



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giacomo Maria Stalla

Liberato Paolitto

Ugo Candia

Milena Balsamo

Margherita Libri

Presidente

Consigliere

Consigliere

Consigliere Rel.

Consigliere

Oggetto:

*SUCCESSIONE
DONAZIONI TRIBUTI
**Revoca tacita
della rinuncia
espressa in
forma solenne**

Ud.11/03/202

6 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19021/2022 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████
unitamente all'avvocato ██████████

-ricorrente-

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato

-resistente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria n.
65/2022 depositata il 01/02/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell' 11/03/2026 dal
Consigliere Milena Balsamo.

FATTI DI CAUSA



1.La controversia trae origine dall'impugnazione dell'avviso di accertamento e liquidazione, notificato dall'Agenzia delle Entrate in data 5 novembre 2019, concernente la liquidazione d'ufficio ex art. 35 del d.lgs. n. 346 del 1990 delle imposte ipotecarie e catastali dovute in dipendenza della dichiarazione di successione (mai presentata) da [REDACTED] in morte del padre [REDACTED] (avvenuta il 13 dicembre 2013). Tali imposte afferiscono a due beni immobili, caduti in successione per la quota di 2/4, entrambi ubicati in [REDACTED] in via [REDACTED]. Il contribuente deduceva di aver rinunciato all'eredità, rinuncia che l'agenzia delle entrate ritiene incompatibile con l'attività di gestione dell'azienda posta in essere dal contribuente, il quale, così operando, avrebbe adito tacitamente l'eredità paterna.

1.1.I giudici di prossimità accoglievano il ricorso con sentenza che veniva appellata dall'amministrazione. All'esito del giudizio, la Corte regionale accoglieva il gravame, reputando che gli atti posti in essere dal contribuente, consistenti nel trasferimento della sede legale dell'impresa, nella sottoscrizione dell'atto d'obbligo in favore del Comune di Terni con destinazione di una parte dell'area di proprietà a parcheggio e verde pubblico cittadino, <non sono interpretabili nella mera qualità di intestatario della quota indivisa di un quarto di proprietà degli immobili situati alla via [REDACTED] e non può ritenersi che l'Agenzia delle Entrate non abbia, nell'impugnato atto impositivo, assolto all'onere della prova sulla medesima gravante>.

1.2. Il contribuente ricorre per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe articolando cinque motivi, illustrati con successiva memoria.

1.3. L'agenzia delle Entrate deposita nota per la partecipazione all'udienza.

MOTIVI DI DIRITTO

1. L'ultima censura, introdotta all'art. 360, primo comma, n. 4) c.p.c., deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 111, co. 6 Cost.,



132, co. 2, n. 4) c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. nonché 36, co. 2, n. 4) del d.lgs. n. 546/1992, per avere il decidente statuito che < *non appare al Collegio dubitabile che gli atti di disposizione ... si caratterizzino come revoca della rinuncia alla eredità paterna...gli atti di disposizione ... non sono infatti interpretabili nella mera qualità di intestatario della quota indivisa di un quarto di proprietà degli immobili*>; si assume che dette affermazioni sono inidonee a rendere palese la *ratio decidendi* posta a fondamento del convincimento del giudice, poiché la Corte d'appello ha ommesso qualsiasi indicazione sulla valenza probatoria o meno della documentazione esaminata, tralasciando di esternare le ragioni di non condivisibilità delle argomentazioni della parte appellata.

2. Ragioni di ordine logico impongono di esaminare anzitutto quest'ultimo motivo, in quanto va a censurare la motivazione con cui la Corte territoriale è pervenuta al rigetto dell'impugnazione. La trattazione, in via preliminare dell'ultimo motivo di ricorso, se accolto, rende difatti ultroneo l'esame delle questioni sollevate con i primi tre mezzi, consentendo una più sollecita definizione della vicenda in giudizio in base al principio della ragione più liquida.

3. Il motivo deve essere tuttavia disatteso.

3.1. In tema di motivazione meramente apparente della sentenza, questa Corte ha più volte affermato che il vizio ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cost., art. 111, sesto comma), e cioè dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di



verificare se abbia effettivamente giudicato *iuxta alligata et probata*; l'obbligo del giudice «di specificare le ragioni del suo convincimento», quale «elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale» è affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle Sezioni Unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte precisò che «l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravità» e che «le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti» (in termini, Cass. n. 2876 del 2017; v. anche Cass., Sez. U., n. 16599 e n. 22232 del 2016 e n. 7667 del 2017 nonché la giurisprudenza ivi richiamata). Alla stregua di tali principi consegue che la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e che presentano una «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile» (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione adottata dal giudice è tale da non consentire «di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato» (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», logico e consequenziale, «a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi» (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. Un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

3.2. Deve quindi ribadirsi il principio più volte affermato da questa Corte secondo cui la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perché



affetta da *error in procedendo* - quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U, n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 14927 del 2017).

