

La nuova disciplina vale anche per gli strumenti già istituiti

L'applicazione

La riforma del Dlgs 139/24 comprende i «fondi» esistenti al 1° gennaio 2025

Angelo Busani

Il Dlgs 139/2024 estende la sua applicabilità anche ai trust già vigenti alla data del 1° gennaio 2025, equiparandoli pienamente a quelli istituiti dopo l'entrata in vigore della riforma.

Se, dunque, in relazione a un trust già attivo al 1° gennaio 2025, è stata applicata l'imposta di donazione agli atti (o a taluno degli atti) con i quali tale trust è stato dotato, questa situazione dovrebbe essere considerata alla stessa stregua dei trust per i quali il disponente esercita, dopo il 1° gennaio 2025, l'opzione per la tassazione "in entrata". In sostanza:

❶ se i beneficiari di questo trust apparterranno alla stessa "categoria" dei beneficiari che sono stati considerati per il calcolo della tassazione applicata all'entrata (ad esempio, si tratterà sempre di parenti in linea retta), nessuna imposta di donazione dovrebbe essere applicabile nel momento in cui il trustee trasferirà ai beneficiari il patrimonio vincolato in trust, e ciò a prescindere:

- sia dalla composizione di tale patrimonio in uscita e dal suo valore rispetto alla composizione e al valore del patrimonio che era stato vincolato in trust;

- sia dal fatto che le aliquote e le franchigie vigenti nel momento di entrata siano identiche, o meno, a quelle vigenti nel momento di uscita;

❷ se i beneficiari di questo trust non apparterranno alla stessa "categoria" dei beneficiari che sono stati considerati per il calcolo della tassazione all'entrata, in uscita verrà applicata la

tassazione che in allora sarà vigente (forse – ma la legge non lo prevede espressamente – potendo detrarre quella applicata in entrata).

La tassazione in uscita sarà invece applicabile in tutti i casi in cui in relazione a un trust già vigente al 1° gennaio 2025 non sia stata applicata alcuna imposta di donazione agli atti con i quali tale trust è stato dotato.

Un criterio identico dovrebbe essere applicato nel caso di avvenuta applicazione di eventuali agevolazioni agli atti di dotazione di trust stipulati prima del 1° gennaio 2025.

Ad esempio, se – in sede di stipula dell'atto di dotazione di un trust anteriormente al 1° gennaio 2025 – è stata domandata l'applicazione della norma (l'articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/1990) che ha permesso di dichiarare non soggetto a imposta di donazione il trasferimento della quota "di controllo" di una società di capitali quando beneficiario del trust sia il figlio (o, in mancanza, un altro discendente in linea retta) del disponente, l'uscita di patrimonio (comunque composto e di qualsiasi valore) da un tale trust che verrà effettuata dal trustee a favore dei beneficiari non dovrebbe essere soggetta ad alcuna tassazione se costoro apparterranno alla categoria dei parenti in linea retta del disponente. In caso contrario, all'intero valore di tale attribuzione dovrà essere applicata l'imposta di donazione.

Tuttavia, se, al momento della dotazione (oppure dell'apertura della successione), «non sia possibile determinare la categoria di beneficiario» (è il caso, ad esempio, nel quale

il disponente demanda al trustee di stabilire chi sia il beneficiario), l'imposta si calcola sulla base dell'aliquota più elevata, senza potersi avvalere delle franchigie (articolo 4-bis, comma 3, terzo periodo, Tus). Da ciò discende che:

- se il trasferimento del patrimonio vincolato in trust verrà effettuato a favore di soggetti appartenenti alla "categoria" di beneficiari identica a quella in considerazione della quale è stata applicata la tassazione "in entrata", nessuna tassazione è applicabile "in uscita" (e così, ad esempio, se il disponente ha optato per una tassazione "in entrata" con riguardo ai suoi figli, non si applica alcuna tassazione in uscita se il trustee attribuirà il patrimonio del trust ai nipoti ex filio del disponente);

- se il trasferimento del patrimonio vincolato in trust verrà effettuato a favore di soggetti non appartenenti alla categoria di beneficiari identica a quella in considerazione della quale è stata applicata la tassazione "in entrata", tale trasferimento sarà tassato "in uscita", evidentemente detraendo l'imposta assolta "in entrata" (il divieto di «rimborso» ex articolo 4-bis, comma 3, quinto periodo, Tus, non pare limitare tale detraibilità);

- se il trust, come spesso accade, prevede categorie di beneficiari "in subordine", lungi dal potersi derivare, da questa previsione, l'inapplicabilità dell'opzione, deve piuttosto ritenersi che la tassazione "in entrata" debba riferirsi alla categoria di beneficiari che, nell'atto istitutivo del trust, sia gerarchicamente preordinata alle altre, salvo poi farsi luogo alla tassazione "in uscita" qualora i beneficiari siano di diversa categoria, sempre potendosi detrarre, come sopra, l'imposta assolta "in entrata".



Aliquota massima (senza franchigie) se alla dotazione non si può determinare la categoria del soggetto destinatario