

Imposta proporzionale di registro per la sentenza di accoglimento della revocatoria fallimentare

di Angelo Busani

La Corte di cassazione, con la **sentenza n. 17584** del 2012, conferma che è assoggettabile a **imposta proporzionale** di registro la **sentenza** che accoglie la domanda di **revocatoria fallimentare**, e che, di conseguenza, **condanna** il convenuto al **versamento** di una **somma** percepita in **relazione** al **contratto revocato**. Non si può pretendere l'applicazione dell'imposta fissa sulla base dell'affermazione che la sentenza di accoglimento della domanda di revocatoria fallimentare costituisce una mera **dichiarazione di inefficacia dell'atto pregiudizievole** nei confronti dei **creditori** alla quale, per analogia, andrebbe applicato il trattamento tributario riservato alle restituzioni conseguenti alle sentenze di nullità o di annullamento.

Nella fattispecie da cui deriva la sentenza n. 17584 del 2012 (1) una banca viene condannata alla restituzione, a favore di un fallimento, delle somme ricevute in pagamento da un soggetto, poi fallito, a titolo di rimborso di un finanziamento ottenuto dalla banca stessa; la condanna alla restituzione consegue all'accoglimento della domanda di revocatoria fallimentare dei pagamenti del debitore fallito, azione promossa dalla curatela fallimentare verso la banca finanziatrice.

Nei gradi di giudizio precedenti al giudizio di legittimità, i giudici di merito avevano ritenuto che alla sentenza di condanna conseguente alla revocatoria fallimentare fosse da applicare l'imposta di registro con l'aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante il Testo Unico dell'imposta di registro, di seguito «T.U.R.»), il quale contempla appunto i provvedimenti giudiziari «recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura».

Il giudizio di Cassazione è stato impostato dalla difesa della banca essenzialmente sul punto che la condanna al pagamento (e cioè alla restituzione degli accreditamenti disposti dal fallito a favore della banca che lo aveva finanziato), conseguente all'accoglimento della domanda di revocatoria fal-

limentare, dovrebbe esser trattata, per analogia, alla stessa stregua della condanna al pagamento conseguente a una sentenza di nullità o di annullamento: vale a dire, con l'applicazione dell'imposta fissa di registro, che la legge dispone appunto per i provvedimenti giudiziari «che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto» (art. 8, comma 1, lett. e, della Tariffa, Parte I).

Le restituzioni conseguenti a sentenze di inefficacia e a sentenze di invalidità/risoluzione

Il T.U.R., all'art. 38, prende in considerazione il caso dell'atto nullo o annullato, disponendo, da un lato, che «la nullità o l'annullabilità dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta» (comma 1); e, d'altro lato, che «l'imposta assolta a norma del comma primo deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma» (comma 2).

Angelo Busani - Notaio in Milano

Nota:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 3559.

Imposta di registro

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

Dato che quindi la regola è quella secondo la quale l'atto invalido sconta ugualmente la tassazione di registro (e che quindi l'invalidità dell'atto non può essere accampata quale causa di restituzione dell'imposta pagata in sede di registrazione, a meno che non si tratti di atto invalidato «per causa non imputabile alle parti»), correlativamente l'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte I, dispone l'applicazione dell'imposta fissa di registro ai provvedimenti giudiziari che, pronunciando la nullità o l'annullamento, comportano condanna alla restituzione delle prestazioni effettuate dai contraenti in base all'atto nullo o annullato.

Lo stesso ragionamento va poi ripetuto per il caso della risoluzione di un contratto: l'art. 28 del T.U.R. dispone che è dovuta l'imposta di registro «per le prestazioni derivanti dalla risoluzione» (comma 2), a meno che la risoluzione dipenda «da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto» risolto «ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto» (comma 1) (2). Pure per le sentenze di risoluzione l'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte I, dispone l'applicazione dell'imposta fissa di registro.

Ora, è applicabile, per analogia, questo assetto normativo (evidentemente preordinato ad evitare una pluralità di tassazioni della medesima manifestazione di capacità contributiva) (3) al caso della condanna alla restituzione conseguente alla sentenza che accoglie la domanda di revocatoria e che quindi dichiara (non l'invalidità dell'atto revocato, ma) l'inefficacia dell'atto «revocato» «nei confronti» (art. 2901, primo comma, c.c.) del creditore «revocante»?

La risposta della Cassazione è negativa: nella fattispecie dell'azione revocatoria, l'atto «revocato» resta pienamente valido *inter partes* essendo «so-

SOLUZIONI OPERATIVE

Imposta di registro sugli atti annullati

La **nullità** o l'**annullabilità** dell'**atto** non dispensa dall'obbligo di chiedere la **registrazione** e di pagare la relativa imposta di registro. L'**imposta assolta** deve essere **restituita**, per la **parte eccedente la misura fissa**, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per **causa non imputabile alle parti**, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma. Sui **provvedimenti giudiziari** che, pronunciando la nullità o l'annullamento, comportano **condanna alla restituzione delle prestazioni** effettuate dai contraenti in base all'atto nullo o annullato è inoltre prevista l'applicazione dell'**imposta fissa** di registro.

lo» dichiarato inefficace verso il creditore agente (nel caso della sentenza in commento, la massa fallimentare del fallito finanziato dalla banca). Pertanto, la condanna al pagamento che consegue alla revocatoria non deriva dal venir meno (per invalidità o risoluzione) del rapporto dal quale origina l'obbligazione restitutoria (nel caso in esame, il contratto di finanziamento bancario), ma provoca il sorgere di un nuovo trasferimento (quello ordinato dalla sentenza di condanna) che, dunque, si affianca al rapporto «revocato» (il quale, come detto, resta fermo *inter partes*) e che, come tale, è suscettibile di (nuova e non duplicata) tassazione.

