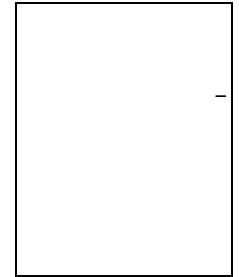


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23152 Anno 2026
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA
Relatore: BORDON GIANLUCA
Data pubblicazione: 14/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8181/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

IORIO DOMENICO

-intimato-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Calabria, n. 2436/2020, depositata il 13/10/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'1/7/2026 dal
Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. Il contribuente Domenico Iorio riceva un avviso di accertamento
ai fini Irpef, per l'anno d'imposta 2009, per l'importo di euro
11.813,00, oltre sanzioni. L'Agenzia delle entrate accertava ex art.
38, commi 4, 5 e 7, d.P.R. n. 600 del 1973 nei confronti del
contribuente, che non aveva presentato la dichiarazione dei redditi

per l'anno 2009, un reddito sintetico ricollegabile al possesso al 25% di un'imbarcazione a vela di 22 metri.

2. La CTP di Cosenza, con sentenza n. 5039/2018, rigettava il ricorso, perché il contribuente aveva presentato solo generiche contestazioni, senza dar conto del possesso *pro quota* dell'imbarcazione. L'atto impositivo si fondava su una presunzione legale di capacità contributiva e l'Amministrazione non era tenuta ad ulteriori prove, a fronte del disallineamento del reddito rispetto alla capacità contributiva.

3. Con la sentenza n. 2436/2020 la CTR della Calabria accoglieva l'appello del contribuente, evidenziando che l'appellante, fin dal giudizio di primo grado, aveva contestato il presupposto di fatto (la comproprietà dell'imbarcazione) posto dall'Agenzia a fondamento dell'accertamento sintetico. Era il fatto, fonte della presunzione, a essere controverso e la presunzione dell'art. 38, quarto comma, d.P.R. n. 600 del 1973 esige la certezza del dato che suffraga la presunzione. Nel caso di specie, a prescindere dal valore della "certificazione" prodotta solo nel giudizio di appello dal contribuente, l'Amministrazione non aveva dimostrato la comproprietà dell'imbarcazione. La stampa di un'interrogazione anagrafica prodotta con l'appello era priva di valore probatorio, trattandosi di documento non perfettamente leggibile, privo dell'identificazione dell'operatore che aveva consultato la banca dati e di sottoscrizione.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato due motivi mentre il contribuente, nonostante la notifica del 16/3/2021 al difensore domiciliatario, è rimasto intimato.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Appare preliminare l'esame del secondo motivo di ricorso, attenendo a un vizio di motivazione. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato «nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione

dell'art. 36, d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost., in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c. Motivazione apparente», l'Agenzia delle entrate lamenta che la motivazione non sia comprensibile perché non era stata prodotta alcuna stampa relativa all'interrogazione di una banca dati. È ipotizzabile che la sentenza contenga un refuso ricollegabile alla sentenza della CTR n. 2432/2020, emessa nel giudizio relativo a Francesco Iorio, cointestatario di alcune imbarcazioni appartenenti anche a Domenico Iorio. Nel presente giudizio, a differenza di quello appena richiamato, tuttavia la stampa non era stata prodotta perché la disponibilità dell'imbarcazione era stata dimostrata mediante i prospetti contenuti nell'avviso di accertamento.

2. Il motivo non è fondato.

2.1 Per le Sezioni Unite della Corte la riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 legge n. 83 del 2012, conv. dalla legge n. 134 del 2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. È denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. L'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»; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., n. 8053/2014 e 8054/2014). Le Sezioni Unite hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in*

procedendo, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 16159/2018, p. 7.2., che menziona Cass. Sez. U., 22232/2016).

2.2 Pur prescindendo dalla parte della motivazione della sentenza dipesa, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, da un rifiuto spiegabile con la pendenza di altro procedimento tributario relativo alla disponibilità della stessa imbarcazione, le ragioni della decisione rimangono comprensibili e anzi, semmai si rafforzano perché fondate sul mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nella parte della motivazione contestata il giudice aveva preso in considerazione una prova offerta dall'Amministrazione e non un documento della difesa del contribuente. Se il documento, a cui è stato negato valore probatorio, non era stato prodotto, non per questo l'esito dell'appello sarebbe stato diverso.

3. Con il primo motivo di ricorso, rubricato «violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38 comma 4, 5 e 6 del DPR n. 600/73 e degli artt. 2728 e 2697c.c., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.», l'Agenzia delle entrate deduce che la sentenza è stata emessa in palese violazione dell'art. 38 del DPR n. 600/73, così come modificato dal d.l. n. 78 del 2010, cd. "nuovo redditometro", nonché dei principi e delle norme in materia di corretta ripartizione e assolvimento dell'onere della prova. Non aveva rilevanza discutere sulla prova della proprietà, occorrendo fare riferimento alla disponibilità dell'imbarcazione, alla condizione di fatto propria di colui che può trarre dal bene un'utilità economica. Nemmeno il riferimento al riparto dell'onere della prova nell'accertamento sintetico era corretto. Il contribuente non aveva ritenuto di partecipare al

contraddittorio procedimentale. Costituiva allora suo onere dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato sinteticamente fosse costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta. L'accertamento era fondato su una presunzione legale relativa. Il giudice avrebbe dovuto valutare se le prove offerte dal contribuente fossero idonee a porre in discussione la pretesa erariale.

