



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

VALENTINO LENOCI	Presidente
DANIELA MARCONI	Consigliere Rel.
GIANLUCA BORDON	Consigliere
FEDERICO LUME	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere

Oggetto:

*IRPEF IRAP IVA ACCERTAMENTO analitico-induttivo c.d. bottigliometro- legittimità

Ud.05/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18852/2017 R.G. proposto da:

██████████ ██████████ rappresentato e difeso dall'avv. ██████████
██████████ elettivamente domiciliato a Roma ██████████
presso lo studio dell'avvocato ██████████;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i
cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria dell'Emilia-
Romagna n. 1347/2017 depositata il 14 aprile 2017 non notificata.
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 05 novembre
2025 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del
contribuente ██████████ imprenditore individuale titolare del
ristorante stellato "██████████ ██████████ a ██████████ dell'avviso di
accertamento n. ██████████ con cui l'Agenzia delle Entrate
aveva rettificato il reddito di impresa dichiarato per l'anno 2008,



accertando un maggior reddito di € 216.565,57 e le imposte di conseguenza dovute per IRPEF, IRAP e IVA oltre interessi e sanzioni.

Il ricorrente lamentava l'applicazione da parte dell'Ufficio del metodo ricostruttivo del reddito fondato sulla congruità dei ricavi rispetto al volume di acquisto dell'acqua minerale normalmente destinata al consumo degli avventori, c.d. bottigliometro, senza aver svolto alcun contraddittorio preventivo con lui per assumere le informazioni sulle modalità peculiari della gestione dell'attività di ristorazione di alta qualità, necessarie per utilizzare dati attendibili in relazione alla concreta realtà aziendale.

2. La CTP di Rimini aveva accolto il ricorso ed annullato l'avviso di accertamento ma la sentenza, appellata dalla Agenzia delle Entrate di Rimini, era stata parzialmente riformata dalla CTR di Bologna che, riconosciuta la legittimità dell'accertamento contabile-induttivo del reddito di un'impresa di ristorazione eseguito con il metodo ricostruttivo del c.d. bottigliometro, aveva rideterminato il reddito imponibile tenendo conto delle contestazioni del contribuente relative alla mancata detrazione della percentuale di autoconsumo di acqua da parte dell'Ufficio.

3. Avverso la sentenza della CTR di Bologna il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a quattro motivi e l'Agenzia delle Entrate si è difesa depositando il controricorso.

Successivamente, il 24 ottobre 2025, il ricorrente ha depositato la memoria illustrativa ex art. 380bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si lamenta, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto il metodo ricostruttivo dei ricavi utilizzato dall'Ufficio, c.d. bottigliometro, non era stato verificato in concreto, attraverso l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, la richiesta di informazioni sulle modalità di svolgimento dell'attività e l'accesso in loco, prima dell'emissione



dell'avviso di accertamento impugnato, con conseguente illegittimità dell'atto impositivo per mancanza in concreto degli elementi presuntivi richiesti dall'art. 39 comma I lett. d) d.P.R. n. 600 del 1973.

2. Con il secondo motivo il ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione di legge ed in particolare dell'art. 112 c.p.c. , in quanto la CTR avrebbe ommesso di pronunciare sulla legittimità dell'applicazione del metodo ricostruttivo del c.d. bottigliometro in mancanza del contraddittorio preventivo o di un accesso alla realtà aziendale, sia in relazione alla previsione dell'art. 39 comma I lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 sia in relazione alle previsioni degli articoli 10 e 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000.

3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente per la loro stretta connessione e sono infondati.

3.1 Le censure attengono entrambe all'omissione della valutazione specifica da parte della CTR dell'incidenza della mancata instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente sulla legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito di impresa eseguito dall'Ufficio con il metodo ricostruttivo dei ricavi del c.d. bottigliometro, senza conoscere la concreta realtà aziendale e, quindi, in difetto di elementi presuntivi gravi precisi e concordati.

3.2 Sotto il profilo dell'omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per l'illegittima applicazione del metodo ricostruttivo del c.d. bottigliometro in mancanza del contraddittorio preventivo con il contribuente, sollevata dal ricorrente anche in grado di appello, si deve richiamare la consolidata giurisprudenza della Corte secondo cui « Non ricorre il vizio di omessa pronuncia ove la decisione comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione, da ritenersi ravvisabile quando la pretesa non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia, nel senso che la domanda o



l'eccezione, pur non espressamente trattate, siano superate e travolte dalla soluzione di altra questione, il cui esame presuppone, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza. » (Cass. 26/09/2024 n.25710; Cass. 06/02/2025 n. 2953; Cass. 13/08/2018 n. 20718; Cass. 06/12/2017 n. 29191; Cass. 13/10/2017 n. 24155).

