



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Paolo Di Marzio	Presidente
Federico Lume	Consigliere
Sabrina Serrelli	Consigliere rel.
Angelo Napolitano	Consigliere
Luigi La Battaglia	Consigliere

Oggetto: art. 38,
comma 4, d.P.R.
600/1973 -
determinazione
presuntiva del reddito
con algoritmi
matematici DM
10/9/92 e 19/11/92 -
incrementi patrimoniali

AC – 10/04/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26040/2017 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

– ricorrente –

contro

██████████ c.f.: ██████████ rappresentata e difesa
dal Prof. Avv. ██████████ e dall'Avv. ██████████;

– controricorrente –

avverso

la sentenza n. 550/2017, pronunciata in data 10/01/2017 dalla
Commissione Tributaria Regionale del Piemonte e depositata il
5/4/2017;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
10 aprile 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA



1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente gli avvisi di accertamento n. [REDACTED]/[REDACTED] e n. [REDACTED]/[REDACTED] per gli anni di imposta 2007 e 2008, relativi alla rideterminazione presuntiva del reddito, a titolo di IRPEF ed addizionali, attraverso l'applicazione degli algoritmi matematici previsti dal DM 10/09/1992 e dal DM 19/11/1992 in relazione al possesso di beni ed agli incrementi patrimoniali accertati nel quinquennio 2007-2011 e 2008-2012.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Asti, adita dalla contribuente, accoglieva i ricorsi ed annullava gli atti impugnati.

3. La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte rigettava l'appello dell'Agenzia, compensando le spese di lite.

4. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidandolo a tre motivi.

La contribuente deposita controricorso.

5. In data 31 marzo 2026 la controricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per inosservanza dell'art. 112 c.p.c.

In particolare, la ricorrente afferma di aver considerato fra gli indici rilevati ai fini del calcolo sintetico del reddito sia per l'anno 2007 che per l'anno 2008 anche la disponibilità di un immobile sito in [REDACTED] [REDACTED] con quota spese del 100%; evidenzia che la Commissione Tributaria Provinciale non ha esaminato detto indice e la parte si è limitata a chiedere la conferma della statuizione adottata dai giudici di primo grado. Da tanto consegue che la Commissione Tributaria Regionale ha pronunciato *ultrapetita*, in violazione dell'art. 112 c.p.c., allorquando ha ritenuto che entrambi i coniugi abbiano partecipato alle spese di gestione del predetto immobile.



2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. 546/1992, in quanto la Commissione Tributaria Regionale non si sofferma sulla tipologia degli accertamenti svolti e non illustra le doglianze espresse dalle parti, bensì espone vaghe ed imprecise considerazioni su alcuni indici considerati dall'Ufficio ed argomenta con espressioni apodittiche, astratte, generiche ed imprecise. In particolare, con riferimento all'automezzo targato [REDACTED] la Commissione ha ritenuto che non potesse essere considerato nell'integrale disponibilità della contribuente, stante l'utilizzo anche da parte del coniuge che, pertanto, ha partecipato alle spese, senza precisare quale fosse la percentuale di disponibilità per l'anno 2007 e per l'anno 2008; con riferimento all'abitazione principale, la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che dovesse considerarsi nella disponibilità della contribuente al 25%, giacché sede dell'impresa del marito e di quella della moglie, così discostandosi da quanto affermato in primo grado laddove l'immobile si era ritenuto fosse sede dell'impresa del solo coniuge, non rispondendo alle deduzioni dell'Agenzia secondo la quale la disponibilità dell'immobile andava attribuita per il 50% alla contribuente. In ogni caso, l'appello è stato rigettato con motivazione meramente apparente e, pertanto, nulla.

3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38 del d.P.R. 600/1973 e dell'art. 2697 c.c., per aver la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto gli incrementi patrimoniali congruamente rapportati alle risorse finanziarie disponibili. Non è sufficiente, per considerare giustificata una spesa componente il reddito sinteticamente accertato, che vi siano risorse finanziarie idonee a coprire la spesa, occorrendo che la



disponibilità finanziaria sia costituita da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o da somme di natura patrimoniale e che siano dimostrati fatti -relativi all'entità e alla durata del possesso delle suddette disponibilità- sintomatici del possibile utilizzo della disponibilità per la copertura della spesa.

