

Corte di Cassazione, Sez. trib., sentenza 12 gennaio 2007, n. 529

Svolgimento del processo

Il contribuente indicato in epigrafe impugnava dinanzi alla CTP di Palermo l'avviso di accertamento IRPEF di maggior reddito emesso nei suoi confronti per la partecipazione quale socio alla società C. A. s.a.s. a carico della quale, a seguito di PV della G.F., era stato emesso avviso di accertamento, per il periodo d'imposta relativo all'anno 1987, per un maggior reddito derivante dal recupero a tassazione di L. 350.049.000 quali costi di ammortamento non deducibili, di L. 128.454.000 quale eccedenza fondo rischi su crediti, L. 28.000.000 quali interessi passivi non deducibili e L. 108.422.000 quali componenti di reddito non dichiarato a titolo di credito d'imposta sui dividendi percepiti dalla società.

L'adita CTP accoglieva parzialmente il ricorso annullando i recuperi a tassazione rispettivamente di L. 28.000.000 per interessi passivi e di L. 128.454.000 per eccedenza fondo rischi sui crediti.

La CTR della Sicilia su appello della parte contribuente in parziale riforma della sentenza impugnata escludeva il recupero a tassazione del credito d'imposta confermando la legittimità del recupero a tassazione delle quote di ammortamento.

Con ricorso notificato in data 6-7/2/02 il contribuente proponeva ricorso per Cassazione sostenuto da tre motivi d'impugnazione.

La controparte si costituiva e resisteva al gravame depositando memoria illustrativa.

Alla pubblica udienza del 15/4/04 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per dar modo alla parte contribuente di avvalersi dei benefici fiscali.

Motivi della decisione

Con il primo motivo del ricorso il contribuente deduce omessa e/o insufficiente motivazione della sentenza impugnata con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Sostiene al riguardo che la CTR ha omesso di pronunciarsi in ordine alla circostanza pur prospettata e debitamente documentata relativa alla restituzione, in corso di verifica, alla G.F. del registro dei beni ammortizzabili compilato anche con riferimento ai dati concernenti l'anno 1987 oggetto di causa. Nella specie, infatti, assume il ricorrente, non si avuta alcuna omissione, ma semmai un solo e semplice ritardo nella registrazione con conseguente non ipotizzabilità di violazione D.P.R. n. 597 del 1973, dell'art. 74, comma 3, ma semmai una violazione di tipo formale sanabile L. n. 154 del 1989, ex art. 21.

Con il secondo mezzo di gravame parte contribuente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, comma 3, come interpretato dal D.L. n. 90 del 1990, art. 2, comma 6 bis aggiunto dalla Legge Conversione n. 165 del 1990, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Rileva in proposito che la CTR ha erroneamente ritenuto che la mancata iscrizione nel registro dei beni ammortizzabile è ostativa alla deducibilità dei relativi costi non essendo sufficiente a tal fine l'annotazione nel libro giornale e nel conto profitti e perdete.

Richiama al riguardo Cass. n. 3352/99 e n. 1310/96 che hanno sancito il contrario principio in virtù del D.L. n. 90 del 1990, art. 2, comma 6 bis, introdotto dalla Legge Conversione n. 165 del 1990, d'interpretazione autentica del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74 applicabile retroattivamente.

Con il terzo motivo di censura la società deduce violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 69 del 1989, art. 21 come modificato dalla L. n. 154 del 1989 e L. n. 413 del 1991 con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Osserva in proposito il contribuente che l'omessa annotazione nel libro dei cespiti ammortizzabili costituisce irregolarità formale e non sostanziale in quanto i dati erano ricavabili da altre scritture contabili con conseguente effetto sanatorio di cui all'istanza presentata ai sensi della L. n. 154 del 1989, art. 21 e L. n. 313 del 1991.

Osserva preliminarmente la Corte che, contrariamente a quanto assunto da parte resistente nella memoria illustrativa del 4/11/06, non può ritenersi formulata in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 la censura relativa alla legittimità della deduzione delle quote di ammortamento. Invero nella specie parte contribuente ha richiamato nell'atto di appello, facendole in tal modo proprie, le censure mosse nel merito dalla società in sede d'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di essa società.

Tanto premesso, rileva il Collegio che l'esame del secondo motivo di censura è pregiudiziale. In relazione a tale censura osserva la Corte che se è pur vero che secondo Cass. n. 4397/95 "in tema di tassazione del reddito di impresa, secondo l'originaria formulazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 74, per i contribuenti tenuti ad allegare alla dichiarazione il conto economico, la deduzione di costi ed oneri è subordinata, oltre che all'imputazione degli stessi al conto economico, all'osservanza dell'obbligo di contabilizzazione nelle scritture nelle quali è prescritto debba avvenire la registrazione. L'assenza di tale specifico elemento comporta il conferimento all'Ufficio, in sede di accertamento in rettifica, del potere di ritenere indeducibili costi ed oneri pur documentati che il contribuente ha incluso fra le componenti negative di reddito, e che tali dovrebbero essere qualificati anche in sede fiscale, se l'inerenza alla produzione del medesimo risultasse nel modo prescritto", è altrettanto vero, però, che secondo Cass. n. 10090/02 "in tema di determinazione del reddito d'impresa, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, in presenza dei requisiti indicati nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, non è preclusa nè dalla violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 22 (risolvendosi tale violazione nell'impossibilità per l'imprenditore di giovare della prova documentale per dimostrare l'esistenza di un fatto a sé vantaggioso - laddove sia gravato del relativo onere -, ma non assumendo rilievo allorchè il verificarsi di tale fatto non sia contestato), nè dall'omessa o irregolare registrazione dei costi, atteso che il relativo obbligo, previsto dal citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 6, - la cui violazione precludeva la possibilità di provare l'esistenza di costi altrimenti deducibili -, è stato abrogato dal D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, art. 5, e tale nuova disciplina trova applicazione anche nei procedimenti pendenti.

E' quindi errata in diritto la sentenza impugnata nella quale i giudici regionali non hanno tenuto conto dell'avvenuta abrogazione del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, ex art. 5 dell'obbligo di registrazione nell'apposito registro dei beni ammortizzabili, previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 6, non ritenendo deducibili le quote di ammortamento di cui trattasi sull'esclusivo rilievo che le stesse non risultavano nel registro dei beni ammortizzabili senza conferire, quindi, alcun valore all'annotazione nelle altre scritture contabili.

Nell'esaminata questione rimangono assorbite le ulteriori censure.

Pertanto in accoglimento del secondo mezzo di gravame, nel quale rimangono assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della CTR della Sicilia che applicherà il principio di diritto sopra enunciato.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, dichiara assorbiti il primo ed il terzo. Cassa in relazione al motivo accolto la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della CTR della Sicilia.

