

Risposta n. 473

OGGETTO: Trattamento fiscale delle distribuzioni effettuate da una Fondazione di famiglia del Liechtenstein a beneficiari residenti in Italia

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

QUESITO

ALFA FAMILIENSTIFTUNG è una Fondazione di famiglia del Liechtenstein (di seguito, "Fondazione" o "Istante"), fiscalmente residente a Vaduz, nel Principato del Liechtenstein.

La Fondazione è stata costituita dalla *BETA Anstalt* su incarico di Tizio (di seguito, Fondatore), fiscalmente residente in Italia al momento della istituzione della Fondazione e deceduto, sempre in Italia, nel corso del 2019.

L'Istante rappresenta che, in sede di adesione alla procedura di collaborazione volontaria di cui agli articoli 5-*quater* e seguenti del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, il Fondatore ha proceduto (in vita) a regolarizzare, ai soli fini delle imposte sui redditi, i capitali detenuti all'estero dalla Fondazione, dichiarando che quest'ultima era un soggetto interposto.

In base allo Statuto, la Fondazione svolge prevalentemente l'attività di amministrazione e gestione del proprio patrimonio costituito da *asset* finanziari

localizzati all'estero con lo scopo di utilizzo (anche parziale) del patrimonio e/o degli utili relativi per devoluzioni ("*donazioni*" o "*concessione di vantaggi economici*") ad uno o più membri di una o più famiglie specificate nel Regolamento.

In particolare, *inter alia*, il patrimonio o gli utili possono essere utilizzati per:

- a) la copertura di spese per l'istruzione, la formazione, il supporto, il sostentamento generale dei suddetti soggetti;
- b) il sostegno economico, in senso più ampio, dei medesimi soggetti;
- c) il perseguimento di scopi analoghi a quelli sopra individuati.

L'istante fa presente che, ai sensi dell'articolo 4 del Regolamento, a seguito del decesso del Fondatore, sono unici beneficiari della Fondazione i figli del Fondatore (di seguito anche "Beneficiari Successivi" o "Figli").

Al riguardo, secondo l'Istante, "*il Regolamento non prevede un diritto attuale dei Figli sul patrimonio della Fondazione. L'articolo 4 del Regolamento, infatti, prevede solo ed esclusivamente la misura del beneficio eventualmente attribuibile ai Figli da parte del Consiglio di Fondazione, ovvero sia un terzo ciascuno*". Inoltre, viene precisato che "*per quanto riguarda le modalità di eventuale attribuzione dei benefici ai Beneficiari successivi, si evidenzia che il Consiglio di Fondazione ha la facoltà (e non l'obbligo) di erogare a tali soggetti utili prodotti dalla Fondazione ovvero il patrimonio (anche solo parziale) della stessa*". Ciò premesso, l'Istante chiede un parere in merito al corretto trattamento fiscale delle somme che saranno eventualmente erogate ai Beneficiari Successivi, fiscalmente residenti in Italia, sia ai fini delle imposte sui redditi (quesito n. 1) sia ai fini dell'imposta sulla costituzione dei vincoli di destinazione (quesito n. 2).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini delle imposte sui redditi, l'istante ritiene di potersi considerare, ai fini fiscali, alla stregua di un *trust* opaco ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera *d*) del

testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), atteso che i Beneficiari Successivi non vanterebbero un diritto attuale ed incondizionato a percepire periodicamente i redditi prodotti dalla Fondazione e, dunque, non potrebbero essere considerati "*beneficiari individuati*" ai sensi dell'articolo 73, comma 2, ultimo periodo del Tuir, anche in considerazione del potere discrezionale del Consiglio di Fondazione in sede di erogazione ai Beneficiari.

Conseguentemente, l'Istante ritiene che dette somme siano non imponibili ai fini IRPEF in capo ai Beneficiari Successivi, a prescindere dalla fonte italiana o estera dei redditi conseguiti dalla medesima Fondazione.

Ciò in quanto l'eventuale imponibilità contrasterebbe con il dettato normativo dell'articolo 44, comma 1, lettera g-*series*), del Tuir che menziona i redditi "imputati" al beneficiario individuato di fondazioni trasparenti e non anche i redditi "distribuiti" da fondazioni opache.

In caso di risposta negativa a tale soluzione, a parere dell'Istante, le medesime somme sarebbero comunque non imponibili qualora effettuate a valere sui redditi di capitale percepiti dalla Fondazione se già assoggettati ad imposizione in Italia.

