

## **Ancora in tema di elementi-indice su cui fondare l'accertamento induttivo del reddito d'impresa**

**Nota a Cass. n. 1103 del 18 gennaio 2017**  
in "Corriere Tributario" – n.16/2017

*Il solo consumo di vino, ipotizzato come "dato medio" per ciascun cliente, non può fondare una legittima ricostruzione del volume di affari di un ristorante, in quanto non costituisce una presunzione certa e precisa, come richiesto dall'art.39 del D.P.R. n.600/1973.*

La questione posta all'attenzione della Corte di cassazione riguarda il caso in cui il volume di affari di un ristoratore sia stato rideterminato in via induttiva dall'Ufficio, utilizzando quale elemento-indice il consumo medio di vino.

Sul presupposto che ciascun cliente consuma in media un terzo di litro di vino per ogni pasto, l'Ufficio aveva ritenuto che fosse stata occultata una parte considerevole dei corrispettivi, in quanto dagli acquisti complessivi di vino effettuati dal locale si poteva dedurre un numero di pasti erogati alla clientela ben superiore rispetto a quelli risultanti dalle ricevute fiscali emesse.

### ***Il controllo indiretto dei ricavi delle attività di servizi***

Il tema è quello, ampiamente noto e più volte oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza, del controllo indiretto dei ricavi, basato sul consumo dei fattori produttivi più significativi, in relazione all'attività svolta.

In sostanza, il ragionamento presuntivo si fonda essenzialmente su alcuni elementi, desunti *ex post* (cioè in sede di verifica) e su base contabile, quali l'acquisto di specifiche materie prime, il consumo di energia o di altri servizi che caratterizzano in modo tipico la specifica attività d'impresa.

Tali elementi costituiscono il c.d. fatto noto, ed il fine è quello di desumere, sulla base del loro "normale utilizzo economico", la presumibile quantità di servizi erogati alla clientela, e quindi il correlato ammontare dei ricavi conseguiti.

Il maggior problema che presenta questa tipologia di accertamento, in realtà, non è affatto quello di determinare l'elemento indiziante, quanto quello di ricostruire la correlata e sottostante "normalità economica" in termini di conseguenti ricavi, secondo ragionamenti logici e ben strutturati sotto il profilo aziendale, tali da costituire un'insieme di presunzioni gravi, precise e concordanti, come espressamente richiesto dalla norma.

Tutto ciò presuppone una conoscenza approfondita dei processi produttivi della singola impresa, e quindi del "modello di business" (come si suol dire oggi) effettivamente adottato; occorre che gli organi verificatori siano in possesso di specifiche conoscenze tecnico-economiche, per identificare i fatti aziendali effettivamente sintomatici della reale potenzialità reddituale dell'impresa, e di collegarli fra loro secondo un criterio di "regolarità causale"<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> E' quanto richiesto dalla giurisprudenza di legittimità, quando afferma che è ben vero che la prova per presunzioni non esige l'identificazione del fatto ignoto come unica conseguenza possibile del fatto noto, ma che deve comunque e sempre sussistere un legame di normalità o rilevante probabilità (Cass., 6 giugno 1997, n.5082; Cass., 26 marzo 1997 n.2700; Cass, 6 marzo 1995, n.2605).

### ***La giurisprudenza della Cassazione***

La giurisprudenza, in linea generale, ha legittimato questa tipologia di ricostruzioni induttive dei ricavi basate su elementi di normalità economica, valutati anche facendo ricorso a dati di comune esperienza.

Ciò vale soprattutto per quanto riguarda le piccole attività, conosciute e tradizionali (quali bar, ristoranti, alberghi, etc.), che operano prevalentemente con il consumatore finale, e quindi assai “inclinati” all’occultamento di parti dei ricavi conseguiti<sup>2</sup>.

In tali circostanze è spesso possibile valutare la (non) credibilità dei dati dichiarati anche senza analisi contabili approfondite, ma semplicemente valutando se l’ordine di grandezza dei ricavi dichiarati è compatibile rispetto ad alcuni fattori tipici dell’attività. Sono state ampiamente pubblicizzate varie pronunce note come “tovagliometro”<sup>3</sup>, o “acquometro”<sup>4</sup>: secondo la Suprema Corte, alcuni elementi rappresentano un indicatore specifico talmente preciso, da poter essere utilizzati come unico dato fondante la presunzione di maggior ricavo.

Ed infatti, corrisponde ad un dato di comune esperienza che non si fanno lavare i tovaglioli o asciugamani se sono puliti: ad un certo numero di tovaglioli e di asciugamani lavati corrisponde con ragionevole precisione il numero dei pasti somministrati o il numero dei clienti ospitati.

Identico ragionamento vale per le bottiglie di acqua minerale nei ristoranti, poiché è del tutto normale che ad ogni pasto venga servita acqua minerale e non acqua del rubinetto: pertanto, una sproporzione del tutto inspiegabile fra il consumo di bottiglie d’acqua, desumibile dalla fatture di acquisto, e il numero di pasti dichiarati non può che essere indice di evasione.

L’art.39 del D.P.R. n.600/1973 prevede che la ricostruzione induttiva delle attività non dichiarate avvenga mediante l’utilizzo di presunzioni gravi, precise e concordanti: ciò ha fatto pensare che fosse sempre necessario l’uso di più elementi presuntivi, ai fini della validità dell’accertamento.

In realtà, secondo la Corte di cassazione, è legittimo l’accertamento anche in presenza di un unico elemento presuntivo, ma questo deve essere altamente significativo in ordine alla ricostruzione induttiva dei ricavi effettuata su tali basi: occorre dunque che il ragionamento risponda a canoni di ragionevole probabilità, mentre in mancanza di tale elevata significatività, l’accertamento deve considerarsi illegittimo<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Si tratta della c.d. piccola evasione diffusa, basata sulla semplice mancata registrazione dei corrispettivi che caratterizza una larga parte degli operatori economici di minore grandezza, dove il titolare ha il diretto controllo degli incassi.

<sup>3</sup> Si veda ad esempio Cass. 6 aprile 2007, n. 8643, che ha ritenuto legittimo un accertamento induttivo nei confronti di un ristorante, basato sul numero dei tovaglioli lavati e sui prezzi dei singoli pasti, ricavati dalle ricevute fiscali esaminate, tenuto conto altresì che il numero presunto dei coperti serviti trovava riscontro nella quantità di vino e di altri alimenti consumati. Altrettanto può valere prendendo a base il numero di asciugamani lavati in un albergo, che secondo Cass. 19 febbraio 2010, n. 4017 possono rivelare con buona approssimazione il numero di clienti che hanno soggiornato nella struttura.

<sup>4</sup> Si veda Cass. 27 luglio 2010, n.17408, che ha ritenuto legittimo l’accertamento fondato sulla discrasia, rilevata dagli accertatori, tra il consumo di acqua minerale acquistata ed il numero dei pasti effettuati secondo le ricevute, 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.

<sup>5</sup> Vedi Cass. 7 settembre 2010, n.19136, secondo cui non è sufficiente l’applicazione al contribuente di un “dato medio di ricarico” basato genericamente sul settore di appartenenza, senza l’approfondimento delle specifiche situazioni di fatto che caratterizzano la singola impresa. Parimenti, la Suprema Corte ha ritenuto che, in relazione all’attività di parrucchiere, l’unico elemento presuntivo addotto dall’Ufficio, costituito dal quantitativo dell’energia elettrica consumata dall’impresa, fosse privo di significatività,

### ***La verosimiglianza della ricostruzione induttiva***

La giurisprudenza di legittimità mostra quindi sempre più attenzione agli aspetti sostanziali dell'accertamento, piuttosto che fermarsi a mere affermazioni di principio.

E' ormai assodato che sono "gravi" gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni; "precisi" quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione; "concordanti" quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi <sup>6</sup>.

Ferme restando dunque queste asserzioni, ciò che rileva è la fondatezza del ragionamento logico che lega tra di loro gli elementi presuntivi, unici o molteplici che siano, e quindi il grado di attendibilità della ricostruzione induttiva effettuata dall'Ufficio.

Più elementi presuntivi, anche innescati a catena, danno luogo comunque ad un ragionamento convincente se tutte le presunzioni sono basate su ricostruzioni altamente probabili. Minore è il grado di probabilità anche di una sola presunzione, più lieve ed impreciso sarà il ragionamento presuntivo che complessivamente ne scaturisce.

Il problema resta quello sostanziale, della effettiva plausibilità e attendibilità della ricostruzione effettuata, a prescindere dal fatto che si utilizzino presunzioni singole, multiple o a catena: la Suprema Corte mostra di voler aderire a questa impostazione di principio, che privilegia l'analisi concreta del ragionamento presuntivo adottato, piuttosto che discutere in modo aprioristico ed astratto sulla legittimità del metodo <sup>7</sup>.

Nella fattispecie, la ricostruzione induttiva del volume di affari effettuata dai verificatori non sembra fosse dotata di quell'altro grado probabilistico richiesto dalla norma, secondo i criteri che abbiamo appena ricordato.

Infatti, il dato di partenza, e cioè il consumo di vino effettuato nell'anno dal ristorante, è un fatto ragionevolmente certo, se correttamente riscontrato dalle fatture di acquisto. Meno certe sono invece le conseguenze, in termini di potenzialità economica, derivanti da tale elemento: gli esiti del procedimento adottato devono essere quindi vagliati con estrema attenzione.

In primo luogo, non è dato sapere se in sede di verifica sono stati distinti i litri di vino acquistati sfusi, da quelli acquistati in bottiglia: come è noto, il vino è un elemento utilizzato anche in cucina, per la preparazione dei cibi, e quindi parte degli acquisti, in specie di vino sfuso, certamente devono essere scomputati dalle possibili quantità servite a pasto.

