

Ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione

di Angelo Busani

In tema di ambito territoriale dell'imposta di successione, vengono tassati **tutti i beni trasferiti**, compresi quelli situati all'estero qualora il de cuius sia residente nello Stato al momento del decesso, **indipendentemente** dalla sua **cittadinanza**, limitando invece l'imposta ai **beni esistenti in Italia, nel caso** in cui il dante causa risieda all'estero. **Non** viene invece presa in considerazione la **residenza del beneficiario** della successione che è forse criterio di collegamento migliore per una imposta, il cui presupposto è l'incremento patrimoniale che si verifica in capo a un soggetto a causa della sua successione ad altro soggetto.

Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), che disciplina l'ambito territoriale (1) di applicazione dell'imposta sulle successioni *mortis causa*, quest'ultima è dovuta:

- qualora il *de cuius* fosse residente in Italia al momento della morte, in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti *mortis causa*, ovunque risultino situati (comma 1); è il cosiddetto principio della «imposizione globale» sancito per il residente in Italia (2);
- qualora invece il *de cuius*, sempre al momento dell'apertura della successione, fosse residente all'estero, in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino «esistenti» (cioè «materialmente collocati») (3) in territorio italiano (comma 2) (4) (5);

Angelo Busani - Notaio in Milano

Note:

(1) Rispetto a quella attuale («Territorialità dell'imposta») era probabilmente più corretta la rubrica dell'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 («Estensione territoriale dell'imposta») in quanto, invero, la norma in questione si occupa, oltre che dei beni del defunto situati in Italia, soprattutto della tassazione da parte dello Stato italiano di beni esistenti all'estero e, quindi, semmai, della extraterritorialità dell'imposta di successione: cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla L. 30-12-1991*, n. 413, Torino, 1993, pag. 19.

(2) Cfr. A. Uricchio, «Commento all'art. 2, Territorialità dell'imposta», in N. D'Amati, *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, pag. 25.

(3) Cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *op. cit.*, pag. 23; e Assonime, circolare n. 196 del 27 dicembre 1972.

(4) Con riferimento all'azienda, è abbastanza plausibile il rilievo

per il quale il vincolo funzionale, che imprime unità a quell'aggregato di beni costituito dall'azienda stessa, attragga sotto la considerazione della legge italiana anche beni aziendali eventualmente collocati all'estero, qualora vi sia una prevalenza, qualitativa o quantitativa, dei beni aziendali esistenti in Italia: cfr. G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, pag. 200.

(5) Cfr. Trib. Milano, 23 febbraio 1987, in *Corr. Trib.*, 1987, n. 18/1987, pag. 1238. La Corte di cassazione (Cass., 26 luglio 1994, n. 6955, *ivi* n. 37/1994, pag. 2461), riformando un pronunciamento della Commissione tributaria centrale (Comm. trib. centr., Sez. XXI, 8 maggio 1990, n. 3418, *ivi* n. 33/1990, pag. 2301), seppur in una fattispecie in tema di presunzione di esistenza nell'asse ereditario, di un estero-residente, di denaro, gioielli e mobili per un importo pari al 10% dell'asse ereditario netto imponibile (presunzione la cui applicazione è stata appunto esclusa per la successione del non residente), ha svolto alcuni importanti principi, che è dunque utile riprendere in considerazione, in tema di trattamento fiscale del non residente in Italia. In particolare, secondo la Suprema Corte, pur se anche gioielli e mobili possono bensì risultare imponibili nella successione del non residente (ma solo in quanto se ne dimostri l'effettiva esistenza), va esclusa la possibilità di fittizio aumento percentuale del valore dei cespiti tassabili nella fattispecie successoria di un non residente. Infatti, poiché il termine «asse» nel significato suo proprio individua costantemente una globalità di beni e non già singoli cespiti separati ne risulterebbe «per ciò stesso obbligato il riferimento della presunzione alla sola successione del residente». Ciò anche in quanto proprio il profilo soggettivo della residenza del defunto, se nazionale, è valorizzato al massimo al fine di statuire la tassazione dell'asse ereditario relativamente a «tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero»; mentre nei riguardi di *de cuius* residenti all'estero la successione avviene limitatamente ai «beni e diritti esistenti in Italia». Parallelamente, la norma che indica appunto i criteri di collegamento che valgono a qualificare l'esistenza o meno in Italia dei beni e diritti relitti, confermerebbe ulteriormente, per parte sua, «l'incompatibilità della presunzione in parola con il meccanismo della successione nei confronti di non

(segue)

è il cosiddetto principio della «territorialità» sancito per il non residente in Italia (6).

L'ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione

In tema di ambito territoriale di applicazione dell'imposta, il D.Lgs. n. 346/1990 ha dunque seguito il principio, già accolto nella vigenza del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 (perché dettato dall'art. 8, n. 1, della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825), in virtù del quale vengono tassati tutti i beni trasferiti, compresi quelli situati all'estero - e a parte ogni problema inerente alle difficoltà di conoscerli (7) e di valutarli - qualora il *de cuius* sia residente (8) nello Stato al momento del decesso (indipendentemente dalla sua cittadinanza), limitando invece l'imposta ai beni esistenti in Italia, nel caso in cui il dante causa risieda all'estero (9). Non viene invece presa in considerazione la residenza del beneficiario della successione (10) che è forse criterio di collegamento migliore per un'imposta il cui presupposto è l'incremento patrimoniale che si verifica in capo a un soggetto a causa della sua successione ad altro soggetto (11).