Nella giurisprudenza di legittimità la questione era

Note:

(2) Cfr. Cass., 7 giugno 2006, n. 13315, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA, e in *Rep. foro it.*, 2006, voce «Registro (imposta)» [5650], n. 119, secondo cui «dall'assetto normativo espresso dagli artt. 20, 28 e 37 del Testo Unico approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si evince che il decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di somma di denaro, emesso sulla base della prova scritta costituita dal contratto recante la clausola risolutiva espressa, ha natura di sentenza di condanna, e, se esecutivo, deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8, lett. b), della Tariffa, Parte I, all. A), al medesimo D.P.R. n. 131/1986; mentre, se l'effetto restitutorio consegue alla pronuncia giudiziale di risoluzione del medesimo contratto (art. 1458 c.c.), all'atto dell'autorità giudiziaria deve applicarsi l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, lett. e), della medesima Tariffa».

(3) Ma con la precisazione che, secondo Cass., Sez. trib., 12 luglio 2005, n. 14649 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2005, pag. 1096, con commento di F. Graziano, in *Banca Dati BIG Suite*, IP-SOA e in *Rass. trib.*, 2005, pag. 1989, con nota di A. Uricchio) «l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, assoggetta ad imposta gli atti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori; trattasi di tributo che inerisce direttamente all'atto e che non mira a colpire il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti, pertanto, laddove un soggetto chieda l'affermazione di un suo diritto in più atti giudiziari (nel caso di specie, sentenza di condanna e successivo decreto ingiuntivo), è tenuto al pagamento dell'imposta di registro su ciascuno di questi atti, sebbene il diritto sostanziale dedotto sia sempre lo stesso».

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

LA GIURISPRUDENZA

Restituzioni per sentenze di inefficacia e di invalidità/risoluzione

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 17584 del 2012, afferma che, nella fattispecie dell'azione revocatoria, l'atto «revocato» resta pienamente **valido «inter partes»** essendo «solo» dichiarato **inefficace** verso il **creditore agente**. Pertanto, la **condanna al pagamento** che consegue alla revocatoria non deriva dal venir meno (per invalidità o risoluzione) del rapporto dal quale origina l'obbligazione restitutoria, ma provoca il sorgere di un **nuovo trasferimento** (quello ordinato dalla sentenza di condanna) che, dunque, si affianca al **rapporto «revocato»** e che, come tale, è **suscettibile** di (nuova e non duplicata) **tassazione**.

già nota e già risolta (4) nel senso indicato dalla sentenza in commento: in una fattispecie di cessione di credito (da un soggetto poi fallito a una banca), il cessionario del credito (la banca) aveva riscosso il credito cedutogli ricevendo dal debitore il pagamento dal medesimo dovuto; la cessione del credito era poi stata vittoriosamente sottoposta a revocatoria, con la conseguenza (non che la cessione del credito fosse stata posta nel nulla e i pagamenti fatti dal debitore divenuti non liberatori per il medesimo, ma) che il cessionario del credito, a causa dell'inefficacia della cessione, era stato condannato a restituire al creditore revocante il pagamento indebitamente percepito dal debitore a fronte della cessione del credito dichiarata inefficace. Ebbene, pure in tale vicenda la sentenza di condanna a questa restituzione di pagamenti indebiti venne ritenuta tassabile con l'aliquota proporzionale del 3% ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I.

La tassazione dei provvedimenti giudiziari

La sentenza in commento pare importante anche perché, al di là della concreta fattispecie giudicata, il giudice di legittimità spende alcune riflessioni che consentono di desumere il quadro ragionato della tassazione dei provvedimenti giudiziari. Nell'art. 8 della Tariffa, Parte I, vengono infatti individuate due categorie di norme, una di carattere «generale», l'altra di carattere «specifico». Le norme «generali» sarebbero quelle preordinate alla tassazione:

- dei provvedimenti che hanno effetti reali, comportando traslazione o costituzione di diritti reali (art. 8, comma 1, lett. a, della Tariffa, Parte I), tassati - di regola - con l'imposta proporzionale;
- dei provvedimenti che hanno effetti obbligatori, derivanti dalla condanna ad effettuare determinate prestazioni (art. 8, comma 1, lett. b, della Tariffa, Parte I), tassati con l'imposta proporzionale (5);

Note:

(4) Cfr. Cass., Sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rep. foro it.*, 2009, voce «Registro (imposta)» [5650], n. 92, secondo la quale «la sentenza che accoglie l'azione revocatoria fallimentare e dispone le conseguenti restituzioni, producendo l'effetto giuridico del recupero alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza assenti e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, è soggetta ad aliquota proporzionale ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori (comportanti, quindi, un trasferimento di ricchezza), mentre la lett. e) del medesimo articolo, norma speciale e di stretta interpretazione, determina l'imposta in misura fissa in relazione ai provvedimenti che dichiara-

no la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni o la risoluzione di un contratto (dunque, in funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore)». Cfr. anche Cass., Sez. trib., 31 ottobre 2005, n. 21160, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Vita not.*, 2005, pag. 1625, secondo cui «l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, di per se stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti; pertanto, la sentenza revocatoria fallimentare che impone ad un istituto di credito di versare nelle casse del fallimento una somma di denaro è assoggettabile ad imposta proporzionale, in quanto reca la «condanna al pagamento» di tale somma e non costituisce una mera dichiarazione di inefficacia nei confronti dei creditori dell'atto pregiudizievole (pagamento effettuato dal fallito mentre era ancora *in bonis*)».

(5) Con la precisazione che è tassata la condanna «in sé», a prescindere da elementi ad essa estranei: cfr. sul punto Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 4601, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rep. foro it.*, 2009, voce «Registro (imposta)» [5650], n. 88, secondo la quale «quando l'atto da registrare sia una sentenza, per stabilire i criteri ed i presupposti della tassazione, occorre fare riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei e di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato; infatti, l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, di per se stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti, con la conseguenza che, nel caso di tassazione di una sentenza di condanna emessa nei confronti di una società sottoposta (segue)

Imposta di registro

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

c) dei provvedimenti che hanno un effetto di mero accertamento (art. 8, comma 1, lett. c, della Tariffa, Parte I), tassati con l'imposta proporzionale.