3.3. In tale grave forma di vizio non incorre la sentenza impugnata laddove i giudici di appello, hanno chiaramente affermato che le condotte realizzate dal contribuente non sono interpretabili come esplicazione dei poteri di comproprietario nei limiti della quota pervenuta dalla successione materna.

4. Il primo motivo, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., reca la denuncia di violazione o falsa applicazione degli artt. 525 e 476 c.c.. La censura attiene alla parte della sentenza che ha interpretato gli atti (anche negoziali) posti in essere da [REDACTED] quale accettazione tacita della eredità paterna e conseguente revoca della precedente rinuncia formale. Sintetizzando, secondo la censura in disamina, l'art. 521, co. 1 c.c. detta la regola della retroattività della rinuncia, per cui chi rinuncia alla eredità è considerato come se non vi fosse mai stato chiamato; l'art. 525 c.c. non contraddice il disposto dell'art. 521 c.c., bensì conferma che, a seguito della rinuncia del primo chiamato, l'eredità è devoluta ad "altro dei chiamati" e ne diventa possibile l'acquisto da parte di "terzi", proprio in virtù di una delazione non attuale del rinunziante; pertanto, il rinunziante potrà accettare tacitamente la eredità solo se acquisisca di nuovo la qualità di chiamato richiesta dall'art. 476 c.c., indispensabile per aversi una *pro herede gestio*. Più rispettosa del dato normativo è, ad avviso del ricorrente, la teoria per cui il rinunziante perde provvisoriamente, per effetto della rinuncia, la qualità di chiamato, salvo riacquistarla *ex tunc* nel caso in cui accetti,



successivamente, la eredità ai sensi dell'art. 525 c.c., come affermato da questa Corte, secondo la quale la rinuncia produce gli effetti giuridici suoi propri dal momento in cui viene effettuata e la pretesa tributaria potrà essere effettuata nei confronti dei rinunciatari dopo che essi avranno effettuato la revoca (confronta ex multis Cass. Civ., Sez. V Trib., Sent. 07/06/2019, n. 15446).

Si conclude nel senso che la rinuncia alla eredità è, comunque, immediatamente efficace e libera il chiamato da ogni obbligazione inerente il *de cuius*; una volta formulata la rinuncia e datale adeguata pubblicità, anche la successiva revoca deve essere consacrata in una di quelle forme solenni giusta art. 519 c.c.; non si potrebbe ammettere dunque una revoca tacita della rinuncia, derivante dalla accettazione tacita.

Infine, a corollario della teoria esposta, si assume che l'eredità rinunciata è stata devoluta allo Stato.

5. Con il quarto mezzo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., si lamenta la violazione o falsa applicazione degli artt. 1102, 1105 e 476 c.c.; avendo la Corte distrettuale imputato al presunto erede le condotte descritte, ancorchè si debba considerare che il titolo proprio di quei comportamenti, falsamente stigmatizzati dalla sentenza d'appello, riposa sulla qualità, del sig. [REDACTED] di <comproprietario> di entrambi gli immobili oggetto di accertamento da "molto tempo prima della morte del padre". Si evidenzia che, a seguito della successione testamentaria della sig.ra [REDACTED] madre del sig. [REDACTED] e coniuge del sig. [REDACTED] a cui premorì, il sig. [REDACTED] è comproprietario degli immobili per cui l'Agenzia delle Entrate chiede le contestate somme, per una quota di proprietà pari a ¼ del totale e, nel servirsi della cosa comune ex art. 1102 c.c., vi portava la sede legale della impresa. Tale condotta, lungi dal potere essere riguardata come la volontà di accettare la eredità del padre, costituiva al massimo – nel riferimento



alla quota adespota (rectius dello Stato) – atto conservativo ex art. 460 c.c. e non certo un atto dispositivo del patrimonio ereditario.

Si soggiunge che il trasferimento della sede legale della società [REDACTED] S.r.l. nei locali oggetto della tassazione non fu una scelta del sig. [REDACTED] bensì della sig.ra [REDACTED] amministratrice unica e proprietaria al 90% della suddetta società, nonché comproprietaria per un quarto dei locali *de quibus*.

6. Il primo ed il quarto motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente in quanto concernenti questioni intrinsecamente correlate, devono trovare accoglimento.

