



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI ABRUZZO SEZ.STACCATA DI PESCARA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>RIVIEZZO</u>	<u>CIRO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>DI MARCOTULLIO</u>	<u>ENRICO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>DI SERIO</u>	<u>MIRVANA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

**USO
CASSAZIONE**

- sull'appello n. 564/2018
depositato il 06/06/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 526/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di CHIETI

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE CHIETI
VIALE UNITA' D'ITALIA, 90 66100 CHIETI

proposto dagli appellanti:

CAMILLO MARCANTONIO S.A.S. DI CAMILLO E NICOLA MARCANTONIO
CORSO MARCANTONIO 2 66030 MOZZAGROGNA CH

difeso da:

AVV. RABITTI VALENTINA
PIAZZA MALATESTA 21 47900 RIMINI RN

difeso da:

LONGO GIAN MARIO
VIA POMPOSA N. 43/I 47921 RIMINI RN

Atti impugnati:

DINIEGO RIMBORSO n° 1718 REGISTRO 2016

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 564/2018

UDIENZA DEL

15/04/2019 ore 15:30

N°

737

PRONUNCIATA IL:

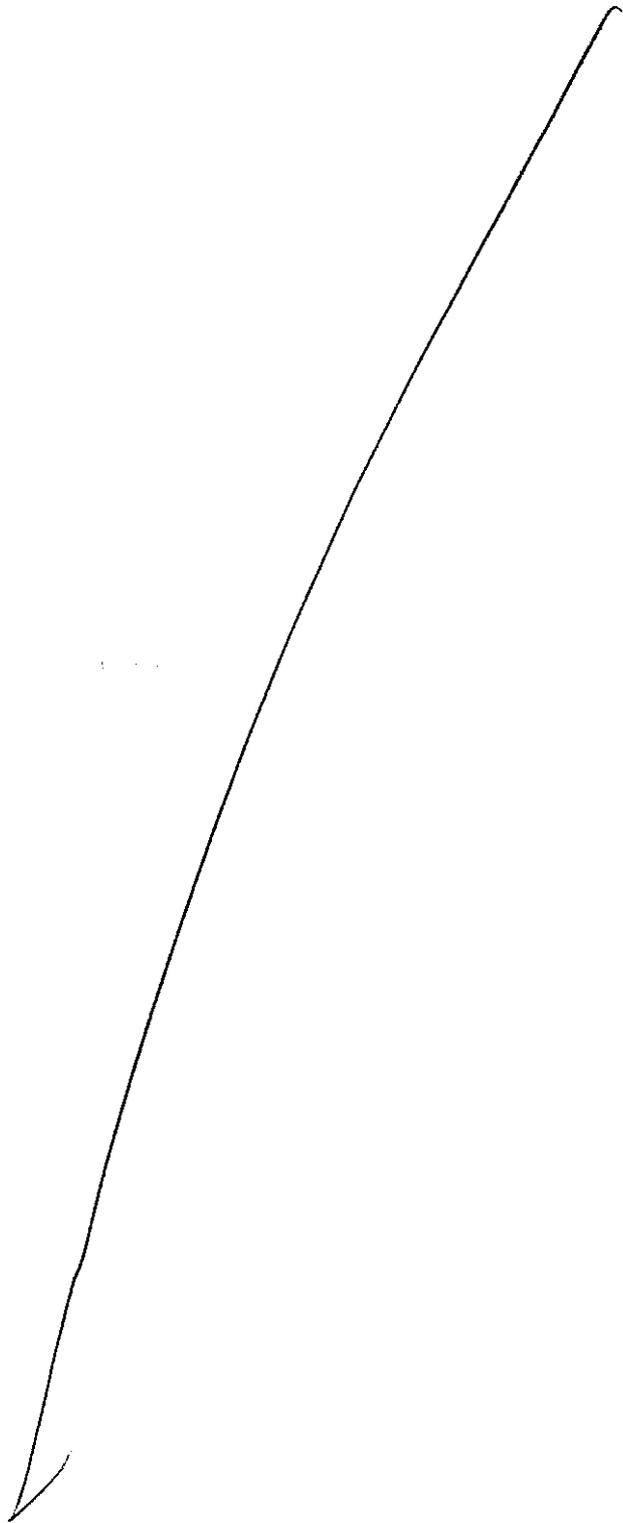
15/04/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