4. Il primo motivo è fondato nei limiti che seguono.

4.1 L'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 22, d.l. n. 78 del 2010, prevede al quarto comma: "L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile"; precisa poi al quinto comma: "La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma". L'art. 2, comma 1, del d.m. 24/12/2012 (contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito) a sua volta stabilisce: "Fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 del presente decreto, le spese relative ai beni e servizi si considerano sostenute dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili

o delle informazioni presenti in Anagrafe tributaria. [...]". Per l'art. 4, in presenza delle condizioni indicate al sesto comma dell'art. 38 d.P.R. n. 600 del 1973 e cioè il fatto che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato, "il contribuente ha facoltà di dimostrare: a) che il finanziamento delle spese è avvenuto: a1) con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta; a2) con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile; a3) da parte di soggetti diversi dal contribuente; b) il diverso ammontare delle spese attribuite al medesimo".

4.2 Con l'ordinanza n. 297 del 2004 la Corte costituzionale ha richiamato quanto statuito con la sentenza n. 283 del 1987, che nell'esaminare il testo originario della norma impugnata, meno garantista di quelli successivi, aveva affermato che i metodi di accertamento induttivo previsti dall'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, pur se fondano l'accertamento su presunzioni *iuris tantum*, sono rispettosi dell'art. 53 Cost., in quanto ancorano l'accertamento a elementi che debbono essere rigorosamente dimostrati e sono idonei a costituire fonte sicura di rilevamento della capacità contributiva: l'accertamento fondato sulla prova della esistenza di "elementi e circostanze di fatto certi", i quali dimostrino l'inattendibilità della quantificazione del reddito risultante dalla determinazione analitica e la correlativa sussistenza di un maggior reddito, si palesa quindi come "un accertamento presuntivo che, lungi dal violare il principio costituzionale della correlazione tra capacità contributiva e imposizione tributaria, ne costituisce un mezzo di attuazione, in quanto è reso ragionevole dal ricorso a indici idonei a dare fondamento reale alla corrispondenza tra imposizione e capacità contributiva". Nella sentenza n. 283 del 1987 la Corte costituzionale specifica che "in base ad una massima di esperienza, la disponibilità di aeromobili da turismo, di navi e imbarcazioni da

diporto [...] sono indici sicuri di capacità contributiva: idonei, pertanto, a fondare la presunzione che, chi possessa quei beni o fruiscia di quelle prestazioni, goda di un reddito proporzionato, ancorché non se ne possa individuare analiticamente la provenienza. Dimostrata l'esistenza di quei determinati fatti possessori o di fruizione di servizi, se ne deduce la esistenza dell'elemento costitutivo della fattispecie dalla quale trae titolo la pretesa tributaria". Se l'Amministrazione finanziaria aveva collegato delle spese alla disponibilità di un'imbarcazione, qualora la circostanza di fatto su cui si fondava la presunzione di spesa fosse stata contestata in sede processuale, la prova della disponibilità del bene sarebbe stata a carico dell'Ufficio.

4.3 Nel rigettare il ricorso il giudice di primo grado aveva motivato riferendo – come riassunto anche nella sentenza impugnata – che il contribuente si era limitato a "generiche contestazioni" senza fornire "alcun chiarimento circa il riscontrato possesso in ragione del 25%, dell'imbarcazione a vela iscritta al n. 19 ed avente una lunghezza di m. 22,97". Avendo il contribuente deciso di non partecipare al contraddittorio, l'Ufficio poteva fondare l'accertamento sul solo redditometro, anche se il contribuente, per il suo comportamento nella fase procedimentale, non era incorso in alcuna preclusione per la fase processuale. Riformando la sentenza, il giudice di appello risolve la questione semplicemente stabilendo che non era provato il presupposto di fatto dell'accertamento, costituito dalla comproprietà dell'imbarcazione. Considerando il presupposto dell'accertamento individuato dal giudice, l'argomento non era risolutivo né con riferimento al "nuovo redditometro" né con riferimento al "vecchio redditometro". Una delle novità introdotte dal d.l. n. 78 del 2010 è la previsione secondo cui l'Ufficio può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta sicché la capacità reddituale viene determinata prendendo

in considerazione le spese di qualsiasi bene o servizio acquistato. Non è più presente il riferimento a "elementi e circostanze di fatto certi", sostituito dalla presunzione di un costante legame tra una qualsiasi spesa sostenuta e il reddito prodotto. Richiamata la disciplina del "nuovo redditometro", il punto nodale non era stabilire se il contribuente fosse il proprietario dell'imbarcazione ma se e in quali termini il contribuente avesse contestato di aver effettuato spese per l'acquisto e il mantenimento di quel bene. Il "nuovo redditometro" prende in considerazione i consumi e le spese sostenute dal contribuente. La prova della titolarità di un diritto reale rispetto al bene indice indicatore di forza economica non era peraltro determinante neanche con riferimento al "vecchio redditometro", basato non sulla spesa sostenuta ma sulla disponibilità di beni e servizi. Con riferimento all'art. 3, comma 2, d.m. 10/9/1992 (determinazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, degli indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva) e al "vecchio redditometro", questa Corte ha affermato che la disponibilità del bene, attesa la sua esclusiva valenza di significazione reddituale, prescinde dalla effettiva titolarità giuridica del bene (come pure dal titolo giuridico fonte di essa "disponibilità") perché considera rilevante e sintomatico non già quella titolarità secondo la legge ma unicamente la concreta situazione fattuale data dal riscontro del potere del soggetto di trarre dallo stesso ed in proprio favore le utilità economiche che il bene, per sua natura, è in grado di fornire (Cass. 11213/2011).

5. In conclusione, deve essere accolto il primo motivo del ricorso, rigettato il secondo. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di

legittimità a norma degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, rigettato il secondo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Calabria, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, l'1/7/2026.

la Presidente

Andreina Giudicepietro