

Risposta n. 90/2024

OGGETTO: Imposta di successione in caso di trust testamentario.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il *trust* istante (di seguito "*Trust*" o "*Istante*"), per il tramite del *Trustee*, rappresenta di essere stato istituito in Italia con atto del 2021 dalla *Disponente* (di seguito anche "*de cuius*"), residente in Italia, e di essere regolato dalla legge di Jersey del 1984.

Il *Beneficiario* del *Trust* è il figlio della *Disponente* o, in sua mancanza, il coniuge dello stesso o, in sua mancanza, una *Fondazione*.

La durata del *Trust* è stabilita al compimento del 75esimo anno di età del *Beneficiario* o, in sua mancanza, del coniuge o, in sua mancanza, al 31 dicembre 2050.

L'*Istante* evidenzia che la *Disponente* è deceduta nel 2022 disponendo delle proprie sostanze con testamento pubblico con il quale ha nominato proprio erede universale il *Trust*.

Il patrimonio della *Disponente* è composto da beni immobili situati in Italia e da beni mobili.

Il *Trustee*, quale soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione, ha incaricato un notaio di porre in essere i relativi adempimenti e, pertanto, chiede chiarimenti in ordine alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* osserva che nel caso di specie non si applica l'imposta di successione in quanto non si è prodotto alcun arricchimento in capo al *Trustee* e che le imposte ipotecaria e catastale in relazione ai beni immobili presenti nell'asse ereditario siano dovute in misura fissa.

Al riguardo, l'*Istante* richiama la circolare 20 ottobre 2022, n. 34/E che, con riferimento alla fiscalità indiretta del *trust*, accoglie il principio della tassazione "*in uscita*", ovvero dell'applicazione dell'imposta di successione e donazione e delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale al momento dell'effettiva attribuzione dei beni segregati in *trust* ai beneficiari, precisando che gli atti di apporto di beni al *trust* non comportano l'attribuzione definitiva al *trustee* che è tenuto solo ad amministrare e a custodire il fondo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un ritrasferimento ai beneficiari del *trust*.

Secondo l'*Istante*, tali conclusioni sono applicabili sia quando l'apporto al *trust* avviene con atto tra vivi e sia quando avviene *mortis causa*, come nel caso di specie.

L'*Istante* ritiene, quindi, di poter produrre la dichiarazione di successione in questione in modalità cartacea presso l'Ufficio competente. Al riguardo richiama quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella risposta FAQ pubblicata il 5 aprile 2023 sul sito dell'Agenzia delle entrate che prevede la possibilità di presentare in via telematica la dichiarazione di successione in favore di un *trust* a condizione che il *trustee* sia una persona fisica e non rientri tra gli eredi e che nel testamento non vi siano indicati altri soggetti destinatari di beni diversi dal *trust* e dai suoi beneficiari e che, inoltre, nella predetta risposta è stato precisato che in tutti i casi in cui non sia possibile inviare la dichiarazione telematica sarà possibile rivolgersi all'ufficio competente in base all'ultimo domicilio del *de cuius* ed effettuare la dichiarazione tramite il modello cartaceo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istituto del *trust* ha trovato ingresso nell'ordinamento interno con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ad opera della legge 16 ottobre 1989, n. 364 e in vigore dal 1° gennaio 1992.

Detto istituto si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito "*disponente*" (o *settlor*), con un negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi, trasferisce ad un altro soggetto, definito "*trustee*", beni (di qualsiasi natura), affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente

con quanto previsto dall'atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo.

L'effetto principale dell'istituzione di un *trust* è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in *trust* costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

L'articolo 2 della citata Convenzione, oltre a fornire la definizione di *trust*, ne individua le caratteristiche essenziali, ovvero:

«a) i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee;

b) i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee;

c) il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge».

Con riferimento all'imposizione indiretta di *trust* validamente costituiti, con la circolare 20 ottobre 2022, n. 34/E è stato chiarito che, in via generale, l'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il *trust* e gli atti con cui il disponente dota il *trust* di beni, vincolandoli agli scopi del *trust*, non sono assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni poiché, in linea con l'orientamento della Corte di Cassazione, tali atti non comportano l'attribuzione definitiva dei beni al *trustee* che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un ritrasferimento ai beneficiari del *trust*.

Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in *trust* ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'articolo 2, comma 47 del decreto legge n. 262 del 2006 (cfr. circolare n. 34/E del 2022, par. 4.4.3).

Ai fini della determinazione dell'imposta da versare, le aliquote e le franchigie previste dall'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto legge n. 262 del 2006 sono individuate, all'atto dell'attribuzione dei beni, sulla base del rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.

Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale, la richiamata circolare 34/E del 2022 ha chiarito che le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione degli immobili o diritti reali immobiliari al *trust*, al momento della costituzione del vincolo di destinazione, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa mentre quelle eseguite in dipendenza di atti di attribuzione di beni immobili o diritti reali immobiliari dal *trustee* ai beneficiari sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

Il richiamato principio generale non muta nel caso in cui, come nel caso di specie, secondo quanto affermato nell'istanza, la dotazione dei beni nel *trust* da parte della *Disponente* è avvenuta *mortis causa*, mediante testamento con cui la stessa *Disponente* ha nominato quale erede universale il *Trust*.

Al riguardo, si richiamano le pronunce della Corte di Cassazione che più volte ha affermato che «*il trust può rispondere a finalità eterogenee: di garanzia; di liquidazione e pagamento; di solidarietà sociale; di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, pubbliche amministrazioni o altri soggetti (art. 2645 ter c.c.); può essere costituito per atto tra vivi o per testamento (...). L'elemento*

comune è l'effetto segregativo che si verifica perché i beni conferiti in trust non entrano nel patrimonio del trustee se non per la realizzazione dello scopo indicato dal settlor (...) effetto che si determina attraverso l'intestazione formale dei beni al trustee e l'attribuzione al medesimo di poteri gestori finalizzati alla realizzazione dello scopo (...)» e che «l'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal d.l. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, così come le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, saranno dovute non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost.» e che tale soluzione viene estesa ad «ogni tipologia di trust» (cfr. tra le altre sentenze nn. 410 del 10/01/2022, 8719 del 30/03/2021, 19167 del 17/07/2019).

Nel caso di specie, tenuto conto che la dichiarazione di successione non risulta attualmente inviabile per via telematica con il calcolo delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, è possibile effettuare l'adempimento dichiarativo mediante la presentazione del modello 4 cartaceo rivolgendosi presso l'ufficio territoriale competente in base all'ultimo domicilio del *de cuius*, come indicato nella FAQ del 5 aprile 2023.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della sua veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa la validità del *Trust* e circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)