31/07/2019

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Arianna Biancone



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di appello la società Camillo Marcantonio Sas di Camillo e Nicola Marcantonio impugnava la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Chieti Sez. I^a sentenza 526 del 26.05.2017 che accoglieva il ricorso, confermava l'atto impugnato e condannava la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in €. 400,00.

L'atto di gravame si incentra su : Difetto di motivazione della sentenza per violazione dell'art. 111 della Cost., Art. 132 e 360 cpc, nonché dell'art. 36 del D.L. 546/92 cfr Cass. 10257-10255/17, Cass. 11198/97, Cass. 985/00.

Il contenuto della sentenza è generico e vago non potendo desumersi l'iter logico-giuridico in base al quale hanno deciso i primi giudici.

Il diniego di rimborso ha violato gli artt. 46 e 6 della tariffa del DPR 131/86, nonché l'art. 15 del DPR 601/73.

L'aspetto derimente della norma è la sussistenza del vincolo di accessorietà. Le affermazioni della CTP sono meramente tautologiche, risultando la sentenza nulla per error in iudicando commesso dai Giudici della CTP per travisamento dei fatti ed illegittima applicazione dell'art. 46 e art. 6 del DPR 131/86, nonché dell'art. 15 DPR 601/73, violazione dell'art. 112 cpc. La società ha illustrato la correttezza e regolarità del comportamento tenuto per poter fruire del regime di favore avendo seguito le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, richiamando la Risoluzione 29/E del 03.04.2012. Secondo la Risoluzione viene riconosciuta l'agevolazione anche in caso di "modificazione ed estinzione" delle operazioni agevolate tra i quali "le cessioni del credito" che fruiscono dell'esenzione in relazione ai finanziamenti a medio/lungo termine.

Secondo la società la norma contempla l'applicazione dell'art. 15, oltre che per le operazioni di finanziamento in senso stretto anche per gli altri atti inerenti un contratto di finanziamento quali quelli volti all'esecuzione, modificazione, estinzione del prestito stesso e le prestazioni di garanzia di qualunque tipo, da chiunque e in qualsiasi momento prestate. Pertanto, l'inerenza è incontestabile.

