Norme&TributiPlus
Il Sole 24 Ore
NT+ DIRITTO

SOLUZIONI ALLE QUESTIONI GIURIDICHE PIÙ RILEVANTI ▪ 17 GIUGNO 2025

Testamento revocato: niente imposta di successione, lo dice la Cassazione

di Giancarlo Marzo e Jennifer Fuccella

VENTIQUATTRORE AVVOCATO · APPROFONDIMENTO
TRIBUTI · IMPOSTA DI SUCCESSIONE

LA QUESTIONE

In tema di imposta sulle successioni, la dichiarazione di successione presentata da un soggetto nominato erede in un testamento successivamente revocato non determina soggettività passiva d'imposta, nemmeno se seguita da accettazione (espressa o tacita) dell'eredità, poiché la revoca delle disposizioni testamentarie, espressa o tacita, ha efficacia retroattiva ex art. 681 c.c., facendo venir meno la vocazione ereditaria ab origine. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, non può fondare l'imposizione sul primo testamento revocato, risultando necessario, ai fini della debenza del tributo, un titolo valido ed efficace a succedere al momento dell'apertura della successione.

la RISPOSTA IN SINTESI

Con la sentenza del 27 maggio 2025, n. 14063, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha affrontato una controversia in materia di imposta di successione, incentrata sul caso di un soggetto designato erede in un testamento poi revocato da disposizioni successive. In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al contribuente un avviso di liquidazione contestandogli l'imposta di successione dovuta sull'eredità di una signora, poiché egli era stato istituito erede universale con un testamento pubblicato il 29 gennaio 2020 ed aveva presentato la relativa dichiarazione di successione il 16 giugno dello stesso anno. Il contribuente impugnava l'atto impositivo, sostenendo di non aver mai accettato l'eredità e di rivestire quindi la mera qualità di chiamato, e deduceva inoltre che erano stati successivamente pubblicati due testamenti olografi, entrambi posteriori a quello del 2019, nei quali veniva designato erede un altro soggetto.

In primo grado la Corte respingeva il ricorso del contribuente, ma in appello la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado accoglieva l'impugnazione, ritenendo valido l'ultimo testamento in ordine temporale. È emerso, infatti, che il de cuius aveva inizialmente disposto con testamento olografo del 18 aprile 2019 a favore del contribuente; successivamente, però, erano stati pubblicati altri due testamenti olografi (datati 20 e 22 aprile 2019) che nominavano erede un terzo soggetto, il quale aveva poi accettato pienamente l'eredità il 4 settembre 2020, presentando la relativa dichiarazione di successione.

Investita della questione, la Corte di Cassazione ha, innanzitutto, inquadrato il presupposto normativo dell'imposta di successione, ossia il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), evidenziando in particolare che gli artt. 27 e 28

© Il Sole 24 Ore S.p.A. · Riproduzione riservata

attribuiscono al chiamato all'eredità, e non solo all'erede già accettante, l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione. Inoltre, l'art. 7, comma 4, dello stesso decreto stabilisce che l'imposta va calcolata considerando i chiamati che non hanno rinunciato, anche se non hanno ancora accettato. L'art. 43 D.Lgs. 346/1990 dispone infine che, nelle successioni testamentarie, l'imposta si applica secondo le disposizioni del testamento anche se questo sia impugnato, salvo il diritto al rimborso (previsto dall'art. 42 D.Lgs. 346/1990) o la presentazione di dichiarazioni integrative in caso di mutamenti della devoluzione ereditaria.

Tale assetto normativo consente all'Amministrazione finanziaria di individuare tempestivamente i soggetti passivi dell'imposta, senza attendere l'esito di eventuali contenziosi civili sull'eredità o le decisioni di accettazione da parte dei chiamati.

Passando al diritto sostanziale, la Corte si sofferma sulla revoca del testamento e sui relativi effetti giuridici. Nel caso in esame, il primo testamento (olografo, datato 18 aprile 2019) che istituiva erede il contribuente era stato successivamente revocato da due testamenti olografi (redatti il 20 e 22 aprile 2019) i quali nominavano erede un altro soggetto. La Cassazione ricorda che la revoca testamentaria può avvenire in forma espressa (ai sensi dell'art. 680 c.c.) oppure in forma tacita (art. 682 c.c.), allorquando le nuove disposizioni risultino incompatibili con quelle precedenti. Nella fattispecie, la volontà di revoca era palese: i testamenti successivi attribuivano specificamente i beni a un altro beneficiario e uno di essi conteneva anche una clausola di revoca espressa delle precedenti disposizioni.

