

# Trust, la tassazione all'entrata valuta le categorie di beneficiari

Andrea Vasapolli

Nel disciplinare il regime di “tassazione all'entrata” dei trust, il nuovo articolo 4-bis, comma 3, del Tus (introdotto dal Dlgs 139/24) prevede che il disponente o, in caso di trust testamentario, il trustee possa optare per il pagamento dell'imposta in occasione di ciascun conferimento. Si tratta di un'imposta sostitutiva opzionale.

Se il disponente, o il trustee, opta per il regime di “tassazione all'entrata”, la base imponibile, nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate in riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento o all'apertura della successione. Nel caso in cui in quel momento non sia possibile determinare la categoria di beneficiario, l'imposta si calcola sulla base dell'aliquota più elevata, senza applicare le franchigie di cui agli articoli 7 e 56 del Tus (Dlgs 346/90).

Come afferma lo stesso comma 3 dell'articolo 4-bis, se si è scelto il regime di tassazione all'entrata «i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta».

## L'imposta anticipata

Mentre nel regime di tassazione all'uscita l'imposta è dovuta al momento di effettivo trasferimento del patrimonio ai beneficiari (per cui è possibile individuare con esattezza cosa va a chi, e quindi aliquote e franchigie applicabili), nella tassazione all'entrata l'imposta deve essere corrisposta prima di sapere a quali beneficiari e per che parte sarà effettivamente trasferito il patrimonio istituito in trust dal disponente.

Ne consegue che, per determinare aliquote e franchigie applicabili, assumono rilievo le categorie di beneficiari, dovendosi intendere per categorie quelle individuate dai novellati articoli 7 e 56 del Tus, quindi: coniuge e parenti in linea retta; fratelli e sorelle; altri parenti fino al quarto grado e affini in linea retta, nonché affini in linea collaterale fino al terzo grado; altri soggetti.

Si ritiene che i beneficiari debbano risultare dall'atto istitutivo o comunque da un altro atto scritto antecedente il trasferimento dal disponente al trustee. Si ritiene, altresì, che nei casi in cui l'atto istitutivo del trust disponga anche a favore di nascituri, per determinare le franchigie assumano rilievo i soli beneficiari in vita alla data del trasferimento patrimoniale a favore del trustee.

## Gli effettivi beneficiari

Poiché l'imposta viene assolta in misura diversa a seconda della categoria a cui appartiene il soggetto che beneficerà del trasferimento liberale attuato per mezzo del trust, la norma prevede che l'imposta assolta all'entrata dispiega i suoi effetti di imposizione sostitutiva solo se poi il trasferimento patrimoniale avviene a favore di un beneficiario appartenente alla medesima categoria in base alla quale era stata quantificata l'imposta.

Se il patrimonio viene invece trasferito a un beneficiario che appartiene ad un'altra categoria, l'imposta assolta in entrata non esonera dal pagamento, in uscita, dell'imposta ordinaria che graverà sul beneficiario. In tal caso, poiché l'articolo 4-bis, comma 3, prevede che «non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee», si ritiene che non sia possibile scomputare dall'imposta ordinaria dovuta "in uscita" dal beneficiario l'imposta già assolta "in entrata".

La finalità di tale disposizione è non consentire che l'imposizione sostitutiva all'entrata venga usata per pagare un'imposta inferiore rispetto a quella dovuta qualora si potesse già sapere con esattezza quali saranno i beneficiari effettivi.

Riteniamo che la norma debba essere interpretata diversamente nel caso in cui il beneficiario appartenga sì a una categoria differente, ma che si caratterizza per un'aliquota minore o, a parità di aliquota, per una franchigia maggiore.

Si pensi al caso in cui venga trasferito a un discendente del disponente il patrimonio che si era ipotizzato destinato al fratello dello stesso. In tale caso, poiché "in entrata" è stata assolta un'imposta maggiore di quella che a consuntivo risulterebbe effettivamente dovuta, si ritiene che non assuma rilievo il fatto che il beneficiario appartenga a una categoria diversa e, pertanto, che non sia dovuta da quest'ultimo alcuna imposta sul trasferimento che riceve.

© RIPRODUZIONE RISERVATA