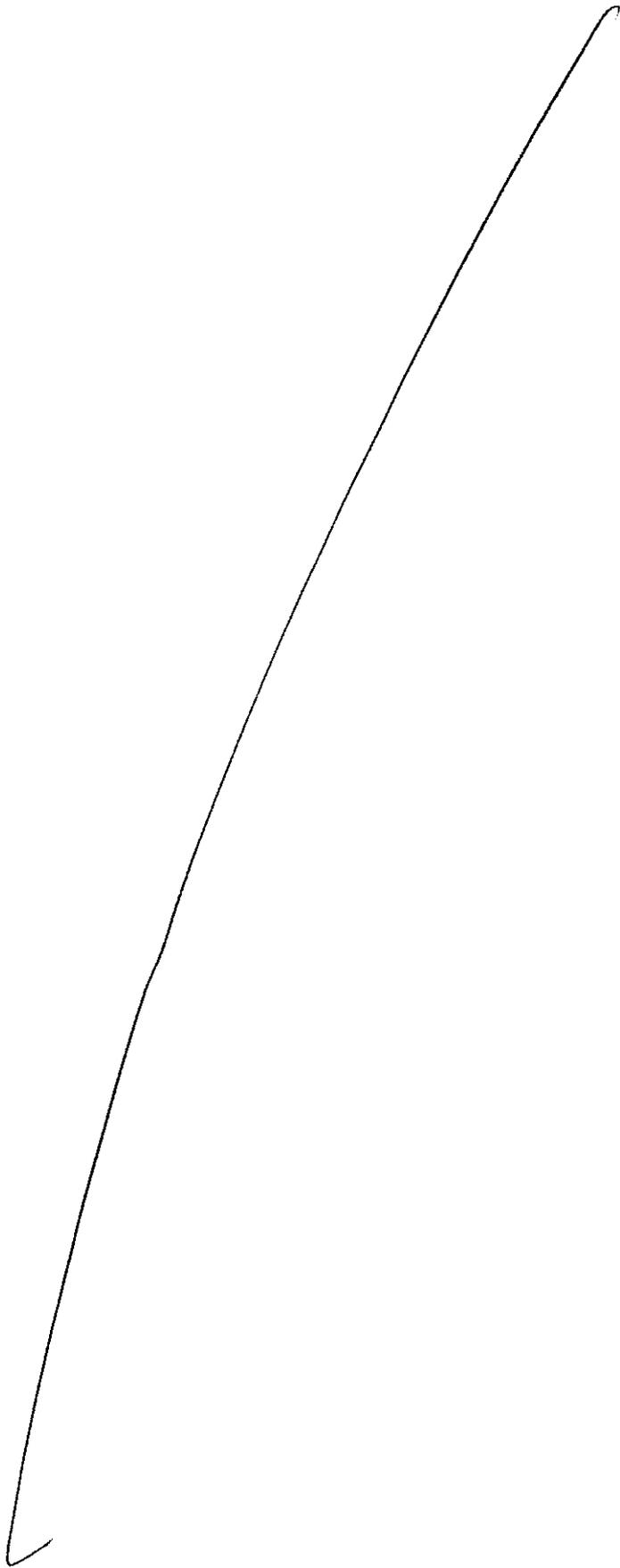
La società si sofferma sulla inapplicabilità dell'art. 15 DPR 601/73 al contratto di leasing finanziario, osservando l'irrelevanza dello scopo del finanziamento ai fini dell'applicabilità dell'imposta sostitutiva.

Il leasing finanziario è una forma di finanziamento. Nel caso di specie la cessione pro solvendo di tutti i diritti di credito presenti e futuri di cui la società "Camillo Marcantonio" è titolare nei confronti del GSE è effettuata al fine di garantire il pagamento del canone relativo al contratto di leasing avente ad oggetto l'impianto fotovoltaico cfr CTR Torino Sezione XXXVIII^a 684/2015, Cass. 2734/2009.

Conclude la società chiedendo la riforma della sentenza con la dichiarazione di illegittimità del diniego di rimborso, disponendo il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata, oltre interessi, con vittoria di spese.

Con controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Chieti osserva che non sussiste alcun vizio di motivazione della sentenza resa dalla CTP essendo la stessa comprensibile e riconoscendo il corretto operato del Notaio che ha determinato l'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,5% sui crediti ceduti, applicando in maniera puntuale quanto previsto dall'Art. 6 della tariffa parte prima del TUIR. Non è condivisibile il ragionamento di





parte appellante che vuole ricondurre la cessione del credito nell'art. 15 DPR 601/73. Non è come sostiene parte appellante che il legislatore ha voluto ricomprendere nell'esenzione le operazioni di finanziamento complessivamente intese. Tale interpretazione è fondata su due presupposti errati: 1) Contratto di leasing e cessione del credito entrambe operazioni previste dall'art.15 DPR 601/73; 2) Cessione del credito quale garanzia dell'esatto adempimento delle obbligazioni nascenti da un precedente o successivo rapporto di debito, non avrebbe una causa tipica, ma semmai costituirebbe una prestazione tipica.

L'art. 15 DPR 601/73 non riguarda le operazioni di finanziamento in genere, ma soltanto le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine effettuate da aziende ed Istituti di credito. La ratio della norma è quella di promuovere uno sviluppo economico dell'imprenditoria prevedendo il pagamento di una unica imposta sostitutiva cfr. Cass. 4407/05, Cass. 4611/02.

Così che il contratto di leasing finanziario e alle sue vicende non può essere riconosciuta l'esenzione dall'imposta di registro.

Così che non può trovare applicazione l'art. 15 del DPR 601/73 cfr Cass. 16417/2015.

Conclude l'Amministrazione Finanziaria chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite.

Con memoria illustrativa il contribuente torna ad insistere sul diritto di godere dell'esenzione ex art. 15 DPR 601/73, trattandosi di un finanziamento funzionale cfr CTP Ancona 583/18 Corte Costituzionale 242/17. Non è condivisibile la tesi dell'Ufficio, laddove non fa rientrare nelle operazioni di finanziamento il contratto di locazione finanziaria di leasing.

Pertanto, anche una apertura di credito rientra in un finanziamento. A maggior ragione il leasing. La cessione del credito del GSE a scopo di garanzia e la stipula del contratto di locazione finanziaria costituiscono *de jure e de facto* una operazione unitaria con una inscindibile unitarietà funzionale e logica. Conclude la società insistendo su tutte le richieste avanzate nell'atto di appello.

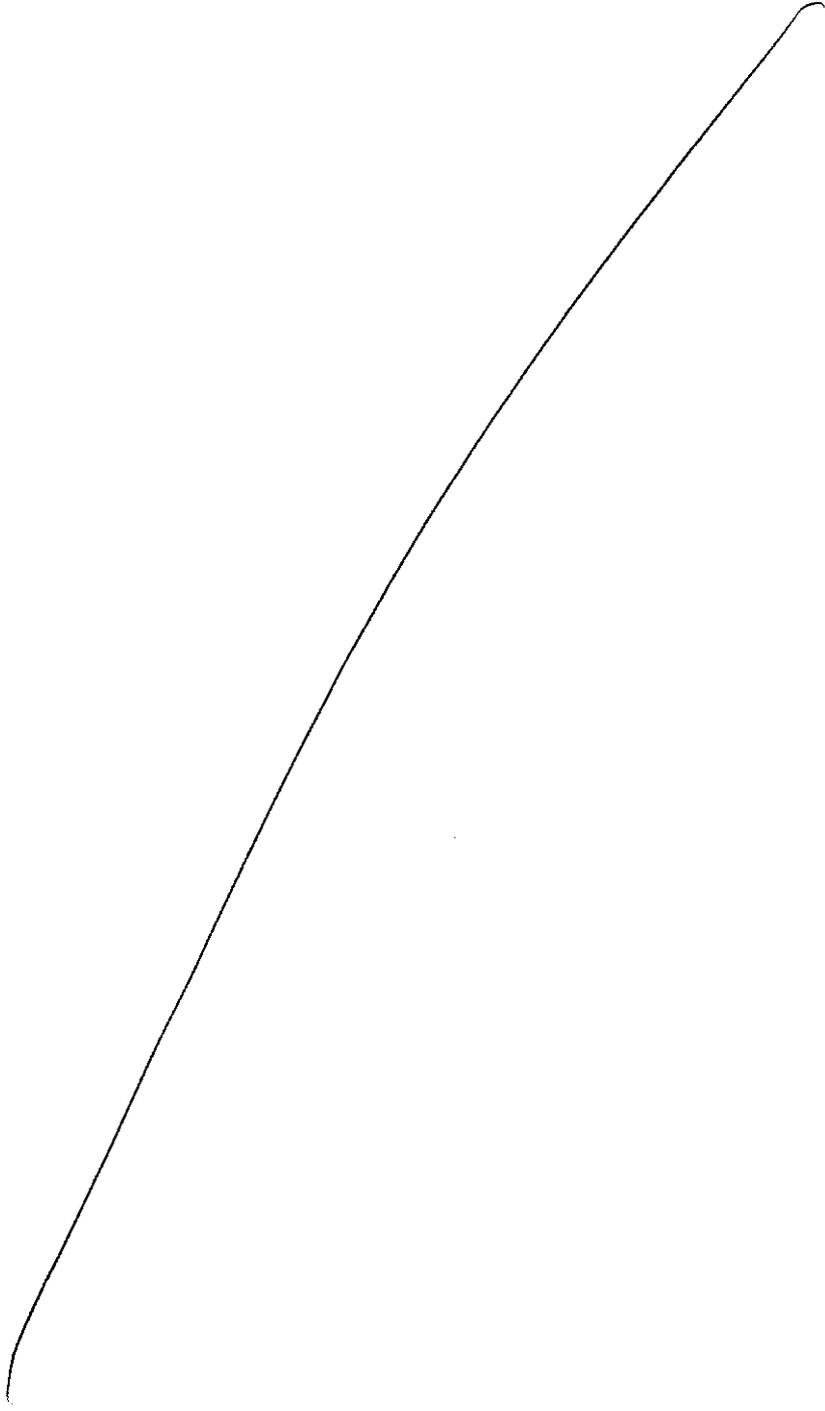
MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, valutata la natura della questione, esaminati gli atti di causa e vagliata la normativa da applicare, accoglie l'appello avanzato dalla società contribuente e per l'effetto riforma la decisione impugnata condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio che vengono liquidate quanto al primo grado in €.800,00 e quanto al secondo grado in €. 1.200,00, oltre accessori come per legge.