La revoca del testamento - sottolinea la Corte - è un atto unilaterale e non recettizio (cfr. artt. 587 e 679 c.c.) e produce effetti retroattivi: essa annulla la validità giuridica delle disposizioni testamentarie precedenti sin dall'apertura della successione. Per effetto della revoca, il primo testamento è, dunque, considerato come mai esistito e non produce alcun effetto successorio a favore del soggetto ivi istituito; di conseguenza, anche un'eventuale accettazione implicita compiuta da tale chiamato resta priva di efficacia, venendo meno qualsiasi titolo legittimante alla successione.

La Suprema Corte ha, quindi, respinto la tesi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui la soggettività passiva d'imposta sorgerebbe già per il solo fatto dell'accettazione (anche tacita) da parte del chiamato, indipendentemente dall'esistenza di testamenti successivi. Al contrario, è ribadito che la vocazione ereditaria stessa presuppone la validità ed efficacia della disposizione testamentaria: se questa viene meno per revoca, manca il presupposto per considerare un soggetto erede (o persino chiamato) e, di conseguenza, per poterlo assoggettare all'imposta. A tal proposito, viene richiamato l'art. 681 c.c., il quale prevede che anche la revoca della revoca (ad esempio, qualora il testamento successivo sia dichiarato nullo o annullato) ha effetto retroattivo, a conferma che ogni modifica delle disposizioni testamentarie incide fin dal momento dell'apertura della successione.

In definitiva, la Cassazione sancisce il principio per cui colui che figura in un testamento successivamente revocato non può essere considerato tra i successibili e, dunque, non diviene soggetto passivo dell'imposta di successione. La presenza di un testamento posteriore legittimo e opponibile determina infatti la nullità giuridica del primo testamento (tamquam non esset), rendendo irrilevante anche la dichiarazione di successione eventualmente presentata dal primo nominato. Tale conclusione si pone in linea con l'orientamento già affermato dalla giurisprudenza, secondo cui il chiamato che rinuncia all'eredità non è tenuto al pagamento dell'imposta, nemmeno se ha presentato la dichiarazione di successione, stante l'efficacia retroattiva della rinuncia (art. 521 c.c.).

© Il Sole 24 Ore S.p.A. · Riproduzione riservata

Allo stesso modo, la dichiarazione di successione presentata in base a una vocazione ereditaria divenuta tamquam non esset per effetto della revoca testamentaria non fa sorgere di per sé alcun obbligo tributario, poiché la revoca fa perdere retroattivamente al primo testamento ogni valore giuridico.

Da ultimo, la Corte osserva che l'impugnazione dei testamenti successivi da parte del primo chiamato non fa "rivivere" la vocazione originaria: la reviviscenza delle disposizioni revocate potrebbe aver luogo solo in esito al giudicato che annulli il testamento posteriore contenente la revoca. In tale evenienza opera la disciplina di salvaguardia di cui all'art. 43 D.Lgs. 346/1990, che prevede l'obbligo di presentare dichiarazioni integrative ovvero il diritto al rimborso dell'imposta in ragione del mutamento della devoluzione ereditaria sopravvenuto. In conclusione, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, confermando la decisione favorevole al contribuente.

La Corte di Cassazione, con la sentenza civile Sez. V n. 14063 depositata il 27 maggio 2025, è stata chiamata a decidere se la presentazione della dichiarazione di successione basata su un testamento successivamente revocato comporti comunque l'obbligo di pagare l'imposta di successione. In altri termini, si è discusso se un soggetto inizialmente chiamato all'eredità in virtù di un primo testamento - poi caducato da un secondo testamento - debba essere considerato ugualmente obbligato al versamento del tributo successorio, soprattutto nell'ipotesi in cui egli abbia, prima di conoscere la revoca, già adempiuto agli obblighi fiscali presentando la relativa dichiarazione.

La questione intreccia principi di diritto civile sulle successioni (vocazione ereditaria, accettazione dell'eredità, revoca delle disposizioni testamentarie) con i presupposti dell'imposizione tributaria in materia successoria, ponendo il dubbio se forma e atti dichiarativi possano prevalere sulla sostanza della devoluzione dell'eredità.

Fonte. Pubblicato su NT+ Diritto – Il Sole 24 Ore, rubrica Ventiquattrore Avvocato (Approfondimento), 17 giugno 2025 (raccolta mensile). https://ntplusdiritto.ilsole24ore.com/art/soluzioni-questioni-giuridiche-piu-rilevanti-AH1SU6BB
Estratto a uso di documentazione professionale dell'autrice. © Il Sole 24 Ore S.p.A. – Riproduzione riservata.