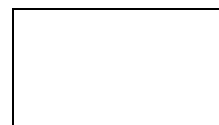


Civile Ord. Sez. 5 Num. 7258 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: DEL BENE ADRIANO
Data pubblicazione: 26/03/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28684/2021 R.G. proposto da:

Carcione Giacomo, rappresentato e difeso dall'avvocato Carlo Acquaviva
-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato.
-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Palermo n.
3074/2021 depositata il 07/04/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/03/2026 dal
Consigliere Adriano Del Bene.

FATTI DI CAUSA

Con ricorso depositato innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di
Palermo Carcione Giacomo, in qualità di erede di Carcione Rocco
impugnava la cartella di pagamento notificatagli in data 22.05.2013 con la

quale si chiedeva il pagamento dell'imposta di successione e sanzioni per complessivi € 451.938,71.

Il giudizio di primo grado si concludeva con sentenza n. 4091/2014 depositata in data 22.05.2014 con la quale la CTP di Palermo rigettava il ricorso, assumendo che non era *"impugnabile la cartella di pagamento, che non sia affetta da vizi propri ma emessa – come accade nella specie – in seguito ad un avviso di liquidazione/accertamento divenuto definitivo per la mancata opposizione"*.

L'appello proposto dal ricorrente avverso la prefata sentenza era disatteso con la seguente motivazione: *"Al riguardo questa Commissione Tributaria Regionale non può non rilevare quanto già rilevato dai Giudici di prime cure, ossia l'inammissibilità del ricorso introduttivo, presentato avverso la cartella di pagamento, priva di vizi propri e preceduta da avvisi di liquidazione regolarmente notificati, mai impugnati dal contribuente e pertanto resisi definitivi"*, compensando le spese del giudizio.

Avverso la pronuncia n. 3074/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia in data 16 marzo 2021, depositata il giorno 07 aprile 2021, non notificata, il ricorrente proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi di ricorso, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione si sono costituite in giudizio depositando unico controricorso, illustrato con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 5, 42 lett. "e", e 43 d.lgs. 31.10.1990 n. 346, della legge n. 212/2000, nonché degli artt. 53, comma 1 e art. 97, comma 1, Cost. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., per aver erroneamente il Collegio regionale disatteso il ricorso per l'inoppugnabilità della cartella di pagamento, in difetto della impugnazione dei prodromici avvisi di liquidazione, laddove vi era stato il mutamento della devoluzione

ereditaria a seguito della pubblicazione di un testamento olografo che aveva nominato altro (rispetto agli eredi legittimi) erede universale di Carcione Giuseppina.

1.2 Con il secondo motivo di impugnazione, il ricorrente lamenta omessa pronuncia su uno specifico motivo di appello e violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 342 c.p.c. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ. per aver i giudici regionali pretermesso il motivo di appello relativo all'annullamento della cartella per la parte relativa alle sanzioni poiché non trasmissibili agli eredi e comminate a soggetto privo di legittimazione passiva.

Con il primo motivo di impugnazione, parte ricorrente si duole del fatto che sarebbe venuta meno la legittimazione passiva dello stesso in ragione della pubblicazione del testamento olografo in favore di Castellucci Vincenzo, divenuto erede universale di Carcione Giuseppina, con la conseguente perdita della qualità di soggetto passivo di Carcione Rocco rispetto alla imposta di successione, tanto che gli eredi legittimi si determinavano a presentare in data 06 e 13 giugno 2013 due istanze per chiedere l'annullamento in autotutela degli avvisi di liquidazione e lo sgravio delle somme iscritte a ruolo.

L'Avvocatura dello Stato evidenzia che Carcione Rocco aveva chiesto al custode giudiziario (dopo il sequestro dei beni ottenuto dall'erede testamentario) il pagamento dei relativi avvisi di liquidazione ricevuti ed aveva anche richiesto il successivo differimento dei termini di pagamento, a riprova di un comportamento concludente incompatibile con la volontà di contestare il presupposto impositivo.

Giova premettere che l'imposta di successione e donazione è stata reintrodotta dall'articolo 2, comma 47, d.l. 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 d.lgs n. 346/1990. Secondo il

disposto dell'art. 28 del d. lgs 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.

Diversamente dalle regole di diritto civile, l'art. 7, comma 4, del d.lgs. 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 rinunciato» 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).

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»).

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 esiti delle controversie eventualmente incardinate 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).

L'approdo di questa Corte da tener in considerazione per la soluzione della presente fattispecie è il seguente: 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 omissso 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).

