

Lo shampooometro: legittimo l'accertamento analitico-induttivo a parrucchieri e barbieri

Uno sguardo alla sentenza della C.T.R. Lazio, n. 2684/2020



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali, Docente-ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

La pandemia derivante dal Covid-19 non impedisce all'Amministrazione finanziaria di inaugurare un "nuovo" strumento settoriale di accertamento analitico-induttivo. La C.T.R. Lazio n. 2684/2020 del 23 settembre 2020 ha dichiarato legittimo l'accertamento analitico-induttivo effettuato sulla base del consumo delle materie prime utilizzate in esercizi di parrucchiere, barbiere e centri estetici (cd. shampooometro).

I. I fatti di causa	244
II. La decisione della C.T.R. per il Lazio	244
A. La camera di consiglio "virtuale"	244
B. Il cd. "shampooometro"	244
III. Brevi riflessioni	245

I. I fatti di causa

Il contribuente, esercente di servizi da saloni di barbiere e parrucchiere, oltre che di servizi estetici, ricorreva avverso l'avviso di accertamento ricevuto dall'Ufficio relativamente a maggiori imposte per l'anno di imposta 2014 e, specificamente, per Imposta sul reddito delle società (IRES), Imposta sulle attività produttive (IRAP) e Imposta sul valore aggiunto (IVA), oltre che interessi e sanzioni. L'ammontare complessivo si aggira attorno ad euro 80mio.

La Commissione Tributaria Provinciale (C.T.P.) di Roma, adita in primo grado, rigettava il ricorso non ritenendo di dover accogliere le censure mosse dal contribuente. Quest'ultimo, in particolare, rappresentava l'utilizzo di un metodo di calcolo erroneo da parte dell'Ufficio, il cd. "shampooometro".

II. La decisione della C.T.R. per il Lazio

A. La camera di consiglio "virtuale"

Stanti le condizioni derivanti dall'emergenza sanitaria, l'udienza si è tenuta in camera di consiglio "virtuale", tramite il software Microsoft Teams. La Corte adita ribadisce che tale

modalità non viola il principio di pubblicità dell'udienza e del contraddittorio, così come previsto dal combinato disposto degli artt. 24 e 111 della Costituzione della Repubblica italiana, che "non riveste carattere assoluto e può essere derogato in presenza di «particolari ragioni giustificative», ove «obiettive e razionali»" quali, ad es., quelle di speditezza e concentrazione (art. 83 Decreto Legge [D.L.] n. 18/2010), in funzione della ragionevole durata del processo anche nell'attuale situazione di emergenza per la tutela della salute^[1].

B. Il cd. "shampooometro"

Tra le doglianze del contribuente emerge l'asserita incongruenza e inattendibilità dell'utilizzo del metodo di calcolo basato sul consumo delle materie prime utilizzate in esercizi di parrucchiere, barbiere e simili.

In particolare, secondo il ricorrente, la ricostruzione tramite tale strumento non avrebbe tenuto in debita considerazione il quantitativo di shampoo utilizzato a titolo di autoconsumo ovvero il consumo di sapone neutro per l'igiene delle mani usato nei bagni, oltre che le scorte residue dall'anno precedente.

La Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) del Lazio, in linea con il consolidato orientamento in tema di accertamento analitico-induttivo, conferma l'attendibilità e la validità dell'utilizzo del cd. "shampooometro". Al pari, infatti, di quanto accade in altri settori, il consumo di materie prime utilizzate nell'attività interessate costituisce una legittima base per il calcolo effettuato dall'Ufficio.

Nel caso della ristorazione, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo di approvare il cd. "tovagliolometro", affermando che "è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario di tovaglioli utilizzati, risultanti per quelli di carta dalle fatture dell'acquisto, per

[1] In questo senso, Corte Costituzionale, sent. n. 80/2011.

quelli di stoffa delle ricevute della lavanderia"[2]. Il settore della ristorazione, si aggiunga, conosce anche il cd. "mineralometro" o "bottigliometro", laddove la base di calcolo è data dal consumo di acqua minerale in ristoranti e pizzerie, elementi essenziali per la conduzione di tale attività[3]. Ancora, annoveriamo il cd. "farinometro", secondo il quale il consumo di farina costituisce la base per il ricalcolo del reddito del ristoratore[4]. Per gli affittacamere, invece, interviene il cd. "lenzuolometro". Il reddito di queste attività può essere ricalcolato sulla base dell'acquisto di lenzuola, coperte e asciugamani, essenziale per garantire il proprio servizio ai clienti[5].

III. Brevi riflessioni

La pronuncia in esame altro non fa che consolidare la prassi utilizzata dall'Agenzia delle Entrate di ricalcolo del reddito di specifiche attività imprenditoriali basandosi sul consumo di "materie prime", ossia di materie o prodotti che sono di fatto essenziali per la fornitura dei servizi in oggetto.

Non senza una nota critica si sottolinea come ancora una volta, seguendo un orientamento giurisprudenziale consolidato, si ribadisce la non obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale. Quest'ultimo, infatti, anche secondo la C.T.R. Lazio assurgerebbe ad obbligo solo nel momento in cui "risulti specificamente sancito".

