

Il trust testamentario e la dichiarazione di successione telematica

di [BLAST](#)

Pubblicato il 8 Settembre 2025

Il nuovo sistema di autoliquidazione dell'imposta di successione introduce il coinvolgimento diretto dei trustee nei trust testamentari, aprendo scenari complessi sia per l'adempimento dichiarativo sia per la tassazione. Le istruzioni operative pongono limiti stringenti e sollevano dubbi applicativi, soprattutto sul fronte della tassazione anticipata: opportunità o trappola per i contribuenti?

Articolo tratto da [Blast – Quotidiano di Diritto Economia Fisco e Tecnologia, il nuovo Quotidiano diretto da Dario Deotto](#)

Con il D.lgs 18 settembre 2024, n. 139, nell'ambito delle imposte sulle successioni, normata dal T.U. n. 346 del 31 ottobre 1990, si è operata una modifica del sistema di liquidazione dell'imposta, **passando dalla etero-liquidazione all'autoliquidazione da parte dei "soggetti obbligati al pagamento"**. Tra tali soggetti obbligati al pagamento, individuati dall'articolo 36 del TU n. 346, figurano tra gli altri, qualora l'eredità non sia accettata, o non sia accettata da tutti i chiamati, anche...



...“gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione di successione, che, in quanto tali, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari...posseduti”.

E il novello articolo 28 comma 1 del detto T.U. – come modificato dal citato [decreto n. 139/2024](#) – stabilisce ora espressamente che **tra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione vi sono anche i trustee in caso di trust testamentario**. Giova premettere altresì che con l'espressione breviloquente “trust testamentario” si suole di regola riferirsi ad ipotesi che solo nominalmente si affiancano, ma non si sovrappongono tra di esse, volendo riferirsi:

- a. sia all'ipotesi in cui il *de cuius*, nel proprio testamento, profili lo statuto di un *trust* nella sua completa struttura o fornisca indicazioni sugli elementi costitutivi fondamentali da far confluire, magari a cura di un esecutore testamentario, in un vero e proprio atto istitutivo, nel contempo formulando anche disposizioni di carattere attributivo a favore del nominando *trustee*;
- b. sia all'ipotesi di cd. *trust "dormiente"*, perché istituito in vita dal *de cuius*, ma nel quale vengano a confluire beni e diritti già di titolarità del disponente, poi deceduto, solo in forza delle disposizioni di carattere patrimoniale contenute in una scheda testamentaria;
- c. sia infine all'ipotesi di un *trust* istituito in vita dal soggetto poi deceduto e già in vita di questi dotato di utilità patrimoniali, accresciute magari in forza di disposizioni statuenti ulteriori conferimenti anch'esse contenute in un atto di ultima volontà del disponente.

Prescrizioni relative al *trust* testamentario contenute nelle istruzioni

Le menzionate istruzioni statuiscono che la presentazione della dichiarazione di successione telematica per un *trust* testamentario è plausibile a condizione che:

- 1. non si tratti di *trust* di scopo "*puro*" (in cui i beneficiari non sono identificabili), e non si versi in ipotesi "*miste*" in cui parte dei beni ereditari non siano stati conferiti nel *trust* (in altre parole tutti i beni relitti devono risultare conferiti nel *trust*);
- 2. il *trust* venga istituito senza che ci sia attribuzione dei beni ai beneficiari finali che, qualora presenti, devono comunque essere indicati;
- 3. qualora i beneficiari non siano individuati ma solo individuabili (ad esempio nel caso di testamento in favore di nascituro concepito o di non concepito al momento dell'apertura della successione), si indichi il grado di parentela Estraneo/a (cod. 35);
- 4. il *trustee* non faccia parte dei beneficiari finali del *trust*.

In tutte queste ipotesi resta obbligatorio l'utilizzo del modello 4 cartaceo e occorre rivolgersi all'ufficio territoriale incaricato per la lavorazione (in base all'ultimo domicilio fiscale del *de cuius*, coincidente con la residenza anagrafica) per effettuare l'adempimento dichiarativo tramite la presentazione del detto modello cartaceo. Come si nota, **le condizioni poste per la presentazione telematica della dichiarazione di successione sono alquanto selettive** e rischiano di lasciare inattuabili ipotesi attributive che possono essere invece di natura ordinaria. Circa la liquidazione dell'imposta, bisognerà verificare se vi sia o meno opzione da parte del *trustee* per l'applicazione della cd. tassazione "*all'entrata*" (al momento cioè dell'apertura della successione, momento nel quale vengono cristallizzate la base imponibile, le franchigie e le aliquote con riferimento al valore complessivo dei beni e diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti appunto in quel particolare momento). Ciò perché in

manca di tale opzione l'imposta verrà applicata solo al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari (cd. tassazione "all'uscita"), come espressamente ora dispone il secondo periodo comma 1, del citato articolo 4-bis. Le istruzioni poi registrano, per così dire, un'impennata – sulla quale ci si soffermerà nel paragrafo seguente – laddove categoricamente affermano che **nel caso in cui il trustee opti per il pagamento anticipato** dell'imposta di successione, per la determinazione della stessa **non si deve tener conto di riduzioni o esenzioni correlate al soddisfacimento di particolari requisiti**, in quanto la verifica della loro sussistenza deve essere necessariamente effettuata al momento dell'attribuzione finale dei beni al beneficiario e quindi al momento dell'acquisizione della titolarità del bene da parte dello stesso. Occorre inoltre, precisare che in caso di esercizio della suddetta opzione, **la fruizione di esenzioni o agevolazioni è preclusa anche con riferimento al successivo momento del trasferimento dei beni al beneficiario**. Parimenti rimarchevole è altresì la previsione per cui **in presenza di trust in cui i beneficiari non sono individuati, ma solo individuabili**, l'imposta di successione viene determinata con **applicazione dell'aliquota massima (8 per cento – grado di parentela cod. 35) senza tener conto delle franchigie**.

Considerazioni critiche

Le istruzioni sinteticamente analizzate, a giudizio di chi qui scrive, si espongono a necessarie considerazioni critiche da parte dell'interprete. **Particolarmente distonica rispetto al dato normativo, è la previsione che, in presenza di beneficiari non individuati, ma solo individuabili, richiede l'indicazione dell'assenza di un grado di parentela (codice 35) e l'applicazione dell'aliquota massima dell'8%**, senza tener conto delle franchigie: qui è proprio il dato normativo di cui al terzo comma, terzo periodo del novello articolo 4-bis del T.U. n. 346/90, che entra in conflitto insanabile con quanto previsto dalle Istruzioni. Esso infatti stabilisce che solo ove non sia possibile determinare la "categoria" cui appartiene al beneficiario, si applichi l'aliquota più elevata senza tener conto delle franchigie; -->> ...l'articolo prosegue: <https://www.blastonline.it/p/lapprofondimento-il-trust-testamentario>

NdR: potrebbero interessarti anche... [Le imposte che gravano sul trust: evoluzione normativa e scenari applicativi](#) [Il nuovo regime fiscale dei beni vincolati in trust](#) [La riforma dell'imposta di donazione per il trust: dalla Legge dopo di noi ai trust testamentari](#)

Adriano Pischetola per [Blast](#) Lunedì 8 settembre 2025