Cass. 27.5.2025 n. 14063

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 13521/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE CENTRALE AFFARI LEGALI E CONTENZIOSO, in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliata in Roma via Dei Portoghesi, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

D.D. M., elettivamente domiciliato in Roma [omissis], presso lo studio dell'avvocato [omissis] che lo rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso la SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO LAZIO n. 2464/2024

depositata il 12.4.2024.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 9.4.2025 dal Consigliere [omissis].

Udito il P.G. che ha concluso per l'accoglimento del ricorso; Uditi i difensori delle parti.

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di liquidazione n. [omissis], l'Ufficio richiedeva al contribuente M. D.D. l'imposta di successione dovuta in via principale per la devoluzione ereditaria della Sig.ra M.M., come da dichiarazione di successione n. 185350 presentata, in data 16 giugno 2020, dal chiamato, istituito erede universale con testamento pubblicato il 29.1.2020 con atto del Notaio A. di Roma, rep. n. 37330, registrato il 30.1.2020 al n. 3001 della serie 1T. Il contribuente impugnava il summenzionato avviso sostenendo la propria qualità di mero "chiamato all'eredità" (non avendo, a suo dire, accettato l'eredità, né espressamente né in modo tacito) ed eccependo, pertanto, l'insussistenza del presupposto impositivo, tanto più che dopo l'apertura della successione erano stati pubblicati due successivi testamenti olografi a favore di una terza persona, oggetto di accertamento giudiziale.

Con sentenza n. 14964/2022, la C.G.T. di I Grado di Roma respingeva il ricorso proposto dal contribuente. Avverso la citata sentenza di prime cure, il contribuente proponeva ricorso in appello dinanzi alla C.G.T. di II Grado del Lazio.

La Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio, con la sentenza oggetto del presente ricorso per cassazione, accoglieva l'impugnazione del contribuente, con la seguente motivazione: "...Nel nostro ordinamento, quando ci sono più testamenti, è valevole solo l'ultimo, quindi quello con data più vicina all'evento morte. Ebbene, dal complesso delle disposizioni di ultima volontà così ricostruite, dalla documentazione esistente agli atti, si apprende che la de cuius M.M. redigeva il primo testamento olografo in favore del dott. D.D. in data 18.4.2019 ... Successivamente venivano pubblicati altri due testamenti olografi a firma della de cuius M. M. entrambi in favore di tale G.V. .. da quanto sopra esposto, emerge, che il sig. G.V. è stato l'ultimo chiamato all'eredità e preteso erede della successione MARI che ha accettato integralmente l'eredità in data 4 settembre 2020 ed ha poi, quindi, presentato la dichiarazione di successione registrata a Roma il 30.7.2020".

Avverso detta decisione, ricorre l'Agenzia svolgendo tre motivi.

Replica con controricorso il contribuente, il quale ha depositato memorie difensive in prossimità dell'udienza.

Il P.G., nel ribadire le conclusioni scritte, insiste per l'accoglimento del ricorso.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., deduce "violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 43 del DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346"; per avere la Corte territoriale violato la norma rubricata, la quale dispone che "L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi". Si assume che ai sensi dell'art. 43 del DLgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, anche se impugnate giudizialmente, nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, salvo il disposto, in caso di accoglimento dell'impugnazione o di accordi sopravvenuti, dell'art. 28, comma 6, dell'art. 42, comma 1, lettera e). Si afferma che, nel caso di specie, il contribuente ha accettato espressamente l'eredità devolutagli per testamento dalla Sig.ra M.M., presentando la dichiarazione di successione n. 185350 del 17.6.2020.

2. Alla seconda censura, introdotta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., si deduce "la violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c. e dell'art. 39, comma 1, del DLgs. 31 dicembre 1992, n. 546". Il Collegio d'appello, sebbene avesse voluto attribuire efficacia dirimente all'acquisto della qualità di erede in capo al contribuente avrebbe dovuto, in via gradata, disporre la sospensione del presente giudizio, in attesa del pregiudiziale accertamento in ordine alla falsità del secondo testamento (in favore del Sig. V. G.), secondo quanto previsto dall'art. 295 c.p.c. (ai sensi del quale "Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa") e dall'art. 39, comma 1, del DLgs. 31 dicembre