Il richiamo è alla nota pronuncia della Cassazione resa a Sezioni Unite nel 2014, n. 19667[6], custode dei principi cristallizzati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) nei casi *Kamino*[7] e *Sopropé*[8]. In particolare, stando a quest'ultima, nell'ambito del procedimento tributario deve (dovrebbe, ndr.) essere sempre garantito al contribuente, destinatario di una decisione lesiva della propria posizione, di "far valere la proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata" al fine di consentire all'amministrazione finanziaria competente di tenere in debita considerazione tutti gli elementi del caso[9]. Ciò "al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta". Ne consegue che deve essere assicurata alla parte la possibilità di rettificare un eventuale errore o di far valere elementi relativi alla propria situazione personale atti ad influire sulla decisione stessa, sia in termini di adozione sia contenutistici[10].

Il risultato all'italiana è racchiuso nella successiva pronuncia, ancora una volta a Sezioni Unite, resa dalla Corte di Cassazione nel 2015, la n. 24823[11], laddove si è affermato

un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale cd. "a geometria variabile". Questo troverebbe applicazione a dipendenza della tipologia di tributo oggetto del caso di specie. Se, infatti, nel contesto dei tributi armonizzati in ambito euro-unitario questo contraddittorio è sempre riconosciuto, negli altri casi occorre che una norma ne sancisca espressamente l'obbligo. Tuttavia, anche laddove il contraddittorio sia garantito, il contribuente, secondo la giurisprudenza italiana, sarebbe tenuto alla cd. "prova di resistenza", dovendo "enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato"[12].

I giudici laziali, infine, richiamano l'art. 5-ter introdotto nel Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 218/1997 D.L. n. 35/2019, noto come Decreto Crescita. Tale norma, effettivamente, ambisce ad estendere l'applicazione dell'istituto del contraddittorio preventivo nell'ambito del procedimento tributario a far stato dal 1° luglio 2020.

Tuttavia, come autorevole dottrina[13] ha già ampiamente rappresentato, la norma deficiata dei requisiti di effettività e temporalità, idonei a che possa riconoscersi un reale diritto al contraddittorio. Nella specie, tale può essere uno scambio tra contribuente ed autorità competente solo laddove quanto addotto dal singolo sia non solo tenuto in considerazione, ma soprattutto, valutato e "ragionevolmente superato"[14]; elementi di cui dovrà l'Ufficio dare prova in sede di motivazione. Nel caso dell'art. 5-ter D.Lgs. 218/97, pertanto, si ritiene di condividere il neologismo coniato *ad hoc* definendo questo contraddittorio piuttosto come un "contraddittorio post-provvedimentale"[15].

Se la C.T.R. Lazio conclude rilevando che, quindi, è solo col Decreto Crescita (ed in barba ai principi costituzionali definiti dagli artt. 97 e 24) che si ha l'introduzione, a partire dal 1° luglio 2020, dell'obbligo per gli uffici di notificare, preliminarmente all'invio dell'avviso di accertamento, ai contribuenti un invito al contraddittorio: a "conferma che fino a quella data l'obbligo non era previsto", resta solo un interrogativo: quale sarà il futuro per i diritti del contribuente?

[2] *Ex multis*, Cassazione, sent. n. 20060/2014.

[3] *Ex multis*, Cassazione, sent. n. 25129/2016; Cassazione n. 17408/2010.

[4] Cassazione, sent. n. 115580/2011.

[5] Cassazione, sent. n. 30402/2011. Per una riflessione, vedasi, *ex multis*, ANTONINO RUSSO, *Necessaria l'attendibilità complessiva del metodo per l'accertamento induttivo in base al consumo di vino*, in: *Il fisco*, n. 8/2017, p. 786 ss.

[6] Nota sentenza.

[7] CGUE C-129/13 e C-130/13, *Kamino*.

[8] CGUE C-349/07, *Sopropé*.

[9] CGUE C-349/07, *Sopropé* (punto 49).

[10] CGUE C-349/07, *Sopropé* (punto 49).

[11] Cassazione SS.UU., sent. n. 24823/2015.

[12] Cassazione, sent. n. 3227/2020; Cass. sent. n. 3935/2020. Sul punto, si rileva come ciò si discosti dalla posizione, assai più favorevole e garantista nei confronti del contribuente, espressa dalla CGUE, secondo la quale è sufficiente che il contribuente avrebbe potuto addurre ulteriori fatti potenzialmente suscettibili di influire sull'adozione del provvedimento finale. Vedasi, in particolare, CGUE, cause riunite, *C & J Clark International Ltd* (C-659/13) e *Puma SE* (C-34/14).

[13] DARIO DEOTTO, *Il contraddittorio preventivo*, in: Dario Deotto (a cura di), *Accertamento e Riscossione*, Gruppo24ore, 2021, p. 46 e ss.

[14] DEOTTO (nota 13), p. 47.

[15] DEOTTO (nota 13), p. 47.