

Risposta n. 237/2023

OGGETTO: Tassazione ai fini delle imposte dirette e indirette delle attribuzioni provenienti da un trust estero a beneficiario residente in Italia e connessi obblighi relativi al monitoraggio fiscale.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante rappresenta di essere divenuto beneficiario, insieme alla Sorella, a partire da febbraio 2020, data del decesso del Padre, di una rendita erogata da un Trust.

L'Istante afferma che il Trust è stato istituito nel 1980 con un contratto (Trust Agreement) stipulato tra la Nonna (di seguito anche "Disponente") e una società con sede negli Stati Uniti in qualità di trustee (di seguito "Trustee").

All'atto della costituzione del Trust, la Disponibile ha consegnato una certa quantità di beni (contanti, azioni e obbligazioni) al Trustee che ha accettato di detenerli, amministrarli e investirli e di corrispondere al beneficiario una rendita netta.

In base al Trust Agreement, l'unico beneficiario è la Disponente fino a che è in vita (cfr. articolo 1) e, successivamente, alla morte della Disponente, i Beneficiari sono il marito (per una quota del 25% del fondo del Trust) e i figli della Disponente (per una quota del 75% del fondo del Trust o dell'intero fondo se alla Disponente non dovesse sopravvivere un marito) e, infine, alla morte di ciascuno dei figli, i loro discendenti (cfr. articolo 2).

L'articolo 2, lett. B, del Trust Agreement prevede che, a seguito della morte della Disponente, il fondo del Trust (per una quota del 75% o del 100%, a seconda delle circostanze sopra illustrate) deve essere suddiviso in tanti patrimoni fiduciari di eguale valore per ognuno dei figli della Disponente all'epoca viventi e dei sopravvissuti discendenti dei figli deceduti, per stirpe.

L'articolo 2, lett. D, prevede che, fino a quando ciascuno di tali beneficiari non abbia raggiunto l'età di 35 anni, il Trustee accantonerà il reddito del patrimonio fiduciario e "pagherà o spenderà" per conto di ogni Beneficiario la parte del reddito netto proveniente dal suo fondo personale per provvedere adeguatamente alla loro salute, mantenimento, istruzione e sostegno. Dopo che ciascuno di tali Beneficiari avrà raggiunto l'età di 35 anni, il Trustee "pagherà o spenderà" per loro conto l'intero reddito netto del suo fondo o parte di esso per l'intera durata della loro vita.

Con riferimento a tale ultima previsione, l'Istante precisa che la Corte Distrettuale competente, su istanza del Trustee, è intervenuta a modificarne il disposto stabilendo, per effetto della relativa Ordinanza del 2007, che il Trustee è obbligato a versare, per ogni anno della vita del Trust, ai Beneficiari «una distribuzione annuale pari al quattro e un mezzo (4,5%) della media del giusto valore di mercato dei beni fiduciari, comprensivo

del reddito, quale risultante alla chiusura dell'ultimo giorno lavorativo dei precedenti tre anni del fondo» del Trust.

Il termine del Trust corrisponde alla fine del ventunesimo anno dalla morte dell'ultimo di coloro che erano Beneficiari alla morte della Disponente.

Secondo il Trust Agreement, le attività presenti nel patrimonio del Trust saranno distribuite a coloro che risulteranno i Beneficiari a tale data (cfr. articolo 2, lett F), mentre nel caso in cui tutti i discendenti della Disponente dovessero morire prima di tale data e prima della completa distribuzione delle attività, tutti i beni ancora detenuti nel fondo saranno distribuiti agli eredi collaterali della Disponente in conformità alle leggi di successione all'epoca vigenti nello Stato (cfr. articolo 2, lett. G).

Poiché, attualmente, i Beneficiari del Trust sono l'Istante, sua Sorella e lo Zio, celibe, senza figli e tuttora in vita, il Trust cesserà una volta che siano decorsi ventuno anni dalla morte dello Zio.