1992, n. 546 (secondo cui "Il processo è sospeso quando ... deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone"). Si obietta, tra l'altro, che

M. D.D. non solo ha posto in essere atti dispositivi dei beni facenti parte dell'asse ereditario, ma, in relazione a tali atti dispositivi, ha anche promosso specifiche azioni per assicurarne la concretezza e l'effettività, tendente a garantire i propri diritti di credito "quale erede testamentario della defunta Sig.ra M.M. ... detratti gli importi di cui alle cessioni di credito dallo stesso disposte (in favore del Sig. A. Av. per € 614.000,00 ed in favore del Sig. A.Vi. per € 500.000,00)".

3. Il terzo strumento di ricorso prospetta "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c."; per avere il giudicante affermato che il contribuente non ha assunto, nel caso di specie, la qualità di erede, e tanto a seguito della pubblicazione di due testamenti redatti in data postuma rispetto a quello redatto in favore del Sig. D.D., con i quali è stato nominato erede il Sig. V. G.

Il Collegio d'appello ha omesso di considerare i seguenti fatti, oggetto di discussione tra le parti che, ove correttamente apprezzati, avrebbero senz'altro condotto la controversia a un esito differente; in particolare la Corte ha trascurato di valutare:

- l'accettazione dell'eredità da parte del D.D. nonché la "Transazione portante cessione di credito", intercorsa tra il contribuente e il Sig. Vi. A.;

- la "Transazione portante cessione di credito", intercorsa tra il contribuente e il Sig. Av. A., tutti documenti che dimostrano la qualità di erede del contribuente.

Del resto, si assume che il contribuente ha sempre agito in ogni sede in qualità di erede, affermando e rivendicando tale qualità nei confronti delle altrui pretese sui beni ereditari contestando giudizialmente la falsità dei due testamenti successivamente pubblicati dalla autrice testamentaria.

Al riguardo, si osserva che, ai fini della integrazione del presupposto impositivo di cui agli artt. 1 e 43 del DLgs. n. 346 del 1990, è sufficiente che un soggetto sia stato indicato quale erede in un testamento e abbia accettato l'eredità e successivamente abbia presentato la dichiarazione di successione, senza che rilevi la presenza di un secondo testamento, recante data successiva al primo, che indichi, quale beneficiario, un soggetto diverso.

4. Il contribuente con controricorso eccepisce l'inammissibilità del ricorso proposto dall'Ufficio per violazione dell'art. 366 c.p.c., primo comma, nn. 3 e 4, nonché dei principi di sinteticità, chiarezza ed essenzialità, in quanto l'atto introduttivo dell'Agenzia si limita a riportare stralci di documenti e atti del giudizio di merito, senza un'adeguata ricostruzione giuridica dei fatti né un'esposizione chiara delle contestazioni alla sentenza impugnata. L'assenza di una narrazione coerente impedisce, pertanto, alla Corte di comprendere l'oggetto della pretesa e i motivi del ricorso.

5. In via preliminare, deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del proposto ricorso per cassazione, in quanto risulta osservato il principio di specificità di cui all'art. 366 c.p.c. attraverso la riproduzione dei passi salienti dei documenti che fondano i motivi di ricorso;

sotto altro profilo la narrativa della vicenda consente di comprendere la vicenda processuale che ha interessato le parti. In particolare, l'art. 366 c.p.c. prescrive "che l'atto sia redatto in forma sintetica, con una selezione dei profili di fatto e di diritto della vicenda sub iudice, in un'ottica di economia processuale, che deve trovare riscontro nella formulazione, altrettanto concisa, dei motivi di ricorso"; requisiti che a giudizio di questa Corte sono da considerare non solo formali quanto anche di "forma - contenuto" dell'atto introduttivo e quindi requisiti ai quali ispirarsi poiché con essi il legislatore ha voluto indicare un vero e proprio "modello legale" del ricorso per cassazione la cui mancata osservanza è sanzionata con l'inammissibilità del ricorso stesso (Cass. n. 7600/2023). L'inosservanza del requisito di sinteticità e chiarezza conduce alla inammissibilità del ricorso solo se pregiudica l'intellegibilità delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata (Cass. n. 8425/2020; Cass. n. 17698/2014; Cass. n. 21297/2016; Cass. n. 8009/2019), pregiudizio che non si riscontra nell'esposizione dell'odierno ricorso per cassazione nella quale risulta compiutamente descritta la vicenda processuale rappresentata anche nella sentenza d'appello impugnata.

