

IL PROFILO TRIBUTARIO SECONDO LA LEGGE ITALIANA IN MATERIA DI *SUCCESSIONI E TRUST*

Milan, 8th July 2021
Speaker: Giacomo Previtali

Trust

- Il rapporto giuridico istituito da una persona (detta «disponente») in virtù del quale un dato soggetto (chiamato «*trustee*») gestisce un patrimonio nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno scopo prestabilito.
- Il trust determina un vincolo di segregazione di carattere reale sul patrimonio del disponente, che viene trasferito al *trustee*.



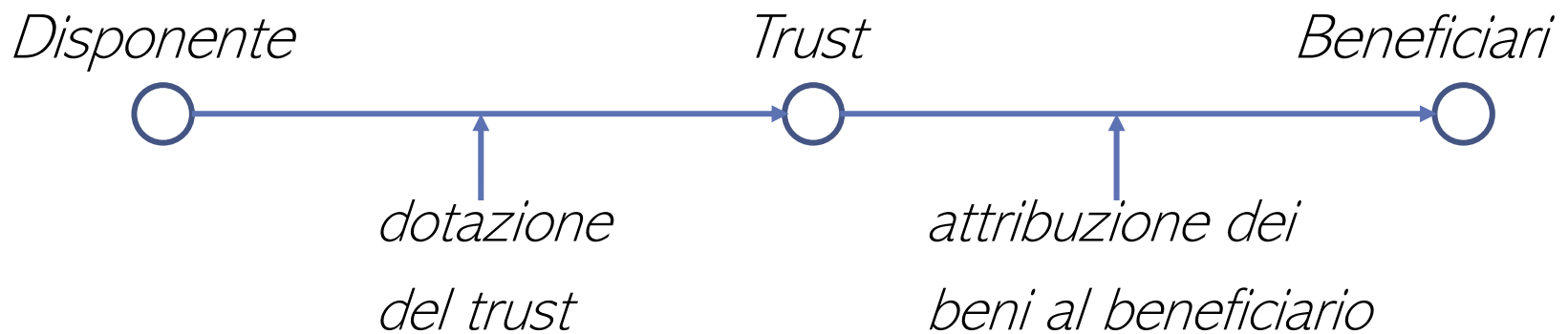
Trust – soggetti e tipologie

Generalmente disponente \neq trustee \neq beneficiario

Tipologia	Fattispecie	Commento
Trust autodichiarato	Disponente = trustee	L'AdE tende a considerare interposti/fittizi i trust in cui le attività continuano ad essere a disposizione del disponente (cfr. Circ. 43/2009).
Trust nullo	Disponente = trustee = beneficiario	È considerato nullo in quanto configura abuso dello strumento contrattuale e viola la Convenzione dell'Aja del 1985 (Cass. 12718/2017).
Trust trasparente	Beneficiari individuati	Il trust è costituito nell'interesse di uno o più beneficiari
Trust opaco o di scopo	Beneficiari non individuati	Il trust vincola il trustee a perseguire un determinato scopo.
Blind trust o trust cieco	Trust di durata limitata con divieto in capo al trustee di rendicontare al disponente le proprie scelte di gestione	È il trust a cui ricorrono soggetti che accedono a cariche pubbliche di alto profilo, al fine di assicurare che le decisioni da essi prese nella sfera pubblica non siano influenzate da interessi personali.

Trust - Imposizione indiretta

Il D.L. 262/2006, art. 2 co. 47 ss., prevede che l'imposta sulle successioni e donazioni si applichi anche alla «costituzione di vincoli di destinazione».



In quale fase si realizza il presupposto dell'imposta?

Trust - Imposizione indiretta

Giurisprudenza

Cass., Sentenza 16699/2019:

- per l'applicazione dell'imposta di donazione è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile;
- tale trasferimento:
 - *non è riscontrabile* né nell'atto istitutivo né nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee,
 - ma rinvenibile soltanto nell'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario.

Cfr. anche Cass. Ord. 31445/2018, Ord. 1131/2019, Ord. 13816/2021. Contra: Cass, Sent. 4482/2016.