Ciò premesso, l'Istante, in qualità di Beneficiario delle descritte attribuzioni da parte del Trust, chiede conferma di essere tenuto a dichiarare ai fini delle imposte sui redditi le somme percepite, di non essere tenuto a nessun adempimento in termini successori derivante dal decesso del proprio genitore e di non essere tenuto a nessun adempimento in termini di monitoraggio fiscale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante, il proprio diritto alla percezione della rendita prescinde dalla qualità di erede del Padre (già Beneficiario del Trust) e discende esclusivamente dal Trust Agreement stipulato dalla Nonna (Disponente).

Riguardo ai propri obblighi fiscali, l'Istante ritiene:

a) di non avere alcun obbligo, in termini di dichiarazione e di imposizione ai fini successori, in conseguenza del decesso del Padre, ai sensi e per gli effetti della disciplina di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;

b) di non essere tenuto alla compilazione del Quadro RW del Modello Redditi PF, ai sensi e per gli effetti della normativa in materia di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167;

c) che la "rendita" percepita è un reddito di capitale ai sensi dell'articolo 44 del Tuir assoggettabile ad imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento con indicazione nel quadro RM, sez. V, del Modello Redditi PF e che la relativa base imponibile è corrispondente a quanto effettivamente percepito nel periodo d'imposta, con applicazione del cambio di conversione utilizzato dalla banca presso la quale l'importo in valuta viene periodicamente bonificato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istituto del trust ha trovato ingresso nell'ordinamento interno con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, ad opera della legge 16 ottobre 1989, n. 364 e in vigore dal 1° gennaio 1992.

Detto istituto si sostanzia in un rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto definito "disponente" (o settlor) - con un negozio unilaterale, cui generalmente seguono uno o più atti dispositivi - trasferisce ad un altro soggetto, definito "trustee", beni (di qualsiasi natura), affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri, coerentemente

con quanto previsto dall'atto istitutivo del trust per il raggiungimento delle finalità individuate dal disponente medesimo.

Con riferimento all'imposizione diretta, ai sensi dell'articolo 73, comma, 1, lettere b), c) e d) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) i trust, residenti e non residenti sono inclusi tra i soggetti passivi d'imposta sul reddito delle società (IRES).

Come chiarito, da ultimo, nella circolare 20 ottobre 2022 n. 34/E, ai fini della determinazione del reddito del trust residente, "commerciale" e "non commerciale", rilevano in Italia tutti i redditi ovunque prodotti ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere b) e c), mentre per i trust non residenti rilevano in Italia i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera d) del Tuir.

Con la predetta circolare n. 34/E del 2022 è stato, inoltre, chiarito che, in presenza di un trust non residente, nel caso di:

- beneficiario residente "individuato"
- e di beneficiario residente di trust opaco stabilito in Paesi a fiscalità privilegiata, rispettivamente ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del Tuir per i trust trasparenti non residenti e ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies), del Tuir per le attribuzioni da parte di trust opachi stabiliti in Stati aventi un regime fiscale privilegiato con riferimento ai redditi da essi prodotti, nei confronti del beneficiario residente (ai fini della imputazione o dell'attribuzione) rileva il reddito complessivamente prodotto dal trust non residente riferibile al beneficiario medesimo, indipendentemente dal rispetto del requisito di territorialità di cui all'articolo 23 del Tuir, superando il chiarimento fornito nel paragrafo 4.1 della circolare n. 48/E del 2007.

Ai fini della individuazione del regime fiscale applicabile al reddito, per effetto di quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 73 del Tuir, si distinguono due tipologie di trust:

- "trust trasparente", ovvero trust con beneficiario di reddito "individuato", il cui reddito è tassato in capo al beneficiario, mediante "imputazione" per trasparenza e applicando le regole proprie di tassazione di tale soggetto beneficiario;

- "trust opaco", ovvero trust senza beneficiario di reddito "individuato", il cui reddito è tassato in capo al trust quale soggetto passivo IRES.

In particolare, nel caso di trust trasparente, come anticipato, il reddito ovunque conseguito è assoggettato a tassazione per trasparenza in capo al beneficiario (residente) come reddito di capitale ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies), del Tuir.

