

Sulla tassazione indiretta del trust l'Agenzia cambia interpretazione: come gestire i rimborsi

Simone Carunchio - PhD, Consulente giuridico tributario

Nella bozza di circolare sui trust, l'Agenzia delle Entrate ha superato la propria precedente interpretazione sulla tassazione della costituzione di un trust ai fini dell'imposta sulle donazioni. Quale regime applicare ora ai rimborsi dell'imposta indebitamente (secondo l'interpretazione successiva) pagata? Quali imposte, sanzioni e interessi è possibile richiedere? E quale interesse si applica sulle somme indebitamente corrisposte in restituzione? La risposta a queste domande va rintracciata nella posizione della giurisprudenza in materia di overruling di prassi in relazione ai termini per richiedere il rimborso di imposte, interessi e sanzioni, nonché gli interessi sulle somme richieste, corrisposti al momento della costituzione del trust o al momento dell'accertamento della costituzione stessa.

Si è conclusa il 30 settembre 2021 la consultazione avviata dall'Agenzia delle Entrate sullo [schema di circolare](#) che fornisce chiarimenti sulla disciplina dei trust.

Leggi anche

- [Trust e tassazione in uscita: questioni ancora aperte](#)
- [Trust: cambia il momento impositivo per donazione e successione. Quale regime transitorio?](#)
- [Trust e obblighi di monitoraggio fiscale in capo ai beneficiari. Serve maggiore chiarezza](#)

La tassazione indiretta della costituzione del trust

Dopo essere stata abrogata con la legge n. 342/2000, l'**imposta sulle successioni e sulle donazioni** è stata reintrodotta mediante il D.L. n. 262/2006.

Al momento dell'istituzione dell'imposta, tuttavia, l'oggetto della stessa, rispetto a quanto previsto fino all'anno 2000, è stato ampliato, andando a ricomprendere, oltre i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, anche la **costituzione di vincoli di destinazione**. Tra questi vincoli di destinazione è stato da sempre annoverato anche il **trust**, ossia quell'istituto di origine precipuamente anglosassone che permette di "congelare" o, meglio sospendere, almeno in prospettiva civilistica, il diritto di proprietà su beni e diritti a partire da una decisione dell'originario proprietario, affinché possa essere perseguito uno scopo preciso dal gestore del fondo stesso, nominato dal disponente (ex proprietario).

In ambito tributario, in particolare nel comparto delle **imposte sui redditi**, si è sempre stati più propensi a "entificare", come si suol dire, il fondo in parola, rendendolo **soggetto tributario**. Nel comparto, invece, delle **imposte indirette** "minori", è possibile constatare, almeno fino alla pubblicazione della bozza di circolare sui trust dell'Agenzia delle Entrate, una discussione infervorata sulle modalità di tassazione al momento della costituzione del fondo.

La discussione prese avvio dalla posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria all'indomani della reintroduzione, nel 2006, dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni. Nella circolare n. 3/E/2008, infatti, l'Agenzia delle Entrate affermò, come modalità di tassazione, quella corrispondente alla teoria della "tassazione anticipata" o "in entrata", ossia

l'applicazione dell'**imposta sulle donazioni al momento della costituzione** e/o del trasferimento delle cose nel trust.

La giurisprudenza, invece, salvo qualche caso isolato (Cass. n. 3735, n. 3737 e n. 3886 del 2015 e Cass. n. 4482/2016), si è sempre schierata (più di 100 sentenze), come la dottrina, per la teoria della "tassazione posticipata" o "**in uscita**", ossia per l'applicazione dell'**imposta sulle donazioni al momento dell'estinzione del trust** e per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa al momento della costituzione del trust.

