Risposta interpello Agenzia Entrate 18.5.2021 n. 351

Oggetto: Trattamento fiscale applicabile alle somme attribuite dal trustee al beneficiario finale di un trust statunitense

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

QUESITO

Tizia e le due figlie Caia e Sempronia (di seguito, congiuntamente, "*Istanti*" o "*Eredi*"), nella loro qualità di eredi, rispettivamente, del coniuge e padre (Mevio), hanno chiesto un parere in merito al corretto trattamento fiscale cui assoggettare le somme percepite dal *de cuius* in qualità di beneficiario finale di un trust statunitense ("*The Bruno A. Tramonti Living Trust*", di seguito "*Trust*").
Il *Trust* è stato istituito in data 18 gennaio 2007 in California (Stati Uniti) dallo zio del *de cuius*, cittadino statunitense (Filano), disponente e primo beneficiario del *Trust*, al quale era anche attribuito il potere di revoca, a sua discrezione, fino al momento della propria morte.
Il patrimonio del *Trust* è costituito esclusivamente da beni mobili (rapporti bancari e quote di fondo di investimento) collocati negli Stati Uniti. Al disponente, in qualità di primo beneficiario, è riconosciuto il diritto di richiedere ed ottenere dal trustee, a scadenze prestabilite, il pagamento dei redditi generati dal *Trust*.
Il *de cuius*, nipote del disponente, è individuato quale beneficiario finale del *Trust*, avente diritto alla distribuzione del patrimonio del *Trust* al verificarsi dell'evento morte del disponente/primo beneficiario, che è avvenuto in data 6 marzo 2020. Conseguentemente, in data 26 giugno 2020 il *trustee* ha comunicato al beneficiario finale l'insorgenza del suo diritto alla distribuzione del patrimonio del *Trust*.
In data 12 agosto 2020, il *trustee* ha trasmesso al beneficiario finale il rendiconto del patrimonio del Trust, comunicando l'importo che sarebbe stato liquidato a breve e l'importo residuo che sarebbe stato trattenuto fino al compimento degli adempimenti finali connessi alla chiusura della posizione.
In data 31 agosto 2020, come anticipato, si è verificato il decesso anche del beneficiario finale.
Successivamente, in data 29 ottobre 2020, il *trustee* ha disposto un bonifico di 250.000 dollari a favore del *de cuius*, su un conto corrente acceso presso una banca italiana, attualmente congelato in attesa dell'espletamento degli adempimenti connessi alla successione *mortis causa* delle *Eredi*.
Ciò posto, si chiede se le predette somme attribuite dal *Trust* al *de cuius* siano da assoggettare a tassazione in base all'articolo 44, lettera *g-sexies*) del d.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito Tuir), come redditi di capitale, oppure in base alle disposizioni del d.lgs. n. 346 del 1990 all'imposta sulle successioni e donazioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le *Istanti* ritengono che le somme in oggetto siano da assoggettare esclusivamente all'imposta sulle successioni e donazioni in misura del 6 per cento da applicare ai trasferimenti in favore di altri parenti fino al quarto grado.

Secondo le *Istanti*, con riferimento al *de cuius*, il *Trust* esplica una inequivocabile funzione successoria. Infatti, dal tenore letterale dell'atto istitutivo si evince che il vincolo di destinazione imposto dal disponente sul patrimonio del *Trust* in favore del *de cuius* sarebbe insorto solo a seguito della morte del disponente. Solo a seguito di tale evento, il *de cuius* (unico parente in vita ed unico erede del disponente) avrebbe acquisito il diritto a pretendere dal *trustee* la liquidazione del dovuto, con conseguente estinzione del *Trust*.

Con riferimento alle imposte sulle successioni e donazioni, le *Istanti* rilevano che l'articolo 2, comma 47, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, estendendone l'ambito applicativo alla "*costituzione di vincoli di destinazione*" su beni e diritti; pertanto, tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di trust. Al riguardo, le *Istanti* richiamano la risposta ad interpello n. 371 del 2019 con la quale l'Agenzia delle entrate avrebbe chiarito che al conferimento di beni in "*trust*" deve essere applicata l'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale avendo riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario.

Conseguentemente, alla successione testamentaria in oggetto, poiché beneficiario finale del patrimonio costituito nel *trust* è il nipote del *de cuius*, risulta applicabile l'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota del 6%, senza alcuna franchigia, come previsto dall'art. 2, comma 48, lett. *b*), del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262.

Infine, le *Istanti* precisano che la normativa dello Stato della California non prevede ad oggi l'applicazione di imposte di successione o sull'eredità, motivo per cui nel caso di specie non si pone alcuna problematica connessa al divieto di doppia imposizione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il *trust* non ha una disciplina civilistica in Italia ma trova legittimazione a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva con legge 16 ottobre 1989, n. 364 e in vigore dal 1° gennaio 1992.

Esso 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.

Nella pratica si sono sviluppate nel tempo diverse figure di trust secondo le finalità perseguite, quali, ad esempio, la devoluzione dei beni ad altri soggetti beneficiari al termine del *trust* (c.d. *trust* di interesse familiare, istituiti con finalità di assistenza o in vista della successione).

In ambito fiscale il legislatore è intervenuto nel tempo prevedendo diverse disposizioni sia in tema di imposte sui redditi, sia in tema di imposizione indiretta sui c.d. "vincoli di destinazione".

Ai fini della imposizione dei redditi, ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), «*nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali*».

Al riguardo, come chiarito dalla circolare 6 agosto 2007, n. 48/E, per " *beneficiario individuato*" si intende il beneficiario di "*reddito individuato*". A tal fine è necessario che il beneficiario, non solo sia puntualmente individuato ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza.

I «*redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti*»

costituiscono redditi di capitale, ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera *g-sexies*) del Tuir.
Come chiarito nella circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E, tale disposizione si riferisce anche ai trust non residenti, posto che la finalità perseguita è quella di rendere il beneficiario residente individuato soggetto passivo con riferimento ai redditi ad esso imputati dal trust, a prescindere dalla residenza di quest'ultimo.
Con riferimento specifico agli obblighi tributari dei "beneficiari individuati" di trust, ai sensi dell'articolo 4, del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, «*Le persone fisiche, (...), residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera pp), e dall'articolo 20 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, e successive modificazioni*».
Come chiarito con circolare 23 dicembre 2013, n. 38/E, l'obbligo di compilazione del quadro RW riguarda anche i casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o ad entità giuridiche diverse dalle società (ad esempio, fondazioni o *trust*), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di "titolari effettivi" delle attività stesse, come nella ipotesi di beneficiari individuati ai sensi dell'articolo 73, comma 2 del Tuir.
Nel caso di specie, il *Trust* è stato istituito in data 18 gennaio 2007, in California (Stati Uniti) da un disponente cittadino statunitense anche primo beneficiario fino alla propria morte; il patrimonio del *Trust* è costituito esclusivamente da beni mobili (rapporti bancari e quote di fondo di investimento) collocati all'estero e il trustee è un soggetto non residente in Italia.
L'atto di *Trust* individua il *de cuius* (all'epoca in vita), quale beneficiario finale del *Trust*, avente diritto alla distribuzione del relativo patrimonio al verificarsi dell'evento morte del disponente/primo beneficiario.
Per tale ragione, con lettera del 26 giugno 2020, in seguito al decesso del disponente (avvenuto in data 6 marzo 2020), il *trustee* ha comunicato al beneficiario finale l'insorgenza del suo diritto alla distribuzione del "*patrimonio*" del *Trust*.
In data 12 agosto 2020, il *trustee* ha trasmesso al beneficiario finale il rendiconto del patrimonio del *Trust*, comunicando l'importo della somma spettante e, successivamente, in data 29 ottobre 2020, ha disposto un bonifico in suo favore, ancorché lo stesso fosse deceduto in data 31 agosto 2020.
Pertanto, il *de cuius*, fino alla data del proprio decesso si qualifica come beneficiario individuato del *Trust* estero nonché come titolare effettivo ai fini del monitoraggio fiscale dei beni in *Trust*, secondo la normativa interna sopra richiamata.
Conseguentemente, le somme allo stesso attribuite dal *Trust* in quanto beneficiario finale costituiranno reddito ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera *g-sexies*), del Tuir per la parte riferibile al reddito prodotto dal *Trust* dal 6 marzo 2020 e al 31 agosto 2020.
Inoltre, con riferimento al medesimo periodo in cui il *de cuius* è individuabile quale beneficiario del *Trust*, nella sua veste di titolare effettivo, sussiste in capo al medesimo anche l'obbligo di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'articolo 4, del decreto legge n. 167 del 1990.
Al riguardo, si ricorda che ai sensi dell'articolo 65 del d.P.R. 29 settembre del 1973, n. 600 «*Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*».
Considerato che il decesso è avvenuto nel periodo di imposta 2020, lo stesso in cui ha assunto la posizione di beneficiario del *Trust*, l'*Istante* (in solido con gli altri eredi) è tenuta alla presentazione della dichiarazione dei redditi 2021, secondo le modalità indicate per gli eredi nelle relative istruzioni, consultabili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate e alle quali si rinvia.
Ai fini della tassazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, con riferimento ai *trust*,

occorre richiamare le disposizioni di cui all'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 in base a cui l'imposta si applica anche in caso di «*costituzione di vincoli di destinazione*». La predetta disposizione prevede, infatti, che oggetto dell'imposta sulle successioni e donazioni sono «*i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito nonché la costituzione di vincoli di destinazione*» secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

In linea di principio, quindi, l'attribuzione di beni e/o diritti vincolati in trust ai beneficiari del *trust* da parte del *trustee* determina l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, al verificarsi dei presupposti previsti dalle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 346 del 1990.

Tuttavia, nel caso di specie, assumono rilievo le circostanze che il disponente del Trust era residente negli Stati Uniti e che il bene oggetto dell'attribuzione è una attività finanziaria costituita da un credito nei confronti del *Trust*.

Conseguentemente, l'assenza del presupposto della territorialità di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 346 del 1990 preclude l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni all'attribuzione delle somme da parte del *Trust*.

Resta inteso che l'importo complessivamente dovuto da parte del *Trust* al *de cuius,* di cui il bonifico di 250.000 dollari costituisce la prima *tranche* già versata, fa parte "*dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario*" di cui all'art. 8 decreto legislativo 346 del 1990, il cui valore complessivo alla data dell'apertura della successione, determinato in base alle disposizioni del medesimo decreto, deve essere ricompreso nella base imponibile della dichiarazione di successione.

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