Accanto a questo panorama, la Cassazione rileva che il legislatore ha poi inteso dettare norme specifiche (art. 8, comma 1, lett. e, f e g, della Tariffa, Parte I) per situazioni specifiche, evidentemente in ragione della loro peculiarità, quali i provvedimenti «eliminatori» (perché sanciscono la nullità o l'annullabilità di un atto) o «risolutori», i provvedimenti aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, e i provvedimenti di omologazione.

Vi è infine una norma di chiusura che dispone l'imposta fissa per il caso dei provvedimenti «non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale» (art. 8, comma 1, lett. d, della Tariffa, Parte I).

Ebbene, se una data fattispecie (come quella dell'inefficacia conseguente ad azione revocatoria) non è suscumbibile in alcuna di queste «categorie speciali», è inevitabile ricomprenderla nell'ambito della confacente «categoria generale», non potendosi dunque pretendere l'analogia con il disposto di una norma disciplinante una situazione ricompresa in una di queste «categorie speciali».

In altri termini, per la condanna alla restituzione conseguente ad azione revocatoria non può invocarsi l'applicazione dell'imposta fissa disposta dall'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte I, per gli atti nulli o annullati, quando vi è la «categoria generale» delle condanne a pagamenti disciplinata dall'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I.

La condanna a pagamenti relativi a contratti soggetti a IVA

Ciò che francamente stupisce nella lettura della

SOLUZIONI OPERATIVE

Categorie speciali e generali dei provvedimenti giudiziari

Poiché la fattispecie dell'inefficacia conseguente ad azione revocatoria non è suscumbibile in alcuna delle «categorie speciali» di effetti derivanti dai provvedimenti giudiziari che sono individuate dalla normativa sull'imposta di registro, è inevitabile ricomprenderla nell'ambito della confacente «categoria generale», non potendosi pretendere l'analogia con il disposto di una norma disciplinante una situazione ricompresa in una di queste «categorie speciali». In altri termini, per la condanna alla restituzione conseguente ad azione revocatoria non può invocarsi l'applicazione dell'imposta fissa disposta, per gli atti nulli o annullati, rientranti nella «categoria speciale», quando vi è la «categoria generale» delle condanne a pagamenti.

sentenza in commento è come l'attore non sia riuscito a far valere l'argomento (nella sentenza liquidato come «non provato» dal ricorrente stesso) che la restituzione cui la banca era stata condannata era attinente a una prestazione resa dalla banca al cliente (il finanziamento) e, come tale, appartenente al novero applicativo dell'IVA (e, quindi, soggetto al principio di alternativa con l'imposta di registro, di cui all'art. 40, comma 1, del T.U.R.).

Non c'è dubbio (6) infatti che se la condanna si riferisca a prestazioni soggette all'IVA, detto principio di alternatività comporta l'assoggettamento della sentenza di condanna all'imposta fissa di registro (7).

Note:

(segue nota 5)

a concordato preventivo, non si deve tener conto della limitazione, in sede esecutiva, della falcidia concordataria).

(6) Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, pag. 747, nota 910.

(7) Cfr. Comm. trib. reg. Lazio, 12 maggio 2008, n. 38, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, secondo cui «le riserve dell'appaltatore sono qualificabili quali maggiori corrispettivi imponibili ai fini IVA; in caso di condanna al loro pagamento contenuta in un lodo arbitrale dichiarato esecutivo non si può pertanto pretendere l'assoggettamento ad imposta di registro proporzionale, in base al principio di alternatività tra i due tributi; analogo trattamento tributario va riservato anche agli interessi corrispettivi derivanti e connessi al riconoscimento di dette riserve, non potendosi ipotizzare la riconduzione all'ambito degli interessi moratori esclusi da IVA ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633»; Cass., Sez. trib., 3 marzo 2006, n. 4748, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rep. foro it.*, 2006, voce «Registro (imposta)» [5650], n. 116, secondo cui «la sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme ad esso dovute per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l'IVA consacrato nell'art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, va sottoposto a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, a norma dell'art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dalla base imponibile iva, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 di detta Tariffa - ma siano (come nella specie) gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo

(segue)

Nota:

(segue nota 7)

scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA»; Cass., Sez. trib., 29 aprile 2004, n. 8230 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 12/2004, pag. 1149, con commento di M. Mancusi; e in *Corr. Trib.* n. 30/2004, pag. 2369, con commento di B. Ianniello); Id., 21 febbraio 2003, n. 2696 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Boll. trib.*, 2003, pag. 1503, con nota di Di Colla e in *Giur. imp.*, 2003, pag. 861), secondo cui «il decreto ingiuntivo esecutivo, che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovute gli sulla scorta di finanziamento, configura condanna ad un pagamento soggetto all'IVA (artt. 3 e 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); pertanto, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 e della nota II dell'art. 8 della relativa Tariffa, deve essere applicata la tassa fissa di registro, senza che rilevi l'indirizzarsi dell'ingiunzione solo contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi; il carattere unitario dell'obbligazione alla base di un siffatto provvedimento monitorio ed il conseguente carattere unitario dell'imposizione investono anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che dell'obbligazione per il capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione»; Comm. trib. centr., 11 dicembre 2002, n. 9271 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), secondo cui «il decreto ingiuntivo che una banca ottenga per il recupero delle somme dovute gli sulla scorta di un finanziamento configura condan-

