

## Alla fine il ristoratore paga il conto

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 12 agosto 2010

un esempio di accertamento induttivo in base ai dati dichiarati negli studi di settore che divergono dai ricavi contabilizzati

Con sentenza n. 17408 del 23 luglio 2010 (ud. del 24 giugno 2010) la Corte di Cassazione ha legittimato la ricostruzione indiretta effettuata dall'ufficio, ad un ristorante, sulla base del consumo dell'acqua.

Analizziamo gli aspetti di maggiore interesse, unitamente ai precedenti che investono sempre la ricostruzione dei ricavi nei ristoranti, attraverso il consumo dei tovaglioli.

### **La sentenza n.17408/2010**

A seguito di verifica fiscale, l'ufficio finanziario notificava alla società N. s.n.c., esercente attività di ristorante - pizzeria, un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 1998, con il quale veniva rettificato il volume di affari a L. 895.620.000, rispetto al dichiarato di L. 395.790.000.

Tale accertamento era stato eseguito partendo dal presupposto che la società non si fosse adeguata alle risultanze degli studi di settore e che l'acquisto dei generi alimentari non fossero proporzionati al numero dei pasti risultanti dalle ricevute fiscali, per cui l'ufficio sulla scorta del consumo di bottiglie di acqua minerale, procedeva alla ricostruzione del volume d'affari.

Avverso detto accertamento la contribuente proponeva ricorso innanzi alla C.T.P. di Caserta, contestando l'entità della ripresa fiscale ed i criteri applicati nel procedere all'accertamento.

La C.T.P. accoglieva il ricorso, annullando l'avviso di accertamento, ritenendo illegittima ed infondata la ricostruzione induttiva del volume di affari per mancanza di prove qualificate e di clementi per fare ritenere la contabilità nel suo complesso infedele.

Su gravame dell'Ufficio, la C.T.R. della Campania accoglieva parzialmente l'appello rideterminando l'accertamento in L. 587.745.000.

Avverso detta decisione la società propone ricorso per cassazione, lamentando sostanzialmente che la C.T.R. erroneamente avrebbe ritenuto legittimo l'accertamento induttivo operato dall'A.F., pur in presenza di una contabilità corretta e pur essendo la posizione fiscale della contribuente congrua e coerente con gli studi di settore.

Tali affermazioni - afferma la Corte - non trovano riscontro nella motivazione della sentenza impugnata. La C.T.R., infatti, pur dando atto che la contabilità della società sottoposta all'accertamento risultasse formalmente corretta, ha confermato sia pure solo per una parte, con accertamento di fatto puntuale ed articolato, insindacabile in questa sede di legittimità, in quanto sostenuto da motivazione logica, conseguente e priva di errori di diritto, la discrasia, rilevata dagli accertatoli, *"tra il consumo di acqua minerale acquistata ed il numero dei pasti effettuati secondo le ricevute"*.

La Corte richiama suoi precedenti, ove ha ritenuto che *"nella prova per presunzioni, 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 d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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, 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 sè 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)"* (cfr., Cass. civ. sentt. nn. 51/1999, 6465/2002, 9884/2002).

*"Se tale presunzione è stata più volte ritenuta valida per l'accertamento del reddito di un'impresa di ristorazione deve anche convenirsi che le stesse considerazioni devono ritenersi valide anche in caso di accertamento I.V.A. e che l'elemento de quo (acqua minerale) 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)".*

D'altra parte anche dalla lettura delle norme invocate da parte della stessa ricorrente ed in particolare dall'art. 62-sexies del D.L. n. 331 del 1993, convertito in L. n. 427 del 1993, si evince la facoltà per l'A.F. di procedere ad accertamento induttivo, non solo quando la dichiarazione del contribuente non sia congrua con gli studi di settore, ma quando *"gli accertamenti ..., possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività"*, ove, come nella specie, la quantità di acqua minerale è particolarmente eccedente in quantità da quella che mediamente può essere consumata dal singolo avventore, tenuto anche conto di una percentuale, calcolata dalla C.T.R. nella misura del 30%, per dispersione per usi vari.

