

ACCERTAMENTO

Trust: al disponente la scelta tra tassazione all'uscita e in entrata

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: decreto definitivo di revisione dell'imposta di successione e gli impatti della riforma

Scopri di più

Il **Consiglio dei ministri del 7.8.2024** ha approvato in via definitiva un **D.Lgs.** in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale che, in attuazione della L.111/2023 (**legge delega sulla riforma fiscale**), dovrebbe introdurre importanti **modifiche**, tra le altre, all'imposta sulle successioni e donazioni (**D.Lgs. 346/1990**) e all'istituto del **trust**.

Innanzitutto, è previsto che l'imposta sulle successioni e donazioni trova **applicazione** anche ai trasferimenti di beni e diritti derivanti da **trust**.

È poi stabilito che per i trust (così come per gli altri vincoli di destinazione) l'imposta è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti** ai beneficiari, qualora il **disponente** sia **residente** nello Stato al momento della separazione patrimoniale. In caso di **disponente non residente**, l'imposta è dovuta **limitatamente** ai beni e diritti **esistenti nel territorio dello Stato** trasferiti al beneficiario.

Tale previsione è diretta evidentemente a regolare la **territorialità dell'imposta**, distinguendo l'ipotesi in cui il disponente sia **residente in Italia** (in tal caso, l'imposta colpisce "tutti" i beni e diritti oggetto di trasferimento) da quella in cui **non lo sia** (nella specie, l'imposta è dovuta soltanto su beni e diritti in Italia).

Invece, l'elemento di **assoluta novità** rispetto agli ultimi chiarimenti di prassi ([Circolare n. 34/E/2022](#)), nonché all'**orientamento giurisprudenziale** più recentemente formatosi (tesi sulla cd. tassazione all'uscita, vedi **Cassazione n. 24153/2020; Cassazione n. 24154/2020; Cassazione n. 871/2021; Cassazione n. 13818/2021; Cassazione n.13819/2021; Cassazione n. 16372/2021; Cassazione n. 16688/2021**), è rappresentato dalla **facoltà di scelta per il disponente** fra **tassazione all'uscita e tassazione in entrata**.

Ricordiamo che l'Agenzia delle entrate, con **circolare n. 34/E/2022**, ha **recepito l'orientamento** della **Corte di Cassazione** che, dopo aver espresso orientamenti non univoci (in un primo momento aveva sostenuto la tesi sulla cd. **tassazione in entrata**, vedi **Cassazione n. 3735/2015, Cassazione n. 3737/2015; Cassazione n. 3886/2015; Cassazione n. 5322/2015;**

Cassazione n. 4482/2016), è giunta a sostenere la tesi sulla cd. tassazione all'uscita, secondo cui: *“la **dotazione di beni e diritti in trust** non integra di per sé un trasferimento imponibile bensì rappresenta un **atto generalmente neutro**, che non dà luogo ad un trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta, per cui si deve fare **riferimento** ... [alla nozione, n.d.r.] di **effettivo incremento patrimoniale** del beneficiario.”*

Il documento di prassi citato prevedeva, però, il **pagamento anticipato** dell'imposta (quindi **al momento dell'apporto dei beni in trust**), nell'ipotesi di **beneficiari individuati o individuabili titolari di diritti pieni ed esigibili**, non soggetti alla discrezionalità del trustee.

Ebbene, la citata novella dovrebbe prevedere che l'imposta trova **applicazione**, in via generale, al momento del **trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari**.

Questo significa che la fattispecie assume **rilevanza fiscale** soltanto nel momento in cui il **trasferimento** può dirsi **effettivo e stabile**, e quindi (solitamente) nella parte finale della vita del trust. Per l'effetto, il disponente **non** è tenuto al **pagamento dell'imposta** nel momento in cui conferisce beni e diritti nel fondo in trust, mentre il beneficiario provvede al **versamento** dell'imposta **in autoliquidazione** al momento del **trasferimento** e previa **denuncia** dello stesso.

Tuttavia, la riforma dovrebbe prevedere, altresì, la **facoltà di tassare, in via anticipata, ciascun conferimento** di beni e diritti al trust, ovvero **all'apertura della successione**, anche in relazione ai **trust già istituiti**.

L'imposta corrisposta “in entrata” si considera **pagata a titolo definitivo**, per cui non è possibile chiederne il rimborso, ed **esclude da imposizione ogni attribuzione futura**.

È previsto, altresì, che la base imponibile, le franchigie e le aliquote sono determinate in base al valore dei beni in trust apportati o trasferiti per successione, nonché in base al **rapporto tra disponente e beneficiari** in tale momento. Inoltre, nel caso di **beneficiari non individuati** al momento della segregazione o dell'apertura della successione, si applicherà **l'aliquota** più elevata (oggi **pari all'8%**), **senza** possibilità di fruire di **franchigie**.

Da ultimo, si rileva che la **scelta** tra tassazione all'uscita e tassazione in entrata **non è affatto semplice**, in quanto entrambe le soluzioni presentano **vantaggi e svantaggi** e, di volta in volta, occorrerà effettuare anche un **calcolo di convenienza economica**.