

# Sulla compatibilità dell'accertamento sintetico con il regime del reddito agrario

Cass. Sez. Trib. 9 gennaio 2026, n. 538 ord. - Di Marzio, pres.; Chieca, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Ug.Sa. (avv. Buzzi). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 30 maggio 2016*)

**Imposte e tasse - Disciplina del c.d. "vecchio redditometro" - Accertamento sintetico compatibile con il reddito agrario - Coltivatore diretto - Applicabilità del sistema.**

(*Omissis*)

## FATTO

1. La Direzione Provinciale di Viterbo dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di Ug.Sa. due distinti avvisi di accertamento mediante i quali, ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente ratione temporis, rideterminava con metodo sintetico, in applicazione degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992 (cd. "vecchio redditometro"), il reddito complessivo netto dichiarato dal suddetto contribuente in relazione agli anni 2007 e 2008, operando le conseguenti riprese fiscali ai fini dell'IRPEF e irrogando le sanzioni amministrative di legge.

In particolare, l'Ufficio accertava per l'anno 2007 un reddito di 40.104,06 Euro e per l'anno 2008 un reddito di 53.544,45 Euro.

2. Ug.Sa. impugnava i suddetti atti impositivi proponendo due autonomi ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Viterbo, la quale, riuniti i procedimenti e riconosciuta la parziale fondatezza delle ragioni addotte dal contribuente, rideterminava in 16.800 Euro "il reddito accertato per l'anno 2007".

3. La pronuncia di primo grado veniva in seguito riformata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Lazio, che con sentenza n. 3393/16 del 30 maggio 2016 accoglieva l'appello della parte privata e, per l'effetto, annullava interamente entrambi gli atti impositivi impugnati.

4. Contro questa sentenza l'Agenzia delle Entrate ha spiegato ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

5. Il contribuente ha resistito con controricorso.

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

## DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4) c.p.c., è denunciata la violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

1.1 Si sostiene che l'impugnata sentenza risulterebbe affetta da nullità per ultrapetizione, avendo la CTR laziale annullato entrambi gli avvisi di accertamento oggetto di causa, sebbene l'appello del contribuente attenesse al solo anno d'imposta 2008.

1.2 Il motivo è fondato.

1.3 La puntuale osservanza, da parte della ricorrente, dell'onere di specificità di cui all'art. 366, primo comma, num. 6) c.p.c., da rispettare anche quando vengano fatti valere errores in procedendo (cfr. Cass. n. 2771/2017, Cass. n. 6235/2019, Cass. n. 28072/2021), investe la Corte del potere-dovere di procedere direttamente all'esame e all'interpretazione degli atti di causa (cfr. Cass. n. 16054/2004, Cass. n. 25259/2017, Cass. n. 16599/2024).

1.4 La disamina del fascicolo d'ufficio consente di appurare che effettivamente con l'atto di appello, come chiaramente si ricava dalle conclusioni ivi formulate, Ug.Sa. aveva chiesto l'annullamento del solo avviso di accertamento riguardante l'anno d'imposta 2008.

1.5 Avendo, quindi, il contribuente prestato acquiescenza alla decisione di primo grado nella parte in cui stabiliva la rideterminazione del reddito relativo all'anno 2007, deve ritenersi che i giudici di seconde cure siano incorsi in ultrapetizione, oltre che nella violazione del giudicato interno, laddove hanno esteso le loro statuizioni al suddetto periodo d'imposta.

In proposito, va osservato che, pur non essendo contenuta nella motivazione e nel dispositivo della sentenza un'esplicita pronuncia di annullamento dell'atto impositivo concernente l'anno 2007, cionondimeno, dal complessivo tenore del provvedimento si evince che la CTR ha considerato in modo unitario l'accertamento sintetico compiuto dall'Ufficio in relazione al biennio 2007-2008 (nella narrativa viene fatto riferimento a un "avviso di accertamento... mediante il quale l'Agenzia delle Entrate di Viterbo determinava per l'anno 2007 e 2008, con criterio sintetico ai sensi dell'art. 38 del D.P.R.



600/73,... un reddito imponibile di 41.104,00 e 53.444,45, a fronte del dichiarato in Euro 11.143..."; nella parte motivazionale si sottolinea che il contribuente aveva "ampiamente dimostrato le ragioni dello scostamento per gli anni 2007 e 2008").

Nel descritto contesto, la statuizione finale di accoglimento dell'appello deve, pertanto, intendersi riferita - e in ciò si ravvisa l'error in procedendo lamentato dalla parte pubblica - anche all'anno 2007.

1.6 In accoglimento della censura, va disposta in parte qua la cassazione senza rinvio della gravata sentenza (cfr. Cass. n. 22771/2004, Cass. n. 8300/2013, Cass. n. 18220/2019, Cass. n. 20009/2021).

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell'art. 360, primo comma, num. 3) c.p.c., sono prospettate la violazione e la falsa applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, nonché degli artt. 2697 e 2727 e seguenti c.c.

2.1 Si censura la gravata decisione per aver erroneamente affermato l'illegittimità dell'accertamento sintetico operato dall'Ufficio, sul rilievo che la ricostruzione fiscale si fondava non già sull'individuazione di specifici redditi non dichiarati, bensì sul sostenimento da parte del contribuente di spese ritenute non giustificate dalle sue disponibilità economiche.

3. Con il terzo mezzo, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3) c.p.c., sono denunciate la violazione e la falsa applicazione dell'art. 32 del t.u.i.r. e dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973.

3.1 Si contesta alla Commissione regionale di aver a torto attribuito rilievo alla questione dell'esatta qualificazione del reddito imponibile del contribuente, da essa ritenuto di natura agraria e non commerciale.

