

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****QUINTA SEZIONE CIVILE**

Oggetto: Irpef 2007 -  
Accertamento sintetico del  
reddito - Commistione di  
motivi d'impugnazione fondati  
su profili diversi - Conseguenze

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Federico Sorrentino - Presidente -

dott. Michele Cataldi - Consigliere -

dott. Paolo Di Marzio - Consigliere Rel.

dott. Rosanna Angarano - Consigliere -

dott. Francesco Cortesi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**R.G.N. 21341/2015**

Cron.

**CC - 28/10/2022**

**ORDINANZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) , rappresentato e difeso, giusta procura speciale  
stesa a margine del ricorso, dagli Avv.ti (omissis) del  
Foro di Imperia, che ha indicato recapito PEC, e (omissis) ,  
ed elettivamente domiciliato presso lo studio del secondo difensore,  
al (omissis) ;

**- ricorrente -**

contro

**Agenzia delle Entrate**, in persona del Direttore, legale  
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*,  
dall'Avvocatura generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata  
presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

**- controricorrente -**

avverso

la sentenza n. 653, pronunciata dalla Commissione tributaria  
regionale della Liguria il 4.6.2015, e pubblicata lo stesso 4.6.2015;  
ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere  
Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:



## Fatti di causa

1. L'Agenzia delle entrate notificava il 15.10.2010 a (omissis)

l'avviso di accertamento n. (omissis), avente ad oggetto il tributo dell'Irpef per l'anno 2007, per il valore dichiarato di Euro 12.467,00 (ric., p. 17). L'atto impositivo era stato emesso sul fondamento delle regole che disciplinano l'accertamento sintetico (c.d. redditometro), ed analogo avviso di accertamento era notificato in relazione all'anno di imposta 2006. I beni ritenuti rilevanti risultavano essere la proprietà parziale di due abitazioni e la disponibilità di un'autovettura di pregio ( (omissis) ).

2. Il contribuente proponeva ricorso avverso l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Savona, proponendo plurime contestazioni e censurando, in sintesi, che non ricorrevano i presupposti di legge per l'emissione di un avviso di accertamento fondato sulla determinazione sintetica del reddito. La Ctp riteneva parzialmente fondata l'impugnazione, respingeva le "eccezioni pregiudiziali proposte dal ricorrente" (sent. Ctr, p. 2), ma escludeva la computabilità dell'appartamento sito in (omissis), occupato dalla madre del contribuente, e riduceva la misura in cui l'appartamento sito in (omissis) poteva essere computato, in considerazione della reale quota di proprietà posseduta (10%, in luogo del 33%).

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la pronuncia della Ctp, innanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, e proponeva appello incidentale il contribuente. La Ctr rigettava le "eccezioni preliminari", come riproposte dal contribuente, di cui però accoglieva la contestazione relativa alla riduzione, nella misura del 25%, della computabilità dell'autovettura, perché utilizzata anche per lo svolgimento dell'attività professionale. Accoglieva, quindi, l'appello principale proposto dall'Ente impositore limitatamente all'appartamento sito in (omissis) che risulta incontestato fosse occupato dalla madre,



osservando che di tanto l'Amministrazione finanziaria aveva tenuto conto calcolando un "abbattimento nella misura del 50%", e rilevando che "il presupposto per il calcolo è costituito non dall'utilizzo dell'immobile ma dalla proprietà, da cui derivano i costi di mantenimento" (sent. Ctr, p. 3).

4. Avverso la decisione adottata dalla Ctr ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle entrate.

### **Ragioni della decisione**

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., il contribuente contesta la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., e dell'art. 22 del d.l. n. 78 del 2010, come conv., per avere la Ctr espresso una "insufficiente motivazione in punto" (ric., p. 4), avendo evitato di pronunciarsi sulle eccezioni pregiudiziali da lui formulate.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., in conseguenza della violazione dell'art. 2729 cod. civ. e dell'art. 540, secondo comma, cod. civ., il ricorrente censura la decisione assunta dalla Ctr per aver ritenuto che competesse al ricorrente, per la sua quota di proprietà, sostenere le spese di manutenzione per l'appartamento di cui in realtà usufruiva solo la madre.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., il contribuente critica la violazione dell'art. 3 del Dm 10.9.1992, lamentando la "mancanza e/o insufficienza e/o illogicità di motivazione sul punto decisivo della controversia" (ric., p. 15), in materia di riduzione della percentuale di computabilità del possesso dell'autovettura, utilizzata anche per lo svolgimento di attività professionale.

