

La riforma fiscale non supera i dubbi sulla residenza ai fini successori

Dalla legge delega, così come dai documenti di accompagnamento e dai correlati dossier, non emergono indicazioni su questa tematica

/ Gabriele GIARDINA

L'attuale fase di implementazione della riforma fiscale attraverso l'emanazione di vari decreti legislativi ripropone il tema, a oggi ancora controverso, circa l'identificazione della nozione di residenza da applicare all'imposta sulle **successioni e donazioni**.

Infatti, mentre sul fronte IRPEF l'[art. 1](#) del DLgs. 27 dicembre 2023 n. 209, in attuazione delle previsioni contenute nella legge delega (art. 3 della L. 9 agosto 2023 n. 111), è intervenuto in maniera significativa sulla definizione di **residenza fiscale** ex [art. 2](#) del TUIR, in materia di imposta sulle successioni la riforma appare connotata da intenti di modifica meno pervasivi.

L'[art. 10](#) comma 1 della legge delega, infatti, attribuisce al legislatore la potestà di modificare il tributo successorio secondo le seguenti linee guida:

- tramite una "razionalizzazione" della disciplina, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la **revisione della base imponibile** o della misura dell'imposta applicabile (lett. a);
- mediante la previsione di un sistema di autoliquidazione dell'imposta (lett. b).

Dal testo di legge delega, così come dai documenti di accompagnamento e dai correlati dossier, **non emergono indicazioni** che facciano presagire un intervento sulla nozione di residenza, che è caposaldo del tributo, posto che per coloro che risultavano residenti alla data del decesso si applica il principio di tassazione mondiale, mentre nel caso di **de cuius residenti all'estero** la tassazione italiana opera solamente sui beni "esistenti" nel nostro territorio, tenuto conto dell'elencazione prevista dall'[art. 2](#) comma 3 del DLgs. 346/90.

Ove quindi il futuro decreto di riordino del tributo successorio non dovesse, come sembra, intervenire sul punto, permarrrebbe l'incertezza sul significato da attribuire all'espressione "residente".

La tematica continua a non essere oggetto di specifiche riflessioni da parte dell'Amministrazione finanziaria: infatti, anche alla luce delle recenti risposte a interpello aventi a oggetto la debenza del tributo successorio, ovvero dell'imposta sulle donazioni, in applicazione dei **principi sulla territorialità** (si veda, da ultimo, la risposta a interpello 12 gennaio 2024 n. 7), si opera un costante e generico riferimento alla residenza, senza connotarla in alcun modo.

Occorre evidenziare che la normativa civilistica non pare essere di ausilio all'interpretazione tributaria, atteso l'utilizzo di termini non sovrapponibili: in base all'[art. 456](#) c.c. la successione si apre nel "**luogo dell'ultimo domicilio**" del defunto, mentre l'[art. 21](#) del Regolamento (Ue) 4 luglio 2012 n. 650, che disciplina in ambito comunitario le successioni internazionali e il certificato successorio, stabilisce quale regola base che la legge applicabile all'intera successione è quella dello Stato in cui il defunto aveva la propria "**residenza abituale**" al momento della morte.

Scartando l'ipotesi di estendere al DLgs. [346/90](#) le regole sulla residenza fiscale contenute nel TUIR (non vi sono infatti rimandi né appigli di carattere logico-giuridico a sostegno di una siffatta tesi), permangono quindi due filoni di pensiero:

- in base a una interpretazione di stampo **sostanzialistico**, occorrerebbe riferirsi alla residenza intesa, ai sensi dell'[art. 43](#) comma 2 c.c., come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale;
- in base a una **differente lettura** del dato normativo, andrebbe fatto riferimento alle (sole) risultanze anagrafiche.

Le suddette due tesi trovano sintesi nel pensiero di chi, partendo dalla constatazione che **residenza anagrafica** e dimora abituale devono di norma **coincidere**, ritiene che si debba fare riferimento al dato anagrafico, che potrà però essere superato laddove si dimostri che la dimora abituale non sia collocata nel medesimo luogo. Esemplificando, in base a tale ultima lettura, potrebbe essere interesse degli eredi provare la collocazione all'estero della dimora abituale del de cuius, pur essendo il dato anagrafico riferito a un Comune italiano: specularmente, l'Amministrazione finanziaria potrebbe provare che, pur in presenza di una **cancellazione dall'anagrafe** della popolazione residente, il de cuius mostrava una permanenza stabile in Italia all'epoca del decesso.

Da ultimo, la difficoltà interpretativa scaturente dal dato di legge va ulteriormente rielaborata in presenza delle poche (attualmente sette) Convenzioni in materia di successioni stipulate dal nostro Paese. In alcune di esse si fa infatti riferimento, definendolo, al "domicilio", mentre in altre viene operato un **espresso rimando alla nozione civilistica** di domicilio presente nell'ordinamento di ciascun Paese.