Preliminarmente, il Collegio osserva in ordine al primo motivo di appello che seppur in alcuni passaggi la sentenza di primo grado possa apparire tautologica, complessivamente alcuna violazione degli artt. 132 n. 4 cpc, art. 118 Disp. di att. al cpc e art. 156 II^o comma cpc e art. 161 cpc. è ravvisabile nel corpo della sentenza impugnata, né tanto meno vi è una motivazione cosiddetta "apparente".

In particolare il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza sussiste qualora il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Sez. 6-5, n. 9105/2017; Sez. 5, n. 9113/2012). Più in particolare al fine di non incorrere nella motivazione apparente, equiparabile a difetto assoluto di motivazione, il contenuto della motivazione deve comprendere sia il racconto del processo dinamico di formazione dell'atteggiamento





psicologico del giudice espresso nella decisione assunta, sia il racconto del risultato del passaggio logico dall'ignoranza, quale iniziale posizione statica, alla conoscenza sotto la specie del giudizio, quale posizione statica finale di approdo a seguito dell'attività di acquisizione della conoscenza intorno all'oggetto (cfr. Cass. 1450/2009).

Pertanto, si ritiene che la prima decisione sia sufficientemente motivata ed articolata prendendo a fondamento della decisione i documenti prodotti e presenti in atti, facendo proprio un orientamento giurisprudenziale ormai superato dalle recenti pronunce della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite, nonché Corte Costituzionale che la Commissione Tributaria Regionale non può che condividere.

Sull'onere probatorio il Collegio rileva che la società ha fornito pienamente la prova ex art. 2697 c.c. cfr Cass. Sez. V[^] 8439/2004, vertendosi in istanza di rimborso

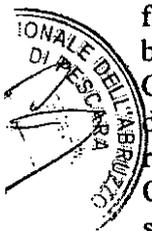
Nel caso di istanza di rimborso, spetta al richiedente il rimborso l'onere di provare cfr Cass. 9713/14, Cass. 19069/14 CTR L'Aquila 873/14, adempimento assolto dall'appellante.