6.1. La rinuncia all'eredità consiste in un atto giuridico unilaterale, mediante il quale il chiamato all'eredità dismette il suo diritto di accettarla. Il compimento dell'atto determina la perdita del diritto all'eredità ed il rinunciante è considerato come se non fosse stato mai chiamato (cosiddetto effetto retroattivo della rinuncia): tanto discende dalla lettera dell'istituto disciplinato dall'art. 519 del codice civile. L'effetto prima indicato, tuttavia non discende dalla sola rinuncia, ma dall'avvenuto acquisto dell'eredità da parte degli altri chiamati; fino a quando ciò non si verifichi, il rinunciante può sempre esercitare il diritto di accettazione, come è specificato dall'art. 525 dello stesso codice. In considerazione di queste rilevanti conseguenze l'art. 519, già richiamato, richiede che l'atto di rinuncia sia rivestito da una forma solenne. La legge indica che essa "deve farsi con dichiarazione ricevuta da un notaio o dal cancelliere (.....) e inserita nel registro delle successioni. Si è affermato che, ai sensi dell'art. 519 cod. civ., la dichiarazione di rinuncia all'eredità non può essere sostituita neanche da una scrittura privata autenticata. La forma suddetta è a pena di nullità, in quanto l'indicazione dell'art. 519 cod. civ. rientra tra le previsioni legali di forma "ad substantiam", di cui all'art. n. 4274 del 2013). 1350, n. 13, cod. civ. (Sez. 2, Sent. Ciò premesso, deve darsi continuità al seguente principio di diritto: «Nel sistema delineato



dagli artt. 519 e 525 c.c. in tema di rinuncia all'eredità - la quale determina la perdita del diritto all'eredità ove ne sopraggiunga l'acquisto da parte degli altri chiamati - l'atto di rinuncia deve essere rivestito di forma solenne (dichiarazione resa davanti a notaio o al cancelliere e iscrizione nel registro delle successioni), con la conseguenza che una revoca tacita della rinuncia è inammissibile» (Sez. 2, Sent. n. 21014 del 2011 e Sez. 2, Sent. n. 3958 del 2014 Sez. 3, Sent. n. 4846 del 2003).

6.2. La forma suddetta è a pena di nullità, in quanto l'indicazione dell'art. 519 cod. civ. rientra tra le previsioni legali di forma "ad substantiam", di cui all'art. 1350 c.c. (Sez. 2, Sent. n. 4274 del 2013), con la conseguenza che una revoca tacita della rinuncia è inammissibile (Sez. 2, Sent. n. 21014 del 2011 e Sez. 2, Sent. n. 3958 del 2014 Sez. 3, Sent. n. 4846 del 2003; Cass. n. 37927/2022; Cass. 06/10/2022, n. 29146). E' stato, difatti, enunciato nella giurisprudenza di questa Corte il principio secondo il quale, nel sistema delineato dagli artt. 519 e 525 c.c., la forma solenne che deve rivestire la rinuncia esclude l'ammissibilità di una revoca tacita della rinuncia (Cass. Se. 2 n. 15301/2025, Sez. 2 28-12-2022 n. 37927, Cass. Sez. 3 192-2014 n. 3958, Cass. Sez. 2 12-10-2011 n. 21014, Cass. Sez. 3 29-3-2003 n. 4846).

6.3. Pertanto (art. 525 cc) il chiamato all'eredità che vi abbia inizialmente rinunciato può successivamente accettarla, in forza dell'originaria delazione, sempre che questa non sia venuta meno, circostanza che, a detta del ricorrente, risulterebbe essersi verificata nel caso in esame per l'effetto della devoluzione dell'eredità allo Stato (Cass. 18/04/2012, n. 6070); resta comunque, come detto, la inammissibilità di una revoca tacita e *per facta concludentia* della rinuncia.

7. Il secondo strumento di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., prospetta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti (in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5) c.p.c.), in quanto la sentenza disattende la



giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia, come richiamata alle pagine 13 e 14 delle controdeduzioni in appello.

8. La terza ragione di contestazione denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 2462 e 476 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) c.p.c.), avendo il decidente disatteso la giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia, come richiamata alle pagine 21 e 22 delle controdeduzioni in appello. Si afferma che, quanto alla rappresentanza legale di una società di capitali (soggetto di diritto), la fissazione oppure il trasferimento della sede legale di una impresa non si imputano mai a chi ne è il rappresentante legale, per cui eccepiva la condotta con cui il ricorrente si era reso cessionario di beni immobili del *de cuius*, sia pure per la sola quota di comproprietà dei rinunziatari era imputabile alla società e non agli organi societari.

9. All'accoglimento del primo e del quarto motivo consegue l'assorbimento dei restanti mezzi di ricorso.

10. Sulla scorta delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del primo e del quarto motivo di ricorso, respinto il quinto, assorbiti gli altri, il ricorso deve essere accolto. La sentenza impugnata deve essere cassata e, decidendo nel merito, la causa va decisa con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

11. Le spese del giudizio di merito e del presente giudizio di legittimità seguono l'ordinario criterio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso, respinto l'ultimo ed assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della parte contribuente; condanna l'amministrazione alla rifusione delle spese del presente giudizio in favore del ricorrente, liquidandole nella somma complessiva di euro 3.500,00 per compensi, oltre 200,00 euro per esborsi, rimborso forfettario ed accessori come per legge; condanna inoltre l'ente finanziario alla refusione delle



spese del giudizio di merito sostenute dal contribuente che liquida in euro 2.000,00 per ciascun grado del giudizio, oltre accessori se dovuti.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di cassazione l'11 Marzo 2026 .

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