4. I motivi proposti sono ammissibili.

4.1. L'eccezione di inammissibilità proposta dalla controricorrente è, infatti, infondata.

4.2. L'Agenzia delle Entrate ha delineato specificamente le censure avverso la sentenza impugnata, prospettando l'ultrapetizione della decisione, con riferimento alle spese di gestione dell'appartamento indicato; rilevando la carenza dell'iter logico argomentativo seguito dalla Commissione Tributaria Regionale, non essendo stati compiutamente esaminati tutti gli elementi componenti il reddito della contribuente, non consentendo, in tal modo, di dedurre il reddito che rimane accertato e, pertanto, di verificare se esso raggiunga o meno la percentuale richiesta al fine di confermare l'atto impositivo ed, in caso positivo, in quale misura; inoltre, riportando un riferimento alle disponibilità finanziarie incongruo, in quanto privo del riscontro del possibile utilizzo delle disponibilità per sostenere le spese dedotte. A differenza di quanto prospettato nel controricorso, non si coglie, dunque, nelle censure così proposte l'inammissibile istanza di rivalutazione nel merito dei diversi profili oggetto di giudizio. Né rileva che la pronuncia di appello abbia confermato quella di primo grado, atteso che, ai sensi dell'art. 360, quarto comma, c.p.c., la c.d. doppia conforme impedisce la proposizione del ricorso per cassazione per il motivo di cui al n. 5 del primo comma dell'art. 360 c.p.c. nel caso di specie non articolato, non essendo stato censurato l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti.



5. Il secondo motivo, con il quale si censura la motivazione della decisione impugnata, deve essere esaminato in via prioritaria, per ragioni di carattere logico-giuridico, ed è fondato.

5.1. Va premesso che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni non concilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Il vizio prospettato, correttamente inquadrato nell'ambito dell'art. 360, comma 1, num. 4 c.p.c., può essere, dunque, rilevato laddove l'impugnazione della sentenza si fondi su un'interpretazione della legge che, sorretta da una motivazione incongrua, debba ritenersi errata. La motivazione è strumentale alla ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice nella stesura del provvedimento e, pertanto, non rileva di per sé, potendo essere censurata soltanto laddove sorregga una decisione fondata sulla errata applicazione o interpretazione della legge. Più precisamente, l'anomalia motivazionale denunciabile in cassazione è quella che si tramuta in una violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella



motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione, dovendosi garantire il c.d. minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053, Cass. n. 19573/2025, Cass. n. 26206/2025, Cass. n. 21537/2022, Cass. n. 7090/2022, Cass. n. 22598/2018).

5.2. Nel caso in esame la ricorrente censura la motivazione solo apparente della decisione impugnata.

Va precisato che l'Amministrazione Finanziaria ha proceduto all'accertamento sintetico del reddito della contribuente ed in relazione a tale tipologia di accertamento deve valutarsi la motivazione esposta nella sentenza impugnata, verificando se superi o meno il c.d. minimo costituzionalmente garantito.

A tal fine, deve ancora premettersi che l'art. 38 del d.P.R. 600/1973 consente all'Amministrazione finanziaria di accertare, in via presuntiva, il reddito complessivo netto del contribuente sulla base di una serie di indici di capacità contributiva, sostanzialmente fondati sui consumi per la disponibilità dei beni e servizi descritti nei previsti decreti ministeriali, ma anche sulla base di ulteriori circostanze di fatto indicative di una diversa capacità contributiva, non avendo l'indicazione dei decreti ministeriali valenza tassativa (Cass. sez. 5, 31/10/2024, n. 28110).

La disciplina prevista dall'art. 38, quarto e quinto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche apportate dal d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla legge n. 122 del 2010, e dai decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992, introduce una presunzione legale *iuris tantum* di capacità contributiva, a fronte della quale il giudice, non può svalutare la rilevanza degli indici presuntivi individuati dal legislatore, e deve



limitarsi ad apprezzare la prova contraria eventualmente offerta dal soggetto verificato (cfr. Cass. 9/01/2026, n. 538, Cass. n. 3183/2024, Cass. n. 10378/2022, Cass. n. 1980/2020, Cass. n. 26672/2019).

Fra gli indici in questione rientrano, accanto alle spese per incrementi patrimoniali, anche quelle connesse alla disponibilità di residenze principali o secondarie e di autoveicoli, necessarie per il loro utilizzo e mantenimento, nonché quelle sostenute per l'impiego di collaboratori familiari (come da tabella allegata al citato decreto ministeriale del 10 settembre 1992).

5.3. Tanto premesso, la censura di parte ricorrente coglie nel segno poiché la Commissione Tributaria Regionale non espone con puntualità i diversi elementi che concorrono alla stima del reddito e non esprime la motivazione che conduce a ritenere l'illegittimità degli avvisi di accertamento.

In particolare, il giudice di secondo grado afferma che l'automezzo targato ██████ non può essere ritenuto nella integrale disponibilità della contribuente, senza però precisare la fonte del proprio convincimento e le ragioni poste a sostegno, nonché la percentuale di imputazione, non consentendo così di verificarne l'incidenza sul reddito e l'eventuale superamento nel complesso del 25%; svolge analoghe incomplete valutazioni relativamente all'automezzo targato ██████ deduce che l'immobile sito in ██████ è stato destinato sia ad abitazione coniugale, sia a sede delle rispettive attività imprenditoriali di entrambi i coniugi, per cui individua la disponibilità a fini abitativi dell'immobile in capo alla contribuente nella misura del 25% per la determinazione del reddito, senza però illustrare le ragioni del proprio convincimento e gli elementi sui quali lo ha fondato ed ha individuato la percentuale indicata ai fini del reddito presuntivo accertato; ritiene che entrambi i coniugi abbiano partecipato alle spese di gestione dell'altro immobile indicato, anche in tal caso rendendo



un'affermazione generica e non circostanziata e non indicando la relativa percentuale di partecipazione; deduce che gli incrementi patrimoniali sono congruamente rapportati alle risorse finanziarie disponibili, senza precisare su quali circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere abbia fondato l'affermazione resa.