Trust - Imposizione indiretta

Giurisprudenza

Sulla stessa linea la Sentenza Cass. 8082/2020, secondo cui:

- L'Agenzia delle Entrate sostiene l'**erroneo** convincimento che il conferimento di beni nel trust dia luogo a un reale trasferimento imponibile.
- In ogni tipologia di trust, l'imposta proporzionale:
 - *non andrà anticipata* né all'atto istitutivo, né a quello di dotazione, bensì
 - andrà riferita all'atto di attuazione/compimento del trust mediante **trasferimento finale** del bene al beneficiario».

Trust - Imposizione indiretta

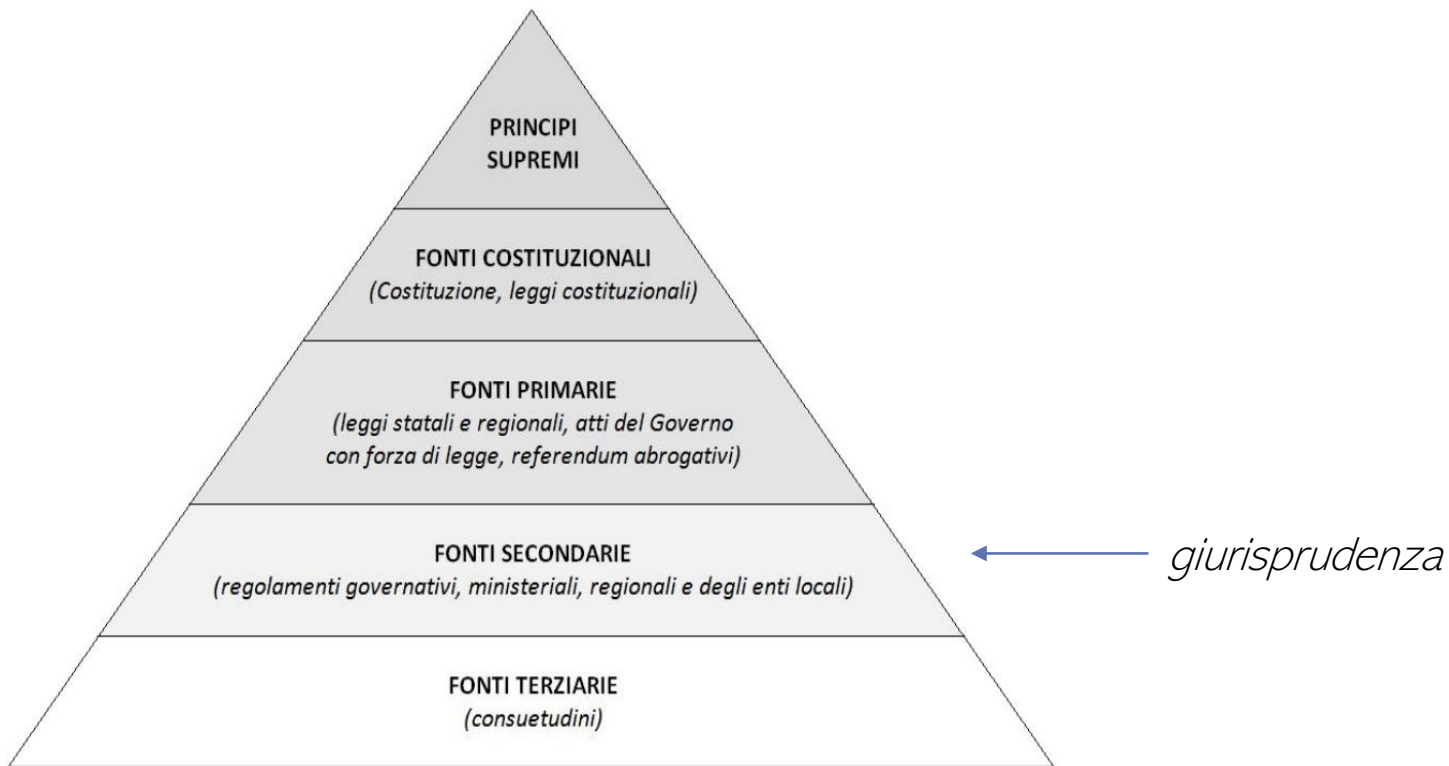
Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate tarda ad adeguarsi agli ultimi orientamenti giurisprudenziali.