In precedenza, e cioè nel sistema previgente rispetto al D.P.R. n. 637/1972, la normativa fiscale (art. 20 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270) era informata al principio della *lex rei sitae*, che comportava la soggezione al tributo dei soli beni situati in territorio italiano, chiunque fosse il successore, dovunque fosse la residenza dell'autore della successione, qualunque fosse la sua cittadinanza e dovunque fosse avvenuto il suo decesso (12) (quindi i beni situati all'estero, mobili o immobili che fossero, non erano soggetti a imposizione).

Tassando i beni dei residenti italiani esistenti all'estero, il legislatore italiano si è quindi adeguato (e cioè abbandonando il criterio della *lex rei sitae*) alla normativa vigente nelle nazioni più moderne (13), nelle quali già da tempo si era provveduto in tal senso, con la differenza però che, mentre nelle legislazioni straniere si preferisce il riferimento alla «cittadinanza» del dante causa, l'art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990 ha riguardo invece alla «residenza», ciò che peraltro non ha mancato di sollevare rilievi critici in parte della dottrina (14), anche

to non residente, che il legislatore considera agli effetti fiscali, «esistenti nello Stato» (beni iscritti in pubblici registri dello Stato, azioni o quote di società italiana; crediti garantiti su beni in Italia ...) non rientrano certamente «il denaro, gioielli e la mobilia»; né questi sono suscettibili di essere inclusi nella più ampia categoria degli «altri beni che si trovano nel territorio dello Stato», essendo evidente che quest'ultima è pur sempre categoria di beni connotata (al pari degli altri precedentemente indicati) da un attributo di realtà non risolubile in *factio iuris*.

(6) Cfr. A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 25.

(7) Cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 193, il quale contesta la normativa in esame anche sotto il profilo della mancanza della sua «effettività» e cioè della sua attuabilità da parte dello Stato; cfr. pure E. Altana e L. Silvestri, *L'imposta sulle successioni e donazioni nel Testo Unico*, Milano, 1993, pag. 14; R. Dini, «Le disposizioni generali sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni», in *Boll. trib.*, 1973, n. 8, pag. 689; F. Napolitano, *Manuale dell'imposta sulle successioni e donazioni*, Milano, 1995, pag. 10; G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *op. cit.*, pagg. 21-22. In via di interpretazione ministeriale (C.M. 10 gennaio 1973, n. 5/313168, in *Banca Dati BIG*, IPSOA), circa i beni esistenti in territorio straniero ma eventualmente presenti in una successione apertasi in seguito al decesso di un residente nello Stato, è stato ritenuto che, in linea di massima, gli uffici tributari competenti non possono compiere alcun accertamento relativo all'esistenza e al valore dei suddetti beni, ma devono attenersi a quanto dichiarato dagli interessati: gli uffici possono rivolgersi con motivata e particolareggiata richiesta alle Autorità consolari italiane, solo qualora specifiche particolari circostanze lo rendano necessario.

(8) Secondo A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 27 (il quale comunque propende per la prevalenza del concetto di residenza «in senso sostanziale», e cioè quale dimora abituale del defunto), non è chiaro se la legge faccia un riferimento formale alla residenza anagrafica oppure un riferimento sostanziale alla residenza effettiva del *de cuius*.

(9) Si veda il caso del trasferimento *mortis causa* di oggetti di gioielleria di un defunto cittadino britannico, residente in Inghilterra, che furono devoluti per testamento a beneficiari italiani, trasferimento dichiarato insuscettibile di imposizione tributaria successoria in Italia: R.M. 27 settembre 1973, n. 312476, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(10) Sul tema della territorialità dell'imposta con riferimento alla residenza del beneficiario della successione cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 194.

(11) Cfr. in tal senso anche E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 14.

(12) Cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *op. cit.*, pagg. 19-20.

(13) Cfr. F. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, pagg. 221 ss. e G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 190, nota 1, ove sono riportati spunti di diritto tedesco, inglese e francese.

(14) Cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pagg. 190-194, il quale sostiene che quando il legislatore italiano si riferisce a beni esistenti all'estero, esorbiterebbe dalle proprie prerogative di ente territoriale sovrano, arrogandosi il diritto di tassare un fatto accaduto all'estero, e pertanto la tassazione imposta dallo Stato italiano «costituirebbe una deroga illecita alla definizione del presupposto e quindi una ingiustificata pretesa» e sarebbe contraddittoria «col principio di capacità contributiva, perché non si può assumere come valida manifestazione di attitudine alla contribuzione un fatto estraneo all'ordinamento giuridico»; vi sarebbe insomma «la sgradevole sensazione di un autentico soprasso del fisco nostro»; cfr. pure E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 14.

Note:

(segue nota 5)

residente (...). Pertanto, nello schema chiuso dei beni del defun-

perché la norma in questione si disallinea rispetto al disposto del codice civile ove è prescritto (all'art. 456) che la successione si apre nel luogo in cui il decesso è avvenuto (e anche considerando che la residenza del defunto è il criterio di collegamento per l'individuazione dell'ufficio fiscale competente al ricevimento della dichiarazione di successione e al suo controllo: art. 6 del D.Lgs. n. 346/1990).

In altri termini, occorre rimarcare come non abbia rilievo la cittadinanza (15) del defunto, in quanto ciò che importa è la sua residenza: quindi, il defunto straniero residente in Italia è trattato, sotto il profilo dell'imposta di successione, come un cittadino italiano residente in Italia (e pertanto la trasmissione *mortis causa* è tassata ovunque si trovino i beni e i diritti oggetto di successione), mentre il cittadino italiano residente all'estero è trattato come uno straniero non residente in Italia (e pertanto in questo caso i beni e i diritti oggetto di trasmissione *mortis causa* sono tassati solo se «esistenti» in Italia).

Il concetto di residenza e di domicilio

I concetti di residenza e di domicilio sono giuridicamente rilevanti al fine di individuare il luogo in cui una persona vive e svolge la propria attività. Il codice civile (art. 43, comma 2) definisce «residenza» quel «luogo in cui la persona ha la dimora abituale» (essendo la dimora il luogo ove un dato soggetto abita), mentre il domicilio rappresenta il luogo dove è fissata la sede principale degli affari e degli interessi di un certo soggetto (art. 43, comma 1).

Occorre anche sottolineare che, ai sensi dell'art. 44, comma 1, c.c., «il trasferimento della residenza non può essere opposto ai terzi di buona fede» (nel cui ambito, a buon titolo, possiamo probabilmente collocare anche lo Stato) «se non è stato denunciato nei modi prescritti dalla legge»; e che, ai sensi dell'art. 31 delle disposizioni di attuazione

OSSERVAZIONI CRITICHE

Criterio della residenza

Con riferimento all'**ambito territoriale** di applicazione dell'imposta di successione, si osserva che non ha rilievo la cittadinanza del defunto, in quanto ciò che importa è la sua residenza: quindi, il defunto **straniero residente** in Italia è trattato, sotto il profilo dell'**imposta di successione**, come un cittadino italiano residente in Italia, e pertanto la trasmissione *mortis causa* è tassata **ovunque** si trovino i **beni** e i **diritti** oggetto di successione, mentre il **cittadino italiano** residente all'**estero** è trattato come uno straniero non residente in Italia, e pertanto in questo caso i **beni** e i **diritti** oggetto di trasmissione *mortis causa* sono tassati solo se «**esistenti**» in Italia.

del codice civile, «il trasferimento della residenza si prova con la doppia dichiarazione fatta al comune che si abbandona e a quello dove si intende fissare la dimora abituale. Nella dichiarazione fatta al comune che si abbandona deve risultare il luogo in cui è fissata la nuova residenza».

La presunzione di «esistenza» in Italia dei beni del defunto non residente

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni dei non residenti, si considerano comunque «esistenti» nello Stato (e quindi la presunzione è assoluta (16), ma

l'elenco non è tassativo) (17), anche nel caso in cui materialmente non vi si trovino (art. 2, comma 3 del D.Lgs. n. 346/1990) i seguenti beni e diritti (18):

a) i beni e i diritti, materiali e immateriali (19), iscritti in pubblici registri (20) dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi (quali ad esempio gli immobili, che sono iscritti nei Registri immobiliari o nel Catasto, i beni mobili registrati, tra i quali gli aerei e le navi che siano iscritti nei rispettivi registri, insieme ai beni e alle merci ivi

Note:

(15) Sulla maggior efficienza del criterio della cittadinanza, in luogo di quello della residenza del *de cuius*, anche per il motivo che tale criterio scoraggerebbe la fissazione all'estero della residenza da parte di cittadini italiani, cfr. E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 14. Sul criterio della cittadinanza cfr. pure A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 26.

(16) Cfr. in tal senso F. Napolitano, *op. cit.*, pag. 12; e A. Uricchio, *op. loc. cit.*, Padova, 1996, pag. 29.

(17) Circa la natura assoluta della presunzione e la non tassatività dell'elencazione recata dal comma 3 dell'art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990 cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 197.

(18) Sulla irrilevanza della intestazione fiduciaria, cfr. Cass., 10 dicembre 1984, n. 6478, in *Mass. Foro it.*, 1984.

(19) Cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 199.

(20) Occorre ricordare che gli autoveicoli non concorrono (art. 12, comma 1, lett. l, del D.Lgs. n. 346/1990) alla formazione dell'attivo ereditario tassabile.

stabilmente esistenti (21), i marchi e i brevetti iscritti negli appositi registri) (comma 3, lett. a);
b) le azioni, le quote di società e le quote di partecipazione in enti che non siano società, purché abbiano nel territorio italiano la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale (e quindi indipendentemente dal luogo nel quale materialmente si trova il titolo e dal luogo nel quale la società è stata costituita) (comma 3, lett. b) (22);
c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, che siano stati emessi dallo Stato o da società o enti che abbiano nello Stato la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale (e quindi indipendentemente dal luogo nel quale materialmente si trova il titolo) (comma 3, lett. c);
d) i titoli rappresentativi di merci esistenti (23) nello Stato (quali la fede di deposito e la nota di pegno, previste agli artt. 1790 e 1791 c.c., che attestano al deposito nei magazzini generali; la polizza di carico, che riguarda il trasporto marittimo; e il duplicato della lettera di vettura, che concerne il trasporto di cose, prevista all'art. 1684 c.c.) indipendentemente quindi dal luogo di emissione di tale documentazione e dal luogo ove essa si trova (comma 3, lett. d);
e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, qualora il debitore (24), il trattario o l'emittente siano residenti in Italia (e quindi indipendentemente dal luogo nel quale materialmente si trova il titolo o dallo Stato nel quale la prestazione può essere pretesa) (comma 3, lett. e);
f) i crediti che risultino garantiti su beni esistenti in Italia, fino a concorrenza del valore dei beni stessi indipendentemente dalla residenza del debitore (si tratta quindi di crediti ulteriori rispetto a quelli di cui alla precedente lett. e) (comma 3, lett. f);
g) i beni viaggianti all'estero destinati però in territorio italiano o che siano vincolati al regime doganale della temporanea esportazione, di cui agli artt. 199 ss. del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (25) (terzo comma, lett. g).
Viceversa, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990, non sono da considerare esistenti in Italia e non possono quindi essere assoggettati ad imposta successoria, i beni temporaneamente presenti nello Stato, quali i beni viaggianti

nello Stato con destinazione finale all'estero (26) e quelli vincolati al regime doganale della temporanea importazione, di cui agli artt. 175 ss. del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (27).

Il momento nel quale occorre verificare la «esistenza» del bene in Italia, ai sensi della disciplina appena illustrata, è quello dell'apertura della successione, e non quello della accettazione dell'eredità da parte del chiamato (28): come noto, infatti, ai sensi dell'art. 459 c.c., l'effetto della accettazio-

Note:

(21) F. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 231: per l'art. 4 del codice della navigazione, infatti, la nave e l'aeromobile di nazionalità italiana, ovunque si trovino, si considerano parti del territorio nazionale.

(22) L'art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990, comma 3, lett. b), prevede che si presumono esistenti nel territorio dello Stato «le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale», ampliando con ciò il raggio di applicazione della norma rispetto a quanto precedentemente previsto dall'art. 2, terzo comma, n. 2, del D.P.R. n. 637/1972. Là dove, infatti, la vecchia disciplina faceva riferimento ad azioni o a quote delle sole società costituite nello Stato, o aventi quivi la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa, il corrispondente comma 3, lett. b), dell'art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990 è stato completato con l'indicazione delle «quote di partecipazione in enti diversi dalle società» e col riferimento alla «sede legale» (cfr. C.M. 15 marzo 1991, n. 17/350134, in *Corr. Trib.* n. 15/1991, pag. 1133).

(23) L'aggettivo «esistenti» dovrebbe riferirsi non alle «merci» ma ai «titoli», di modo che sarebbe rilevante il titolo esistente in Italia (indipendentemente dal luogo della sua emissione) e non il luogo ove si trova la merce rappresentata da detto titolo: cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *op. cit.*, pag. 23; G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 201; A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 31; e circolare ABI, Serie tributaria, n. 7 del 5 febbraio 1973.

(24) È, ad esempio, il caso del debito della banca italiana verso il defunto creditore residente all'estero pari al saldo attivo del conto corrente: cfr. R.M. 28 febbraio 1975, n. 320653, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Cfr. A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 31-32.

(25) Si tratta delle merci «spedite fuori del territorio doganale per essere sottoposte a determinati trattamenti (...) quando i prodotti da ottenersi a seguito di tali trattamenti sono destinati a essere reimportati nel territorio medesimo»: art. 199, comma 1, del D.P.R. n. 43/1973.

(26) Cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pagg. 198-199, il quale sottolinea come i beni in questione debbano «trovarsi nel territorio italiano non in modo occasionale e precario, ma in virtù di una specifica destinazione loro imposta dal *de cuius*». Pertanto, «i beni che accompagnano lo sfortunato turista deceduto in Italia non saranno quindi tassabili».

(27) Si tratta delle merci «introdotte nel territorio doganale per essere sottoposte a determinati trattamenti (...) quando i prodotti da ottenersi a seguito di tali trattamenti sono destinati a essere riesportati fuori del territorio medesimo»: art. 175, primo comma, del D.P.R. n. 43/1973.

(28) Cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, 1993, pag. 198.

ne dell'eredità «risale al momento nel quale si è aperta la successione».

I titoli in serie o di massa diversi dalle azioni

In base a quanto previsto dall'art. 2, terzo comma, del D.P.R. n. 637/1972, si considerano esistenti nel territorio dello Stato, oltre alle obbligazioni e ai titoli similari emessi in serie, anche i «titoli in serie o di massa diversi dalle azioni».

Ne consegue quindi che mentre per le azioni, le quote di società e le partecipazioni in enti diversi dalle società, è del tutto irrilevante il luogo in cui esse materialmente si trovino al momento del loro trasferimento *mortis causa*, in quanto si deve invece avere riguardo a dove sono situate la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa o dell'attività diversa da quella imprenditoriale; le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni invece si presumono sempre esistenti in Italia quando emessi nello Stato, mentre, se emessi all'estero e non esistenti in Italia, la loro soggezione all'imposta di successione è condizionata al fatto che, al momento dell'apertura della successione, la sede legale, quella dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'ente emittente si trovino in territorio italiano.

I titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, di cui all'art. 2, comma 3, lett. c), utilizzando «suggerimenti» rinvenienti dalla materia delle imposte sui redditi (29), potrebbero ad esempio essere individuati anche in quelli elencati nell'art. 44, comma 2, del T.U.I.R. e quindi nei seguenti:

- i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a), b) e d), la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale

OSSERVAZIONI CRITICHE

Titoli diversi dalle azioni

Mentre per le azioni, le quote di società e le partecipazioni in enti diversi dalle società, è del tutto irrilevante il luogo in cui esse materialmente si trovino al momento del loro trasferimento *mortis causa*, in quanto si deve invece avere riguardo a dove sono situate la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa o dell'attività diversa da quella imprenditoriale; le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni si presumono sempre esistenti in Italia quando emessi nello Stato, mentre, se emessi all'estero e non esistenti in Italia, la loro soggezione all'imposta di successione è condizionata al fatto che, al momento dell'apertura della successione, la sede legale, quella dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'ente emittente si trovino in territorio italiano.

i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi (il comma 2, lett. a, dell'art. 44 del T.U.I.R. assimila questi titoli alle azioni);

- i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli, autorizzate ai sensi dell'art. 29 del R.D.L. 15 marzo 1927, n. 436, convertito nella legge 19 febbraio 1928, n. 510 (il comma 2, lett. c, n. 1, dell'art. 44 del T.U.I.R. assimila questi titoli alle obbligazioni);
- i titoli di massa che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta

alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa (il comma 2, lett. c, n. 2, dell'art. 44 assimila questi titoli alle obbligazioni).

Il credito d'imposta

I principi adottati dal legislatore italiano, e sopra illustrati, potrebbero tuttavia portare alla conseguenza che i beni situati all'estero (nell'ipotesi appunto che l'autore della successione risieda in Italia al momento della morte) siano assoggettati a una doppia imposizione, e cioè sia in forza delle norme fiscali dello Stato italiano, sia in forza di quelle del Paese in cui sono situati i beni in questione.

Contro tale inconveniente, le cui conseguenze potrebbero portare alla violazione del principio costituzionale di capacità contributiva (per duplicità di

Nota:

(29) Cfr. F. Napolitano, «Il tributo successorio e le società», in *Le Società* n. 2/1991, pag. 172.

prelievo in occasione di un medesimo presupposto impositivo), l'ordinamento italiano ha dunque preordinato il cd. istituto del credito d'imposta, previsto all'art. 26, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 346/1990, in base al quale dall'ammontare del tributo successorio devono essere detratte «le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione ai beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali».

Tale normativa in tema di credito d'imposta era già prevista con le stesse modalità dalla previgente legislazione (30) ma con un limite che il nuovo Testo Unico non ha recepito perché probabilmente in forte odore di incostituzionalità per la solita ragione del rischio di doppia imposizione: nel caso che l'attivo ereditario netto globale superasse il tetto di lire 100 milioni (oggi pari a 51.645,69 euro), l'art. 19, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 637/1972, consentiva infatti la detrazione solo di un terzo delle imposte pagate allo Stato estero per i beni ivi situati, permettendo invece l'intera detrazione per le eredità di minor valore. Una tale discriminazione tra le due ipotesi, secondo l'intenzione del legislatore, aveva la (oggi probabilmente insostenibile) funzione di «eliminare la doppia imposizione per i modesti patrimoni e mantenerla in misura rilevante per le grosse eredità al fine anche di evitare la fuga di capitale all'estero» (31).

L'«unilateralità» della normativa

Il credito d'imposta, attualmente previsto dalla normativa sull'imposta di successione, costituisce una misura adottata unilateralmente dall'ordinamento italiano (32) e unilateralmente applicabile, e cioè indipendentemente dalla «reciprocità» (e quindi indipendentemente dal fatto che analogo

SOLUZIONI OPERATIVE

Credito d'imposta

Per evitare che i beni situati all'estero, nell'ipotesi che l'autore della successione risieda in Italia al momento della morte, siano assoggettati a una **doppia imposizione**, l'ordinamento italiano ha preordinato il cd. istituto del credito d'imposta in base al quale dall'ammontare del **tributo** successorio devono essere **detratte le imposte** pagate ad uno **Stato estero**, in dipendenza della stessa successione ed in relazione ai beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione **proporzionale al valore** dei **beni** stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

principio sia accolto dalla legislazione del Paese ove si trovano i beni che sono oggetto di tassazione da parte dello Stato italiano) e pure indipendentemente dalla circostanza che esistano o meno sul punto leggi straniere, convenzioni, patti, trattati o accordi bilaterali che disciplinino la materia delle doppie imposizioni.

I trattati stipulati dall'Italia

Tali trattati, invero, sono stati stipulati tra l'Italia e un ristretto numero di Paesi, in epoca precedente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 637/1972, in maniera appunto da evitare le doppie imposizioni in materia di imposta

di successione, e precisamente con (33):

- a) Israele: legge 12 aprile 1973, n. 201;
- b) Danimarca: legge 18 marzo 1968, n. 649;
- c) Grecia: legge 18 marzo 1968, n. 524;
- d) Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord: legge 9 agosto 1967, n. 793 (34);
- e) Svezia: legge 13 marzo 1958, n. 280;
- f) Stati Uniti d'America: legge 19 luglio 1956, n. 943 (35).

Note:

(30) Cfr. R. Dini, «Le disposizioni generali sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni», in *Boll. trib.*, n. 8/1973, pag. 687.

(31) Relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 637/1972.

(32) Cfr. E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 14.

(33) Cfr. G. Gallo Orsi, *L'imposta sulle successioni (Commento al decreto 26 ottobre 1972, n. 637 e successive modificazioni)*, Torino, 1976, pag. 458 ss.

(34) Cfr. E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 68.

(35) Circa il trattamento tributario applicabile alle azioni e obbligazioni di una società americana con sede negli Stati Uniti, devolute in eredità da un cittadino americano, non residente in Italia al momento dell'apertura della successione ma ivi deceduto, è stato considerato (R.M. 4 giugno 1987, n. 300560, in *Banca Dati BIG, IPSOA*) che «poiché ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione l'art. 3, lett. c), della Convenzione Italia USA per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposta sulle successioni, prevede che i beni in questione debbano considerarsi esistenti negli Stati Uniti, e posto, altresì, che ai sensi dell'art. 2, terzo comma, del D.P.R. n. 637/1972, devo-

(segue)

L'ufficio competente

Tra le «Disposizioni generali» contenute nel Titolo I D.Lgs. n. 346/1990 si trovano anche la norma circa l'individuazione dell'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e il criterio per la determinazione dell'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni (36).

Forse questa collocazione nelle «Disposizioni generali» è inopportuna, poiché la norma sull'ufficio competente per le successioni e quella sull'ufficio competente per le donazioni probabilmente meglio sarebbero state posizionate nelle rispettive «parti speciali» del Testo Unico (37).

Comunque, secondo il disposto dell'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, che opera una «distribuzione orizzontale» (38) della competenza territoriale degli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, la successione deve essere dichiarata:

- a) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate «nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto»; ovvero:
- b) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate di Roma

Note:

(segue nota 35)

no invece considerarsi esistenti in Italia solo le obbligazioni di cui trattasi, si conviene nel parere di codesta Direzione Generale, la quale ritiene che dovranno assoggettarsi ad imposta negli Stati Uniti sia le azioni che le obbligazioni, mentre dovranno assoggettarsi ad imposta in Italia soltanto le obbligazioni. Ne deriva che, ai sensi dell'art. 5 della medesima Convenzione, gli Stati Uniti dovranno concedere sulla propria imposta una detrazione per l'ammontare dell'imposta applicabile in Italia in relazione alle predette obbligazioni».

Da sottolineare, su questo punto, che mentre il previgente art. 2, terzo comma, n. 3, del D.P.R. n. 637/1972 considerava esistenti nello Stato «le obbligazioni e gli analoghi titoli in serie emessi nello Stato e quelli emessi all'estero che si trovino nello Stato», l'art. 2, comma 3, lett. c), del D.Lgs. n. 346/1990 prende invece in considerazione le sole obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, che siano stati emessi dallo Stato o da

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Interpretazione di «residenza»

— Il significato da attribuire al termine «residenza» contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 346/1990 ha destato perplessità in quanto si tratta di comprendere **se** la legge faccia riferimento a un **dato «formale»**, e cioè alla residenza anagrafica, **oppure** a un **dato «sostanziale»**, vale a dire alla effettiva dimora abituale, indipendentemente dal dato anagrafico.

— La legge successoria deve essere interpretata anche con criteri che consentano di dedurre **modalità operative** dotate di **sufficiente certezza**, sia per il contribuente, sia per l'amministrazione: e, quindi, **parrebbe più corretta la soluzione** che prediliga il **dato formale** rispetto a quello sostanziale.

società ed enti che abbiano nel territorio dello Stato la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

Una tale modifica potrebbe forse dare l'impressione che la norma vigente sia di portata inferiore rispetto alla precedente e che determini l'esclusione di quelle obbligazioni che, emesse all'estero, si trovino tuttavia in Italia al momento dell'apertura della successione; in realtà nulla è cambiato in quanto tale fattispecie ricade nella sfera di applicazione dei commi 1 e 2 dell'art. 2, in base ai quali, se il *de cuius* era residente in Italia, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti *mortis causa*; se invece il *de cuius* risiedeva all'estero, l'imposta è dovuta relativamente ai beni e ai diritti esistenti in Italia, tra i quali sono ricomprese le obbligazioni emesse all'estero qualora esse si trovino nello Stato italiano.

(36) Rispetto al previgente art. 35 del D.P.R. n. 637/1972, pur essendo in presenza di un contenuto sostanziale identico, si nota un'impostazione testuale lievemente dissimile. Infatti l'art. 35 parlava di ufficio competente

«a ricevere la dichiarazione ed a procedere all'accertamento ed alla liquidazione e riscossione dell'imposta», mentre l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990 fa riferimento all'ufficio competente «per l'applicazione dell'imposta alle successioni»; inoltre, se l'art. 35, terzo comma, del D.P.R. n. 637/1972 prevedeva per l'ufficio l'obbligo di rilasciare ricevuta delle dichiarazioni presentate, l'art. 6 del testo unico non prevede nulla in merito. Si tratta, comunque, di differenze esclusivamente sistematiche: il legislatore del testo unico ha infatti ritenuto più opportuno trasferire al comma 1 dell'art. 28 (rubricato «Dichiarazione della successione») la specificazione che «la dichiarazione della successione deve essere presentata all'ufficio del registro competente», aggiungendo, immediatamente dopo, l'obbligo dell'ufficio di rilasciare la ricevuta di presentazione (l'ufficio è altresì obbligato al rilascio, se richiesto da persona legittimata, di copia della dichiarazione stessa: R.M. 2 agosto 1985, n. 281220, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Inoltre, quanto al problema di individuare l'ufficio competente per la liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione, per la rettifica della dichiarazione e per la liquidazione della maggiore imposta e per la riscossione della medesima, nel testo unico si è ritenuto di disciplinare tali questioni nelle sedi opportune e cioè, rispettivamente, negli artt. 33, 34 e 36, nei quali si dà evidentemente per ovvio presupposto che l'ufficio competente per tali operazioni sia quello dell'ultima residenza del *de cuius*, ove è stata presentata la dichiarazione.

(37) Cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla L. 30-12-1991*, n. 413, Torino, 1993, pag. 48-49.

(38) A. Uricchio, «Commento all'art. 6, ufficio competente», in N. D'Amati, *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, pag. 60.

se l'ultima residenza del defunto era «all'estero o non è nota» (39).

Quest'ultima previsione, mai formalmente abrogata, deve intendersi tuttavia superata dal disposto dell'art. 15, comma 3, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, per il quale «nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma».