I casi isolati di cui si è fatto menzione sono quelli che preconizzavano l'introduzione di una nuova imposta sui vincoli di destinazione. Al di là della conclusione, non condivisibile, dell'introduzione di una nuova imposta, era forse quello, in parte, l'orientamento maggiormente aderente allo spirito della legge sulla tassazione dei vincoli di destinazione, poiché sia la teoria dell'Amministrazione sia la teoria della giurisprudenza maggioritaria, facendo riferimento al fatto che la capacità contributiva si manifesta esclusivamente allorquando si realizza un **trasferimento di ricchezza**, si pongono contro il senso delle parole della legge e, quindi, contro la volontà del legislatore, il quale (art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006) ha stabilito che l'imposta sulle donazioni si applica ai trasferimenti di cose per donazione e, separatamente, sulla costituzione di vincoli di destinazione.

Che la costituzione del vincolo di destinazione corrisponda alla fattispecie astratta che manifesta la capacità contributiva (e non un improbabile trasferimento di ricchezza, escluso alla radice dalla struttura del trust) sembrerebbe poi giustificato sol ponendo mente al fatto che il trust è un istituto che deroga a uno dei principi fondanti dello Stato di diritto repubblicano: quello della titolarità ininterrotta del diritto di proprietà sulle cose.

In merito sarebbe opportuno un intervento della **Corte costituzionale**.

Comunque sia, la situazione attuale è che l'Agenzia delle Entrate, nella bozza di circolare sui trust, pare **uniformarsi**, rinnegando la sua precedente interpretazione, **alla teoria giurisprudenziale** maggioritaria della tassazione in uscita, ossia all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa al momento della costituzione del trust e dell'imposta sulle donazioni al momento dell'estinzione dello stesso.

Quale sorte per tutti i pagamenti spontanei effettuati dai contribuenti che si sono legittimamente affidati alle interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria espresse nella circolare del 2008?

La risposta al quesito è: **dovrebbero essere rimborsati**.

Quale, quindi, il regime dei rimborsi e dei relativi interessi a favore del contribuente sulle somme indebitamente corrisposte in caso di superamento di una vecchia interpretazione a favore di una nuova da parte della stessa Agenzia delle Entrate?

Si tratta di analizzare l'istituto che si potrebbe chiamare "interpretazione sopravveniente di prassi", ossia l'**overruling di prassi** (istituto, normalmente, precipuamente giurisprudenziale, ossia concernente i mutamenti delle interpretazioni indicate dalla Corte di cassazione).

L'interpretazione sopravveniente di prassi

Il mutamento nell'interpretazione di una norma, effettuato dall'Amministrazione finanziaria, è già stato oggetto di alcune sentenze della Corte di Cassazione. La questione ricorrente è quella di individuare il termine iniziale dal quale decorre il periodo entro cui è possibile richiedere il **rimborso di un'imposta pagata indebitamente** (secondo l'**interpretazione successiva** della medesima norma): dalla data del pagamento o dalla data in cui è stato emesso il documento di prassi nel quale si manifesta il mutamento interpretativo?

Nella sentenza n. 1577/2014, relativa alla richiesta di un rimborso IVA a causa di un pagamento indebito, è affermato, per esempio, che "nei casi in cui si faccia applicazione della disciplina generale prevista dal ricordato art. 21, comma 2 il termine di due anni per la presentazione della domanda di restituzione dell'imposta versata in eccedenza decorre "dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", e quindi non dalla

data di emanazione di risoluzioni dell'amministrazione finanziaria interpretative della normativa, inidonee a costituire un diritto prima insussistente - se non nei casi in cui la legge stessa ne attribuisca il potere ad una specifica autorità amministrativa -, e atte soltanto a vincolare l'operato interno degli uffici" (Cass. n. 813/2005, n. 16477/2004, n. 11020/1997; Cass. n. 12447/2011)".

In altre parole, il **termine di decadenza** della presentazione della **domanda di rimborso** non può mai farsi decorrere dalla data dell'emanazione di circolari o di risoluzioni ministeriali interpretative delle norme tributarie in senso favorevole al contribuente, non avendo detti atti natura normativa ed essendo quindi non idonei a incidere sul rapporto tributario.