Secondo la circ. 48/2007:

- la dotazione del trust con il quale vengono segregati determinati beni sconta l'imposta sulle donazioni con aliquote e franchigie determinate sulla base del rapporto di parentela o affinità esistente tra il disponente e i beneficiari finali.
- il successivo trasferimento finale ai beneficiari non sconta più imposizione.

Trust - Imposizione indiretta



N.B. Le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate non sono propriamente fonti del diritto ma documenti di prassi mirati ad indirizzare l'attività degli Uffici.

Trust - Imposizione indiretta

Agenzia delle Entrate

- In presenza di trust trasparente (cioè con beneficiari individuati), al fine della determinazione delle aliquote e delle franchigie, si considera il rapporto fra disponente e beneficiario (non rileva il *trustee*).

Beneficiario	Franchigia	Aliquota
Coniuge	1 milione €	4%
Parente linea retta	1 milione €	4%
Fratello o sorella	100.000,00 €	6%
Altri parenti *	-	6%
Altri soggetti	-	8%

- Nel caso di trust opaco (o di scopo, ossia senza beneficiari individuati), si applica l'aliquota massima (**8%**) senza franchigia.

* cfr. D.L. 262/2006, art. 2, co. 47 ss.

Trust - Imposizione diretta

Trust	Caratteristiche	Modalità di imposizione
Trasparente	Con beneficiari individuati	Redditi imputati per trasparenza ai beneficiari
Opaco	Senza beneficiari individuati	Redditi tassati direttamente in capo al trust
Misto	Parte del reddito accantonata e parte attribuita a beneficiari individuati	Trust assolve IRES sulla parte di redditi accantonata, il resto è imputato ai beneficiari.

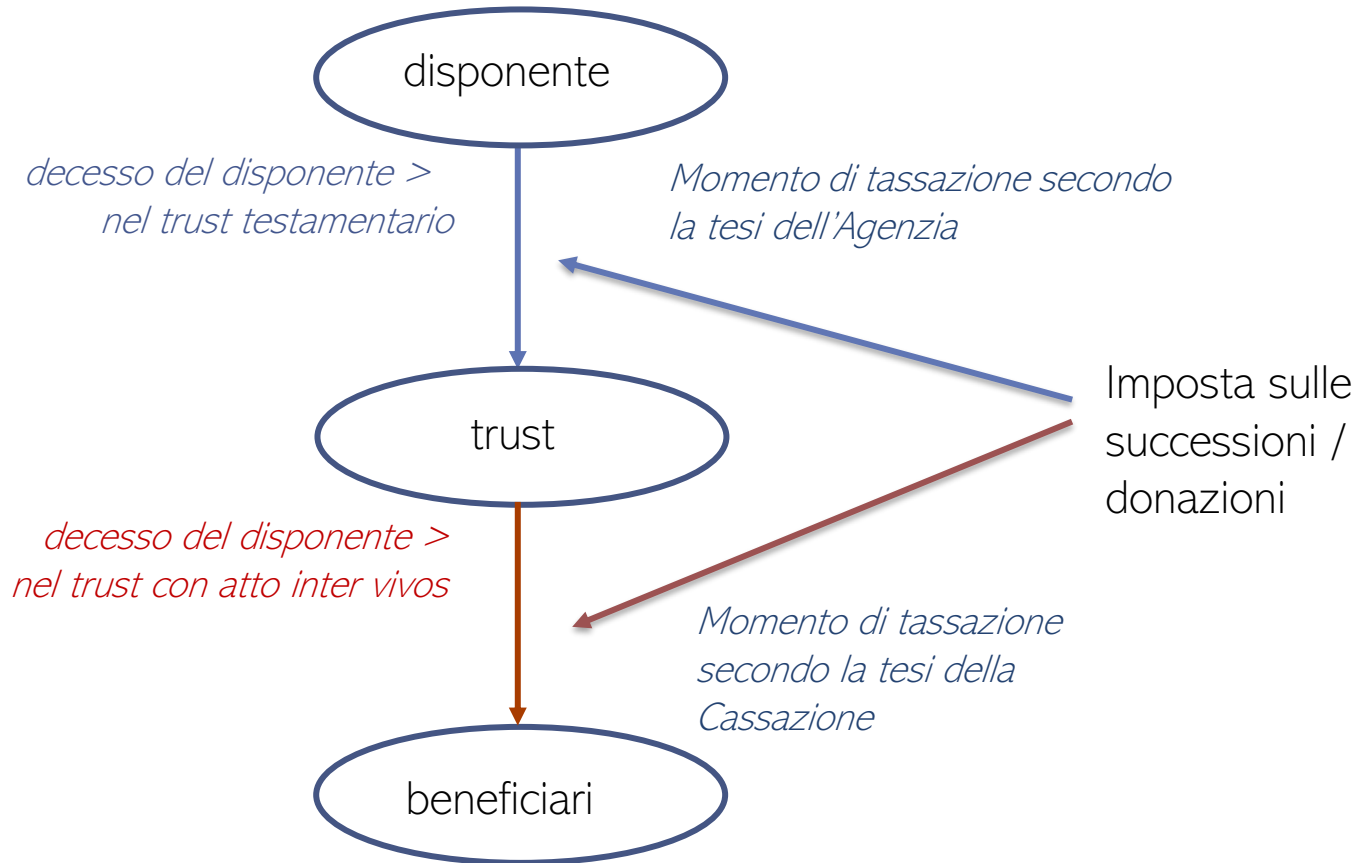
N.B. Secondo l'Agenzia delle Entrate, non possono essere considerati validamente operanti i *trust* che sono istituiti e gestiti per realizzare una mera interposizione nel possesso dei beni e dei redditi. È il caso dei trust nei quali l'attività del *trustee* risulti eterodiretta dalle istruzioni vincolanti riconducibili al disponente o ai beneficiari. Se, pertanto, il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte in capo al disponente >> ciò comporta che i redditi prodotti dal *trust* saranno assoggettati a tassazione in capo al disponente (AdE, circ. n. 61 del 27.12.2010, p. 5).

Successioni e Trust

Tipologia	Descrizione
Atto <i>mortis causa</i> (c.d. «trust testamentario»)	Trust istituito in una disposizione testamentaria, in cui il <i>de cuius</i> nomina il <i>trustee</i> e definisce il programma negoziale. Il trustee, per effetto del decesso del disponente, acquista la titolarità dell'attivo ereditario e lo deve destinare agli scopi individuati dal testatore.
Atto <i>inter vivos</i>	Trust con cui il disponente, in vita, trasferisce un determinato patrimonio al <i>trustee</i> , stabilendo che questi trasmetta quel patrimonio ai figli alla morte del disponente >> in questo caso i beni, che fuoriescono dal patrimonio del disponente prima del suo decesso, non cadono in successione e i beneficiari finali li acquisiscono direttamente dal <i>trustee</i> e non per successione <i>mortis causa</i> (Cass. SS.UU 12.07.2019 n. 18831).

Successioni e Trust

imposizione indiretta



Successioni e Trust

imposizione indiretta

Cassazione	Agenzia Entrate
Ordinanza 30821/2019	Risp. Interpello n. 371/2019
<i>A proposito del trust costituito con atto inter vivos</i>	<i>A proposito di trust testamentario</i>
<ul style="list-style-type: none">il <u>trasferimento dal “settlor” al “trustee” di immobili e partecipazioni sociali</u> per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest’ultimo, <u>non determina effetti traslativi.</u>	<ul style="list-style-type: none">la costituzione di un trust per testamento e <u>l’annessa dotazione patrimoniale prevede l’applicazione delle imposta sulle successioni e donazioni</u> avendo riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, al rapporto di parentela intercorrente fra il disponente ed il beneficiario.
> Tassazione in misura fissa	> Tassazione proporzionale

Successioni e Trust

profili internazionali – imposta successioni

Per la verifica della RESIDENZA FISCALE del trust si applicano le regole contenute nei commi da 3 a 5 dell'articolo 73 del DPR n. 917/86:

- Si considerano residenti in Italia gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o **l'oggetto principale in Italia** (co.3);
- L'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata (co. 4);
- In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (co.5).