6. Il primo ed il terzo motivo di ricorso, concernendo questioni tra loro osmotiche, possono essere congiuntamente divisati; essi vanno respinti, assorbito il secondo mezzo di ricorso. 6.1.Nella specie, risulta incontestato che, aperta in data 25 aprile 2019 la successione testamentaria di M.M., il 29 gennaio 2020 veniva pubblicato il testamento in favore di M. D.D., il quale presentava la dichiarazione di successione in data 17 giugno 2020; è pacifico, altresì, che, avuta successivamente notizia della pubblicazione in data primo giugno e 13 luglio 2020 di due schede testamentarie, redatte dalla sig.ra M. rispettivamente il 20 ed il 22 aprile 2019 in favore di G.V., M. D.D. abbia proposto azione giudiziale di annullamento dei testamenti contenenti la revoca di quello redatto in suo favore.

7. Vale premettere che l'imposta di successione e donazione è stata reintrodotta dall'articolo 2, comma 47, DL n. 262/2006, con rimodulazione di aliquote e franchigie di esenzione in base al rapporto di coniugio, parentela o affinità tra defunto ed erede, trovando applicazione, in quanto compatibili, le norme previste dal DLgs. n. 346/90. Secondo il disposto dell'art. 28 del DLgs. da ultimo citato, il presupposto dell'obbligo di presentare la dichiarazione, non è la qualità di erede accettante l'eredità, bensì quella di chiamato all'eredità.

7.1. Diversamente dalle regole di diritto civile, l'art. 7, comma 4, del DLgs. n. 346 del 1990 prevede che: «Fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunziato» di talché il presupposto dell'imposta si individua nella chiamata all'eredità e non già nell'accettazione; tale individuazione resta tuttavia condizionata al fatto che il chiamato acquisti poi effettivamente la qualità di erede, per cui l'imposta va determinata considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario; «L'imposta è liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione, (...)» (art. 27, comma 2) e «I soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione della successione (...)» (art. 33, comma 1), pertanto l'imposta è liquidata dall'Ufficio in base alla dichiarazione della successione; «Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, anche se impugnate giudizialmente, nonché agli eventuali accordi diretti a

reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, salvo il disposto, in caso di accoglimento dell'impugnazione o di accordi sopravvenuti, dell'art. 28, comma 6, o dell'art. 42, comma 1, lettera e)» (art 43).

7.2. Alla stregua della normativa summenzionata, anche nell'ipotesi di successione che riguardi l'eredità devoluta al dante causa e da costui non ancora accettata, l'erede è tenuto al pagamento dell'imposta anche relativamente alla successione apertasi in precedenza a favore del suo autore, la cui delazione sia stata a lui trasmessa ai sensi dell'art. 479 c.c. (così Cass., 9 ottobre 2014, n. 21394 cui adde Cass., 23 marzo 2016, n. 5750; v. altresì, con riferimento alla previgente disciplina, Cass., 28 ottobre 1995, n. 11320 nonché Cass., 10 marzo 2008, n. 6327, per il rilievo che «nell'ambito della legge tributaria delle successioni non sono del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualità di erede" atteso che in detto ambito già la sola delazione determina per sè stessa l'acquisto dell'eredità.»).

7.3. La ratio della norma va individuata nella esigenza che l'amministrazione finanziaria possa individuare immediatamente il soggetto obbligato al pagamento del tributo, senza attendere gli esisti delle controversie eventualmente incardinatesi tra i chiamati ovvero le titubanze dei chiamati rispetto alla decisione di accettare o meno l'eredità devoluta (Cass. n. 19030/2018; Cass. n. 22178/2020; Cass. n. 11832/2022 in caso di rinuncia successiva del chiamato all'eredità).