La norma fa riferimento alle *"specifiche condizioni di esercizio"* dell'attività e lascia, quindi, ampio margine nella deduzione dei fatti impeditivi (L. n. 549 del 1995, comma 181, cfr., ex multis, Cass. nn. 19163/2003, 23602/2008, 24912/2008, 27648/2008 e 3288/2009), circostanze impeditive che non risultano provate dalla società contribuente.

## **Il tovagliometro**

Nel caso specifico sottoposto al vaglio dei massimi giudici, quindi, emerge la legittimità dell'operato dei verificatori che, partendo dal consumo dell'acqua, hanno ricostruito i ricavi, ribaltando così sul contribuente l'onere della prova contraria.

Caratteristica principale dell'art. 39, c. 1, lett.d, del D.P.R.n.600/73, è quella di consentire di desumere *"l'esistenza di attività non dichiarate ... anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti"*.

Il richiamo operato dalla Corte all'art. 62-sexis ci pare assolutamente pertinente, perché è quella la norma che consente tali rettifiche.

Al fine di ritenere desunta positivamente 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, alla stregua di canoni di ragionevole probabilità, fermo restando per il contribuente la possibilità di addurre fatti impeditivi, o una diversa lettura della presunzione.

Indichiamo, brevemente, le diverse sentenze sulla prova presuntiva per il controllo dei ristoranti, emesse dalla Corte di Cassazione :

•

sentenza n. 51 del 14 luglio 1998, dep. il 7 gennaio 1999, secondo cui è legittimo l'avviso di accertamento che ricostruisca presuntivamente i ricavi di un ristorante sulla base del numero dei tovaglioli fatti lavare e sul consumo delle materie prime. La Corte ritiene corretto *"il procedimento accertativo dell'ufficio, costituendo dato assolutamente normale quello per cui per ciascun pasto ogni cliente adoperi un solo tovagliolo, ed essendo poi ragionevolmente possibile e verosimile ricavare dal numero dei tovaglioli usati il numero dei pasti consumati, pur dovendosi ragionevolmente sottrarre i tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi (pasti dei soci e dei dipendenti, uso da parte dei camerieri, ecc.); 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)"*;

•

sentenza n. 12121 del 19 aprile 2000, dep. il 15 settembre 2000, che 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"*;

•

sentenza n. 9884 del 1° marzo 2002, dep. l'8 luglio 2002, secondo cui "... 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)". La Corte di Cassazione, dopo aver affermato la legittimità dell'accertamento, sostiene che "una volta calcolata la quantità normale di materie prime che si utilizza per ciascun pasto, è ragionevole desumere che il numero dei pasti sia uguale alle materie prime acquistate diviso la quantità normale occorrente per ciascun pasto (Corte Cass. n. 51/1999, cit.)". 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), è palese che, in forza dei principi sopra richiamati, il consumo unitario dei tovaglioli impiegati, ovvero il numero di questi, rappresenta un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente, cioè del tutto legittimamente (senza che intervenga la mediazione di alcun terzo fattore o l'applicazione di alcuna presunzione di secondo grado), presumere il numero dei pasti effettivamente forniti dall'impresa di ristorazione, così da ricostruirne i ricavi in sede di accertamento analitico-induttivo di tali specifiche poste";

•

sentenza n. 16048 del 28 aprile 2005, dep. il 29 luglio 2005, che ha 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";

•

sentenza n. 8643 del 13 marzo 2007 (dep. il 6 aprile 2007). Per la Corte, i giudici di secondo grado hanno osservato che, "nel caso di specie, l'ufficio avrebbe legittimamente applicato il metodo induttivo per la ricostruzione degli esatti ricavi, giungendo a risultati accettabili, pur in presenza di un solo dato certo costituito dal numero di tovaglioli lavati. Ma poi, in realtà, enumera altri dati giustificativi della presunzione di reddito, affermando testualmente che - nel caso in esame i fatti noti sono: il numero dei tovaglioli lavati, i prezzi dei singoli pasti ricavati dalle ricevute fiscali esaminate; aggiungendo a ciò il rilievo che il numero presunto dei coperti serviti trovava riscontro nella quantità di vino e di altri alimenti consumati";

- 

sentenza n. 8869 del 5 marzo 2007, dep. il 13 aprile 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;

- 

sentenza n. 12438 del 28 marzo 2007 (dep. il 28 maggio 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.

12 agosto 2010

Roberta De Marchi

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l