L'ultima «residenza» del defunto

Il significato da attribuire al termine «residenza» contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 346/1990 ha destato perplessità in quanto si tratta di comprendere se la legge faccia riferimento a un dato «formale» (e cioè alla residenza anagrafica) oppure a un dato «sostanziale» (vale a dire alla effettiva dimora abituale, indipendentemente dal dato anagrafico). Invero, in base all'art. 43, comma 2, c.c., «la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale», cosicché, rappresentando la residenza una situazione di fatto, essa può provarsi con qualunque mezzo e non soltanto, quindi, con i certificati anagrafici (40). Va ancora notato che, ai sensi dell'art. 44, comma 1, c.c., «il trasferimento della residenza non può essere opposto ai terzi di buona fede» (nel cui ambito probabilmente rientra anche lo Stato) «se non è stato denunciato nei modi prescritti dalla legge»; e che, ai sensi dell'art. 31 delle disposizioni di attuazione del codice civile, «il trasferimento della residenza si prova con la doppia dichiarazione fatta al comune che si abbandona e a quello dove si intende fissare la dimora abituale. Nella dichiarazione fatta al comune che si abbandona deve risultare il luogo in cui è fissata la nuova residenza».

Ora, dopo un non eludibile riferimento alla decisione (41) che ha ritenuto la regolarità della presentazione della dichiarazione di successione all'ufficio del registro del luogo dove il defunto era solito avere la propria dimora, anche se questo non coincideva con il luogo della residenza anagrafica, parimenti non dovrebbe essere in dubbio che la legge successoria debba essere interpretata anche con criteri che consentano di dedurre modalità operative caratterizzate da sufficiente certezza (sia per il con-

tribuyente, che deve adempiere il proprio obbligo tributario, sia per l'amministrazione, che deve effettuare la propria attività di controllo): e, quindi, parrebbe più corretta (42) la soluzione che prediliga il dato formale (la residenza anagrafica) rispetto a quello sostanziale (l'effettiva dimora, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche) (43).

Tra l'altro, che per il Testo Unico dell'imposta di successione e donazione, il termine «residenza» coincida con il concetto di «residenza anagrafica», lo si dovrebbe dedurre indirettamente (oltre che dal rilievo secondo il quale alla dichiarazione di successione, ai sensi dell'art. 30, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990, vanno allegati alcuni certificati anagrafici riguardanti il defunto, dai quali non può che emergere il solo dato formale della residenza anagrafica) anche da un dato testuale, e cioè dal disposto del comma 1 dell'art. 48 (rubricato «Divieti e obblighi a carico di terzi») secondo il quale «gli ufficiali dello stato civile devono trasmettere all'ufficio del registro competente, nei primi quindici giorni di ogni trimestre, l'elenco delle persone residenti nel comune della cui morte hanno avuto notizia nel trimestre precedente, con l'indicazione dell'indirizzo e con lo stato di famiglia di ciascuna».

Tale obbligo è evidentemente volto al fine di consentire all'ufficio di controllare la presentazione delle dichiarazioni di successione relative ai defunti già anagraficamente residenti nel territorio della propria giurisdizione.

Note:

(39) Cfr. Comm. trib. centr., 18 luglio 1986, n. 6423, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(40) Cfr. A. Torrente e P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1981, pagg. 91 ss.

(41) Comm. trib. I grado Sulmona, 28 giugno 1980, n. 74, in *il fisco*, 1981, pag. 739.

(42) L'opinione contraria, nel senso che il contribuente potrebbe pretendere di incardinare il procedimento di applicazione del tributo successorio sia presso l'ufficio fiscale competente in ragione della «residenza anagrafica» del defunto sia presso l'ufficio fiscale competente in ragione del dato sostanziale della «abituale dimora» (e che dunque vi sarebbe, a seconda della scelta del contribuente, una competenza concorrente, ma equivalente, di entrambi detti uffici), si legge in G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *op. cit.*, pag. 49.

(43) Nel senso della prevalenza della residenza anagrafica cfr. G. Gallo Orsi, *L'imposta sulle successioni (Commento al decreto 26 ottobre 1972, n. 637 e successive modificazioni)*, Torino, 1976, pag. 261.

La presentazione della dichiarazione ad ufficio incompetente

La questione dell'individuazione dell'ufficio competente è strettamente connessa ai problemi che insorgono in caso di presentazione della dichiarazione di successione ad un ufficio incompetente (44).

La questione viene esplicitamente (ma parzialmente) disciplinata dall'art. 31, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990 che così dispone: «La presentazione ad ufficio del registro diverso da quello competente si considera avvenuta nel giorno in cui la dichiarazione è pervenuta all'ufficio competente» (e va rimarcato che, nel precedente art. 28, comma 1, la legge sottolinea che «la dichiarazione della successione deve essere presentata all'ufficio del registro competente»).

Questa norma, pertanto, innanzitutto esclude a priori la possibilità, per l'ufficio incompetente che riceve la dichiarazione, di procedere alla liquidazione e all'accertamento dell'imposta nonché alla sua riscossione (in tal caso si verterebbe pur sempre nel caso dell'omissione o, addirittura, dell'inesistenza della dichiarazione e dell'indebito pagamento del tributo). Occorre, quindi, concludere che, competente a ricevere la dichiarazione di successione, a liquidare l'imposta in base alla dichiarazione, a procedere poi alla rettifica della dichiarazione e alla liquidazione della maggiore imposta e alla riscossione del tributo, è sempre e solo (salvo il caso del defunto estero-residente) l'ufficio del registro dell'ultima residenza anagrafica del defunto (si tratta quindi di una competenza «inderogabile») (45).