na ad un pagamento assoggettabile ad IVA piuttosto che ad imposta proporzionale di registro, in quanto ai fini dell'alternatività decisiva è la posizione del creditore, dal momento che la tassazione investe il titolo esecutivo di cui lo stesso si è munito; se questi, quindi, è soggetto ad IVA, il decreto va registrato a tassa fissa e non con aliquota proporzionale di registro; non ha alcun rilievo, altresì, il fatto che il decreto ingiuntivo in questione si rivolga contro il solo debitore principale o contro il fideiussore (obbligato in solido) ovvero contro entrambi, dal momento che va comunque preservato il principio dell'unicità della tassazione»; Cass., Sez. I civ., 7 aprile 1998, n. 3572 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), secondo cui «il decreto ingiuntivo esecutivo, che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovute gli sulla scorta di finanziamento, configura condanna ad un pagamento soggetto all'IVA, ai sensi ed agli effetti dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 e della nota II dell'art. 8 della relativa Tariffa, di modo che va registrato a tassa fissa, non con aliquota proporzionale, senza che rilevi l'indirizzarsi dell'ingiunzione contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi»; e Comm. trib. centr., 15 settembre 1998, n. 4382 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA), secondo cui «il provvedimento giudiziale di condanna di una somma a favore di un istituto di credito, emesso oltre che a carico di un imprenditore, soggetto d'IVA, debitore principale, anche nei confronti dei suoi fideiussori, persone non soggette agli adempimenti IVA, ma contraenti nell'ambito di operatività dell'IVA, va registrato a tassa fissa, in base alla nota 2 posta in calce all'art. 8, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al T.U. 26 aprile 1986, n. 131».

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 ottobre 2012 (28 giugno 2012), n. 17584 - Pres. D'Alonzo - Rel. Olivieri

L'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, assoggetta ad **imposta proporzionale** di registro i **provvedimenti dell'autorità giudiziaria** recanti **condanna al pagamento di somme** o valori, di per sé stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti. Pertanto, la **sentenza revocatoria fallimentare**, che impone ad **un istituto di credito di versare** nelle casse del **fallimento** una **somma** di denaro, è assoggettabile ad **imposta proporzionale**, in quanto reca la «condanna al pagamento» di tale somma e non costituisce una mera dichiarazione di inefficacia nei confronti dei creditori dell'atto pregiudizievole, essendo pertanto del tutto **irrelevante**, ai fini della corretta sussunzione della fattispecie in esame nella previsione dell'art. 8, lett. b), della Tariffa, che la **somma** di denaro sia **transitata** o si sia **confusa** nel **patrimonio della banca** e che la condanna abbia ad oggetto la **restituzione alla curatela fallimentare** attrice della somma.

Svolgimento del processo

In seguito alla sent. n. 963 del 2003 con la quale il Tribunale ordinario di Fermo aveva dichiarato inefficaci, ex art. 67 della legge fallimentare, nei confronti della curatela del fallimento C.D. s.n.c. le operazioni bancarie di accreditamento disposte per l'importo complessivo di euro 208.159,20 sul conto corrente n. ... intrattenuto dalla società dichiarata fallita con B. s.p.a., ed aveva altresì condannato la banca alla restituzione dell'indicata somma, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate ha emesso nei confronti della banca avviso di liquidazione dell'imposta di registro applicando l'aliquota proporzionale del 3% sulla registrazione della sentenza di condanna, ai sensi dell'art. 8, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Entrambe le sentenze dei giudici di merito dichiaravano infondati i motivi dedotti dalla banca avverso il predetto avviso.

In particolare la Commissione tributaria regionale delle Marche con sentenza 26 gennaio 2009, n. 39 riteneva inapplicabile alla fattispecie l'imposta in misura fissa, prevista dall'art. 8, lett. e), della Tariffa, trattandosi di disposizione concernente provvedimenti giurisdizionali che accertavano l'invalidità dell'atto, e riteneva altresì inapplicabile l'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 - che prevedeva l'imposta in misura fissa - non essendo stata fornita prova che le operazioni bancarie di accredita-

Imposta di registro

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

mento, dichiarate inefficaci, si riferissero a cessioni di beni o prestazioni di servizi assoggettabili ad IVA.

Avverso la sentenza d'appello hanno proposto ricorso per cassazione B.P. s.a. e «se e per quanto occorre possa» B. s.p.a. (incorporata in B.P. s.a. per atto di fusione a rogito notaio ... di ... in data 25 settembre 2007 rep. ..., racc. ...) deducendo due motivi corredati di quesito di diritto *ex art. 366-bis c.p.c.*, ed illustrati anche con memoria *ex art. 378 c.p.c.*

Ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. La sentenza d'appello motiva il rigetto del gravame della banca alla stregua delle seguenti *rationes decidendi*:

– la pronuncia di inefficacia degli atti dispositivi del patrimonio del debitore (nella specie operazioni di accredito sul conto corrente intestato alla società fallita) emessa in accoglimento dell'azione revocatoria fallimentare esperita dal curatore, non determina la nullità o l'annullamento degli atti negoziali, ma soltanto l'improduttività dei relativi effetti giuridici nei confronti dei creditori della massa fallimentare: ne consegue che non può trovare applicazione l'imposta in misura fissa prevista dall'art. 8, lett. e), della Tariffa per la registrazione dei provvedimenti giurisdizionali che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto o la risoluzione del contratto - anche se portano condanna alle restituzioni - ma deve applicarsi l'imposta in misura proporzionale di cui all'art. 8, lett. b), della Tariffa, in base all'ammontare dell'obbligazione derivante dalla pronuncia di condanna, in quanto statuizione maggiormente onerosa ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986;

– la sentenza del Tribunale di Fermo non ha accertato quale fosse la natura delle operazioni negoziali sottostanti gli atti di accredito e dunque, non essendo verificabile l'assoggettamento ad IVA di tali operazioni, non può trovare applicazione l'imposta in misura fissa prevista dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986.

2. La banca ha impugnato la sentenza di appello svolgendo le seguenti censure:

– violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. b) ed e), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in relazione all'art. 360, n. 3), c.p.c.