4. Mediante il suo quarto mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., il



ricorrente contesta la violazione dell'art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, ed il difetto di motivazione sul punto, per non avere la Ctr rilevato l'insussistenza dei presupposti legali affinché potesse procedersi all'accertamento del reddito con metodo sintetico, perché il reddito del contribuente non è risultato incongruo per almeno due periodi d'imposta.

5. Mediante il suo primo strumento d'impugnazione il ricorrente contesta la violazione di legge, il vizio di motivazione, e pure la nullità della sentenza (vedi richiamo all'art. 112 cod. proc. civ.), per avere la Ctr fornito una "insufficiente motivazione in punto" di eccezioni pregiudiziali proposte, volte ad affermare l'illegittimità del ricorso alla quantificazione del reddito mediante accertamento sintetico.

Con il quarto strumento d'impugnazione (omissis) censura la violazione di legge ed il vizio di motivazione, in cui sarebbe incorsa la Ctr per non aver rilevato l'insussistenza dei presupposti per procedere all'accertamento del reddito con metodo sintetico, perché il reddito del contribuente non è risultato incongruo per almeno due periodi d'imposta.

Poiché la contestazione di cui al quarto motivo di ricorso riprende un argomento proposto anche mediante il primo strumento d'impugnazione, i due strumenti di ricorso possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di connessione e chiarezza espositiva.

I motivi di ricorso, come formulati, risultano inammissibili, oltre ad essere infondati.

5.1. Questa Corte di legittimità ha già avuto occasione di chiarire, infatti, che "in tema di ricorso per cassazione, è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1°, n. 3 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di norme di



diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si deve decidere della violazione o falsa applicazione della norma, e del vizio di motivazione, che quegli elementi di fatto intende precisamente rimettere in discussione; o quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro. Infatti, l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse", Cass. sez. I, 23.10.2018, n. 26874 (conf., tra le molte, già Cass. sez. I, 23.9.2011, n. 19443).

Inoltre, non è più consentito lamentare l'insufficienza della motivazione adottata dal giudice dell'appello. Ancora, la critica proposta dal contribuente non rispetta il requisito della specificità dei motivi di ricorso per cassazione, perché si limita a riprodurre le proprie contestazioni così come introdotte nei gradi di merito del giudizio, senza sottoporre a critica specifica la decisione adottata dalla Ctr, indicandone analiticamente i ritenuti errori.

5.2. Solo per completezza può allora essere osservato che il contribuente lamenta di non essere stato posto in condizione di sapere, "fin dal momento della redazione e presentazione della



denuncia dei redditi, quali elementi utilizzerà l'Amministrazione finanziaria per determinare il suo reddito" (ric., p. 5), e non risulta neppure chiaro se intenda ventilare pure un vizio di costituzionalità della disciplina dell'accertamento sintetico. Sembra comunque da ritenersi intenda lamentare che l'Amministrazione finanziaria non abbia provveduto ad allegare i provvedimenti normativi utilizzati ai fini dell'accertamento del reddito, e la censura appare evidentemente infondata, perché la legge non prevede l'onere dell'Amministrazione finanziaria di allegare provvedimenti pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

5.3. Inoltre, il contribuente critica la violazione del suo diritto di difesa, per non essere stato promosso dall'Amministrazione finanziaria il contraddittorio preventivo. In proposito, evidenziato che l'accertamento relativo all'anno 2007 per cui è causa attiene all'Irpef, tributo non armonizzato, occorre solo ricordare il condivisibile e consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi "armonizzati" di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l'accertamento sintetico in virtù dell'art. 38, comma 7°, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale", Cass. sez. VI-V, 31.5.2016, n. 11283.

5.4. La critica, proposta sia mediante il primo che il quarto motivo di ricorso, secondo cui lo scostamento dal reddito calcolato



mediante accertamento sintetico si sarebbe registrato **soltanto** nell'anno 2007, non giustificandosi perciò il ricorso al redditometro, è anch'essa infondata. L'Amministrazione finanziaria ha accertato lo scostamento anche nell'anno 2006, ed in proposito non è intervenuta alcuna pronuncia giudiziaria definitiva che abbia contraddetto questa conclusione. Le pendenze relative all'anno 2006 sono state infatti definite dal contribuente mediante accesso a normativa beneficiale.

5.5. Ancora, al contribuente che intende replicare alle presunzioni allegate dall'Amministrazione finanziaria è richiesto di produrre prova della provenienza dei suoi redditi, e risulta pertanto senz'altro inadeguata la mera allegazione, non documentata, di avere ricevuto delle somme dai parenti.

