FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

CORSO IL TRUST NEL SISTEMA FISCALE ITALIANO: QUALIFICAZIONE, TASSAZIONE E PASSAGGIO GENERAZIONALE

LA TASSAZIONE DEI REDDITI E DELLE ATTRIBUZIONI DEL TRUST:IL RAPPORTO TRUST-BENEFICIARIO

Dott. Giulio Garofalo

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

La posizione dei beneficiari

I Redditi del trust e la loro attribuzione ai beneficiari

Una volta individuata la natura fiscale del trust e le modalità di determinazione del reddito, occorre esaminare la posizione del beneficiari in relazione al rapporto con il trust e con riguardo alla distinzione tra reddito e patrimonio.
Tale distinguo assume rilevanza ai fini della corretta individuazione delle attribuzioni effettuate dal trustee e della loro rilevanza in capo reddituale in capo ai beneficiari. La definizione di reddito e patrimonio rilevante ai fini fiscali è diversa da quella prevista nel diritto dei trust.

Nel diritto dei trust:

- Il fondo in trust rappresenta l'intero patrimonio del trust e lo stesso può essere distinto in capitale e reddito sulla base delle spettanze dei beneficiari o dei poteri del trustee;
- Il capitale comprende l'intero fondo in trust depurato dal reddito compreso quello accumulato, tenendo a mente che l'atto istitutivo del trust può prevedere che una somma costituente reddito possa essere accumulata dal trustee al capitale incrementandolo;
- Il reddito viene definito nell'atto istitutivo, anche se è pacifico definirlo come l'insieme delle somme o altre utilità che il trustee sia tenuto (o possa) impiegare a vantaggio di un beneficiario senza che ciò comporti una variazione del capitale;
- La distinzione deve essere tenuta ben presente dal trustee nella contabilità distinguendo tra conti di capitale e di reddito se beneficiari di reddito e di capitale;

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

La posizione dei beneficiari

I Redditi del trust e la loro attribuzione ai beneficiari

Diversa è la definizione di cosa costituisce reddito e cosa costituisce patrimonio ai fini fiscali. (CM 34/E/2022 paragrafo 3.5).
Dal punto di vista fiscale il fondo in trust deve essere diviso tra patrimonio e reddito e che:

- Il patrimonio è rappresentato dalla dotazione iniziale ed ogni eventuale successivo trasferimento effettuato dal disponente a favore del trust;
- Il reddito è rappresentato da ogni provento conseguito dal trust compresi i redditi eventualmente reinvestiti o capitalizzati nel trust stesso;

Nella cm 34/E/2022 si afferma il principio per cui il trustee deve mantenere una contabilità analitica che distingua la quota/attribuzione riferibile al valore dei beni in trust al momento del conferimento iniziale, al netto di eventuali attribuzioni di patrimonio effettuate a favore di beneficiari, dalla quota riferibile ai redditi realizzati di anno in anno, al netto di eventuali attribuzioni di patrimonio effettuate a favore dei beneficiari.

La distinzione tra reddito e patrimonio deve essere supportata da documentazione contabile del trust.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

La tassazione dei beneficiari

In merito all'attribuzione dei redditi ai beneficiari, siano essi individuati o meno, l'art. 163 TUIR afferma il principio generale del divieto di doppia imposizione prevedendo che la stessa imposta non può essere applicata due volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

L'applicazione di tale principio al mondo dei trust ha portato l'amministrazione finanziaria a riconoscere che i redditi maturati sul patrimonio del trust, (che non sia un trust opaco commerciale), possono essere assoggettati ad imposizione una sola volta, e ciò avviene in capo ai beneficiari nel caso di trust trasparenti, siano essi commerciali o non commerciali, ovvero in capo al trust se opaco e non commerciale, ovvero ancora a monte mediante ritenuta a titolo di imposta o di imposta sostitutiva.