E' la parte onerata della prova a dover esercitare i poteri di cui dispone se sufficienti a mettere il giudice in condizione di decidere; e quest'ultimo non può sopperire al deficit di una prova ritenuta –semplicemente – necessaria a decidere, poiché ha una funzione essenzialmente ausiliaria delle parti onerate e, quindi, può e deve attivarsi soltanto quando queste siano concretamente impossibilitate ad adempiere da sé l'onus probandi [secondo TESAURO (cfr., Giusto processo e processo tributario, in Rass. Trib., n. 1/2006, 11 ss.) solo questa seconda impostazione sarebbe “compatibile con le regole del giusto processo”]; con riferimento al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, cfr., altresì, id., Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo.

Il Collegio osserva, nel merito, che le Sezioni Civili Unite della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19106/2018, hanno recepito la decisione presa dalla Corte Costituzionale (cfr n. 242/2017) sulla dibattuta questione di legittimità costituzionale dell'art. 15 d.P.R. n. 601/1973. Gli Ermellini hanno ritenuto che il regime agevolato ed il beneficio fiscale previsto dall'art. 15 d.P.R. n. 601/1973 spettano dal punto di vista soggettivo non solo alle aziende ed istituti di credito e cioè ad enti istituzionalmente preposti all'esercizio del credito, ovvero, alla raccolta e all'erogazione del risparmio tra il pubblico, ma anche agli intermediari finanziari, iscritti nell'elenco di cui all'art. 107 del T.U.B.

Peraltro, già in precedenza con la sentenza dei Supremi Giudici la Cass. civ. Sez. V, 11/03/2011, n. 5845 si era pronunciata, nel contesto dell'attività di concessione di finanziamento, avente ad oggetto finanziamenti agevolati o gestioni di fondi pubblici, il TU bancario ha previsto la piena equiparazione tra banche ed intermediari finanziari. Conseguentemente, le agevolazioni fiscali previste per le diverse tipologie di finanziamenti devono intendersi accordate in funzione dell'attività di erogazione del credito e non anche in relazione alla natura giuridica del soggetto erogatore.

Cosicché, le agevolazioni tributarie di cui all'art. 15 D.p.r. n. 601/1973, da un punto di vista soggettivo, non spettano solo ad aziende e ad istituti di credito (cioè agli enti istituzionalmente preposti all'esercizio del credito), ma anche agli intermediari finanziari di cui all'art. 107 D.Lgs. m. 335/1993 (Tub). A sancire questo principio la Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, con sentenza n. 19106 del 18 luglio 2018, respingendo il ricorso dell'Agenzia del Territorio, attualmente Agenzia delle Entrate, che aveva revocato, per carenza dell'elemento