Ai fini dell'imposta sulla costituzione dei vincoli di destinazione di cui all'articolo 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 286, l'istante chiede conferma che il vincolo sui beni costituenti il patrimonio della Fondazione debba ritenersi perfezionato all'atto della dotazione della Fondazione da parte del Fondatore, con la conseguenza che in nessun altro momento della vita della Fondazione e, in particolare, all'atto della devoluzione finale dei beni vincolati ai Beneficiari Successivi, possa dirsi realizzato il presupposto per l'applicazione dell'imposta. In particolare, l'istante, considerandosi assimilabile ad un *trust*, in linea con quanto chiarito con le circolari 6 agosto 2007 n. 48/E e 22 gennaio 2008, n. 3/E in materia di *trust*, conclude che, nel caso di specie, l'imposta sui vincoli di destinazione sia dovuta solo ed esclusivamente al momento della dotazione dei beni nella Fondazione, mentre nessuna imposta sia dovuta al momento del trasferimento ai beneficiari dei beni vincolati nella

Fondazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al quesito n.1 ai fini delle imposte sui redditi si fa presente quanto segue.

Nella legislazione del Liechtenstein le *Familienstiftung* sono "*fondazioni di famiglia*" in cui i beni e/o i redditi da essi prodotti sono utilizzati per sostenere il mantenimento e l'educazione dei membri della famiglia.

Il fondatore trasferisce alla fondazione la titolarità del suo patrimonio, o di parte di esso, affinché questa possa perseguire l'obiettivo per il quale è stata costituita.

All'atto della costituzione il capitale minimo richiesto è di CHF 30.000, che il fondatore deve versare in una banca del Liechtenstein o della Svizzera. Qualsiasi bene patrimoniale donato dal fondatore, successivamente alla sua costituzione, diventa di proprietà della fondazione. Questo consente di creare una netta distinzione tra il capitale del fondatore e quello della Fondazione.

Tale separazione nella realtà è generalmente solo formale, in quanto nell'ipotesi in cui il fondatore assuma anche la veste di beneficiario, lo stesso continuerà a beneficiare dei frutti e proventi del patrimonio conferito.

Ai fini dell'inquadramento giuridico di una fondazione di famiglia in Liechtenstein, come chiarito nella circolare 16 luglio 2015, n. 27/E (cfr. par. 4.2 rubricato "*Fondazioni di famiglia nel Liechtenstein*"), occorre valutare, sulla base del reale comportamento, se si tratta di un veicolo fittiziamente interposto o se di fatto si configuri un diverso soggetto giuridico (paragonabile ad esempio ad una società semplice di fatto tra i beneficiari della fondazione). Nel caso in cui la costituzione della fondazione di famiglia in Liechtenstein configuri un caso di interposizione fittizia, il beneficiario economico della stessa dovrà dichiarare il valore del patrimonio esistente al termine di ogni anno interessato basandosi sul rendiconto del consiglio di

amministrazione della Fondazione.

Come evidenziato nell'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, il Fondatore ha dichiarato all'Amministrazione finanziaria il possesso di capitali allocati in un'unica relazione bancaria presso una banca elvetica per i quali aveva commesso, per i periodi di imposta dal 2009 al 2013, le violazioni di omessa o infedele compilazione del quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi, nonché le violazioni di omessa dichiarazione dei rendimenti derivanti da tali investimenti e di omesso versamento delle relative imposte.

Come specificato nella relazione di accompagnamento all'istanza di adesione, tali capitali erano detenuti per il tramite della Fondazione *"al fine di creare un'interposizione tra la contribuente e i capitali investiti. Detti capitali erano solo fittiziamente intestati alla struttura interposta, con la conseguenza che le attività oggetto della collaborazione volontaria devono comunque ritenersi detenute in Svizzera, in linea con quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 10/E del 13 marzo 2015 a pag. 17"* (cfr. pag. 2 della Relazione di accompagnamento all'istanza di accesso alla procedura).

Lo stesso Fondatore, dunque, nell'ambito della suddetta procedura di collaborazione volontaria ha dichiarato l'interposizione fittizia dell'istituto della Fondazione e ha proceduto (in vita) a regolarizzare, ai soli fini delle imposte sui redditi, i capitali detenuti all'estero dalla Fondazione medesima.

In altri termini, il reale intento del Fondatore era quello di creare uno schermo tra la titolarità formale dei beni e il godimento e la disponibilità degli stessi.

Alla luce di quanto rappresentato, si ritiene che la circostanza relativa all'interposizione fittizia della Fondazione che ne determina l'invalidità ai suddetti fini fiscali, si riflette anche nei confronti dei Figli, salvo diversa dimostrazione che, tuttavia, esula dall'analisi della presente istanza.

Dal punto di vista dell'imposizione diretta, pertanto, i redditi prodotti dalla Fondazione saranno assoggettati a tassazione in capo ai Figli secondo i principi

generali previsti per ciascuna delle categorie reddituali di appartenenza, coerentemente con il comportamento tenuto dal Fondatore quando era in vita.

