

Rimborsi dell'imposta di donazione pagata sul trust

L'Agenzia ha esaminato le possibilità per i contribuenti che, secondo la tesi ora abbandonata, abbiano versato alla dotazione del trust

/ Dario AUGELLO

Con la circ. n. [34/2022](#) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'imposta sulle donazioni proporzionale non si applica all'atto di dotazione del trust, in quanto l'apporto del disponente non integra un trasferimento effettivo. L'Agenzia condivide dunque l'orientamento della giurisprudenza di vertice più recente, che **nega rilevanza fiscale** all'atto di dotazione (Cass. n. [16700/2019](#)). Per l'effetto l'Agenzia ritiene ora tassabile l'attribuzione al beneficiario, secondo le norme applicabili al momento della devoluzione. Ciò genera non pochi problemi per gli atti di dotazione già effettuati. In principio, infatti, la posizione dell'Agenzia era opposta a quella odierna (circ. n. [48/2007](#)), ragione per cui, in passato, alcuni contribuenti, per evitare di incorrere in sanzioni, hanno liquidato e **versato** l'imposta al momento della **segregazione**, chiedendo poi in contenzioso il rimborso delle somme versate. In altri casi, i contribuenti hanno valutato di non pagare in sede di dotazione e attendere la notifica dell'avviso di liquidazione, per poi impugnarlo. Infine, altri contribuenti si sono semplicemente adeguati alla prassi pagando il tributo dovuto con l'atto di dotazione.

Partendo da questi ultimi, è chiaro che a loro spetta il diritto di **chiedere il rimborso** presentando apposita istanza. Tale diritto va esercitato, però, entro 3 anni dal pagamento a pena di decadenza ([art. 60](#) del DLgs. 346/90), essendo irrilevante, per il decorso del termine, il mutamento di indirizzo della prassi. Occorre dunque distinguere, tra i soggetti che si sono adeguati alla prassi, quelli che sono nei termini per chiedere il rimborso, da quelli che hanno perso il termine. Nel primo caso non dovrebbero esserci problemi: l'Agenzia riconosce infatti il diritto al rimborso, purché la domanda sia presentata entro i termini.

Nel caso in cui non sia possibile chiedere il rimborso occorre fare un'ulteriore distinzione: se il trust, al momento della devoluzione, non ha cambiato assetto rispetto al momento in cui è avvenuta la segregazione, il pagamento in entrata può considerarsi **avvenuto a titolo definitivo**. Se, invece, il trust ha cambiato assetto, il pagamento in entrata va considerato un **acconto**. Ciò è quanto risulta dalla circ. n. 34/2022. L'Agenzia infatti, per tutelare quanti hanno versato il tributo al momento della dotazione facendo affidamento sulla prassi precedente, riconosce che il pagamento effettuato in buona fede al momento della segregazione possa considerarsi avvenuto a titolo definitivo, ma solo nei casi di "rapporti esauriti".

Quali siano i **rapporti esauriti** è chiarito dalla stessa Agenzia: l'esaurimento si verificherebbe quando le attribuzioni hanno "i medesimi beneficiari", nonché "i

medesimi beni e diritti sulla base dei quali è stata effettuata la liquidazione e il versamento delle relative imposte in sede di costituzione del trust o di dotazione dei beni o diritti allo stesso". Nei rapporti esauriti non assume quindi rilevanza il fatto che, tra l'atto della segregazione e quello della devoluzione, possano essere cambiate la base imponibile, le aliquote o le esenzioni, con conseguente aumento o diminuzione del prelievo. L'Agenzia chiarisce che in questi casi "non procedendosi alla riliquidazione dell'imposta, non è possibile effettuare il rimborso delle imposte già versate in sede di apporto (iniziale o successivo) dei beni o diritti al trust, anche laddove la base imponibile calcolata al momento delle successive attribuzioni ai beneficiari dovesse risultare inferiore a quella assoggettata a tassazione iniziale".

Allo stesso modo, però, va aggiunto che il Fisco nei rapporti esauriti non potrà riliquidare il tributo per chiedere eventuali conguagli, se il tributo pagato all'atto della dotazione **risultasse inferiore** a quello dovuto all'atto della devoluzione. Pertanto nei rapporti esauriti potrà senz'altro essere fatta valere, ad esempio, l'esenzione per il passaggio generazionale di cui all'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90 vigente al momento della segregazione, su cui i contribuenti hanno fatto affidamento al momento della dotazione.

Il conguaglio è invece dovuto, a parere dell'Agenzia, quando il rapporto non possa considerarsi esaurito: in questo caso il Fisco ritiene di poter tassare l'atto devolutivo, **integrando la precedente tassazione**, che viene considerata un acconto. C'è da chiedersi però cosa succeda, nei rapporti non esauriti, nel caso in cui il tributo liquidato in sede di devoluzione risulti **inferiore** rispetto a quello pagato al momento della dotazione. In questa ipotesi c'è il serio rischio che l'Agenzia non dia luogo a rimborso, in assenza di un'istanza presentata nei termini. Per questa ragione, se i termini sono aperti, è senz'altro opportuno in ogni caso presentare istanza di rimborso.

Infine va considerata la posizione dei contribuenti che hanno un **contenzioso pendente**, di cui l'Agenzia non si occupa. In questo caso si ritiene che ci siano, se non altro, due possibilità. La prima è che il contribuente insista per l'annullamento dell'atto di liquidazione o, nei processi di rimborso, per la restituzione del tributo versato all'atto di dotazione. La seconda possibilità, che si potrebbe verificare quando si sia già verificata la devoluzione al beneficiario in pendenza del contenzioso, è quella di proporre all'Agenzia un accordo che tenga conto in ogni caso delle imposte versate, tanto per i rapporti esauriti, quanto per quelli non esauriti.