Tutela del legittimo affidamento

Più recentemente la Corte di Cassazione ha ripreso il tema nella sentenza n. 7661/2020. In questo caso la Corte ha ribadito che, in linea con il riportato approccio interpretativo, le circolari in materia tributaria "non costituiscono fonte di diritti ed obblighi", aggiungendo che "ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento".

L'esclusione richiamata dalla Corte è quella che deriva dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, in cui, dopo aver previsto al comma 1 che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria "sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", nel successivo comma 2 è stabilito che **non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori** al contribuente, qualora, tra l'altro, egli "si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima".

Si tratta della **tutela del legittimo affidamento**. La Corte di Cassazione, in merito, ha affermato che la tutela del legittimo affidamento in ambito tributario, seppure idonea a escludere l'applicazione a carico del contribuente incolpevole di sanzioni, interessi ed accessori, non incide sulla debenza del tributo, configurando quest'ultimo un'obbligazione che, insensibile all'atteggiamento soggettivo delle parti del rapporto fiscale, dipende piuttosto dalla realizzazione dei presupposti impositivi (cfr. Cassazione n. 26931, n. 19803, n. 15644, n. 11625 del 2019)

Rimborso di imposta, interessi e sanzioni già pagati e interessi sulle somme rimborsate

Stante l'univoco orientamento giurisprudenziale relativamente al termine di decadenza per richiedere il rimborso di imposte indebitamente pagate a causa di un mutamento nell'interpretazione di prassi di una norma, per quanto attiene, in particolare, alla sopravveniente interpretazione di prassi relativa alla tassazione indiretta della costituzione dei trust contenuto nella bozza di circolare, rispetto a quanto affermato in precedenza, si fa presente quanto segue.

Ai sensi dell'art. 60, D.Lgs. n. 346/1990, il rimborso dell'imposta sulle donazioni è regolato dalle norme relative all'imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131/1986. Nell'art. 77, D.P.R. n. 131/1986 è stabilito che "il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione".

Ne consegue che, non applicandosi l'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, in quanto la fattispecie è già regolata dall'art. 77, possono essere richieste a rimborso le imposte sulle donazioni corrisposte, per le costituzioni dei trust, negli ultimi tre anni.

Se già oggetto di richiesta di rimborso, nel silenzio da parte degli uffici, trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda, si potrà presentare ricorso alla competente Commissione Tributaria entro i normali termini prescrizionali.

Per quanto attiene agli eventuali **interessi** e alle eventuali **sanzioni** corrisposte a seguito di accertamento dell'imposta sulle donazioni, invece, in base all'art. 10 dello Statuto del contribuente, è possibile richiederne la **restituzione**. Il termine dell'esercizio del diritto alla restituzione di tali somme, in deroga alle ordinarie norme sui rimborsi, parrebbe essere quello ordinario di prescrizione di **10 anni**. Su tale termine sarebbe necessario un chiarimento da parte dell'Amministrazione.

Per quanto concerne gli interessi di mora che spettano al contribuente sulle somme richieste legittimamente a rimborso, l'art. 77, comma 4, stabilisce che occorre fare riferimento, al riguardo, alla legge n. 29/1961. Tali interessi, ai sensi dell'art. 1 della legge appena citata, come modificata dalla legge n. 662/1996, sono previsti nella misura del 2,5% del debito per ogni semestre compiuto. La misura è stata "modificata", in ultimo (a seguito del decreto del 27 giugno 2003), dal D.M. MEF del 21 maggio 2009, in cui nell'art. 1, comma 4, è stabilito che il tasso degli interessi è pari all'1% per ogni semestre compiuto. Anche in questo caso sarebbe opportuno un **intervento dell'Amministrazione**, anche solo considerando che, in onore della gerarchia delle fonti, un atto amministrativo, quale un decreto ministeriale, non potrebbe modificare una disposizione con forza di legge.