Per completezza, si ricorda che gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti e suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia sono soggetti agli obblighi di monitoraggio fiscale, di cui al decreto legge n. 167 del 1990, attraverso l'indicazione dei relativi valori nel quadro RW della dichiarazione dei redditi. La compilazione di tale quadro assolve anche agli obblighi di liquidazione dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE), di cui all'articolo 19, commi da 13 a 22, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201.

Con riferimento al quesito n. 2 sulla costituzione dei vincoli di destinazione, in materia di imposte sulle successioni e donazioni, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 2, comma 47 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286), istruisce *"l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001"*.

Tale disposizione prevede, quindi, l'applicazione di un'imposta di donazione al verificarsi di diversi presupposti impositivi, vale a dire gli atti di donazione, i trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito e gli atti di costituzione di vincoli di destinazione. Nel caso di specie, in applicazione dei principi generali in materia di imposte sulle successioni e donazioni, non si può escludere che tale presupposto possa essere soddisfatto nell'ipotesi in cui si realizzino i trasferimenti ai beneficiari della Fondazione in esame.

In particolare, si osserva che per l'individuazione del corretto trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette delle eventuali erogazioni di somme o dei trasferimenti di beni effettuati dal Consiglio di Fondazione in favore dei Beneficiari Successivi non

si può prescindere dall'esame degli atti con i quali tali erogazioni e trasferimenti verranno posti in essere.

Infatti, solo a seguito dell'esame degli atti relativi ai predetti trasferimenti sarà possibile valutarne in concreto l'oggetto, le modalità, l'eventuale presenza di controprestazioni o di altre clausole e stabilire, conseguentemente, la presenza o meno dei presupposti per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Le imposte indirette, infatti, sono tradizionalmente collegate all'intrinseca natura e agli effetti giuridici degli atti da tassare, secondo il principio dettato dall'articolo 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che, sebbene enunciato in materia di imposta di registro, deve considerarsi applicabile in linea di principio anche per le altre imposte indirette (cfr. Circolare n. 3/E del 2008).

Per completezza, si precisa che esula dall'analisi del presente interpello ogni valutazione rispetto alla tassazione ai fini delle imposte indirette *"dell'atto di dotazione della Fondazione da parte del Fondatore"*, citato più volte nell'istanza, ma rispetto al quale non viene fornito alcun dettaglio.

Infine, pur non essendo oggetto di specifico quesito, si formulano le seguenti ulteriori osservazioni, anche atteso che ai sensi dell'articolo 10, comma 6 dello Statuto della Fondazione, il Consiglio di Fondazione *"fornisce ai beneficiari, per quanto concerne i loro diritti, le informazioni riguardanti i rapporti della fondazione in conformità con la legge applicabile"* e che, come affermato a pag. 12 dell'istanza, deve mettere a disposizione dei beneficiari tutte le informazioni utili per il corretto e tempestivo adempimento degli obblighi di dichiarazione e di versamento che la legislazione tributaria pone a loro carico.

Al riguardo, dall'esame delle disposizioni dello Statuto e del Regolamento della Fondazione, emerge che il Fondatore, fino alla data del proprio decesso avvenuto nel corso del 2019, risulta titolare di un diritto esclusivo sul patrimonio e sui redditi della Fondazione.

Infatti, secondo l'articolo 10, comma 1, dello Statuto *"la cerchia dei beneficiari,*

nonché l'entità e il tipo di benefici spettanti agli stessi sono determinati dal regolamento" e l'articolo 1 del Regolamento in questione prevede che al Fondatore "spetta vita natural durante il diritto esclusivo, escluso ogni altro beneficiario, sul patrimonio della fondazione e sui redditi".

Conseguentemente, non è possibile escludere che tale diritto sia parte *"dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario"* di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 346 del 1990, il cui valore complessivo alla data dell'apertura della successione, determinato in base alle disposizioni del medesimo decreto, deve essere ricompreso nella base imponibile della dichiarazione di successione.

Tale affermazione sembra trovare conferma nella previsione dell'articolo 4 del Regolamento della Fondazione che stabilisce che, a seguito del decesso del Fondatore, *"il godimento del beneficio derivante dal patrimonio della fondazione e relativi redditi spettano alle persone sottoelencate nelle proporzioni sottoelencate (...)"*, ossia in ragione di 1/3 a ciascun figlio del Fondatore.

Al riguardo, l'Istante dovrà valutare la necessità di fornire ai sopra citati eredi del Fondatore le informazioni riguardanti il valore del patrimonio della Fondazione, eventualmente necessarie alla predisposizione della dichiarazione di successione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)