

# Tassazione all'entrata nel trust: effetti sulle franchigie da definire

Andrea Vasapolli

La bozza di decreto legislativo di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni approvata in via preliminare dal Governo il 9 aprile (e ancora in attesa di arrivare in Parlamento per i necessari pareri) disciplina l'istituto del trust ai fini di questa imposta.

Il testo messo a punto dal Governo prevede, oltre al regime di imposizione ordinario per il quale il presupposto impositivo sorge nel momento in cui il patrimonio in trust viene (in tutto o in parte) trasferito ai beneficiari, un regime alternativo di "tassazione all'entrata" rappresentato da una imposizione sostitutiva e volontaria per la quale può optare il disponente (o il trustee in caso di trust testamentario) in occasione di ogni trasferimento patrimoniale a favore del trustee.

Questo regime alternativo prevede, fra le altre cose, che le franchigie e le aliquote applicabili siano determinate con riferimento al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione. La bozza di norma prevede, altresì, che le modalità attuative delle disposizioni relative ai regimi impositivi previsti per il trust saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate.

Fra le tante cose che dovrà disciplinare tale provvedimento vi sono le modalità di "consumo" delle franchigie in caso di tassazione all'entrata. Si ipotizzi, ad esempio, che il trasferimento patrimoniale dal disponente al trustee sia di importo tale da non saturare tutte le franchigie disponibili per i beneficiari del trust. Come verranno consumate le franchigie di ciascuno di essi? Sarà il disponente a decidere quali franchigie usare e per quale importo? Ovvero il provvedimento prevederà che tutte le franchigie saranno proporzionalmente utilizzate? E se la franchigia di uno dei beneficiari era già stata precedentemente utilizzata, la quota di conferimento che sarebbe stata imputata sulla stessa come si ripartirà tra le altre franchigie?

La bozza di norma prevede, inoltre, che nel caso in cui al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione i beneficiari non siano individuati, l'imposta debba essere calcolata sulla base dell'aliquota più elevata, senza l'applicazione delle franchigie di cui agli articoli 7 e 56 del Tus (il Testo unico dell'imposta di successione e donazione).

La formulazione letterale, che richiama la nozione di "beneficiari individuati", non è felice, in quanto può indurre in errore portando a pensare che il concetto di beneficiari individuati qui rilevante sia lo stesso di cui all'articolo 73, comma 2, del Tuir. Così certamente non è.

Ai fini delle imposte sui redditi è acquisito che per beneficiario individuato si intende un beneficiario di reddito individuato, vale a dire un soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una capacità contributiva attuale. È necessario, quindi, che il beneficiario non solo sia puntualmente identificato, ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee il pagamento di quella parte di reddito. Si tratta, con evidenza, di una definizione del tutto inconferente sia all'imposta sulle successioni e donazioni in generale, sia alla specifica fattispecie della tassazione all'entrata dei trust.

Per comprendere che cosa debba intendersi quando la norma definisce le conseguenze del caso in cui i beneficiari non siano individuati, bisogna considerare che tale ipotesi si contrappone a quella nella quale è invece possibile individuare il rapporto tra disponente e beneficiari risultante al momento del conferimento (ovvero dell'apertura della successione). Scopo della norma è definire le modalità di applicazione dell'imposta in un dato momento, le quali (per le diverse aliquote e franchigie applicabili) dipendono dal rapporto di coniugio o di parentela dei beneficiari con il disponente. Ne consegue che in questo caso si deve considerare «individuato» un beneficiario per il quale è definibile tale rapporto e, al contrario, si deve considerare «beneficiario non individuato» ogni beneficiario per il quale tale rapporto non sia puntualmente definibile.

Poiché lo schema di decreto approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri può ancora essere modificato su suggerimento parlamentare, sarebbe certamente utile un intervento che sgomberasse il campo da ogni equivoco interpretativo, ad esempio modificando il testo della bozza di legge facendo riferimento a beneficiari «non identificabili», invece che a beneficiari non individuati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA