

Tassazione all'entrata del trust anche senza pagamento d'imposta

Una novità significativa recata dallo schema di decreto di riforma delle imposte indirette è rappresentata, per i trust, dalla possibilità di anticipare la tassazione al momento in cui il patrimonio viene trasferito dal disponente al *trustee* (cosiddetto regime di "tassazione all'entrata"). Per quanto si tratti di una bozza soggetta all'esame delle Commissioni parlamentari vale la pena incominciare ad analizzarne la portata e le implicazioni. Tale possibilità si contrappone al regime di tassazione ordinaria delle attribuzioni patrimoniali da trust ("tassazione all'uscita") disciplinata dal nuovo articolo 4-bis, comma 1, Tus, che trova applicazione «al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari»; presupposto legittimante tale imposizione è che i trasferimenti da trust siano «idonei a determinare arricchimenti gratuiti dei beneficiari».

La possibilità di scegliere la tassazione all'entrata è prevista dal comma 3 di tale articolo, secondo cui il disponente (tralasciando il caso dei trust testamentari) può optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ogni conferimento. È una norma che punta a soddisfare due interessi contrapposti: quello dello Stato di incassare subito l'imposta, per la quale l'ordinario presupposto di debenza potrebbe realizzarsi anche molto tempo dopo (o mai) e quello del contribuente di assolvere l'imposizione secondo regole conosciute, evitando future modifiche. Per il contribuente il prezzo di tale scelta è l'anticipo del pagamento dell'imposta e degli altri effetti che ne conseguono, come il consumo delle franchigie, e il fatto di sostenere tale onere quando in alcuni casi potrebbe capitare che in futuro l'imposta non sia dovuta. Il presupposto implicito che sottostà alla possibilità offerta al disponente di optare per la corresponsione dell'imposta in occasione del conferimento dei beni e dei diritti è la facoltà che gli viene concessa di far assumere rilevanza a un diverso presupposto legittimante l'imposizione, non più l'effettivo arricchimento gratuito dei beneficiari bensì il potenziale arricchimento gratuito prospettico degli stessi, le cui condizioni di possibile concretizzazione si realizzano con il trasferimento del patrimonio dal disponente al *trustee*.

Così inquadrata la nuova norma, ci sembra riduttiva e incoerente con la sua ratio una interpretazione meramente letterale della stessa che leghi la facoltà di optare per il regime di tassazione all'entrata a quei soli casi in cui, per effetto dell'apporto, sia dovuto un pagamento di imposta, assimilando così il concetto di «corresponsione dell'imposta» alla mera debenza della stessa in termini di esborso monetario.

Se si integra l'interpretazione letterale della norma con quella logica, che ne valorizza la ratio, si giunge alla conclusione che opzione per la «corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento» significa che il disponente ha la facoltà di scegliere di assoggettare a imposizione il conferimento, applicando tutte le regole di determinazione del tributo, attribuendo discrezionalmente dignità al diverso presupposto legittimante l'imposizione prima indicato.

Corresponsione dell'imposta assume così il significato di assoggettamento a imposizione, applicando tutte le disposizioni della legge, e non di mera debenza dell'imposta. Il conferimento di beni e diritti posti in essere dal disponente che opti per la tassazione all'entrata sconta quindi in tale momento l'imposta secondo le ordinarie regole di determinazione della stessa, come prevede il comma 3, applicando le aliquote e le franchigie coerenti con il rapporto tra disponente e beneficiari; l'apporto viene valorizzato applicando i criteri di determinazione della base imponibile disciplinati dal Tus, ivi incluse le eventuali regole di esenzione ivi previste che risultino applicabili al patrimonio conferito. Secondo questa lettura – l'unica che ci sembra ragionevole – il conferimento in trust per il quale si opti per la corresponsione anticipata dell'imposta produce tutti gli effetti ai fini della stessa, ad esempio consuma le franchigie, anche se non ne consegue una debenza d'imposta. È tassato all'entrata quindi, con le conseguenze di definitività dell'imposizione previste dalla nuova norma, qualunque conferimento per il quale il disponente abbia esercitato l'opzione, producendo così subito effetti ai fini dell'imposta, a prescindere dal fatto che da tale conferimento sia conseguita o meno un'obbligazione monetaria di pagamento.

— **Andrea Vasapolli**