5.4. In definitiva, non può ritenersi che la Commissione Tributaria Regionale abbia adeguatamente analizzato gli indici di capacità contributiva utilizzati dall'Ufficio ed abbia giustificato per ciascuno di essi le ragioni per escluderne la rilevanza o per valorizzarne la portata ai fini della determinazione del reddito nei limiti della pronuncia già resa dai giudici di primo grado di cui confermava la decisione; per le ragioni innanzi esposte, non risulta sviluppato un iter logico argomentativo che consente di comprendere il percorso seguito per addivenire alla decisione impugnata non essendo stato rispettato il c.d. minimo costituzionale richiesto.

Il giudice del rinvio dovrà, pertanto, procedere a nuovo esame degli elementi oggetto dell'accertamento presuntivo del reddito contestati dalla parte nelle due annualità di riferimento, rendendo congrua motivazione.

6. Il primo motivo di ricorso, relativo alla dedotta nullità della sentenza impugnata per vizio di ultrapetizione, deve essere dichiarato assortito.

Ed invero, l'accoglimento della doglianza concernente la motivazione apparente della sentenza impugnata impone di ritenere assorbita ogni altra questione relativa alle spese di gestione dell'immobile indicato in atti, sito in [REDACTED] con particolare riguardo alla quota attribuita alla contribuente, per la quale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che vi fosse ultrapetizione.



7. Il terzo motivo relativo alla valutazione degli incrementi patrimoniali, censurata ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., è fondato e va accolto.

7.1. In via preliminare si rileva l'infondatezza della critica esposta nel controricorso secondo la quale la ricorrente avrebbe dovuto contestare la decisione resa ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c.

La Commissione Tributaria Regionale ha, infatti, reso espressa pronuncia, affermando che gli incrementi patrimoniali sono congruamente rapportati alle risorse finanziarie.

7.2. Il motivo è fondato con riferimento alla violazione di legge denunciata.

Nel delineare il contenuto della prova contraria gravante sul contribuente, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. 600/1973, per superare le presunzioni derivanti dall'accertamento sintetico del reddito con il metodo del c.d. redditometro, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che ove si contesti, in particolare, al contribuente di aver sostenuto spese incrementative del patrimonio che rivelino una capacità contributiva superiore a quella risultante dal reddito dichiarato, il contribuente deve provare non solo la disponibilità di risorse finanziarie sufficienti a sostenerle, esenti o già soggette a ritenuta, ma deve anche fornire la prova, con idonea documentazione, dell'esistenza di circostanze sintomatiche del fatto che siano state effettivamente impiegate per sopportare le spese contestate, come l'entità e la durata del possesso.

Ed infatti, la Corte ha affermato che «nel metodo di accertamento sintetico basato sul redditometro, la disponibilità di determinati beni costituisce una presunzione legale relativa di capacità contributiva. Il contribuente ha l'onere di provare con idonea documentazione che il reddito presunto non esiste o che è costituito da redditi esenti o da



redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. La prova contraria offerta dal contribuente nel contesto del redditometro deve dimostrare l'esistenza e l'effettivo utilizzo di ulteriori redditi per mantenere le spese contestate. Non è sufficiente la mera disponibilità di ulteriori redditi, ma è necessario provare circostanze sintomatiche del loro impiego per coprire le spese.» (Cass. n. 18768 del 2024; Cass. n. 16098 del 2024).

E', dunque, necessario un *quid pluris* rispetto alla mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), e, pur non richiedendosi la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati proprio per coprire le spese contestate, è richiesta una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascrivere a redditi non dichiarati (da ultimo Cass. 02/03/2026, n. 4676).

7.3. La Commissione Tributaria Regionale non si è attenuta ai principi richiamati laddove, con espressione generica, ha ritenuto sufficiente che le spese per gli incrementi patrimoniali fossero congruamente rapportati alle risorse finanziarie a disposizione.

Occorre, infatti, che sia esplicitata la verifica circa la sussistenza o meno di elementi documentali del fatto che il ricavato sia stato



utilizzato per sostenere le spese su cui si fonda l'accertamento o che ci siano circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere.

Il giudice del rinvio dovrà compiere l'accertamento in fatto al fine di verificare se la contribuente abbia fornito adeguata prova contraria rispetto al reddito accertato presuntivamente dall'Agenzia con riguardo alle spese per gli incrementi patrimoniali riscontrati, alla luce dei principi giurisprudenziali innanzi richiamati.

La Corte di cassazione,

P.Q.M.

in accoglimento del secondo e del terzo motivo, assorbito il primo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nell'adunanza camerale del 10 aprile 2026

Il Presidente
Paolo Di Marzio