5.6. In ordine alla non calcolabilità delle spese per le utenze relative alle abitazioni, in quanto sostenute dai reali occupanti, la questione non è scrutinabile, non avendo il contribuente evidenziato in qual modo l'Amministrazione finanziaria ne avrebbe tenuto conto nel calcolare il suo reddito con metodo sintetico.

Il primo ed il quarto motivo di ricorso risultano dunque inammissibili.

6. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente contesta che non dovevano essere computati a suo carico gli oneri di manutenzione dell'immobile occupato esclusivamente dalla madre, trascurando la Ctr che ella ne aveva il godimento esclusivo a seguito della scomparsa del marito, come previsto dal codice civile.

In proposito deve ancora ribadirsi che non è consentito proporre nel ricorso per cassazione motivi di ricorso che investano, in base ai medesimi elementi, pretesi vizi di violazione di legge e di motivazione (cfr. esame del motivo n. 1). Il motivo è comunque pure infondato.

6.1. La Ctr scrive, con chiarezza, che "la situazione di disponibilità dell'immobile a favore esclusivo della madre del



ricorrente è indicata nello stesso accertamento (pag. 3, ultimo rigo).

Ma di ciò l'Ufficio ha tenuto conto procedendo all'abbattimento nella misura del 50%. Posto che il presupposto per il calcolo è costituito non dall'utilizzo dell'immobile ma dalla proprietà, da cui derivano i costi di mantenimento ..." (sent. Ctr, p. 3). Il ricorrente non si confronta con la decisione assunta dal giudice dell'appello, non ne confuta il fondamento, limitandosi a riprodurre le proprie critiche, già esaminate e motivatamente respinte dalla Ctr.

Il secondo motivo di ricorso deve essere pertanto dichiarato inammissibile.

7. Mediante il terzo strumento di impugnazione, (omissis) lamenta che la Ctr non ha adeguatamente motivato la quantificazione della riduzione dell'incidenza del bene automobile nel calcolo del reddito, nel momento in cui il giudice dell'appello ha riconosciuto che l'autovettura era utilizzata anche per l'attività professionale dal contribuente.

Anche in questo caso si registra la inammissibile commistione della censura della violazione di legge, del vizio di motivazione e pure della nullità della sentenza (cfr. riferimento alla mancanza della motivazione).

In ogni caso la censura è pure infondata.

7.1. Vero è che la normativa secondaria prevede la riduzione della percentuale di incidenza sul reddito del valore dei beni utilizzati per l'esercizio dell'attività imprenditoriale. Nel caso di specie la Ctr ha ritenuto che l'autovettura fosse utilizzata anche per l'esercizio dell'attività professionale, ed ha deciso la riduzione dell'incidenza del suo valore nel calcolo del reddito nella misura del 25%, mentre il contribuente domandava che detta percentuale fosse calcolata nella misura del 50%, ed il ricorrente afferma che la Ctr avrebbe operato la sua scelta "senza dare alcuna motivazione dell'entità di tale percentuale" (ric., p. 15 ss.).





7.2. Invero la Ctr scrive che "non risultando documentata l'incidenza dell'uso aziendale" dell'autovettura, "il richiesto abbattimento viene riconosciuto nella minor misura del 25% che appare percentuale attribuibile alla predetta attività" (sent Ctr., p. 2). Pertanto la motivazione è presente e chiaramente intellegibile. La Ctr ha ritenuto che la riduzione spettasse al contribuente, ed infatti l'ha riconosciuta. Quindi, in materia di quantificazione della percentuale di utilizzo quale auto destinata alla professione, il giudice dell'appello ha osservato che il contribuente non aveva assicurato alcuna prova in proposito, ed ha stimato la percentuale in base ad indici presuntivi. Anche in questo caso, il ricorrente non si confronta con la decisione adottata dal giudice dell'appello, non ne contesta il fondamento, non allega in qual modo abbia dimostrato la diversa percentuale di utilizzo dell'autovettura, e si limita a proporre contestazioni generiche.

Pure il terzo motivo di ricorso deve quindi essere dichiarato inammissibile.

In conclusione, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

8. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate nel dispositivo in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

8.1. Risulta dovuto dal ricorrente anche il versamento del c.d. doppio contributo.

La Corte,

### **P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso proposto da (omissis), che condanna al pagamento delle spese di lite in favore della costituita controricorrente, e le liquida nella complessiva misura di Euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, 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 da corrispondere per il ricorso a  
norma del cit. art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 28.10.2022.

Il Presidente

Federico Sorrentino