La ricorrente sostiene che non sussistono ragioni ostative all'interpretazione analogica dell'art. 8, lett. e), della Tariffa, ed alla riconducibilità nella previsione di tale disposizione anche delle pronunce giurisdizionali dichiarative dell'inefficacia degli atti dispositivi. Il precedente di questa Corte in data 25 febbraio 2009, n. 4537 (1) - al quale si è conformato il giudice d'appello - che ha escluso l'estensione in via analogica della disposizione tariffaria indicata anche alle ipotesi di pronunce dichiarative dell'inefficacia, viene sottoposto a critica dalla ricorrente sotto un duplice profilo: da un lato, in quanto le norme speciali non rientrano nei casi in cui

opera il divieto dell'analogia *ex art. 14* delle preleggi (norme penali e norme eccezionali); dall'altro in quanto gli effetti di invalidità degli atti, riconducibili alle pronunce di cui all'art. 8, lett. e), della Tariffa, non sarebbero preclusivi dell'estensione analogica di tale disposizione anche alle pronunce dichiarative dell'inefficacia, essendo in entrambi i casi medesima la *ratio legis*, avendo il legislatore inteso tassare soltanto l'atto invalido/inefficace e non anche gli «atti patrimoniali conseguenti di restituzione/retrocessione», tra i quali deve essere ricompresa anche la restituzione del *tantundem* corrispondente alle rimesse bancarie della società fallita oggetto della revocatoria fallimentare;

– violazione e falsa applicazione dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, nonché della Nota II all'art. 8 della Tariffa, Parte I, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.

La società ricorrente si duole dell'erronea disapplicazione da parte dei giudici d'appello del principio di alternatività tra imposta di registro ed IVA che avrebbe condotto ad applicare l'imposta in misura fissa alla pronuncia di condanna al trasferimento delle somme corrispondenti alle rimesse oggetto di revocatoria fallimentare. Secondo la ricorrente, infatti, la condanna restitutoria comporterebbe l'obbligo della banca di ripristinare la «originaria operazione di finanziamento» concessa alla società fallita, operazione soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 10, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972 (in regime di esenzione).

3. L'Agenzia delle entrate ha eccepito l'inammissibilità del ricorso del quale ha chiesto il rigetto per infondatezza dei motivi.

3.1 L'eccezione pregiudiziale di inammissibilità del ricorso per carenza di interesse (avendo la banca, in presenza di plurime *rationes decidendi* omissive di impugnare l'affermazione della sentenza d'appello secondo cui l'Ufficio aveva correttamente applicato l'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986) è palesemente infondata.

La statuizione concernente l'applicazione dell'art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 (secondo cui nel caso di statuizioni legate da un nesso di derivazione necessaria l'imposta deve essere liquidata con riferimento alla sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa) non è, infatti, idonea *ex se* a sorreggere la decisione il cui impianto motivazionale si articola invece sul duplice accertamento: 1) dell'individuazione della «pronuncia di condanna al pagamento delle somme» quale disposizione da assoggettare all'imposta proporzionale ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa; 2) dell'applicazione del criterio di cui all'art. 21, comma 2, del T.U. del registro ai fini dell'individuazione della disposizione tariffaria «più onerosa» applicabile tra la statuizione di condanna (assoggettata ad imposta proporzionale) e la statuizione di inefficacia dell'at-

Nota:

(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

to dispositivo del patrimonio della società fallita (assoggettata all'imposta in misura fissa).

Orbene l'accertamento compiuto dai giudici d'appello in ordine all'assoggettamento della statuizione di condanna alle restituzioni all'imposta proporzionale *ex art. 8, comma 1, lett. b)*, della Tariffa, è stato investito da entrambi i motivi di impugnazione della banca, e, nel caso in cui la sentenza dovesse essere cassata sul punto, verrebbe ad essere necessariamente travolto l'intero impianto motivazionale (compreso quindi anche l'accertamento compiuto in applicazione del criterio previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986): ed infatti ove la statuizione di condanna alle restituzioni dovesse ritenersi disciplinata dall'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa (e dunque assoggettata ad imposta fissa) ovvero dovesse ricondursi alle ipotesi derogatorie dell'art. 8, comma 1, lett. b), previste dalla Nota II (che rinvia all'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986), rimarrebbe automaticamente privata di ogni rilevanza la scelta della disposizione tariffaria maggiormente onerosa di cui all'art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, compiuta dai giudici d'appello.

Ne consegue che il ricorso per cassazione della società volto a contestare - non il nesso di derivazione necessaria e neppure il criterio unitario di liquidazione dell'imposta *ex art. 21, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986*, ma - esclusivamente l'applicazione del tributo misura proporzionale anziché in misura fissa, nonché il disconoscimento della prestazione oggetto della sentenza di condanna come operazione soggetta ad IVA, deve ritenersi pienamente ammissibile, non risultando affatto escluso l'interesse all'impugnazione dalla mancata contestazione del criterio legale - utilizzato dai giudici d'appello - di non cumulabilità dell'imposta nel caso di provvedimento giurisdizionale contenente distinti capi (pronunce di inefficacia e condanna) collegati da un nesso di derivazione necessaria.

Del pari manifestamente infondata è l'eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso formulata ai sensi dell'art. 360-*bis* c.p.c.

Nell'esposizione del motivo, infatti, la banca ricorrente prende atto dei precedenti di questa Corte che risolvono la questione in senso sfavorevole al ricorso, svolgendo argomenti critici con i quali intende confutare proprio le motivazioni poste a fondamento delle sentenze di legittimità emesse in casi simili.

Tanto è sufficiente, in assenza di elementi che evidenzino in limine la macroscopica infondatezza del motivo, a rendere ammissibile la censura.

4. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

4.1 Le categorie degli atti giurisdizionali vengono in rilievo nella disciplina dell'imposta di registro (art. 8 della Tariffa, Parte I) non in relazione alla forma del provvedimento ma in relazione al carattere decisorio dello stesso (definitivo o non definitivo: art. 37 del D.P.R. n. 131/1986) e con riferimento esclusivamente alla natura degli effetti giuridici prodotti in relazione all'oggetto del giudizio.