3.3 Nel caso di specie la CTR, dopo aver richiamato la giurisprudenza della Corte che ha ritenuto legittima la ricostruzione induttiva dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di acqua minerale ed aver riesaminato in fatto i termini della presunzione che l'Ufficio ha tratto dai dati aziendali relativi agli acquisti di acqua minerale destinata agli avventori e al prezzo medio del pasto risultante dalle fatture emesse, ha espressamente sancito *"la legittimità del metodo utilizzato dall'ufficio per la ricostruzione presuntiva dei ricavi"*, così ritenendo implicitamente influente sulla legittimità dell'atto impositivo la questione del preteso difetto di contraddittorio preventivo con il contribuente.

Non sussiste, quindi, il vizio di omessa pronuncia lamentato dal ricorrente.

3.4 Sotto il profilo della violazione dell'art. 39 comma I lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 e delle previsioni degli articoli 10 e 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000 per l'emissione dell'avviso di accertamento in difetto di contraddittorio preventivo con il contribuente la giurisprudenza della Corte è ormai consolidata nell'affermare che «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-bis della L. n. 212 del 2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del d.lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-bis del d.l. n. 39 del 2024, convertito con mod. dalla L. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i



solli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione dell'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica *ex ante* spettante al giudice di merito. » (Cass. Sez. U n. 21271 del 2025; Cass. Sez. U n. 24823 del 2015; Cass. Sez. U n. 18184 del 2013).

3.5 La giurisprudenza della Corte richiamata ha chiarito, in sintesi, che, sulla base della disciplina vigente *ratione temporis*, nell'ambito dei c.d. tributi armonizzati, come l'IVA, ove è direttamente applicabile la disciplina unionale, vige il principio dell'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo endoprocedimentale dopo il completamento della fase di indagine e istruttoria, anche se non previsto dalla disciplina nazionale specifica del tributo, e la sua violazione comporta la nullità dell'atto impositivo non per la semplice omissione della formalità ma solo ove la violazione del contraddittorio preventivo si sia tradotta in una effettiva e concreta violazione del diritto di difesa del contribuente il quale deve, indicare le informazioni e gli elementi che avrebbe potuto portare a conoscenza dell'Ufficio ove fosse stato ascoltato, potenzialmente idonei a volgere l'accertamento in suo favore secondo una valutazione probabilistica *ex ante* (c.d. prova di resistenza).

3.6 Nell'ambito dei tributi non armonizzati, come le imposte dirette, l'obbligo di contraddittorio preventivo non è generalizzato ma sussiste solo nelle ipotesi specifiche in cui è previsto e regolato dalla normativa nazionale (accertamenti automatizzati, verifiche, accessi presso il domicilio del contribuente ect.) che non lo contempla per gli accertamenti c.d. a tavolino. L'omissione del contraddittorio preventivo nell'ambito delle imposte dirette non è, dunque, in linea generale, ragione di nullità dell'atto impositivo.



3.7 Nel caso di specie, il ricorrente si è limitato a lamentare il difetto del contraddittorio preventivo rispetto all'avviso di accertamento in questione senza neanche indicare, con riferimento alla rideterminazione della base imponibile ai fini dell'IVA, i fatti e le informazioni che avrebbe potuto fornire all'Ufficio per volgere l'accertamento a suo favore, mentre con riferimento alla rideterminazione delle imposte dirette l'omissione non sarebbe, in ogni caso, di per sé ragione di nullità dell'atto impositivo.

3.8 La doglianza è, comunque, priva di fondamento se si considera che, come sottolineato dalla controricorrente, il contraddittorio era stato in concreto instaurato: l'avviso di accertamento era stato, infatti, preceduto da un invito al contribuente a produrre la documentazione relativa all'anno di imposta in questione e, proprio, sulla base dei dati contabili forniti dal ricorrente era stato accertato, con il metodo analitico-induttivo, un reddito superiore a quello dichiarato.

3.9 Non sussistono, quindi, le ragioni di illegittimità dell'accertamento dedotte dal ricorrente con riferimento al preteso difetto del contraddittorio preventivo.

3.10 Con riguardo, infine, alla legittimità del ricorso al metodo ricostruttivo dei ricavi c.d. bottigliometro il contribuente ha lamentato che sarebbe stato compiuto un accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 in mancanza di riscontri concreti all'applicazione, in astratto legittima, del c.d. bottigliometro nella situazione specifica del ristorante "stellato" e, quindi, in difetto di presunzioni gravi, precise e concordanti dell'esistenza dei maggiori ricavi contestati: in particolare la quantità di acqua consumata per ciascun coperto, su cui si fonda il ragionamento presuntivo, non sarebbe un fatto notorio ma frutto di una stima discrezionale dell'Ufficio.

3.11 Sulla legittimità del ricorso al metodo ricostruttivo dei ricavi delle imprese di ristorazione del c.d. bottigliometro, sotto il profilo



della gravidanza probatoria della presunzione che se ne trae sulla base di nozioni di comune esperienza, la giurisprudenza della Corte ha da tempo affermato che « In tema di accertamento tributario, sia presuntivo del reddito d'impresa, a norma dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia induttivo in materia di IVA, ai sensi dell'art. 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è legittima la ricostruzione dei ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo di acqua minerale, costituendo lo stesso un ingrediente fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni effettuate nel settore della ristorazione » (Cass. 23/07/2010, n. 17408; Cass. n. 25129 del 2016).

