

Risposta n. 359/2022

OGGETTO: Applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni alle partecipazioni segregate nel trust dal disponente a seguito della morte del disponente, nell'ipotesi in cui il trust sia stato dichiarato interposto ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 37, comma 3 del TUIR.

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

QUESITO

L'*Istante*, unitamente ai suoi fratelli e sorelle (di seguito congiuntamente "*Figli*" o "*Eredi*"), rappresenta di essere beneficiario di un *Trust*, istituito nel 2019 dal padre dell'*Istante* (di seguito "*Disponente*").

Il *Trust* è stato istituito nell'ottica di un complessivo passaggio generazionale e il *Disponente* ha vincolato e trasferito in *Trust* l'intera sua quota di partecipazione di socio accomandante nella società ALFA S.a.s. (di seguito "*Società*") pari all'86% del capitale sociale.

Ad oggi risultano beneficiari del *Trust* i *Figli* e i nipoti del *Disponente*.

Nel 2021, il *Disponente* è deceduto, aprendosi la successione a favore dei *Figli*, che non hanno ancora provveduto all'accettazione formale dell'eredità.

Nel 2021, l'Agenzia delle Entrate, nel fornire la risposta all'interpello presentato dal *Disponente* e dai propri *Figli* (cfr. risposta pubblicata il 1° dicembre 2021, n. 796)

ed avente ad oggetto la corretta tassazione dei redditi imputabili alla quota di socio accomandante segregata nel *Trust*, ha ritenuto il *Trust* non "*validamente operante sotto il profilo fiscale*" con conseguente assoggettamento a "*tassazione in capo al Disponibile*" dei redditi prodotti dal *Trust*.

Tanto premesso, l'*Istante*, in qualità di chiamato all'eredità del padre *Disponente* chiede di conoscere se, ai fini della presentazione della dichiarazione di successione e della liquidazione della relativa imposta, la predetta quota di socio accomandante debba essere ricompresa nell'attivo ereditario del *de cuius*.

Al riguardo, l'*Istante* evidenzia che il dubbio interpretativo sorge in quanto, al momento del decesso del *Disponente*, detta quota risultava segregata nel *Trust*, ritenuto, con risposta al predetto interpello, non validamente operante per quanto attiene l'imputabilità dei redditi relativi.

Pertanto, "*se dal un punto di vista civilistico la quota in oggetto non fa sicuramente parte della massa ereditaria del de cuius, data la piena validità ed efficacia della segregazione in Trust, sorge il dubbio se la citata risposta ad interpello sia o meno idonea ad esplicitare un qualche tipo di effetto anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che l'imposta sulle successioni e donazioni non sia applicabile alla quota societaria in esame in quanto tale quota non è civilisticamente caduta in successione.

L'*Istante* evidenzia che al momento della morte del *Disponente*, la quota di socio accomandante della *Società* non faceva parte del patrimonio di tale soggetto in quanto segregata nel *Trust*, i cui effetti giuridici non sono venuti meno a seguito della risposta ad interpello.

Secondo l'*Istante*, il giudizio di inopponibilità nelle imposte sui redditi,

formulato dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta delle indicazioni contenute nella circolare n. 61/E del 2010, non comporta alcuna conseguenza in termini di nullità, inesistenza o inefficacia di diritto civile.

Con riferimento alla predetta quota societaria, l'*Istante* ritiene che non si sia verificato alcun arricchimento, né incremento patrimoniale a favore degli eredi del *Disponente* e che, eventualmente, i soggetti che manifesteranno tale arricchimento saranno i beneficiari del *Trust* a cui il *Trustee* attribuirà in tutto o in parte tali quote.

Sarà al momento dell'attribuzione in tutto o in parte della quota ai beneficiari che la stessa quota sarà assoggettata al tributo successorio, in base all'orientamento univoco della Corte di Cassazione.

In caso contrario, qualora si dovesse ricomprendere la quota nell'attivo ereditario del *Disponente*, si determinerebbe un doppio momento impositivo e quindi una doppia tassazione all'interno dello stesso tributo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che con l'apertura della successione i diritti e i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo al *de cuius* al momento della sua morte si trasferiscono ad altri soggetti (eredi e/o legatari), ad esclusione di quei diritti che si estinguono perché strettamente legati alla persona.

La devoluzione ereditaria può avvenire per disposizioni di legge o mediante testamento: nel primo caso si parla di successione legittima (cfr. artt. 565 e seguenti del codice civile), nel secondo di successione testamentaria (cfr. artt. 587 e seguenti del codice civile).

L'articolo 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni prevedendone l'applicazione "*sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle*

disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346".

L'articolo 8 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 individua la base imponibile della predetta imposta nel valore globale netto dell'asse ereditario *"costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3"* e l'articolo 9 stabilisce che *"L'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti quelli non soggetti all'imposta a norma degli articoli 2, 3, 12 e 13."*

Nel caso di specie, secondo quanto affermato nell'istanza, in data 11 ottobre 2021, il *Disponente* è deceduto e si è aperta la successione in favore dei *Figli* che, come rappresentato nell'istanza, ancora non hanno provveduto all'accettazione formale dell'eredità.

Al riguardo, assume rilievo la circostanza che, secondo quanto affermato dall'*Istante*, al momento del decesso del *Disponente* la quota di partecipazione nella *Società* non faceva parte del patrimonio dello stesso in quanto segregata nel *Trust* e *"non è civilisticamente caduta in successione"*.

Pertanto, nel presupposto che, sotto il profilo civilistico, le partecipazioni in questione non siano cadute in successione, ma facciano tuttora parte del patrimonio segregato nel *Trust* e che il *Trustee* risulti il titolare della predetta quota di partecipazione di socio accomandante nella *Società*, nel rispetto del vincolo di destinazione impresso dall'Atto istitutivo del *Trust* medesimo, si ritiene, ai fini della presentazione della dichiarazione di successione e della determinazione della relativa imposta, che la predetta quota non debba essere ricompresa nell'attivo ereditario del *de cuius*.

Nel caso di specie, la circostanza che il *Trust* *"non può essere considerato*

validamente operante sotto il profilo fiscale", affermata nella richiamata risposta al precedente interpello, rileva ai soli fini dell'imputazione dei redditi, comportando che, come risulta dalla stessa risposta, *"i redditi formalmente prodotti dal Trust saranno assoggettati a tassazione in capo al Disponente"*.

Per completezza, si evidenzia che ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni all'istituto del *trust*, occorre far riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 2, commi da 47 a 49, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, con cui il legislatore, nel ripristinare l'imposta sulle successioni e donazioni, ne ha previsto l'applicazione anche agli *«atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e la costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346»* (cfr. articolo 2, commi da 47 a 49).

Secondo l'attuale orientamento della Corte di Cassazione la *«costituzione del vincolo di destinazione»* non integra un autonomo presupposto ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, ma è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale. Nel *trust*, tale trasferimento imponibile si realizza solo all'atto *«di eventuale attribuzione del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo»* (cfr. Cassazione, Sentenza n. 8082 del 23 aprile 2020). Conseguentemente, nel caso di specie, con riferimento alle partecipazioni in questione, l'imposta sulle successioni e donazioni troverà applicazione all'atto di attribuzione delle predette partecipazioni da parte del *Trustee* ai beneficiari.

Il presente parere viene reso sulla base della ricostruzione fornita, assunta acriticamente così come illustrata nell'istanza di interpello, nel presupposto della sua veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si ribadisce, altresì, che resta impregiudicato, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e

non rappresentati nell'istanza, possa condurre ad una diversa valutazione delle fattispecie in oggetto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)