Vi sono poi presunzioni di residenza per i trust esteri istituiti in Stati non appartenenti alla «white list»

Successioni e Trust

profili internazionali – imposta successioni

Convenzione Italia – Gran Bretagna per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni (L. 793/1967), in vigore anche in seguito a Brexit.

Punti chiave:

- Art. V – Quando l'imposta è applicata nel territorio di uno dei Paesi contraenti [es. Italia] sulla successione di una persona che al momento del suo decesso non era domiciliata in nessuna parte di tale territorio, ma era invece domiciliata in qualche parte del territorio dell'altro Stato contraente [es. UK], non si tiene conto, nel determinare l'ammontare dell'imposta [...], della proprietà situata al di fuori del territorio del primo Stato [es. Italia]
>> rileva il luogo in cui si trovano i beni
- Art. VI – Quando un paese contraente [es. Italia] applica l'imposta su **beni non situati nel suo territorio**, ma in quello dell'altro Paese contraente [es. UK], il primo stato [es. Italia] concede sull'ammontare della propria imposta [...] riferibile a tali beni, un credito uguale all'ammontare dell'imposta applicata nel territorio dell'altro Stato contraente [es. UK] riferibile a tali beni.
>> se l'imposta viene applicata nello stato di residenza, in cui non si trovano i beni, viene riconosciuto un credito di imposta.

Successioni e Trust

profili internazionali – imposta successioni

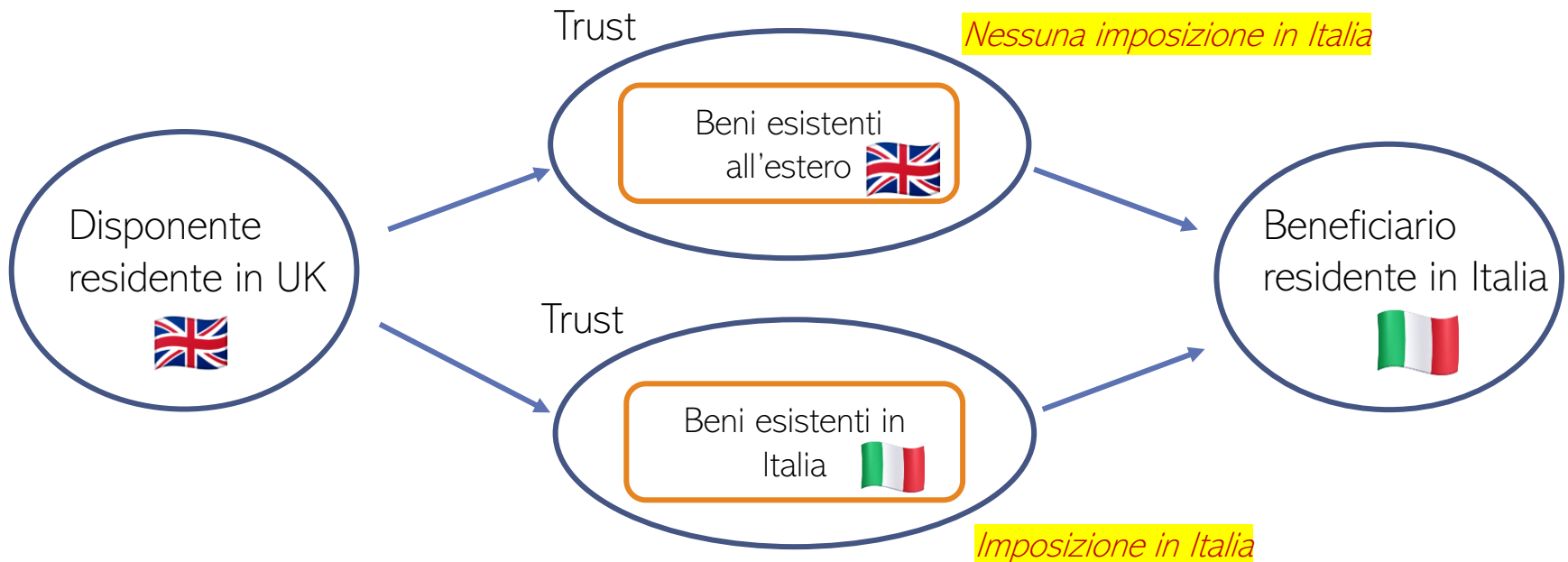
La ***normativa italiana***, all'art. 2 del Testo Unico di cui al D. Lgs 346/1990, stabilisce che:

