo, anche di per sé solo, a lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati. E tuttavia, è evidente che devesi, del pari ragionevolmente, sottrarre dal totale una certa percentuale di tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri, le evenienze più varie per le quali ciascun cliente può essere indotto ad utilizzare più tovaglioli, ecc. (c.d. percentuale di sfrido) (cfr. Cass. 9884/02; 15808/06; 13068/11)".

E quindi, il metodo di ricostruzione del reddito utilizzato dall'Ufficio, "nel caso di specie, deve ritenersi del tutto legittimo". Anche il personale in nero misura i ricavi. Infatti, con l'ordinanza n. 24250 del 13 novembre 2014 (ud. 17 ottobre 2014) la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo, da parte dell'ufficio, l'utilizzo dell'accertamento induttivo, in presenza di lavoratori in nero impiegati in un ristorante. Per la

corte,

“l'impugnata decisione sembra in linea con i richiamati principi, essendo stato, oltretutto, adeguatamente esplicitato sia l'iter logico giuridico seguito per giungere ad affermare la legittimità del metodo di accertamento adoperato, pur con le riduzioni imposte dai Giudici di primo grado, avendo esplicitato che l'accertata utilizzazione di tre lavoratori dipendenti non risultanti dai libri obbligatori, era circostanza, peraltro contestata in sede di accertamento (pag. 3), idonea a far ritenere complessivamente inattendibile la documentazione fiscale e ad integrare la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati. Peraltro, la decisione impugnata, aveva pure evidenziato che i Giudici di primo grado, nel rettificare il reddito avevano espressamente tenuto conto dei costi dovuti all'autoconsumo”

(precedentemente, con la sentenza n. 2593 del 3 febbraio 2011, ud. del 16 dicembre 2010) la Corte di Cassazione aveva già riconosciuto legittima la presunzione di maggiori ricavi operata dall'ufficio, sulla base di personale in nero, nei confronti di esercente attività di manifattura di biancheria).

11 gennaio 2017

Gianfranco Antico

1 Nella richiamata sentenza n. 11622 del 15 maggio 2013, ud. 10 dicembre 2012, osserva la Corte che, riguardo al settore della ristorazione, non vi è un indicatore "principe" per la ricostruzione presuntiva dei ricavi, ben potendo gli indici rivelatori variare da caso a caso ed essendo compito del fisco, prima, e del giudice tributario di merito, poi, quello di cogliere i peculiari nessi inferenziali che siano adeguati alla singola fattispecie concreta. “Nella prova per presunzioni, il giudice di merito deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento. Occorre, prima, una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria. Occorre, poi, una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida presunzione semplice, nel senso che ognuno rafforzi e tragga vigore dall'altro in rapporto di vicendevolesse completamento (Sez. 5, Sentenza n. 9108 del 06/06/2012, Rv. 622995)”. Ed è ciò che ha fatto, nella specie, “il giudice di appello che:

(a) ha scartato i dati sul consumo unitario dei tovaglioli risultanti dalla fatturazione dei lavaggi preferendo altro dato obiettivo ossia quelli del consumo di acqua minerale, il cui legittimo utilizzo estimativo è confermato dalla giurisprudenza di questa Corte;

(b) ha, inoltre, trovato ulteriore riscontro al proprio convincimento nella relazione tra unità di pasto e consumo di caffè;

(c) indi, ha riscontrato che, ben potendo i consumi di acqua minerale e caffè essere inferiori all'effettivo numero dei pasti a seconda delle preferenze dei clienti in tema di bevande, il risultato finale è approssimato per difetto ed è, dunque, più che favorevole per le parti contribuenti e tale da coprire anche l'incidenza dell'autoconsumo (soci; personale di sala e di cucina)".

Per la Corte, "il risultato finale, essendo approssimato per difetto è in grado di coprire anche ipotesi riduttive (autoconsumo, sfrido etc.; cfr. gli abbattimenti di cui al p.v.c. richiamato nell'accertamento e nelle difese erariali di merito), dovendosi ricordare che il deperimento non ha senso per le acque minerali ed è poco verosimile per un elemento di continuo consumo come il caffè, mentre l'invocato utilizzo in cucina nelle preparazioni ha scarso senso per l'acqua minerale mentre manca qualsiasi riferimento, finanche grafico, a non consuete preparazioni (es. di pasticceria) a base di caffè". Ed ancora, quanto ai dati sulla fatturazione del lavaggio dei tovaglioli, "essi forniscono nello specifico caso in esame conclusioni illogiche, perché, tali dati, anche se rapportati al prezzo/coperto stimato dall'Ufficio, portano, per espressa indicazione delle ricorrenti, addirittura a un ammontare di ricavi (L. 1.006.489.320) inverosimilmente inferiore a quello dichiarato (L. 1.035.819.000), il che costituisce indubbio indice rivelatore della inattendibilità dei dati medesimi, scartati dal giudice di merito e additati a sospetto dalla controricorrente (perché inficiato dal possibile ricorso a prestazioni non fatturate, ad es. perchè effettuate in proprio)".