

Trust, nuovi modelli dichiarativi da allineare al testo della riforma

Andrea Vasapolli

Il 13 febbraio le Entrate hanno reso disponibile il nuovo modello di dichiarazione di successione, modificato per adeguarlo alla riforma del Tus (Dlgs 356/1990) recata dal Dlgs 139/2024. Il regime di tassazione all'entrata dei trust colpisce per i molteplici passaggi delle istruzioni che paiono in contrasto con la riforma.

Le istruzioni, ad esempio, distinguono tra “beneficiari individuati” e “beneficiari individuabili”, affermando che il «trust può non avere beneficiari individuati ma comunque individuabili (ad esempio nel caso di testamento in favore di nascituro concepito o di non concepito al momento dell'apertura della successione)». Inoltre, nel caso di beneficiari nascituri (che rientrerebbero tra quelli individuabili) «occorre indicare il grado di parentela Estraneo/a (cod. 35)» e nel caso di trust in cui «i beneficiari non sono individuati, ma solo individuabili, l'imposta di successione viene determinata con applicazione dell'aliquota massima (8 %- grado di parentela cod. 35) senza tener conto delle franchigie».

La prima affermazione mostra una grave non comprensione del trust, sovrapponendo e confondendo i concetti di beneficiari del trust e di beneficiari diretti della devoluzione testamentaria. Chi ha predisposto le istruzioni si è basato sulla bozza del provvedimento di riforma del Tus (atto del Governo n. 171) inviato all'esame del Parlamento, nel quale si faceva riferimento alla categoria dei “beneficiari non individuati”. Nel provvedimento finale il testo del nuovo articolo 4-bis sul punto è stato però modificato e fa ora riferimento alle “categorie di beneficiari”. Il terzo comma del nuovo articolo 4-bis del Tus prevede che l'aliquota più elevata senza franchigia alcuna si applica solo nel caso «in cui al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione non sia possibile determinare la categoria di beneficiario». Le categorie di beneficiari sono quelle degli articoli 7 e 56 del Tus e, restando all'esempio delle istruzioni, rientrano nella categoria “coniuge e discendenti” tutti i discendenti del de cuius/disponente, compresi ovviamente i nascituri. Che tale sia la corretta interpretazione trova conferma nell'ultimo paragrafo del terzo comma, che prevede che «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». Tale previsione si riferisce ai beneficiari delle attribuzioni future, disciplina anche trust pluri-generazionali, e non fa alcun distinguo con riferimento alla data di nascita dei beneficiari, rilevando solo la loro appartenenza alla categoria per la quale è stata assolta l'imposta in via anticipata. Un discendente del disponente, ad esempio, sarà

tale a prescindere da quando sarà nato. I casi in cui non è possibile determinare la categoria di beneficiario al quale si riferisce la legge sono altri, a titolo esemplificativo quando la determinazione dei beneficiari è discrezionalmente rimessa al *trustee* senza vincoli.

Un altro passaggio delle istruzioni che sconcerata è quello dove si afferma che in caso di opzione per la tassazione all'entrata «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» ed inoltre che «la fruizione di esenzioni o agevolazioni è preclusa anche con riferimento al successivo momento del trasferimento dei beni al beneficiario». Si pensi all'esenzione per le partecipazioni dell'articolo 3, c. 4-ter del Tus. Interpretazione palesemente contraria alla legge, che non prevede la disapplicazione di esenzioni per chi opta per la tassazione anticipata e, inoltre, è in aperto contrasto con l'interpretazione delle Entrate (circ. 48/2007 e ris. 110/E/2009) quando sostiene che i trasferimenti ai trust dovessero essere tassati "all'entrata", prima del *revirement* della circolare n. 34/2022.

© RIPRODUZIONE RISERVATA