Tale reddito, qualora il beneficiario sia una persona fisica, è imputato «in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali» (cfr. articolo 73, comma 2 del Tuir, ultimo periodo) e concorre alla formazione del reddito complessivo che è tassato con le aliquote progressive Irpef.

Ai sensi della richiamata lettera g-sexies), infatti, sono considerati redditi di capitale «i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti».

In base a tale disposizione, in caso di trust trasparente il reddito "imputato" al beneficiario residente è tassato come reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il trust sia o meno residente in Italia. Detto reddito imputato per trasparenza concorre

alla formazione del reddito complessivo del contribuente con l'indicazione nel Quadro RL, Sez. I-B, del Modello Redditi PF.

Con riferimento alla disciplina del monitoraggio fiscale di cui al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, i soggetti di cui all'articolo 4 del citato decreto (le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate) sono tenuti alla compilazione del Quadro RW della propria dichiarazione dei redditi per indicare gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

Tale adempimento deve essere effettuato non soltanto dal possessore diretto delle attività di natura finanziaria all'estero, ma anche dai soggetti che, ai sensi della normativa antiriciclaggio, risultino essere i "titolari effettivi" dei predetti beni.

Come chiarito nella sopra citata circolare n. 34/E del 2022, con riferimento ai soggetti residenti beneficiari di trust ciò che rileva, ai fini dell'attribuzione della qualifica di titolare effettivo è che siano «individuati o facilmente individuabili» e che, quindi, dall'atto di trust o da altri documenti, sia possibile, anche indirettamente, l'identificazione degli stessi.

Nella predetta circolare n. 34/E del 2022 è stato precisato che sono soggetti agli obblighi di monitoraggio, secondo la diversa modulazione di seguito riportata, tutti i beneficiari residenti di un trust estero, anche individuati per "classi" (ad es., gli eredi legittimi del disponente).

In dettaglio, i beneficiari di un trust non discrezionale sono tenuti ad assolvere pienamente gli obblighi di monitoraggio fiscale e, dunque, devono indicare il valore

degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa.

I beneficiari di trust discrezionali, sulla base delle informazioni disponibili, come ad esempio il caso in cui il trustee comunica la sua decisione di attribuirgli il reddito e/ o il capitale del fondo del trust, hanno l'obbligo di indicare nel quadro RW l'ammontare del relativo credito vantato nei confronti del trust, unitamente agli investimenti e alle attività finanziarie detenute all'estero.

Nell'ipotesi di omessa comunicazione di informazioni a lui note al momento della compilazione del Quadro RW e constatate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei propri ordinari poteri di controllo, il beneficiario di trust discrezionale incorrerà nelle sanzioni previste per le violazioni relative all'omessa o infedele compilazione del Quadro RW.

Nel caso di specie, il Trust è stato istituito nel 1980 dalla Disponente che è stata anche l'unica beneficiaria del predetto Trust fino alla data della propria morte, avvenuta nel 1983, ed è regolato dalle leggi del Commonwealth del Kentucky.

Il Trustee incaricato era una società statunitense, oggi una banca.

In seguito al decesso della Disponente sono divenuti Beneficiari i suoi due figli e, successivamente al decesso del Padre dell'Istante, allo stesso sono subentrati i propri figli, ovvero l'Istante e la Sorella.

Al riguardo, si osserva che, in base a quanto stabilito nel Trust Agreement, il patrimonio del Trust è suddiviso in tanti patrimoni di eguale valore per ogni figlio della Disponente (ovvero due fondi con quote pari al 50 per cento del patrimonio) e il Trustee

dovrà erogare a ciascuno dei Beneficiari la parte del reddito netto proveniente dal proprio fondo personale (cfr. articolo 2, lettere B e D).

Come previsto dalla lettera E del predetto articolo 2, alla morte del Padre, l'Istante e la Sorella sono subentrati nella posizione di Beneficiario relativamente alla quota del patrimonio del Padre.