Si distinguono pertanto i provvedimenti:

- con effetti traslativi o costitutivi di diritti reali (art. 8, lett. a);
 - con effetti obbligatori derivanti dalla condanna a prestazioni di natura patrimoniale consistenti nel *praestare, dare aut facere* (art. 8, lett. b);
 - con effetti di mero accertamento di diritti patrimoniali (art. 8, lett. c);
 - tutti gli altri provvedimenti comportanti qualsiasi tipo di effetti, purché non aventi ad oggetto diritti di natura patrimoniale (art. 8, lett. d).
- Accanto all'indicata elencazione il legislatore tributario ha inteso disciplinare specificamente alcune ipotesi particolari (con norme che si pongono pertanto nel rapporto di *species cui genus* rispetto alle categorie sopra elencate), in considerazione della peculiare rilevanza attribuita agli effetti prodotti dalla sentenza sull'atto negoziale ovvero sugli interessi coinvolti nel giudizio, o ancora in considerazione di oggettive difficoltà classificatorie;
- provvedimenti diretti all'eliminazione di un atto dalla realtà giuridica ovvero alla risoluzione del vincolo negoziale (provvedimento dichiarativo della nullità: provvedimento costitutivo dell'effetto di annullamento dell'atto: provvedimento che dispone la risoluzione del contratto: art. 8, lett. e);
 - provvedimenti diretti ad incidere (sospensione ovvero scioglimento/cessazione degli effetti) sul vincolo di coniugio (art. 8, lett. f);
 - provvedimenti di omologazione (art. 8, lett. g).

Nelle ipotesi da ultimo indicate *sub art. 8, lett. e) ed f)*, la particolare gravità degli effetti prodotti dal provvedimento giurisdizionale ha indotto il legislatore a considerare espressamente irrilevanti - ai fini dell'applicazione dell'imposta - eventuali statuizioni «accessorie» portanti la condanna alle restituzioni in denaro o beni (art. 8, lett. c) ovvero al pagamento di assegni od attribuzioni di beni patrimoniali già facenti parte di comunione tra i coniugi, anche se oggetto di successivi provvedimenti di modifica (art. 8, lett. f).

4.2 Non coglie nel segno, pertanto, la critica svolta nei confronti della sentenza di appello - e quindi di riflesso agli argomenti sui quali si fonda il precedente della Corte 25 febbraio 2009, n. 4537, cit., al quale si è conformato il giudice tributario - secondo cui il rapporto di specialità tra norme non incontra i limiti stabiliti dall'art. 14 delle preleggi, all'applicazione del criterio ermeneutico dell'analogia.

Ed infatti l'impedimento all'«integrazione» della fattispecie normativa astratta contemplata dall'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, mediante riconduzione ad essa anche dell'ipotesi della sentenza revocatoria seguita da condanna al pagamento delle somme, non trova fondamento, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, nel divieto dell'analogia, ma esclusivamente nel rapporto di specialità istituito tra le categorie «generali» previste dall'art. 8, comma 1, lett. a) - d), e le categorie

Imposta di registro

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

«speciali» previste dalle successive lett. e) - g), rapporto di *species ad genus* da cui consegue che le pronunce giurisdizionali diverse da quelle espressamente disciplinate nelle categorie speciali vengono per necessità logica ad essere attratte nella disciplina prevista per le categorie generali, non occorrendo pertanto, in mancanza di rilevate lacune od incertezze applicative delle suddette disposizioni legislative, fare ricorso ad alcun criterio ermeneutico logico od analogico (un'esigenza di interpretazione della norma tariffaria, infatti, potrebbe porsi esclusivamente nel caso in cui la pronuncia giurisdizionale considerata non fosse sussumibile in alcuna delle «categorie generali», ipotesi da escludere nel caso di specie in quanto la pronuncia di inefficacia dell'atto dispositivo - ove isolatamente considerata - avendo ad oggetto l'accertamento del patrimonio del debitore - fallito e rendendo il bene trasferito assoggettabile all'esecuzione concorsuale sulla massa fallimentare - cfr. Cass., Sez. I, 15 settembre 2004, n. 18573 (2) - verrebbe ricondotta nella categoria generale di cui all'art. 8, comma 1, lett. c, della Tariffa, Parte I, mentre la statuizione di condanna alla restituzione delle somme versate sul conto corrente dalla società fallita trova collocazione nella categoria generale individuata dal medesimo art. 8, comma 1, lett. b, della Tariffa). Pertanto la statuizione della sentenza del Tribunale di Fermo concernente la condanna alla restituzione delle somme non può essere ricondotta nella disciplina prevista dall'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte I, non perché la disposizione è di «stretta interpretazione» e non consente l'integrazione analogica, ma perché tale pronuncia giurisdizionale, non contemplata dalla disposizione speciale, viene a ricadere nella categoria generale (provvedimenti recanti condanna al pagamento di somme) disciplinata dalla lett. b) del medesimo art. 8 della Tariffa.

4.3 Neppure ha pregio la critica mossa dalla ricorrente alla medesima sentenza della Corte n. 4537 del 2009, cit., sulla base del criterio discrezionale di applicazione dell'imposta in misura fissa (art. 8, lett. e) o proporzionale (art. 8, lett. b) fondato sulla distinzione tra provvedimenti giurisdizionali che dispongono un «trasferimento di ricchezza» - assoggettati ad imposta proporzionale - e provvedimenti giurisdizionali che comportano la «caducazione del titolo» giustificativo del precedente trasferimento di ricchezza - assoggettati ad imposta in misura fissa - sicché non costituirebbe «trasferimento di ricchezza» ma atto patrimoniale meramente ripristinatorio dello *status quo ante* la statuizione accessoria di condanna alle restituzioni: la società ricorrente contesta l'affermazione contenuta nel precedente giurisprudenziale secondo cui la condanna della banca alla restituzione delle somme in favore del fallimento «non comporta un ripristino della situazione anteriore, ma un trasferimento di ricchezza ... che vede incrementata la massa fallimentare».