Viene, in ogni caso, obiettato che l'accertamento sintetico è compatibile con il reddito agrario, potendo essere svolto anche nei confronti del coltivatore diretto.

4. Il secondo motivo e il terzo motivo, da esaminare insieme per la loro intima connessione, sono anch'essi fondati.

4.1 La CTR ha ritenuto illegittimo "l'accertamento sintetico operato dall'ufficio per la ricostruzione del reddito accertato, poiché si e(r)a basato non già sulla individuazione di specifici redditi non dichiarati, bensì sul fatto che il contribuente avrebbe sostenuto spese di un determinato ammontare (fabbricato ed autovettura, collaboratori familiari) tali da non giustificare i redditi dichiarati".

Al riguardo ha osservato che:

- Ug.Sa. "(avev)a ampiamente dimostrato le ragioni del discostamento per gli anni 2007 e 2008, documentando che esercita(va) l'attività di coltivatore diretto ed esegui(va) con proprie forze l'attività agricola del proprio fondo e vende(va) direttamente i prodotti ricavati dal suolo mediante consegna a singoli acquirenti o vendita degli stessi presso i mercatiionali";

- "l'attività esercitata dall'azienda e(r)a agricola e, quindi, e(r)a da escludere la tesi dell'Ufficio, secondo il quale e(r)a commerciale";

- "da questi elementi... e(r)a deducibile che il contribuente (avev)a fornito la prova di quanto non documentato nel ricorso introduttivo e riferito agli incrementi patrimoniali", onde "l'Ufficio, prima di procedere all'accertamento, avrebbe dovuto verificare se i beni o i dati utilizzati ai fini dell'accertamento erano da attribuire all'attività economica esercitata... o se veramente erano redditi non dichiarati";

- in particolare, il contribuente "(avev)a documentato e dimostrato le modalità di acquisto dell'immobile e (avev)a, altresì, dimostrato (che) l'immobile posseduto, la collaboratrice, uniti al possesso di una autovettura destinata all'esercizio dell'attività, non comporta(va)no un maggior indice di capacità contributiva".

Dalle svolte considerazioni ha tratto il seguente, conclusivo, rilievo: "... non sono presenti nell'accertamento gli elementi di precisione e di ponderazione necessari per rendere attendibile la ricostruzione sintetica del volume di affari".

4.2 Il percorso argomentativo seguito dal collegio d'appello non appare condivisibile, ponendosi in contrasto con la costante giurisprudenza di legittimità secondo cui la disciplina del cd. "vecchio redditometro" - recata 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, lungi dal poter svalutare la rilevanza degli indici presuntivi individuati dal legislatore, deve limitarsi ad apprezzare la prova contraria eventualmente offerta dal soggetto verificato (cfr. Cass. n. 3183/2024, Cass. n. 10378/2022, Cass. n. 1980/2020, Cass. n. 26672/2019).

4.3 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 (vedasi la tabella allegata al citato decreto ministeriale del 10 settembre 1992).

4.4 Questa Corte ha inoltre ripetutamente statuito che l'Amministrazione Finanziaria può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione fiscale di un coltivatore diretto, comprensiva del solo reddito agrario del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale da lui prospettata (consistenti negli indici di spesa più vari), si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo.

In tal caso, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi derivanti dall'esercizio dell'attività

agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili o separatamente tassate (cfr. Cass. n. 19557/2014, Cass. n. 23497/2016, Cass. n. 19290/2020, Cass. n. 14882/2021).

4.5 Ai surriferiti principi di diritto non si sono attenuti i giudici regionali, i quali, oltre ad aver indebitamente escluso la legittimità di un accertamento tributario incentrato sulla valorizzazione delle spese sopportate dal contribuente nel periodo d'imposta in verifica, hanno, da un lato, invertito l'onere probatorio fra le parti, affermando che spettava all'Ufficio "verificare se i beni o i dati utilizzati ai fini dell'accertamento erano da attribuire all'attività economica esercitata dal contribuente (medesimo) o se veramente erano redditi non dichiarati", dall'altro, omesso di valutare, in concreto, se e in quale misura i redditi derivanti da tale attività, nemmeno approssimativamente quantificati, fossero sufficienti a giustificare il sostenimento delle dette spese.

Sussistono, pertanto, anche gli errori in iudicando lamentati dall'Amministrazione Finanziaria.

5. Tirando le fila del discorso fin qui condotto, il ricorso va integralmente accolto; per l'effetto, l'impugnata sentenza deve essere:

- cassata senza rinvio nella parte in cui ha pronunciato sull'avviso di accertamento inerente all'anno d'imposta 2007, in assenza di gravame sul punto (artt. 382, terzo comma, c.p.c. e 62, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992);
- cassata, altresì, nella parte in cui ha pronunciato sull'accertamento fiscale inerente all'anno d'imposta 2008, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, già CTR, del Lazio, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della relativa controversia uniformandosi ai principi di diritto sopra espressi (artt. 383, primo comma, e 384, secondo comma, prima parte, c.p.c. e 62, comma 2, del D.Lgs. cit.).

5.1 Al giudice del rinvio viene rimessa anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità (artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, del D.Lgs. cit.).

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, per l'effetto:

- cassa senza rinvio l'impugnata sentenza, nella parte in cui ha pronunciato sull'accertamento fiscale inerente all'anno d'imposta 2007;
- cassa, inoltre, la medesima sentenza, nella parte in cui ha pronunciato sull'accertamento fiscale inerente all'anno d'imposta 2008, rinviando per un nuovo esame della relativa controversia, nonchè per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

*(Omissis)*