A partire dal mese di marzo del 2020, secondo quanto dichiarato, il Trustee ha effettuato a favore dell'Istante e della Sorella delle attribuzioni di somme sulla base delle previsioni della richiamata ordinanza del 2007 che ha sostituito il disposto della lettera D del predetto articolo 2, riguardo la definizione di "reddito netto", stabilendo che il Trustee deve versare per ogni anno della vita del Trust, ai Beneficiari una distribuzione annuale pari al 4,5% della media del giusto valore di mercato dei beni fiduciari, comprensivo del reddito, quale risultante alla chiusura dell'ultimo giorno lavorativo dei precedenti tre anni del fondo del Trust.

Tenuto conto delle previsioni contenute nel Trust Agreement, si ritiene che il Trust in oggetto si qualifichi ai fini fiscali quale trust "trasparente" ovvero con Beneficiari di reddito individuati ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del Tuir.

Più precisamente, l'Istante e la Sorella si qualificano Beneficiari individuati del Trust a partire dalla morte del Padre nonché come titolari effettivi ai fini del monitoraggio fiscale dei beni in Trust, ciascuno per la propria quota, come illustrato nella citata circolare n. 34/E del 2022.

In particolare, il reddito comunicato dal Trustee, è imputato all'Istante in qualità di Beneficiario e tassato in capo allo stesso ai sensi degli articoli 73, comma 2, e 44, comma

1, lettera g-sexies) del Tuir, quale reddito di capitale che concorre alla formazione del reddito complessivo nella dichiarazione dei Redditi.

Con riferimento alla valorizzazione in euro del reddito imputato nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura del periodo di gestione del Trust occorre far riferimento al valore del cambio a tale ultima data.

Per quanto riguarda gli obblighi relativi al monitoraggio, con riferimento al medesimo periodo in cui l'Istante è individuabile quale Beneficiario del Trust, sussiste in capo al medesimo, nella sua veste di titolare effettivo, anche l'obbligo di compilazione del Quadro RW della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'articolo 4, del decreto legge n. 167 del 1990.

Al riguardo, si ricorda che ai sensi dell'articolo 65 del d.P.R. 29 settembre del 1973, n. 600 «Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa».

Considerato che il decesso del Padre è avvenuto nel periodo di imposta 2020, l'Istante (in solido con gli altri eredi) è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta, secondo le modalità indicate per gli eredi nelle relative istruzioni, consultabili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate e alle quali si rinvia.

Ai fini della tassazione in materia di imposta sulle successioni e donazioni, le descritte attribuzioni effettuate dal Trustee a favore dell'Istante, a partire dal mese di marzo 2020 non rientrano tra i «beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario» di cui all'art. 8 decreto legislativo 346 del 1990, e non devono essere ricompresi nella base imponibile della dichiarazione di successione del Padre.

Secondo i chiarimenti forniti con la circolare n. 34/E del 2022, gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Ai fini dell'applicazione di tale imposta, nel citato documento di prassi, è stato altresì chiarito che trattandosi di una fattispecie di donazione definibile "a formazione progressiva", con cui il disponente provvederà ad arricchire i beneficiari per mezzo del programma negoziale attuato tramite il trustee, i requisiti della territorialità individuati dall'articolo 2 del d.lgs. n. 346 del 1990, ovvero la residenza del disponente e la localizzazione dei beni apportati, devono essere verificati all'atto di apporto dei beni al trust, momento in cui si verifica l'effettivo "spossessamento" dei beni da parte del disponente per effetto della segregazione.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la Disponente fosse stata residente in Italia all'atto dell'istituzione del Trust e del relativo apporto di beni, come sembra emergere dalla documentazione in atti prodotta, le attribuzioni all'Istante di somme o beni riconducibili al patrimonio del Trust, quali a titolo di esempio le attribuzioni delle attività presenti nel patrimonio del Trust al termine dello stesso secondo quanto previsto dall'articolo 2, lett. F del Trust Agreement, dovranno essere assoggettate all'imposta proporzionale sulle successioni e donazioni, calcolata sulla base delle aliquote e delle franchigie previste dall'articolo 2, commi 48 e 49 del decreto legge n. 262 del 2006, individuate sulla base del rapporto intercorrente tra la Disponente e l'Istante.

Il presente parere reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della sua veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione circa

fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

Resta fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)