Non sono soggette ad ulteriore imposizione sul reddito in capo ai beneficiari:

- Le attribuzioni del reddito ai beneficiari di trust trasparenti, ai quali il reddito del trust è già stato imputato per trasparenza, trattandosi di movimentazioni finanziarie;
- Le attribuzioni del reddito ai beneficiari di trust trasparenti nei casi in cui tale reddito sia stato assoggettato a tassazione a titolo di imposta o di sostitutiva, in quanto tale reddito è stato già assoggettato ad imposizione in via definitiva;
- Le attribuzioni ai beneficiari di trust trasparenti di redditi che in capo al trust abbiano fruito di un regime di non imponibilità o di esenzione previsto dalla legge;
- Qualunque attribuzione del reddito ai beneficiari di trust opachi non commerciali, in quanto tale reddito è già stato assoggettato ad imposizione in capo al trust;

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

La tassazione dei beneficiari

Ogni attribuzione ai beneficiari di un Trust, eccetto il caso di Trust opaco commerciale, di ciò che dal punto di vista fiscale ha natura di reddito non ha quindi rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dovute da tali beneficiari.

Da ciò deriva che sono fiscalmente irrilevanti anche le attribuzioni ai beneficiari che derivino dalla ripartizione di redditi che non hanno concorso alla determinazione del reddito complessivo perché esenti o assoggettati a imposta sostitutiva.

Ciò vale anche nel caso in cui i criteri di determinazione fiscale del reddito complessivo differiscano da quelli civilistici.

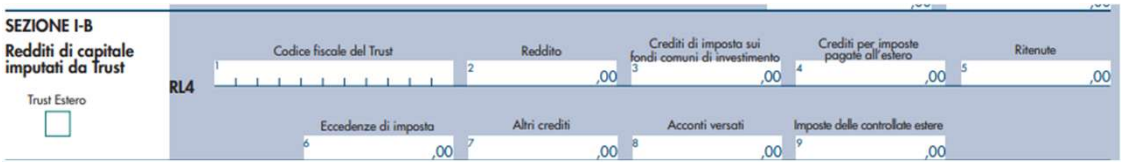
Nello specifico, si ritengono applicabili i criteri di irrilevanza delle differenze tra reddito fiscale e civilistico con riferimento ai redditi delle società di persone, per i quali vale il principio della tassazione per trasparenza.

Esempio: Trust trasparenti con redditi da fonte italiana non imponibili
Un Trust trasparente non commerciale, con beneficiario persona fisica, cede un immobile detenuto da più di cinque anni ad un soggetto terzo, realizzando una plusvalenza. *Salve le ipotesi di cui alle lett. a) e b-bis) dell'art.67 del TUIR, la plusvalenza realizzata non è rilevante ai sensi di quanto previsto dall'art.67, comma 1, lettera b) del Tuir.* *Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in virtù del disposto di cui all'art.143 del Tuir, non correndo tale plusvalenza alla formazione del reddito del Trust, nessun reddito potrà, di conseguenza essere imputato in capo al beneficiario ai sensi dell'art.44 comma1 lettera g-sexies del TUIR.* *Quando Il reddito prodotto dal Trust fruisce di un regime di non imponibilità o di esenzione prevista dalla legge, non sorgerà alcun momento fiscalmente rilevante in capo al beneficiario.*

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

La tassazione dei beneficiari di Trust trasparenti

Nell'ipotesi di Trust trasparente, il reddito ovunque conseguito, è assoggettato in capo al beneficiario come reddito di capitale ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. g-sexies) del TUIR.
Nel caso in cui il beneficiario sia una persona fisica, il reddito del trust sarà attribuito in proporzione alla quota di partecipazione al trust, sulla base delle informazioni indicate nell'atto istitutivo, o in mancanza in parti uguali.
Tale reddito sarà assoggettato alle aliquote progressive IRPEF.
Il beneficiario del trust dovrà compilare il quadro RL del modello redditi PF indicando nel rigo RL4 "Redditi di capitale imputati dal trust".
Nella particolare ipotesi in cui il dichiarante sia beneficiario di più trust, deve essere compilato un rigo distinto per ogni trust.
Il rigo RL 4 deve essere compilato sul presupposto che i frutti del trust siano percepiti dal beneficiario persona fisica nella sua sfera privata.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il beneficiario di Trust opaco non commerciale residente

La C.M. 34/E/2022, in linea con i precedenti orientamenti, ha ribadito che il beneficiario italiano di un Trust estero opaco residente, qualificato ai fini fiscali come ente non commerciale, non risulta tassato sui frutti da questi attribuiti.
Il Beneficiario non dovrà compilare nessun rigo della propria dichiarazione dei redditi.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il caso del trust opaco commerciale

La soluzione della C.M. 34/E/2022

Constata la presenza del carattere della commercialità, il reddito del trust, da qualunque fonte provenga, è qualificato come reddito d'impresa e, pertanto determinerà il reddito secondo le regole dettate dagli articoli da 81 a 142 del TUIR. La qualificazione comporta l'applicazione della disciplina specifica in materia di plusvalenze (art.87) e di dividendi (art.89).
La circolare si limita a ribadire chiarimenti già noti nella prassi.

La parte innovativa riguarda quanto precisato in relazione alle successive attribuzioni in favore dei beneficiari che il Trust commerciale dovesse effettuare.
Viene precisato che alle distribuzioni di reddito ai beneficiari «non individuati» trova applicazione l'art.44, comma 1, lett. e), del TUIR, che prevede la tassazione come reddito di capitale degli utili derivanti dalla partecipazione al patrimonio anche dagli enti diversi dalle società, soggetti passivi IRES.

L'Amministrazione finanziaria opera una **equiparazione tra Trust e società di capitali** anche in relazione alle successive distribuzioni che verrebbero così trattate alla stregua di dividendi distribuiti ai soci.
In coerenza con l'impostazione assunta dall'Amministrazione finanziaria si ritiene applicabile alle distribuzioni effettuate ai beneficiari la presunzione legale di cui all'art.47, comma1 del TUIR, in base alla quale, ove nel patrimonio del Trust siano presenti riserve di utili e di capitale, si considerano prioritariamente distribuite le riserve di utili.
Non rileva quindi la natura della riserva cui il trustee abbia imputato le somme distribuite ai beneficiari

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust sostituto d'imposta

In relazione alle distribuzioni effettuate dal Trust opaco ente commerciale ai beneficiari di reddito «non individuati» il Trust opaco assume il ruolo di sostituto d'imposta, tenuto ad effettuare la ritenuta alla fonte nella misura del 26% sui redditi distribuiti ai beneficiari persone fisiche, ai sensi dell'art.27, comma 1 del D.P.R. 600/1973.

A questo proposito viene precisato che per le distribuzioni effettuate da Trust opachi commerciali prima della pubblicazione della C.M. 34/E/2022, senza l'applicazione della ritenuta di cui all'art.27, comma 1 D.P.R. 600/1973, il Trust potrà procedere al versamento dell'importo dovuto maggiorato dei relativi interessi legali ma senza l'applicazione delle sanzioni tenuto conto che nel caso specifico, ricorrono condizioni di obbiettiva incertezza.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

L'articolo 73 comma uno del Tuir include tra i soggetti passivi IRES anche il Trust non residente, che al pari di una società non residente sarà soggetto a tassazione in Italia su base territoriale, quindi per i soli redditi di prodotti ai sensi dell'articolo 23 del TUIR.

Questo principio sulla base di quanto affermato dalla circolare 34/E/2022 presenta due eccezioni e cede il passo alla tassazione su base mondiale nei casi di:

- Trust estero trasparente con beneficiari residenti
- Trust opaco stabilito in un paese a fiscalità privilegiata con beneficiari residenti.

In queste due ipotesi, secondo l'Amministrazione finanziaria rileva il reddito complessivamente prodotto dal Trust riferibile al beneficiario, indipendentemente dal principio di territorialità di cui all'art.23 del TUIR.

Analizziamo la tassazione alla quale sono soggetti i beneficiari italiani di Trust esteri facendo un punto sull'evoluzione normativa

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

La tesi della C.M. 48/E/2007

La prima presa di posizione sul tema è stata approcciata al punto 4.1 della circolare ministeriale del 47/E/2007 che precisò che il Trust non residente è soggetto passivo IRES per i soli redditi prodotti in Italia, imputa per trasparenza tali redditi ai soli beneficiari residenti quali titolari di reddito di capitale.

Il Trust possiede una base imponibile in relazione ai redditi prodotti in Italia e se risulta fiscalmente trasparente imputerà tali redditi in capo ai beneficiari residenti.

Secondo questa impostazione il beneficiario non viene mai tassato in relazione ai redditi prodotti all'estero dal trust non residente a prescindere dal fatto che esso sia opaco o trasparente.

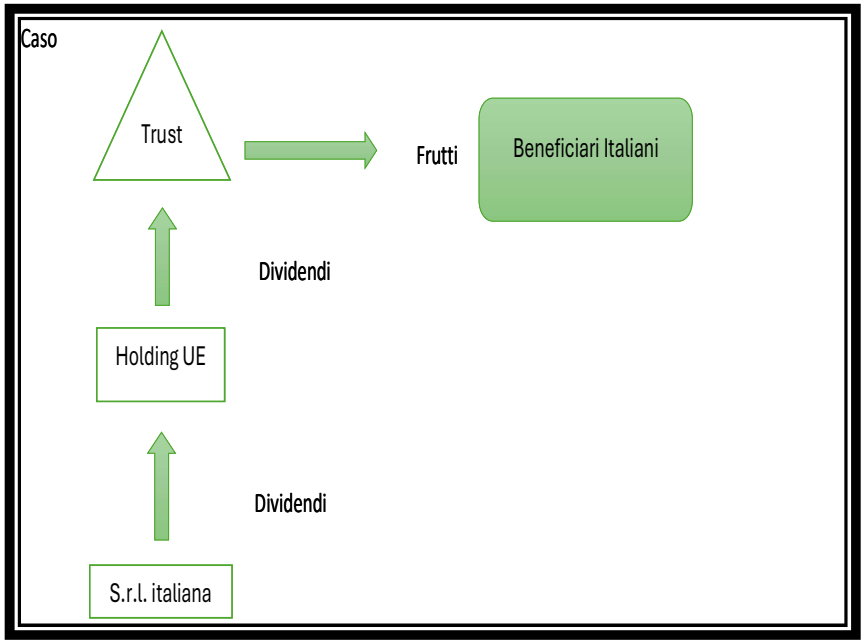
FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

La tesi della C.M. 48/E/2007

L'impostazione della C.M. 48/E/2007 determina un fenomeno distorsivo nella tassazione qualora si consideri la struttura nella figura

- La S.r.l. italiana distribuisce i dividendi alla Holding UE senza applicazione di ritenute in base alla direttiva Madre-figlia (art. 27 bis DPR 600/73)
- La holding Ue non tasserà il reddito beneficiando della PEX
- Scegliendo una legislazione estera che non applica ritenute in uscita sui dividendi corrisposti al trust e che non prevede tassazione in capo al trust stesso, si fanno pervenire al trust utili totalmente detassati.
- In applicazione delle indicazioni di prassi, l'attribuzione dei frutti ai beneficiari italiano non sconta alcun prelievo.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

La tesi della C.M. 61/E/2010

L'Amministrazione finanziaria cambia posizione partendo dall'assunto che l'art.44, la comma 1 lettera g-sexies), che disciplina il caso di trust trasparente, dispone che i redditi imputati per trasparenza ex. art 73, comma 2 TUIR, al beneficiario di trust sono considerati redditi di capitale, anche se il trust è fiscalmente non residente.

In ipotesi di trust opaco, stante la irrilevanza in capo al beneficiario dei frutti, gli stessi non sono inquadrabili in alcuna categoria reddituale.

Quindi il reddito imputato ai beneficiari italiani dal trust estero trasparente è imponibile in Italia come reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il trust sia residente o non residente e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato.
In sostanza sono riviste le posizioni espresse dalla C.M. 48/E/2007 estendendo la tassazione ai beneficiari in Italia anche nei casi di redditi prodotti all'estero da parte di trust trasparenti non residenti.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

La tesi della C.M. 61/E/2010

La Circolare afferma poi che, al fine do scongiurare il conseguimento di indebiti risparmi d'imposta che potrebbero essere conseguiti da Trust opachi esteri costituiti in giurisdizioni straniere a regime fiscale agevolato, alla tassazione ridotta in capo al Trust corrisponderebbe l'imposizione in capo al beneficiario residente (ex. art.44, comma 1, lett. g-sexies).

In sostanza il regime impositivo in capo al beneficiario sarebbe esteso anche ai Trust opachi in virtù del fatto che essi potrebbero scontare una imposizione estremamente contenuta.

Tassazione dei trust esteri in capo ai beneficiari CM 61/E/2010			
		Redditi prodotti all'estero	Redditi prodotti in Italia
Tipologia Trust	Opaco	Per trasparenza mediante imputazione in capo ai beneficiari	Nessuna
	Trasparente	Per trasparenza in capo ai beneficiari	Per trasparenza in capo ai beneficiari

La tesi indicata dalla C.M. 61/E/2010 non risulta conciliabile con il principio della capacità contributiva

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

L'intervento dell'art.13 D.L. 124/2019

L'art.13 del c.d. "decreto fiscale 2020" integra la lettera g-sexies) dell'art. 44 del TUIR includendo nella casistica della tassazione dei beneficiari del trust anche i beneficiari residenti di trust che non possono essere considerati tassati per trasparenza, ma solo se si tratta di trust paradisiaci ai sensi dell'art.47-bis del TUIR.

Il D.l. 124/2019 ha previsto delle regole puntuali sul trattamento dei redditi corrisposti dai trust opachi stabiliti in giurisdizioni a fiscalità privilegiata, prevedendo l'inclusione delle relative attribuzioni tra i redditi di capitali (lettera g-*sexies)* art.44) e introducendo la **presunzione relativa** con il comma 4-*quater* dell'art. 45 TUIR.

- Costituiscono redditi di capitale anche i redditi corrisposti a residenti italiani da Trust, stabiliti in Stati che con riferimento ai redditi prodotti dal Trust si considerano a fiscalità privilegiata ai sensi dell' art. 47-*bis*, anche se i percipienti residenti non possano essere considerati beneficiari «individuati» ai sensi dell'art.73 TUIR;

Viene precisato che se il trust opaco è stabilito in paesi a fiscalità privilegiata, le attribuzioni da parte del trust sono tassate in capo allo stesso beneficiario come reddito di capitale e in base al criterio di cassa

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust estero e la tassazione dei beneficiari italiani

L'intervento dell'art.13 D.L. 124/2019

- A differenza dei trust trasparenti, per i quali vale il criterio di imputazione, nella fattispecie in esame ci si riferisce ai soli **redditi corrisposti**;

- In assenza di attribuzioni non si verificherà alcun evento impositivo in capo al beneficiario italiano, andandosi a verificare un differimento d'imposta al momento dell'effettivo possesso del reddito;

Determinazione del reddito:

- Per quanto riguarda la determinazione del reddito di capitale da assoggettare in capo al beneficiario il comma 4-*quater* dell'art. 45 TUIR prevede che se in relazione alle attribuzioni di trust esteri a beneficiari residenti, non sia possibile distinguere tra redditi e patrimonio, l'intero ammontare percepito costituisce reddito;

- In riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della presunzione relativa, oltre ad operare per i Trust esteri, la stessa troverà applicazione ai trust opachi stabiliti in giurisdizioni a fiscalità privilegiata;

La presunzione relativa ex. art. 45, comma 4-*quater* precisa che in sede di distribuzione sarà necessario operare una distinzione tra reddito e capitale sulla base delle informazioni contabili ed extracontabili fornite dal trustee al fine di individuare il corretto regime fiscale applicabile.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

I Trust opachi esteri «paradisiaci»

I redditi corrisposti da Trust opachi stabiliti in Stati e territori che, con riferimento al trattamento dei redditi prodotti dal Trust si considerano a fiscalità privilegiata *ex* art. 47-*bis* TUIR, assumono rilevanza fiscale anche se i beneficiari residenti non sono individuati e a prescindere dal requisito della territorialità.

- L'individuazione dei Trust opachi esteri paradisiaci deve essere operata in base alle indicazioni contenute nell'art.47-*bis,* comma 1, lettera b) del TUIR
- Pertanto, il reddito di un Trust opaco corrisposto a un soggetto italiano sarà imponibile in Italia e tassato secondo le aliquote progressive del soggetto qualora il livello nominale di tassazione dei redditi prodotti dal Trust sia inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Sulle modalità tramite cui andrà effettuato il confronto si precisa che nella generalità dei casi lo stesso andrà operato confrontando:

- Il livello nominale di tassazione del reddito prodotto dal Trust nell'ordinamento fiscale del paese in cui è stabilito al momento della produzione del reddito,
- L'aliquota IRES vigente al 24% (e non anche l'IRAP);
- Nel caso di Trust che conseguono esclusivamente redditi di natura finanziaria si deve considerare l'aliquota del 26% in luogo dell'IRES;

Il rigo che accoglie il reddito è il rigo RL2.
Il codice di riferimento è il «9» Il quale individua i redditi corrisposti ai residenti italiani dai trust stabiliti in paesi a fiscalità privilegiata anche quando i percipienti residenti non possono essere considerati beneficiari individuati

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Beneficiari non residenti di Trust residenti

In questo caso l'erogazione di frutti da parte di un Trust italiano ad un soggetto non residente, sono soggetti a tassazione in Italia in base al disposto dell'art. 23 del TUIR.

Mentre l'art.23 del TUIR parla di redditi di capitale «corrisposti» e presume l'effettiva percezione degli stessi, l'art.44 lettera g-*sexies)* assume rilevanza per effetto della sola imputazione, indipendentemente dalla percezione.

L' Amministrazione finanziaria ha affermato che tale criterio prevale su quello della corresponsione previsto in linea generale dalla lettera b), comma 1 dell'art. 23 del TUIR. Di conseguenza i redditi imputati da trust residenti a beneficiari non residenti sono tassabili a prescindere dalla loro effettiva corresponsione.

In questo modo sono equiparate le figure del beneficiario del reddito residente e non residente (Infatti l'articolo 73 comma 2 del TUIR prevede che i redditi conseguiti dal trust siano imputati in ogni caso ai beneficiari).

Le conclusioni valgono in ipotesi di Trust trasparente (i beneficiari non residenti di trust opachi non scontano alcuna tassazione in Italia).

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

La disciplina del monitoraggio fiscale è contenuta nell'art.4 D.L. 167/1900.

I soggetti tenuti ad evidenziare nel quadro RW gli investimenti di natura finanziaria e patrimoniale detenuti all'estero sono i soggetti fiscalmente residenti in Italia che rientrano nelle seguenti categorie:

- Persone fisiche;
- Società semplici;
- Associazioni professionali;
- Enti non commerciali (Trust e Fondazioni);

Dal quadro RW 2014 per il 2013, tale adempimento deve essere effettuato non soltanto dal possessore diretto degli investimenti o delle attività finanziarie estere, ma anche dai soggetti che, ai sensi della normativa antiriciclaggio risultano essere i titolari effettivi di detti beni.

L'individuazione dei titolari effettivi da parte della disciplina dell'antiriciclaggio ha subito varie evoluzioni nel corso degli anni.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

Disciplina ante L.97/2013

La vecchia disciplina del quadro RW era disciplinata dalla D.L. 167/1990 il quale annoverava tra i soggetti tenuti all'adempimento anche gli enti non commerciali.

Nessun riferimento ai titolari effettivi.

Il modulo RW doveva essere compilato dai contribuenti fiscalmente residenti in Italia per indicare gli investimenti all'estero e le attività finanziarie, nonché l'ammontare dei trasferimenti effettuati nel corso dell'anno di importo complessivo superiore a euro 10.000,00.

Per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione a intermediari residenti (banche, SIM, società fiduciarie) non sussistevano obblighi dichiarativi.

Il monitoraggio fiscale in capo al trust veniva effettuato con le stesse regole previste per le persone fisiche.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

La disciplina introdotta dalla L. 97/2013

L'articolo 9 della legge 97/2013 introdusse importanti modifiche alla disciplina del quadro RW introducendo un'importante novità contenuta nel nuovo comma 1 dell'articolo quattro del decreto legge 167/1990 secondo cui pur rimanendo confermato l'obbligo di monitoraggio fiscale per i trust erano tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, risultavano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art.1 comma 2 lettera u) dell'allegato tecnico del decreto legislativo 231 del 2007.

Il quadro RW doveva essere compilato non solo dal soggetto che deteneva direttamente l'investimento estero, ma anche da coloro che lo detenevano indirettamente in qualità di titolari effettivi.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

I titolari effettivi nel caso del Trust- C.M. 38/E/2013

La circolare 38/E/2013 del ha approfondito all'epoca i nuovi obblighi di segnalazione del quadro RW in capo al titolare effettivo e anche nel caso del Trust il concetto di totale effettivo è mutuato dalla disciplina antiriciclaggio.

- Provvedimento 2013/151663 ha all'epoca precisato che in relazione alle entità come il trust potevano esistere tre casistiche titolare effettivo:

1) Se i futuri beneficiari erano già stati determinati erano titolari effettivi la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica;
2) se le persone che beneficiavano dell'entità giuridica non erano state determinate erano beneficiari effettivi la categoria di persone nel cui interesse principale è stata istituita o agiva l'entità giuridica;
3) diversamente erano beneficiari effettivi la persona fisica o le persone fisiche che esercitavano un controllo sul 25% più del patrimonio di un'entità giuridica;

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

Riforma D.lgs. 90/2017

Con la riforma delle disciplina antiriciclaggio al decreto legislativo 231/2007 ad opera del decreto legislativo 90/2017 ha prodotto effetti anche ai fini della compilazione del quadro RW in relazione ai trust.
In sostanza è venuto meno il rinvio all'allegato tecnico, peraltro ora abrogato e si richiama invece la nuova nozione di titolare effettivo:

Art. 1, co. 2 lett. pp D.lgs. 231/2007 : «*Per titolare effettivo si intende la persona fisica o le persone fisiche diverse dal cliente nell'interesse della quale o delle quali in ultima istanza il rapporto continuativo instaurato la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita»*

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

Obblighi di monitoraggio fiscale del Trust- C.M. 34/E/2022

La Circolare 34/E affronta il tema del monitoraggio di trust al paragrafo 5.1 affermando che i trust (trasparenti e opachi) residenti in Italia e non interposti, sono tenuti ad adempimenti di monitoraggio fiscale per gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria da essi detenuti.

- I trust residenti, se enti non commerciali, sono tenuti all'obbligo di monitoraggio fiscale;
- Il trust interposto non è tenuto alla compilazione del quadro RW.

