

Fondazione del Liechtenstein interposta in caso di ingerenza dei beneficiari

Rileva che non sussista una completa autonomia del Consiglio direttivo rispetto al Comitato consultivo composto dai beneficiari o dai loro successori

/ Salvatore SANNA

Con la risposta interpello n. 9, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate interviene sulla disciplina dell'**interposizione di persona** ex art. 37 comma 3 del DPR 600/73 nel caso di una fondazione di famiglia del Liechtenstein che ha proceduto alla cessione dell'unico bene in suo possesso, ossia un terreno boschivo in Austria.

La norma in commento riguarda i casi in cui il contribuente **non appare titolare** di redditi di qualsiasi tipo, apparendone titolari altri soggetti, pur possedendo effettivamente gli stessi per interposta persona (circ. n. 17/2017).

Passando all'intervento di prassi, dal punto di vista fiscale si conferma l'analogia di questo istituto con il trust se si presentano gli elementi caratteristici di quest'ultimo (cfr. circ. n. 49/2009 e n. 38/2013 in merito alla disciplina sul monitoraggio fiscale).

Il ragionamento dell'Agenzia delle Entrate parte quindi dalla constatazione che affinché un trust possa essere qualificato soggetto passivo, ai fini delle imposte sui redditi, costituisce elemento essenziale l'effettivo potere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui affidati dal disponente (a questo proposito, valgono quindi i principi contenuti nella circ. n. 61/2010).

In sintesi, ogni qualvolta il trust sia un semplice **schermo formale** e la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da attribuire ad altri soggetti, disponenti o beneficiari del trust, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto e il patrimonio (nonché i redditi da questo prodotti) deve essere ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità.

Le medesime considerazioni vengono utilizzate per valutare lo status della fondazione del Liechtenstein.

Nel caso di specie, infatti, si ritiene che non sussista una **completa autonomia** del Consiglio direttivo della fondazione rispetto al Comitato consultivo che risulta composto dai beneficiari o dai loro successori.

In particolare, viene valorizzata la circostanza che il Consiglio può essere **revocato** in presenza di giusta causa, la quale ricorre, tra l'altro, in caso di "gravi inadempiamenti degli obblighi" del Consiglio: e tra gli obblighi del Consiglio emerge quello di consultazione del Comitato consultivo, che dispone del diritto di consulenza qualora Consiglio intenda deliberare l'alienazione di parti consistenti del patrimonio della fondazione. Ne consegue che viene riscontrata l'ingerenza dei beneficiari nella gestione del patrimonio della fondazione e, conseguentemente, l'inesistenza ai fini fiscali italiani della medesima.

Ai fini delle imposte dirette, quindi, i redditi formalmente prodotti dalla fondazione, successivamente alla morte dei fondatori, devono essere assoggettati a tassazione **direttamente in capo ai beneficiari**.

Per questi ultimi, se residenti in Italia, si applica l'art. 67 comma 1 lett. b), del TUIR, per il quale sono imponibili come redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione di **aree non edificabili** acquistate da non più di cinque anni. Pertanto, nel caso di specie non si verifica alcun presupposto impositivo, in quanto l'area boschiva ceduta dalla fondazione si considera posseduta direttamente dai beneficiari della medesima da oltre un quinquennio.

Tuttavia, sui beneficiari residenti si applicano gli obblighi in materia compilazione del quadro RW (art. 4 del DL 167/90), di liquidazione dell'IVIE sugli immobili esteri e dell'IVAFE sui prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero.

Per questa fattispecie, quindi, si applicano i principi in materia di trust senza che venga richiamato quanto chiarito sul tema nelle circ. Agenzia delle Entrate 10 ottobre 2009 n. 43 e 4 dicembre 2001 n. 99 (§ 2.3). In tale sede, a titolo esemplificativo, era stato chiarito che si deve considerare **soggetto fittiziamente interposto** "una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio".

Per quanto concerne le imposte indirette, si ricorda che l'interposizione **non produce effetti** in questo campo (cfr. risposta interpello n. 398/2021).

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le attribuzioni delle somme derivanti dalla vendita del patrimonio immobiliare in questione rientrino nella definizione di **trasferimenti mortis causa** agli eredi residenti dei beneficiari della fondazione e, pertanto, sugli stessi è applicabile l'imposta sulle successioni ex DLgs. 346/90.

In particolare, la percezione delle somme di denaro derivanti dalla cessione dell'area boschiva in argomento costituisce "l'evento che dà luogo a **mutamento** della devoluzione dell'eredità".

Ne consegue che gli eredi ed attuali beneficiari della fondazione dovranno provvedere a presentare la dichiarazione sulle successioni integrativa ex art. 28 comma 6 del DLgs. 346/90.