Tale metodo, fondato su nozioni di comune esperienza in ordine al consumo medio di acqua per singolo avventore, può costituire, al pari del c.d. tovagliometro, una presunzione semplice dotata dei requisiti di gravità e precisione, ai sensi dell'art. 2729 c.c., costituendo la quantità di acqua minerale da tavola acquistata dal ristoratore nel periodo di imposta in esame, indizio grave e preciso del numero di pasti serviti ai clienti.

3.12 La CTR ha fatto corretta applicazione alla fattispecie concreta dei principi richiamati impiegando nella formulazione della presunzione i dati tratti dalla contabilità aziendale relativi alla quantità di acqua minerale da tavola di alta qualità acquistata dal ricorrente e la nozione di comune esperienza secondo cui ciascun avventore, che non è detto sia solo al tavolo, consuma in media poco più della metà della bottiglia.

La contestazione da parte del ricorrente dell'errata applicazione in concreto del metodo del c.d. bottigliometro al suo ristorante di alta gamma si traduce nella richiesta alla Corte di procedere ad un inammissibile riesame del merito della controversia. La censura si risolve, infatti, nella proposta di articolazione alternativa della prova presuntiva con l'applicazione di una media di consumo di acqua



minerale di pregio per singolo avventore imprecisata, diversa rispetto a quella di comune esperienza.

4. Con il terzo motivo il ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4) c.p.c. la nullità della sentenza per violazione di legge, in particolare dell'art. 111 Cost. e dell'art. 132 comma 2 n. 4 c.p.c., in quanto la sentenza impugnata sarebbe mancante della motivazione nella parte in cui ha determinato apoditticamente, nella percentuale del 15%, i consumi di acqua minerale destinati ad usi diversi da quelli propri della ristorazione senza dare spiegazione delle ragioni per cui non aveva accolto integralmente, al riguardo, le ragioni del contribuente.

4.1 Il motivo è infondato.

4.2 Nella giurisprudenza della Corte la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132, n. 4, cod. proc. civ., (e nel caso di specie dell'art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., si configura quando questa manchi del tutto – nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere, risultante dallo svolgimento del processo, segue l'enunciazione della decisione, senza alcuna argomentazione – ovvero nel caso in cui essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*. (Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; successivamente, tra le tante, Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

4.3 Nel caso di specie la sentenza impugnata, nella parte in cui ha individuato la percentuale di acqua minerale pregiata presumibilmente destinata ad usi diversi dal servizio a tavola, ha motivato affermando che " *Se, infatti, non appare del tutto credibile che circa il 35% del consumo di acqua [REDACTED] (cioè del prodotto di prima fascia servito in tavola alla clientela) fosse destinato ad usi*



diversi, come sostenuto da controparte, nemmeno può ragionevolmente ritenersi che l'intera quantità del prodotto fosse destinata all'uso proprio del consumo da parte degli avventori. E ciò tenuto conto, per un verso della natura presuntiva della ricostruzione operata dall'ufficio in relazione al consumo medio per coperto e, per altro verso, del livello qualitativo dell'esercizio che certamente impone uno standard di servizi e un utilizzo conforme delle materie prime utilizzate. Sulla scorta di tale premessa il Collegio, accogliendo in parte le affermazioni difensive del contribuente, ritiene plausibile che il 15% dei consumi di acqua [REDACTED] fossero destinati ad usi diversi da quelli propri di ristorazione."

4.4 La motivazione sulla percentuale di acqua minerale destinata ad usi diversi dal servizio a tavola indicata non è affatto mancante ed è ben comprensibile: nell'individuazione della percentuale in questione sulla linea mediana tra le percentuali rispettivamente propugnate dalle parti, la CTR ha tenuto conto dell'incidenza dello *standard* elevato dei servizi e delle materie prime impiegate, imposti ad un ristorante di alta qualità, sulla quantità di acqua minerale presumibilmente usata come materia prima per le preparazioni di cucina ed il consumo personale dei dipendenti.

4.5 Non sussiste, quindi, il vizio di motivazione lamentato dal ricorrente ed anche a voler ritenere che la CTR abbia compiuto una valutazione equitativa preclusa al giudice tributario, la sentenza non è stata censurata per violazione di legge sotto questo profilo.

5. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

6. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

7. Stante la pronuncia di rigetto integrale del ricorso sussiste a carico del ricorrente l'obbligo di versare, al competente ufficio di merito, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto secondo un accertamento spettante all'amministrazione giudiziaria, ai sensi



dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115
(Cass. Sez. U 20/02/2020, n. 4315).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente [REDACTED] al pagamento a favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 5.600 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello, ove dovuto, previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso a Roma, il 05/11/2025.

Il Presidente

VALENTINO LENOCI