Portando ad ulteriori conseguenze il principio testè riportato, questa Corte è pervenuta alla conclusione che 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 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) (cfr. Cass. n. 14063 del 2025).

Orbene, nella fattispecie in esame, si è verificato che è stata accertata con sentenza passata in giudicato del Tribunale di Palermo la qualità di erede testamentario in capo a persona diversa dagli eredi legittimi, circostanza che - come nei casi di rinuncia all'eredità o di revoca del testamento - travolge gli effetti della devoluzione ereditaria in via retroattiva, facendo venire meno la soggettività passiva del ricorrente con riferimento all'imposta di successione.

Pertanto, se è vero che i presupposti dell'imposta e del conseguente obbligo dichiarativo scattano in capo al chiamato all'eredità, senza che assuma rilievo l'accettazione dell'eredità, tuttavia siffatta individuazione rimane condizionata alla circostanza che il chiamato all'eredità acquisti poi in maniera effettiva la qualità di "erede".

Se, come nella fattispecie, è stata accertata giudizialmente con sentenza passata in giudicato la qualità di erede universale del *de cuius* di persona diversa dall'erede legittimo, questi non può essere più considerato soggetto passivo dell'imposizione successoria, così travolgendosi *ex tunc* gli effetti della originaria dichiarazione successoria.

E come già statuito da questa Corte nel caso di rinuncia all'eredità, il fatto che il contribuente non abbia impugnato l'avviso di liquidazione, che nel frattempo è divenuto definitivo, assumendo di contro l'iniziativa di impugnativa della cartella di pagamento non toglie che debba essere accertato nella fattispecie che l'azione esecutiva si fonda su un titolo che non è più valido, sebbene per motivi sopravvenuti.

La soluzione propugnata dai giudici regionali che si arrestano al profilo del carattere definitivo dell'avviso di liquidazione non opposto ed al difetto di

allegazione di vizi propri della cartella non sembra rispettosa delle peculiarità della vicenda in esame, nella quale - come ribadito in casi simili relativi a vicende successorie, quali rinuncia all'eredità o revoca del testamento - ove subentri una scheda testamentaria che designa un erede universale diverso dagli eredi legittimi, la presentazione della dichiarazione di successione correlata alla chiamata all'eredità diviene giuridicamente inesistente, travolgendo in via retroattiva l'obbligo tributario, che incombe sul soggetto che è stato dichiarato effettivamente e da ultimo "erede universale".

Infine, mette conto evidenziare che l'art. 43 del D.Lgs. n. 346 del 1990 stabilisce che l'esito del giudizio sull'impugnazione del testamento, qualora determini il mutamento della devoluzione ereditaria, produce, a seconda dei casi, l'obbligo di presentare dichiarazioni sostitutive o integrative (dello stesso D.Lgs., art. 28, comma 6), ovvero, al contrario, il diritto al rimborso (stesso D.Lgs., art. 42, comma 1, lett. e)), ove appunto non si debba procedere a liquidazione dell'imposta (cfr. Cass. n. 2484/2006).

Ciò comporta che il passaggio in giudicato della sentenza del Tribunale di Palermo che ha accertato l'identità dell'erede universale, a cui incombe l'onere della dichiarazione sostitutiva di successione, fa venir meno con efficacia retroattiva gli effetti della originaria dichiarazione di successione degli eredi legittimi, nei cui confronti non potrà più essere rivendicato l'obbligo tributario e ciò a prescindere dalla definitività dell'avviso di liquidazione notificato nei loro confronti.

Invero, la tesi dell'Ufficio, che insiste nel ritenere inoppugnabile la pretesa fiscale contenuta nell'avviso di liquidazione non impugnato senza tener conto degli esiti del giudicato sulla devoluzione ereditaria che ha condotto alla designazione di un erede universale diverso dagli eredi legittimi, rischia di legittimare l'amministrazione finanziaria a riscuotere due volte l'imposta sul medesimo asse ereditario.

Alla luce pertanto della riforma della sentenza impugnata, si impone il rinvio alla CTR della Sicilia che sarà chiamata a rivalutare la vicenda di merito anche alla luce del passaggio in giudicato della sentenza del Tribunale di Palermo n. 722/2020.

L'accoglimento del primo motivo di impugnazione comporta quindi la cassazione della decisione impugnata, con assorbimento dell'altro motivo di ricorso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia, che in diversa composizione dovrà decidere anche sulle spese di questo giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/03/2026 .

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla