

AGENZIA DELLE ENTRATE
Divisione Contribuenti
Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 106 del 15 febbraio 2021

OGGETTO: Trattamento impositivo ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006 gravante sulle attribuzioni al beneficiario di beni vincolati in un trust estero revocabile, a seguito della revoca dello stesso trust.

QUESITO

Tizia (di seguito, "Istante") ha chiesto un parere in merito al trattamento impositivo, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 2, commi da 47 a 50, del decreto legge n. 262 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, gravante sui beni detenuti all'estero per il tramite del trust estero revocabile "ALFA Trust" (di seguito il "Trust").

L'Istante ha istituito il Trust nel 2017, dotandolo contestualmente di una somma. Successivamente, in data xx.xx. 2017, l'Istante ha effettuato la seconda ed ultima dotazione a favore del Trust rappresentata da:

- la giacenza di xxxxx di un conto corrente di una banca;
 - l'intero capitale sociale (n. 100 azioni) della "XXX Limited" (un fondo di investimento privato regolato dalla legge di Jersey), nel quale, nel 2015, era confluito l'intero patrimonio dell'Istante.
- Il Trust è stato revocato in data XX.XX.2020.

L'Istante, iscritta dal 1994 all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero, è sia disponente che beneficiaria del Trust.

In esito ad una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza nel 2018, l'Istante è stata ritenuta fittiziamente residente all'estero e fiscalmente residente sul territorio nazionale a partire dal 2014 e il Trust è stato ritenuto soggetto interposto, ai fini fiscali, ai sensi dell'articolo 37, comma 3 del d.P.R. n. 600 del 1973, con la conseguente attribuzione della titolarità dei relativi redditi in capo all'Istante quale disponente, per l'intero importo.

Dal processo verbale di constatazione notificato in data XX.XX. 2018 (di seguito "PVC"), nonché dalle risultanze delle indagini penali-tributarie che hanno riguardato l'Istante, risulta che la stessa, nel corso degli anni, ha posto in essere una serie di strutture societarie e di trust esteri, succedutesi nel tempo senza soluzione di continuità, nelle quali è confluito il proprio patrimonio. Secondo quanto emerge dall'istanza, nel 2006 tale patrimonio era intestato al trust "GAMMA Trust", poi denominato "GAMMA 2 Trust", dal 2011 i beni sono confluiti nel "GAMMA 3 Trust", dal 2013 nel "GAMMA 4 Trust" e dal 2014 nel "GAMMA 5 Trust". Alla luce delle indagini svolte dalla Guardia di Finanza, tali strutture sono state ritenute tutte fittizie, avendo l'Istante mantenuto sempre il controllo e la gestione dei propri beni, e sono state create al solo fine di interporre uno schermo tra l'Istante e i propri asset che impedisse di far conoscere al fisco la reale portata del suo patrimonio.

Come emerge dal PVC e dall'istanza, il patrimonio dell'Istante trova la sua origine nel controvalore ricevuto per la liquidazione dell'attività commerciale, svolta dalla stessa e dal coniuge, avvenuta negli anni '90 a seguito della morte del marito. Tale patrimonio, oggetto della descritta attività di pianificazione, è stato sempre costituito da liquidità e strumenti finanziari.

Secondo quanto affermato nell'istanza e nel PVC, in data XX.XX.2015, l'Istante costituisce un fondo d'investimento privato, regolato dalla legge di Jersey, la XXX Limited. Si tratta di un ente che può essere costituito unicamente per la gestione del patrimonio mobiliare di un numero esiguo di investitori (nel caso di specie un singolo investitore) e che, non rivolgendosi al



mercato, non è soggetto alla sorveglianza delle autorità di Jersey, né richiede una qualche forma di revisione; non ha un proprio organo gestorio interno, ma viene individuata la società DELTA Limited con il ruolo di amministratore e la società ZETA Sa con il ruolo di gestore degli investimenti.

In tale fondo, l'Istante fa confluire il proprio patrimonio finanziario, fino ad allora detenuto presso conti correnti bancari intestati a società controllate dai trust esteri precedentemente richiamati. In data XX.XX.2017, l'Istante istituisce il Trust.

L'Istante chiarisce che, nonostante i cambi di intestazione, il patrimonio è rimasto sostanzialmente invariato dal 2015 ad oggi (negli ultimi cinque anni), considerando che XXX Limited ha continuato ad investire esclusivamente in liquidità e strumenti finanziari.

Come emerge dai rendiconti, le variazioni di valore sono dovute alle oscillazioni dei titoli facenti parte del portafoglio degli investimenti detenuti. Non ci sono stati ulteriori apporti di beni, mentre vi sono state solo due rilevanti distribuzioni avvenute nel corso degli anni 2018 e 2019, giustificate, oltre che ovviamente dalle esigenze personali dell'Istante, dalla necessità di quest'ultima di far fronte all'obbligo di pagamento di un importo consistente a favore del figlio, nonché soprattutto all'obbligo di versamento delle imposte in Italia per gli anni 2014-2018.

Come detto precedentemente, infatti, l'Istante è stata oggetto di una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza, ad esito della quale è stata accertata la residenza fiscale in Italia dell'Istante dal 2014 e, a partire dal tale annualità, è stata contestata alla medesima la mancata tassazione in Italia dei redditi derivanti dal patrimonio detenuto per il tramite dei descritti trust, compresi l'ALFA Trust e la società XXX Limited, tutti ritenuti entità fittiziamente interposte ai sensi dell'articolo 37, comma 3 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Secondo la ricostruzione del PVC, avente ad oggetto un arco temporale che parte dal 2008, l'Istante ha continuativamente trasferito il suo patrimonio finanziario all'interno di trust esteri, fittiziamente interposti, che le consentivano la diretta gestione dei beni. Al riguardo nel PVC viene affermato che «i trust che si sono succeduti nel tempo ... sono, senza ombra di dubbio, l'emblema dell'inesistenza di qualunque forma di autonomia gestoria in capo al trustee che, di fatto, è privo di qualsiasi potere sostanziale: poteri che rimangono in capo a Tizia».

Al fine di definire le contestazioni, l'Istante ha presentato apposita istanza di adesione al PVC e in data xx.xx.2018 ha sottoscritto gli atti di adesione e ha effettuato i relativi versamenti delle imposte, attingendo esclusivamente al patrimonio conferito nel Trust, così definendo le contestazioni mosse per gli anni di imposta dal 2014 al 2016.

Successivamente, l'Istante ha posto in essere tutte le attività necessarie al fine di adempiere ai propri obblighi tributari di dichiarazione e versamento delle imposte dovute anche per gli anni di imposta 2017 e 2018 a seguito di presentazione di apposite dichiarazioni dei redditi nelle quali ha debitamente riportato l'intero patrimonio sia ai fini del monitoraggio fiscale sia per il pagamento delle imposte sui redditi generati dallo stesso. Dall'istanza emerge la volontà di porre in essere i medesimi adempimenti anche per l'anno d'imposta 2019.

Infine, volendo allineare del tutto la struttura di detenzione del patrimonio rispetto alle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, in data xx.xx.2020, tramite atto di revoca del Trust autenticato da notaio italiano, l'Istante ha esercitato il proprio potere di revoca integrale del Trust, in relazione alla totalità dei beni costituenti il fondo del Trust al fine di ottenere la completa reintestazione dei detti beni.

In data xx.xx.2020, l'Istante ha revocato il Trust esercitando il relativo diritto tramite apposito atto notarile, tuttavia ad oggi tale revoca non ha ancora avuto i suoi effetti e i beni del Trust risultano ancora nella disponibilità del precedente trustee a causa di alcune questioni irrisolte sul passaggio di consegne dei beni tra quest'ultimo e il nuovo trustee.

Infatti, con scrittura privata autenticata del xx.xx.2019 il Guardiano del Trust ha revocato il Primo trustee del Trust e lo ha sostituito con un nuovo trustee.

L'Istante, né in sede di istanza, né di documentazione integrativa ha saputo precisare le modalità e i tempi della predetta attribuzione dei beni all'Istante.



Nell'istanza viene precisato che quando verrà eseguita la revoca l'Istante diverrà anche formalmente la titolare del proprio patrimonio attualmente intestato al Trust. Tale (ri)trasferimento avrà la valenza di una mera reintestazione dei beni dal Trust all' Istante considerando che vi è:

- l'identità soggettiva tra il formale disponente e il beneficiario nella persona dell'Istante;
- l'identità oggettiva del patrimonio oggetto dell'atto di dotazione e dell'atto di (ri)trasferimento rappresentato sempre dalle 100 azioni di XXX Limited che non sono mai mutate qualitativamente nel periodo di intestazione al Trust.

Tutto quanto sopra premesso, l'Istante si pone il tema dell'eventuale assoggettamento ad imposizione, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'art. 2 commi da 47 a 50, del d.l. n. 262 del 2006, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286, del (ri)trasferimento in favore dell'Istante /disponente dei beni originariamente conferiti nel trust revocabile in argomento, come puntualmente indicati nell'atto di dotazione del XX.XX.2017, e, ancor prima, il tema dell'eventuale assoggettamento ad imposizione, ai fini della summenzionata imposta sulle successioni e donazioni, del conferimento dei beni in trust.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che né l'atto di dotazione del Trust (i.e., il momento di "entrata" dei beni) né i (ri)trasferimenti in suo favore (i.e., i momenti di "uscita" dei beni, ivi incluso quello della "revoca") degli assets costituenti il fondo del Trust revocabile (e, invero, già revocato il XX.XX.2020) "ALFA Trust" (riconosciuto inesistente ai fini fiscali dai Funzionari verificatori con il PVC del XX.XX.2018) scontino alcuna imposizione ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Secondo l'Istante, un'eventuale argomentazione di segno contrario sarebbe in contrasto sia con l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità formatosi sul punto sia con la prassi dell'Agenzia delle Entrate (i.e., circolare n. 43/E del 2009), non essendosi mai verificato alcun depauperamento patrimoniale nel caso in esame ed essendo stata riconosciuta l'inesistenza ai fini fiscali sia del suddetto Trust sia del fondo XXX Limited (cfr. circolare n. 61/E del 2010), i cui incrementi rappresentati dai rendimenti degli investimenti finanziari sottostanti sono stati peraltro tassati dapprima con l'adesione agli inviti al contraddittorio per gli anni 2014, 2015 e 2016 e successivamente con la trasparenza dichiarativa nel 2017, 2018 e a breve 2019.

A parere dell'Istante, nel caso di specie, alla luce di tutte le considerazioni svolte, il ri-trasferimento avrà la valenza di una mera reintestazione dei beni dal Trust all' Istante considerando che vi è:

- identità soggettiva tra il formale disponente e il beneficiario che si identifica sempre nella persona dell'Istante;
- identità oggettiva del patrimonio oggetto dell'atto di dotazione e dell'atto di (ri)trasferimento rappresentato sempre dalle 100 azioni di XXX Limited che non sono mai mutate qualitativamente nel periodo di intestazione al Trust

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini della tassazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, con riferimento ai trust, occorre far riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 ed al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in base ai quali l'imposta si applica in caso di «costituzione di vincoli di destinazione».

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



In particolare, per quanto riguarda la fattispecie in esame, merita rilievo la circostanza che il soggetto disponente coincida con il soggetto beneficiario del Trust.

Nella fattispecie in esame, quindi, l'assenza di un trasferimento intersoggettivo preclude l'applicazione dell'imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 1 del citato decreto legislativo, mancando un trasferimento di ricchezza.

Tale conclusione trova riscontro nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione che, nella Sentenza n. 10256 del 29 maggio 2020, ha chiarito che «solo l'attribuzione al beneficiario, che come detto deve essere diverso dal disponente può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta sul trasferimento di ricchezza».

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

IL DIRETTORE CENTRALE