Osserva il Collegio che nel caso esaminato nel precedente della Corte n. 4537 del 2009, cit., la vicenda ine-

riva ad un «contratto di cessione di credito» stipulato tra il fallito-cedente e la banca-cessionaria nei confronti della quale il debitore ceduto aveva adempiuto l'obbligazione avente fonte nel titolo ceduto. La dichiarazione di inefficacia dell'atto di cessione del credito, pronunciata in accoglimento della domanda revocatoria esperita dal curatore fallimentare, non incidendo sull'effetto solutorio dell'adempimento del debitore-ceduto (ritualmente prodottosi con il pagamento alla banca cessionaria) non rendeva, in tal caso, necessario alcun atto ripristinatorio dello *status quo ante* alla stipula della cessione, in quanto, non potendo riconoscersi alla sentenza dichiarativa dell'inefficacia del negozio di cessione del credito alcun effetto invalidante o risolutorio analogo a quello espressamente considerato nei provvedimenti giudiziali indicati nell'art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa (che avrebbe comportato, in tal caso, la mancata liberazione del debitore-ceduto dall'originario vincolo obbligatorio e la reviviscenza del rapporto credito/debitore originario tra fallito e debitore), nella specie non poteva ritenersi «venuto meno» il titolo negoziale, presupposto al quale la disposizione tariffaria condiziona la (statuizione della sentenza diretta alla) ricostituzione della situazione giuridico-patrimoniale antecedente: ed infatti l'inefficacia dell'atto dispositivo pronunciata a sensi dell'art. 67 della legge fallimentare - così come l'inefficacia conseguente ad azione revocatoria ordinaria ex art. 2901 c.c. - ha natura meramente «relativa», in quanto l'inopponibilità dell'atto/negozio revocato opera esclusivamente nei confronti dei creditori concorsuali - o del creditore pregiudicato, nel caso dell'art. 2901 c.c., dovendo invece considerarsi del tutto valido ed efficace, *inter partes*, il rapporto giuridico derivato dall'atto giuridico o negoziale revocato.

In relazione ai descritti rapporti intercorsi tra cedente-fallito, banca-cessionaria e debitore-ceduto, costituiva quindi logico corollario dell'«inefficacia relativa» della cessione di credito che l'azione recuperatoria proposta dalla curatela nei confronti della banca - che aveva ricevuto la prestazione pecuniaria del debitore-ceduto - e quindi la conseguente statuizione di condanna al pagamento del *tantundem*, dovesse configurarsi non come reintegrazione del fallimento nella titolarità e nell'esercizio del credito vantato nei confronti dell'originario debitore (*i.e.*: non come ripristino del fallimento nell'originaria situazione giuridica anteriore all'atto di cessione ed al pagamento eseguito dal debitore ceduto), ma come autonoma «azione di ripetizione dell'indebito» esercitata dal creditore ex art. 1189, secondo comma, c.c., volta ad acquisire alla massa fallimentare somme di denaro che non erano state ancora acquisite al patrimonio del fallito all'atto della stipula della cessione di credito successivamente dichiarata inefficace.

Nota:

(2) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Pertanto, diversamente da quanto opinato dalla difesa della società ricorrente, trova logica giustificazione la conclusione cui perviene la sent. n. 4537 del 2009, cit., ritenendo che la restituzione da parte della banca di quanto ricevuto dal debitore ceduto «non comporta un ripristino della situazione anteriore, ma un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento ...», con conseguente assoggettabilità della relativa pronuncia di condanna al pagamento dell'indebitato all'imposta di registro ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I.

4.4 Sulla scorta della precedente disamina e confutazione degli argomenti critici svolti dalla società ricorrente nei confronti del richiamato precedente giurisprudenziale va risolto il caso sottoposto all'esame di questo Collegio in cui la sentenza revocatoria ha dichiarato inefficaci le rimesse eseguite in conto corrente dalla società fallita con effetti solutori nei confronti della banca.

La pronuncia di inefficacia dell'atto dispositivo (singole rimesse in c/c bancario) e la conseguente condanna alla restituzione del bene (*tantundem*: somma di denaro) non hanno, infatti, come presupposto l'accertamento o la dichiarazione dell'invalidità od inefficacia del rapporto giuridico (contratto bancario stipulato tra la società fallita e la banca), avendo ad oggetto la pronuncia revocatoria esclusivamente l'atto dispositivo (rimessa), con conseguente inopponibilità ai creditori concorsuali dell'effetto solutorio, e non anche il contratto che regola il rapporto che permane valido ed efficace *inter partes*.

Ne consegue l'oggettiva irriducibilità della fattispecie esaminata alle ipotesi contemplate dall'art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, il cui presupposto legale è invece costituito specificamente proprio dal «venire meno» per vizio genetico o funzionale, rispettivamente, del titolo ovvero del vincolo obbligatorio del rapporto giuridico *inter partes*, determinandosi - in questi casi soltanto - l'esigenza di ripristinare la situazione patrimoniale delle parti anteriore all'esecuzione del rapporto, mediante reciproca «restituzione» delle prestazioni parzialmente o interamente eseguite.

Inconsistente risulta, pertanto, l'obiezione formulata dalla ricorrente secondo cui con il D.P.R. n. 131/1986, il legislatore è intervenuto a sopprimere la cd. «imposta di retrocessione» prevista dal D.P.R. n. 634/1972, volta a colpire i provvedimenti giudiziari che disponevano la restituzione di beni o di somme di denaro per effetto della «nullità od annullamento» dell'atto che li aveva originariamente trasferiti.

Indipendentemente dal presupposto dell'invalidità del titolo negoziale regolativo del rapporto giuridico, occorre inoltre osservare che la *ratio legis* sottesa alla riforma legislativa dell'imposta di registro non sarebbe comunque ravvisabile nei caso di specie, atteso che:

– nell'ipotesi di titolo invalido, le parti contraenti hanno assolto all'obbligo di pagamento dell'imposta con la registrazione dell'atto negoziale, ed il tributo non è ripetibile nel caso di sopravvenuta invalidità del negozio, sicché si rendeva necessario evitare una duplicazione

dell'imposta (l'art. 38 del vigente T.U. n. 131/1986 infatti, stabilisce l'irrelevanza dell'eventuale invalidità dell'atto - salvo che derivi da causa non imputabile ad alcuna delle parti - ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, e l'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, Parte I, ha inteso ridurre gli oneri fiscali nel caso in cui l'invalidità sia pronunciata con provvedimento giurisdizionale);

– nella specie sottoposta all'esame di questa Corte, invece, sull'atto originario dichiarato inefficace (singole rimesse in conto corrente eseguite dalla società fallita) non era stata applicata l'imposta di registro, sicché la restituzione *de tantundem* - in conseguenza della revoca dell'atto dispositivo - non sconta l'esigenza di evitare una duplicazione d'imposta, essendo inconferente, pertanto, l'argomento posto dalla ricorrente a fondamento del primo motivo.