7.4. In ragione di quanto sopra, l'amministrazione finanziaria ritiene che, diversamente da quanto affermato dai giudici di merito, M. D.D. sia soggetto passivo d'imposta, in quanto non solo chiamato ma altresì erede per avere accettato implicitamente l'eredità. Per quanto riguarda l'azione del fisco, ciò che rileva è la dichiarazione di successione rispetto alla quale l'impugnazione del testamento, ex art 43 cit. è apprezzabile nei limiti in cui, all'esito del giudizio, si determina il mutamento della devoluzione ereditaria, producendo ciò, a seconda dei casi, l'obbligo di presentare dichiarazioni sostitutive o integrative (art. 28, comma 6, dello stesso TUS), ovvero, al contrario, il diritto al rimborso (art. 42, comma 1, lettera e) TUS; cfr. Cass. n. 2484 del 2006).

7.5. Nel caso in esame, è incontroverso che il testamento in favore del D.D. sia stato revocato con due testamenti con data postuma rispetto a quella del 19 aprile 2019, con i quali la de cuius ha istituito erede G.V..

8. La revoca del testamento può essere fatta espressamente, ai sensi dell'art 680 c.c., per mezzo di un nuovo testamento, a prescindere dalla forma usata (ad es. un testamento pubblico può essere reso inefficace da un successivo testamento olografo), oppure con atto ricevuto dal notaio alla presenza di due testimoni in cui il testatore dichiara di revocare, in tutto o in parte, le disposizioni anteriori (Cass. n. 22983/2013); ovvero, ai sensi dell'art. 682 c.c. la revoca del precedente testamento è implicita nella redazione di un testamento posteriore incompatibile. Quanto specificamente all'ipotesi di testamento posteriore, la revoca tacita si fonda sull'incompatibilità delle disposizioni contenute nel testamento successivo rispetto a quelle del testamento precedente, incompatibilità che può essere oggettiva, quando, indipendentemente da un concreto intento di revoca, sia materialmente impossibile dare contemporanea esecuzione alle disposizioni o ad alcune delle disposizioni contenute nel testamento posteriore, oppure intenzionale, quando, indipendentemente da una impossibilità

materiale e dal contenuto del testamento successivo, sia dato ragionevolmente dedurne la volontà del testatore di revocare in tutto o in parte il testamento.

8.1. Ebbene, nel caso di specie, risulta - come si evince dalle conformi difese dell'Agenzia e del contribuente - una differenza strutturale tra le due schede testamentarie cronologicamente consecutive, in quanto, a fronte della istituzione di erede universale dell'odierno contribuente, a cui veniva attribuito il patrimonio ereditario, contenuta nella prima scheda, le successive sono invece caratterizzate dalla specifica attribuzione dell'eredità ad altro soggetto. E tanto trova conferma nella scheda testamentaria riprodotta nelle memorie del contribuente, che contempla la revoca espressa del precedente testamento in favore del D.D..

8.2. La revoca del testamento, consistente in una dichiarazione di volontà unilaterale e non recettizia, sancito nell'art. 587 c.c., e ribadito nell'art. 679 c.c. - che esclude la legittimità di eventuali rinunce alla facoltà di revoca del testamento - è diretta a rimuovere, in via retroattiva, vale a dire a far data dall'apertura della successione, in tutto o in parte l'efficacia giuridica delle precedenti disposizioni testamentarie, derivante non solo da una incompatibilità oggettiva, ma anche soggettiva o intenzionale (Cass. n. 1964/1986; Cass. n. 22983/2013). La dottrina opera un riferimento improprio alla perdita di efficacia retroattiva conseguente alla revocazione, intendendosi, in realtà, che la revocazione determina la rimozione del precedente testamento come se non fosse mai esistito, in quanto non più espressione dell'attuale volontà del testatore. Quindi, quando si afferma che la revoca ha effetti retroattivi, si intende che il testamento revocato è come se non fosse mai esistito; il rinvenimento del secondo testamento revocatorio del primo esclude l'efficacia successoria di quest'ultimo, dal momento della morte del testatore.

8.3. Ne consegue che il testamento in favore di M. D.D. ha perso la sua efficacia venendo meno, non già la delazione, ma la stessa vocazione, mancando una valida espressione della volontà testamentaria in favore del predetto (v. Cass. civ. n. 27161/2017).