- L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.
- Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.

Successioni e Trust

profili internazionali – imposta successioni

Regime impositivo in caso di decesso del disponente – Caso n. 1

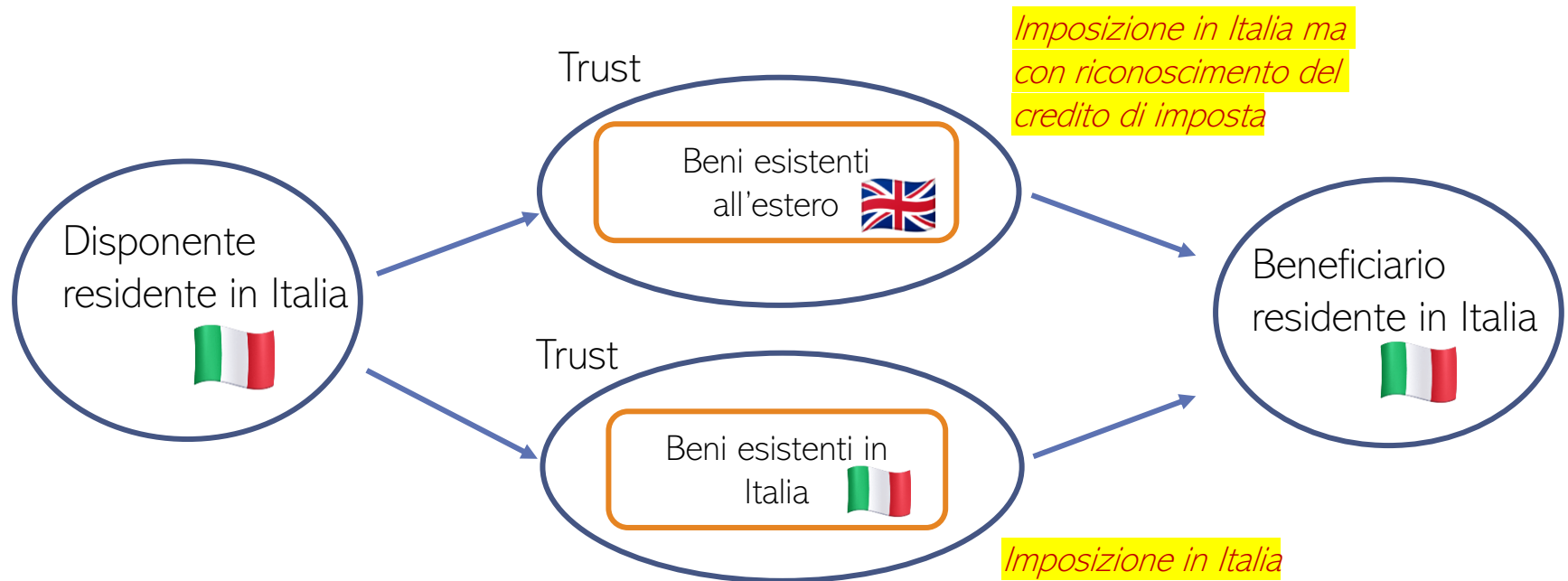


Cfr. AdE, risposta a interpello n. 351/2021

Successioni e Trust

profili internazionali – imposta successioni

Regime impositivo in caso di decesso del disponente – Caso n. 2



Q&A



www.sdcprevitali.com