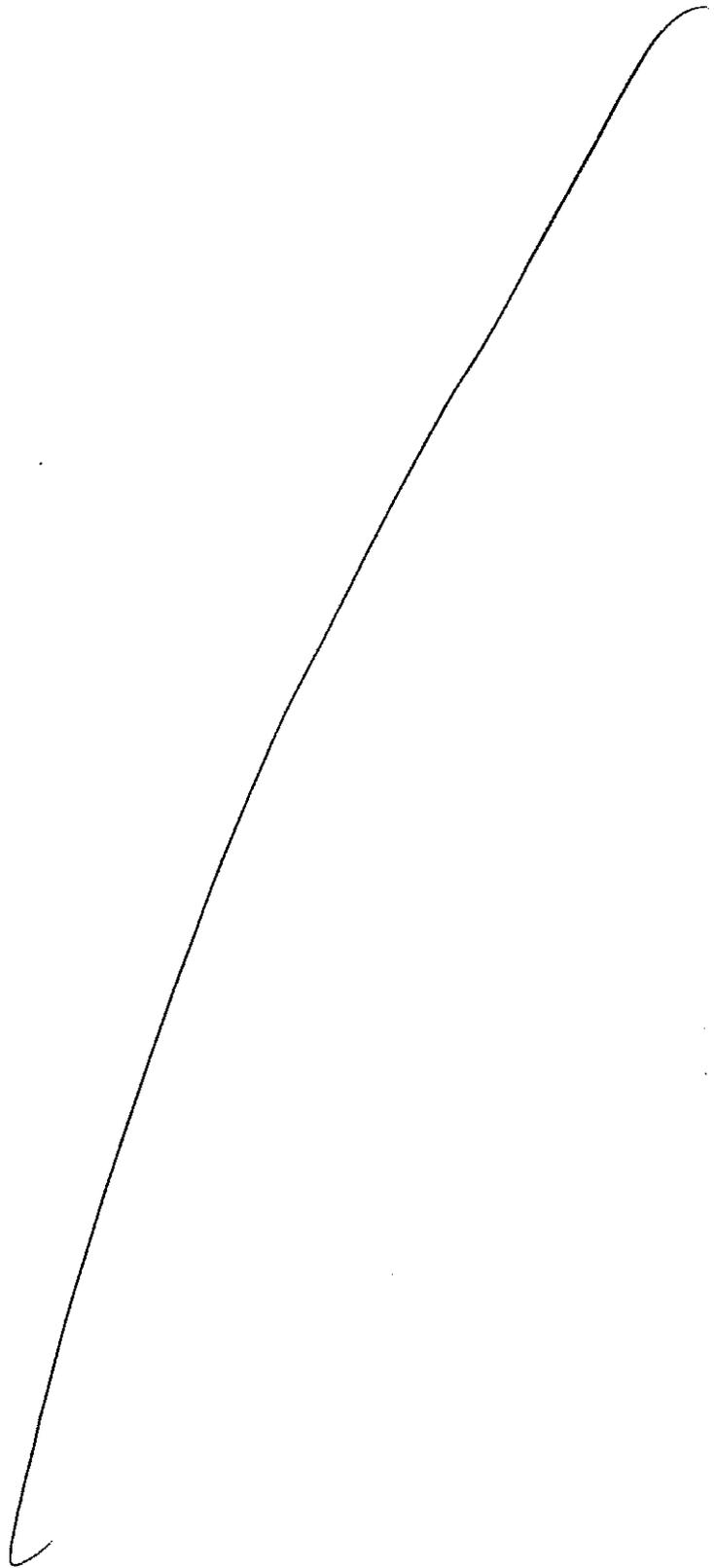


[A long, curved, handwritten line, possibly a signature or a large mark.]



soggettivo, i benefici fiscali di cui all'art. 15 D.p.r. n. 601/1973 ad una società. Quest'ultima, a sua volta, sosteneva di avere invece diritto al regime agevolato, in qualità di intermediario finanziario inserito nell'elenco speciale di cui all'art. 107 Tub. Si rammenta che il menzionato art. 15 D.p.r. n. 601/1993 dispone l'esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative delle operazioni, relative ai finanziamenti a medio e lungo termine la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi, e di tutti i provvedimenti e le formalità inerenti alle operazioni medesime. Tornando al caso di specie, sia in primo che in secondo grado le ragioni dell'Agenzia delle Entrate erano state respinte e, di contro, concessa l'agevolazione de quo alla società resistente. Da qui il ricorso dell'Amministrazione finanziaria in Cassazione, ove, rilevata l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale in materia, veniva sollevato avanti alle Sezioni Unite il seguente quesito: se le agevolazioni ex cit. art. 15 D.p.r. 601/1993 spettino solo a banche ed istituti di credito, oppure anche agli intermediari finanziari, quale appunto la società in questione. Orbene sul punto la Cassazione ricorda che la questione era stata portata dinanzi alla Consulta, la quale aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale del suddetto art. 15 D.p.r. 601/1993 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), nella disposizione in vigore anteriormente alle modifiche di cui alla Legge n. 244/2007, nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'agevolazione fiscale ivi prevista alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari. Infatti non vi è ragione – sosteneva la Corte Costituzionale – per cui gli investimenti produttivi siano discriminanti in relazione al soggetto finanziante. Ne deriva, alla luce di ciò – concludono le Sezioni Unite – l'infondatezza del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, con conseguente possibilità di estendere in via di interpretazione analogica, un regime di esenzione eccezionale a soggetti diversi da quelli espressamente menzionati dal legislatore. Anche la risposta data dall'Agenzia con la risoluzione, la n. 29/E del 03 aprile 2012: ad una Società che ha rivolto l'interpello e che aveva realizzato un impianto per la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica da energia solare stipulando con il Gestore dei Servizi Energetici – G.S.E. S.p.A. – una convenzione per il riconoscimento delle tariffe incentivanti della produzione di energia elettrica acquisendo il diritto a percepire le tariffe incentivanti sino al 6 maggio 2030, muove in senso favorevole alla contribuente. Poiché la citata Società intendeva effettuare una cessione pro-solvendo (il cedente risponde dell'eventuale inadempienza del debitore ceduto) dei crediti presenti e futuri vantati nei confronti del G.S.E. (crediti costituiti dalle tariffe incentivanti), allo scopo di garantire alla Banca il rimborso di un finanziamento dalla medesima erogato a seguito della conclusione di un contratto di mutuo, veniva chiesto di conoscere il trattamento fiscale, ai fini delle imposte indirette, da riservare a tale operazione. La Società sosteneva che l'operazione fosse esente da imposta di bollo e di registro ex art. 15 e segg. del D.P.R. 601/1973. L'Agenzia, confermando la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, ha ritenuto la citata operazione esente da imposta di bollo e di registro nella misura in cui la cessione del credito venga posta in essere a scopo di garanzia del contratto di mutuo stipulato. Infatti l'art. 15, co. 1, del D.P.R. 601/1973 stabilisce che "le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe,





sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni, anche parziali, omissis ... sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative".

Poiché nel caso di specie la cessione pro solvendo di tutti i diritti di credito, presenti e futuri, di cui la Società è titolare nei confronti del GSE, a garanzia del rimborso delle somme ricevute a titolo di mutuo dalla banca, rappresenta un atto giuridico volto a garantire l'estinzione del debito assunto dalla Società nei confronti della Banca la medesima deve essere ricondotta nella sfera di applicazione di cui al citato art. 15 del D.P.R. 601/1973.

In virtù dei principi espressi dalla Suprema Corte a Sezioni Unite, pertanto, in applicazione degli articoli 15 e seguenti del D.P.R. n. 601/1973, anche per i finanziamenti a medio lungo termine erogati da intermediari finanziari diversi dalle banche, potrà beneficiarsi di un regime alternativo di tassazione in virtù del quale, corrispondendo un'imposta sostitutiva - in genere pari allo 0,25% dell'importo erogato - si avrà diritto all'esenzione dall'imposta di registro, dall'imposte di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative, diversamente dovute in virtù del regime ordinario di tassazione su ciascun atto legato da un nesso causale all'operazione di finanziamento

In forza del principio di soccombenza il Collegio condanna parte appellata al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio che vengono liquidate in favore della società, quanto al primo grado in €.800,00 e quanto al secondo grado in €. 1.200,00, oltre accessori come per legge.

P.Q.M.

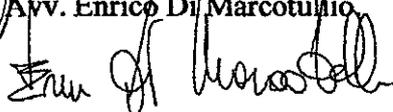
La Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila, Sezione VII[^] Distaccata di Pescara definitivamente pronunciando così provvede:

- Accoglie l'appello della società e condanna parte appellata al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio che vengono liquidate in favore della società, quanto al primo grado in €.800,00 e quanto al secondo grado in €. 1.200,00, oltre accessori come per legge.

Così deciso in Pescara il 15.04.2019.

Il Giudice Estensore.

Avv. Enrico Di Marcotullio



Il Presidente.

Dot. Ciro Ruffezzo



**USO
CASSAZIONE**



**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
SEZIONE STACCATA DI PESCARA**

La presente copia è conforme all'originale,
composta di n. Sei..... facciate.
Pescara, 22 OTT. 2019

IL SEGRETARIO DI SEZIONE