In secondo luogo, è altrettanto noto come ciascun locale, in relazione alle sue caratteristiche ed alla sua clientela, serve sia vino sfuso che vino di maggior pregio, a sua volta sia in bottiglia che al calice.

mancando qualsiasi dato concreto in ordine all'assorbimento di tale energia da parte delle varie attrezzature utilizzate negli esercizi gestiti dalla società (Cass., 23 maggio 2001, n.7014). Altrettanto infondati sono stati giudicati gli accertamenti basati sul solo dato dell'incidenza del costo del lavoro, poiché si tratta di un dato anelastico, non direttamente significativo rispetto alla redditività, visto che non sempre ad una minore produzione si accompagna una riduzione del costo del lavoro (Cass., 28 settembre 2005, n.19005).

<sup>6</sup> Così si esprime Cass., 3 marzo 1996, n.7931.

<sup>7</sup> Si veda ad esempio Cass. 5 ottobre 2007, n.20857, secondo cui è corretto l'accertamento effettuato dall'Ufficio nei confronti di impresa operante nel settore della ristorazione, accertamento che aveva desunto il numero di piatti preparati dalla quantità delle materie prime utilizzate, così come risultanti dalla contabilità, tenuto conto delle normali dispersioni, ed aveva, quindi, proceduto alla determinazione dei relativi ricavi sulla base di un prezzo medio, definito su un campione significativo di pasti effettivamente erogati dal ristorante.

Non è quindi possibile stabilire a priori, la “tipica” consumazione di vino a pasto relativa al singolo cliente, ma occorre invece una specifica indagine di fatto sul singolo locale e sulla sua normale clientela.

Va inoltre considerato che non tutti i clienti bevono vino, che le pesanti sanzioni in materia di sicurezza stradale hanno frenato il consumo, specie serale, di vino a pasto, che la clientela ha spostato i suoi gusti verso consumi di minor quantità, ma di maggior pregio. Al contempo, il consumo di vino in bottiglia fa sì che il cliente non esaurisca sempre e completamente il contenuto di quanto gli viene servito.

Ancora, è un fatto noto che spesso i ristoranti rivendono le bottiglie del vino servito a tavola al cliente, se questi è rimasto particolarmente soddisfatto dell’etichetta che ha avuto modo di assaggiare.

In sostanza, l’acquisto di vino da parte di un ristorante è elemento di fatto che, sia per le sue caratteristiche intrinseche, che per la forte dipendenza dalla specificità di ogni singolo locale, non può essere considerato un “dato statistico medio” su cui basare un convincente ragionamento logico-matematico valido a priori e per tutte le imprese, e su cui costruire un rapporto altamente probabile fra consumo medio e numero di pasti serviti.

Se così è, la verifica avrebbe dovuto tenere in considerazione tutti gli elementi di fatto sopra rappresentati, ed indagare sulle modalità di consumo di vino nel singolo ristorante, che – come detto – possono divergere sensibilmente da un esercizio all’altro, in funzione sia della tipologia di locale che di clientela.

Effettuate tutte le opportune distinzioni, e adattato il consumo medio di vino ad un pasto “campione” effettivamente servito da quel ristorante, l’Ufficio avrebbe poi dovuto procedere ad un riscontro incrociato del dato così desunto (cioè il presumibile numero totale di pasti correlato all’effettivo consumo di vino) con ulteriori elementi di fatto ulteriormente riscontrati (quali il consumo dell’acqua minerale, il lavaggio dei tovaglioli, piuttosto che l’utilizzo di alcune materie prime fondamentali nella preparazione del “pasto campione” preso a base per la ricostruzione induttiva dei ricavi).

In definitiva, così come ha statuito la sentenza qui in commento, non ha senso discutere sulla teorica possibilità di basare un accertamento induttivo a carico di un ristorante sul dato relativo al consumo di vino; si tratta invece di verificare “l’esito del metodo adottato”, ovvero se lo stesso è concretamente attendibile in relazione alle normali possibilità di servizio di quell’esercizio commerciale.

Insomma, vi deve essere una ragionevole vicinanza fra le possibilità “teoriche” di somministrazione dei pasti, calcolate secondo il metodo presuntivo adottato, e la realtà effettiva, derivante dall’osservazione dell’attività nel suo complesso.

In sostanza, è questa certamente una delle ipotesi in cui l’utilizzo di un solo elemento noto (il consumo di vino) non è di per sé sufficiente a raggiungere un alto grado di probabilità nella rideterminazione presuntiva del giro di affari, se non viene coadiuvato da altri elementi precisi, ma soprattutto concordanti nel raggiungimento delle medesime conclusioni in ordine al maggior volume d’affari fondatamente attribuibile all’attività d’impresa.

**Carlo Pino**