La norma recata dall'art. 31, comma 4, del D.Lgs. n. 346/1990, peraltro, evidentemente prefigura (senza affermarlo in modo esplicito) un procedimento d'ufficio che ha come presupposto il dovere dell'ufficio adito dal contribuente di accertare la

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Presentazione della dichiarazione ad ufficio incompetente

— Vi è il rischio che, nel caso in cui pervenga ad ufficio incompetente una dichiarazione di successione il cui **termine** di presentazione sia **prossimo alla scadenza**, la dichiarazione di successione pervenga all'ufficio competente, ma fuori termine, e che essa sia, di conseguenza, considerata tardiva.

— L'amministrazione finanziaria, pur affermando che non si può configurare alcuna responsabilità a carico dell'ufficio territorialmente incompetente se la dichiarazione erroneamente pervenuta è stata inoltrata intempestivamente all'ufficio competente, ha raccomandato ai propri uffici di provvedere, nei limiti delle proprie possibilità operative, al **sollecito invio all'ufficio competente**.

propria competenza (46) e che, conseguentemente, è volto a far pervenire la dichiarazione di successione all'ufficio competente, ad opera dell'ufficio incompetente che ha ricevuto (e non respinto) la dichiarazione di successione stessa; se infatti così non fosse, e se cioè la presentazione della dichiarazione di successione all'ufficio competente (dopo che la stessa è stata presentata all'ufficio non competente) rimanesse un onere/obbligo del contribuente (e non un obbligo dell'ufficio adito per errore, di veicolare la dichiarazione verso l'ufficio competente) (47), è presumibile ritenere che la legge non si sarebbe espressa nel senso di cui al sopra riportato art. 31, comma 4, bensì nel senso

che la dichiarazione di successione presentata all'ufficio incompetente avrebbe dovuto considerarsi come mai presentata all'amministrazione finanziaria (tanto è vero che la stessa amministrazione (48) si è peritata di sollecitare gli uffici periferici

Note:

(44) Su questo problema, nel vigore del R.D. n. 3270/1923, cfr. anche C. De Bono, «Denuncia di successione presentata ad un ufficio territorialmente incompetente», in *Riv. dir. fin.*, 1959, II, pag. 159.

(45) In tal senso cfr. G. Gaffuri, *op. cit.*, pag. 343.

(46) Cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla L. 30-12-1991, n. 413*, Torino, 1993, pag. 51.

(47) Spunti in tal senso indubbiamente si traggono, oltre che dal generale riferimento «al principio della collaborazione e della buona fede» che deve informare «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria» di cui all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante lo «Statuto dei diritti del contribuente»), anche, in particolare, dalla norma di cui all'art. 6, comma 2, dello «statuto» stesso, per la quale «l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito».

(48) Cfr. C.M. n. 17/350134 del 1991, cit.

aditi per errore dal contribuente con una dichiarazione da presentare altrove, a far tempestivamente pervenire la pratica all'ufficio competente).

Anche se l'ufficio incompetente si attiva per far pervenire la dichiarazione all'ufficio competente, vi è purtuttavia il rischio che, nel caso in cui pervenga ad ufficio incompetente una dichiarazione di successione il cui termine di presentazione (art. 31 del D.Lgs. n. 346/1990) sia prossimo alla scadenza, la dichiarazione di successione finalmente bensì pervenga all'ufficio competente, ma fuori termine, e che essa sia, di conseguenza, considerata tardiva (con le relative conseguenze di cui all'art. 50 del D.Lgs. n. 346/1990, salvo il temperamento rappresentato dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di «ravvedimento»).

Su quest'ultimo tema, l'amministrazione finanziaria (49), pur affermando che non si può configurare alcuna responsabilità a carico dell'ufficio territorialmente incompetente nel caso in cui la dichiarazione erroneamente pervenuta sia stata inoltrata intempestivamente all'ufficio competente, ha raccomandato ai propri uffici - a salvaguardia dello stesso interesse erariale, onde evitare ritardi nella liquidazione del tributo dovuto - ove pervengano dichiarazioni per le quali essi siano incompetenti, di provvedere direttamente, nei limiti delle proprie possibilità operative, al sollecito invio all'ufficio competente (50), ovvero, qualora lo ritengano più opportuno, se la scadenza del termine risultasse molto ravvicinata, di darne tempestiva comunicazione al contribuente, invitandolo a provvedere di conseguenza.

L'ufficio competente per la registrazione delle donazioni dirette e indirette

L'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 346/1990 dispone che «la competenza per l'applicazione dell'imposta alle donazioni è determinata secondo le disposizioni relative all'imposta di registro».

Posto che la donazione è un atto rogato necessariamente da un notaio, il rinvio all'imposta di registro deve essere individuato alla norma recata dal comma 1 dell'art. 9 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ove si afferma che competente a registrare gli atti pubblici è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione risiede il pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione.

Qualora peraltro la liberalità (ad esempio: la dona-

zione indiretta) non risulti da atto pubblico, ma da scrittura privata non autenticata, non essendoci il criterio di collegamento attivato dalla presenza del pubblico ufficiale, la registrazione può avvenire presso qualsiasi ufficio periferico dell'amministrazione finanziaria (51).

Note:

(49) Cfr. C.M. n. 17/350134 del 1991, cit., che quindi inverte il precedente atteggiamento di non collaborazione dell'amministrazione con il contribuente che avesse adito l'ufficio incompetente (cfr. C.M. 2 agosto 1982, n. 63/1789, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

(50) Con ciò pertanto si esclude in radice che la presentazione ad ufficio incompetente possa far ritenere la nullità della dichiarazione di successione: cfr. sul punto A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 60.

(51) Cfr. A. Uricchio, *op. loc. cit.*, pag. 61.