8.4. In altri termini, la revoca del testamento in ordine al quale il D.D. ha presentato la dichiarazione di successione ha provocato la perdita della sua qualità di chiamato all'eredità. Ne consegue che anche l'accettazione (implicita) operata dal chiamato all'eredità con il testamento revocato è inefficace in assenza del titolo per succedere ovvero di una valida vocazione ereditaria, il che avvalora l'inconsistenza della tesi sostenuta dall'Agenzia secondo la quale la soggettività passiva del contribuente viene meno solo in seguito alla rinuncia all'eredità.

8.5. Ulteriore argomento a conforto della tesi della inefficacia del testamento del 19 aprile 2019 - conseguente alla pubblicazione di un successivo testamento revocatorio - a far data dall'apertura della successione, si rinviene nella disciplina successoria all'art. 681 c.c. che regola gli effetti della revocazione del testamento olografo, contenente a sua volta una revocazione: la revocazione della revoca del testamento produce, difatti, la rimozione della revoca con efficacia retroattiva ed automatica (v. Cass. n. 11472/2020; Cass. n. 8031/2019), anche nell'ipotesi in cui il testamento posteriore sia privo di effetti, in virtù del principio dell'indipendenza della revocazione testamentaria dalla sorte della delazione (Cass. sez U n. 7186 del 1.7.1993).

8.6. Allo stesso modo, la revocazione contenuta in un testamento con data postuma rispetto al precedente elide gli effetti del primo dalla data dell'apertura della successione, ragion per cui colui che è chiamato all'eredità in virtù di un testamento revocato viene considerato come mai chiamato alla successione e non deve più essere annoverato tra i successibili (Cass. n. 13639/2018).

8.7. D'altra parte, sebbene in fattispecie diversa, la giurisprudenza della Corte ha affermato che il chiamato all'eredità non è tenuto al pagamento dell'imposta ove rinunci alla stessa; e ciò anche se dopo aver presentato la dichiarazione di successione, abbia omesso di impugnare l'avviso di liquidazione, determinandone la definitività, in quanto il chiamato che rinunci all'eredità in modo legittimo non è più tenuto al pagamento di alcuna imposta, dal momento che questa ha efficacia retroattiva ex art. 521 c.c., vale a dire dall'apertura della successione ex art. 456 c.c. (Cass. n. 10387/2022; Cass. n. 11832/2022; Cass. n. 37064/2022; Cass. 22839/2024).

8.8. In conclusione, la presentazione della dichiarazione di successione correlata alla chiamata all'eredità divenuta tamquam non esset non fa sorgere ex se l'obbligo tributario (v. Cass. n. 8053/2017) né nelle ipotesi di rinuncia all'eredità (v. Cass. n. 22017/2016; Cass. n. 868/2018; Cass. n. 5777/2023) né in quelle in cui il testatore abbia revocato, nel caso sub iudice, espressamente, le precedenti disposizioni testamentarie con il successivo testamento, in quanto la revoca del precedente negozio, ripudiando questo come espressione attuale della volontà del de cuius, ne fa perdere in via retroattiva - ovvero dalla data dell'apertura della successione - il valore di fatto giuridico (negoziale).

8.9. Infine, la circostanza che i successivi testamenti in favore di un terzo siano stati impugnati dal D.D. non consente di ritenere tuttora valida l'originaria chiamata all'eredità, in virtù del principio per cui la reviviscenza delle disposizioni revocate consegue al solo passaggio in giudicato della sentenza che dispone l'annullamento del testamento contenente la revocazione delle anteriori disposizioni testamentarie.

8.10. Soccorre, peraltro, in detto caso particolare, il disposto dell'art. 43 DLgs. n. 346/90, per cui qualora l'esito del giudizio sull'impugnazione del testamento (per quanto qui interessa), determini il mutamento della devoluzione ereditaria a seconda dei casi, sorge l'obbligo di presentare dichiarazioni sostitutive o integrative ex art. 28 DLgs. cit. ovvero, al contrario, il diritto al rimborso dell'imposta di successione, ex articolo 42, comma 1, lett. e), stesso DLgs., ove questa sia stata già versata.

9. Segue il rigetto del ricorso.

10. Poiché la questione oggetto del ricorso risulta priva di precedente specifici, nella giurisprudenza di questa Corte, siffatta evenienza integra taluno di quei "giusti motivi" che consentono la compensazione, ex art. 92, comma 2, c.p.c. delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; compensa le spese dell'intero giudizio.