

Risposta n. 176/2023

OGGETTO: Applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, a seguito della morte dell'interponente, alle partecipazioni segregate nel trust dichiarato interposto ai fini fiscali

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

QUESITO

L'*Istante*, unitamente ai suoi fratelli e sorelle (di seguito congiuntamente "*Figli*" o "*Eredi*"), rappresenta di essere beneficiario del *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 Disponente*" 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

Il presente parere rettifica quello precedentemente reso con la risposta n. 359 del 2022 concernente l'applicazione dell'imposta di successione.

«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 all'imposta a norma degli articoli 2, 3, 12 e 13."

Nel caso di specie, secondo quanto affermato nell'istanza, nel 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, a rettifica della risposta n. 359 del 2022, si osserva che, con riferimento alla fattispecie del *trust* interposto, con la recente circolare n. 34/E del 20 ottobre 2022 sono stati forniti chiarimenti in relazione agli effetti derivanti dalla qualificazione del *trust* quale soggetto interposto ai fini dell'imposizione indiretta con particolare riferimento all'ipotesi di decesso del soggetto disponente.

In particolare, il paragrafo 3.4 della circolare chiarisce che *«tenuto conto della interposizione del trust tra i beni e i diritti che compongono l'attivo ereditario di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 346 del 1990 sono inclusi anche quelli formalmente nella titolarità del trust, qualificato come interposto»*.

Con riferimento al *Trust* in argomento, nella precedente risposta all'interpello è stato affermato che *«seppur indirettamente attraverso il Guardiano, i "beneficiari lavoratori" possono ingerire nella gestione del Trust»* e che tale circostanza, sulla base dei chiarimenti della circolare n. 61/E del 2010, integra un'ipotesi di *"trust inesistente"*, atteso che in molti casi per l'operato del *trustee* è richiesto il parere o il consenso del *Guardiano* che risulta, di fatto, non indipendente dai beneficiari.

Nella predetta risposta ad interpello è stato concluso che *«il Trust in esame non può essere considerato validamente operante sotto il profilo fiscale»*, pertanto, in coerenza con la richiamata circolare 34/E del 2022, si ritiene che, a seguito del decesso

del *Disponente* (interponente), la predetta partecipazione debba essere inclusa tra i beni e i diritti che formano oggetto della successione e che compongono l'attivo ereditario di cui all'articolo 8 del d.lgs. n. 346 del 1990.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)