La tesi giuridica sostenuta dalla società ricorrente deve, pertanto, essere disattesa in quanto stravolge il significato della disposizione dell'art. 8, comma 1, lett. e), della Tariffa, venendo a riconoscere in tale disposizione un ipotetico principio generale di applicazione dell'imposta in misura fissa a tutte le pronunce che comportino condanna alla «restituzione, retrocessione, ripetizione, di beni o somme di denaro», prescindendo dal presupposto normativo, espressamente richiesto dal legislatore, del carattere meramente derivativo ed accessorio di tali statuizioni rispetto alla pronuncia di «invalidità» o di «risoluzione» del titolo negoziale regolativo del rapporto giuridico.

4.5 Deve in conseguenza dichiararsi infondato il motivo di ricorso in esame, ribadendosi il principio di diritto affermato da questa Corte secondo cui in tema di imposta di registro, l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, di per sé stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti. Pertanto, la sentenza revocatoria fallimentare che impone ad un istituto di credito di versare nelle casse del fallimento una somma di denaro è assoggettabile ad imposta proporzionale, in quanto reca la «condanna al pagamento» di tale somma e non costituisce una mera dichiarazione di inefficacia nei confronti dei creditori dell'atto pregiudizievole (cfr. Cass., Sez. V, 31 ottobre 2005, n. 21160) (3), essendo pertanto del tutto irrilevante, ai fini della corretta sussunzione della fattispecie in esame nella previsione dell'art. 8, lett. b), della Tariffa, che la somma di denaro «sia transitata ... o si è confusa nel patrimonio» della banca e che la condanna abbia ad oggetto la «restituzione alla curatela fallimentare attrice» della somma (cfr. ricorso pagg. 15 - 16 in cui vengono riprodotti i passi della sent. n. 21160 del 2005, cit.).

Nota:

(3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Imposta di registro

Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584

5. Il secondo motivo di ricorso e manifestamente inammissibile per difetto del requisito di autosufficienza in quanto fondato sull'accertamento di un presupposto di fatto - che non emerge dalla sentenza impugnata - secondo cui il rapporto contrattuale regolato in conto corrente prevedeva un'apertura di credito, o comunque un finanziamento, a favore della società fallita.

Orbene il requisito di autosufficienza del ricorso per cassazione, cui la parte ricorrente è onerata, ha la funzione di porre la Corte in grado di acquisire dalla mera lettura del ricorso - e senza dover accedere ad atti del giudizio di merito, ivi inclusa la sentenza impugnata - una sufficiente conoscenza del fatto sostanziale che, se fondato su atti o documenti prodotti nel processo, impone alla parte ricorrente di trascriverne integralmente il contenuto in modo di consentire alla Corte di valutare immediatamente l'ammissibilità e fondatezza del motivo dedotto (cfr. Cass., SS.UU., 24 settembre 2010, n. 20159; Id., Sez. VI, Ord. 30 luglio 2010, n. 17915; Id., Sez. III, 4 settembre 2008, n. 22303; Id., Sez. III, 31 maggio 2006, n. 12984; Id., Sez. I, 24 marzo 2006, n. 6679; Id., Sez. III, 25 febbraio 2005, n. 4063 (4); Id., Sez. lav., 21 ottobre 2003, n. 15751 (4); Id., Sez. lav., 12 giugno 2002, n. 8388).

La ricorrente ha omissso di trascrivere il contenuto del contratto bancario non consentendo alcuna verifica *in limine* del motivo che va pertanto incontro alla pronuncia di inammissibilità.

Né a tale omissione può sopperire l'ampio svolgimento degli argomenti giuridici a sostegno del motivo fondati sul precedente di questa Corte in data 11 settembre 1998, n. 9018 (4) (pag. 21 ricorso), concernente la revocabilità *ex art. 67* della legge fallimentare, delle rimesse bancarie del fallito (distinguendo l'ipotesi in cui le stesse costituiscano mero ripristino della provvista - accordata dalla banca mediante apertura di credito o fido - e non siano pertanto revocabili, da quella in cui invece assolvano ad una funzione solutoria ripianando lo scoperto di conio, in assenza e per superamento della concessione di credito, e siano pertanto soggette a revocatoria), nonché il richiamo al testo dell'art. 71 della legge fallimentare previgente alla riforma del 2006 (norma abrogata dall'art. 56 del D.Lgs. n. 5/2006, e riprodotta nell'attuale art. 70, secondo comma, della legge fallimentare), secondo cui «colui che, per effetto della revoca prevista nelle disposizioni precedenti, ha restituito quanto aveva ricevuto è ammesso al passivo fallimentare per il suo eventuale credito», atteso che tali argomenti se, da un lato, non comprovano in alcun modo che la «restituzione» delle somme, in esecuzione della pronuncia di condanna del giudice fallimentare, integri *ex se* un'operazione assoggettata ad IVA, dall'altro non forniscono alcun elemento dimostrativo del fatto presupposto e cioè della previsione nell'ambito del rapporto di conto corrente bancario di clausole relative alla concessione di un fido o ad un'apertura di credito a favore della società fallita (ipotesi che se rispondente a

realtà bene avrebbe potuto essere fatta valere dalla banca in via di eccezione per paralizzare la domanda revocatoria della curatela fallimentare).

6. In conclusione il ricorso deve essere rigettato e la banca ricorrente condannata alla rifusione delle spese del presente giudizio liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte Suprema di cassazione:

– rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio che liquida in euro 1.500.00 per onorari oltre alle spese prenotate a debito.

Nota:

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.