Nella circolare 38 /E/2013 viene indicato che relativamente ai trust trasparenti residenti gli obblighi di monitoraggio relativamente alle attività estere ricadono sul trust, sempre che sia un ente non commerciale, se i beneficiari non rivestono la qualifica di titolari effettivi ai sensi della normativa antiriciclaggio e in ogni caso, con l'indicazione del valore dell'attività estere e della percentuale del patrimonio non attribuibile ai titolari effettivi se presenti.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

Obblighi di monitoraggio fiscale del Trust- C.M. 34/E/2022

Il presupposto enunciato nella C.M. 38/E/ 2013 viene ripreso dalla circolare 34/E e vengono fatti due aggiustamenti, Uno legato alla normativa internazionale del Common Reporting Standard, mentre il secondo è un chiarimento contenuto nella C.M. 34/E;

- I beneficiari di un trust estero non discrezionali devono assolvere pienamente gli obblighi di monitoraggio fiscale indicando il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate nonché la percentuale di patrimonio dell'entità stessa;

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

Pertanto, se i beneficiari non vantano un diritto soggettivo alla percezione dei frutti o fondo del trust il monitoraggio fiscale risulta escluso in prima battuta.
Lo stesso però emerge, non in relazione agli investimenti detenuti dal trust, bensì in relazione al credito vantato nei confronti del trust a fronte di una decisione discrezionale circa un'attribuzione, da parte del trustee.

I beneficiari titolari effettivi devono compilare il quadro RW solo se beneficiari di Trust trasparenti.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust e il monitoraggio fiscale

Obblighi di monitoraggio fiscale del Trust- C.M. 34/E/2022

Beneficiari residenti di trust trasparenti/non discrezionali:

- Assolvono gli obblighi di monitoraggio fiscale indicando il valore degli investimenti e le attività finanziarie estere intestate al trust, anche se residente in Italia, oltre alla percentuale di patrimonio a loro riferibile nel trust stesso;

Beneficiari residenti di trust opachi/discrezionali:

- Sulla base delle informazioni disponibili, come il caso in cui il trustee comunichi la decisione di attribuire reddito e/o capitale del fondo in trust, hanno l'obbligo di indicare nel quadro RW l' ammontare del relativo diritto di credito vantato nei confronti nel trust, unitamente ad eventuali altri investimenti e attività finanziarie detenute all'estero personalmente

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust socio di società

Il trust può essere un ottimo strumento per la detenzione di quote societarie.

Nella prassi si definisce come *Trust Holding*, un trust il cui fondo è rappresentato totalmente o prevalentemente da partecipazioni societarie, siano esse società di capitali o di persone.

Può capitare che il trust venga implementato da uno o più disponenti, al fine di gestire una o più partecipazioni societarie, al fine di seguire finalità come la gestione ordinata del passaggio generazionale agli eredi o per dirimere potenziali conflitti tra gli stessi.

È più frequente che il trust detenga quote di società di capitali, anche se non è meno frequente la detenzione in società di persone.

Invero, il trustee che accetta l'incarico, generalmente acconsentirà in modo più favorevole quote in qualità di socio accomandante di Sas, in quanto la quota di accomandatario e la quota di partecipazione nella Snc porterebbe alla responsabilità illimitata dele trustee, che opererebbe nell'ambito circoscritto dei beni che costituiscono il fondo in trust che costituiscono un patrimonio separato rispetto a quello personale del trustee.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di capitali – la tassazione dei dividendi

Fino al 2013 concorreva alla formazione del reddito imponibile solo il 5%a dell'ammontare del dividendo percepito.
La tassazione complessiva che subiva il Trust ammontava all'1,375% del dividendo (27,5% del 5%).
Di contro le persone fisiche che detenevano partecipazioni qualificate, subivano un prelievo complessivo pari al 21,38% (pari al 43% su una base del 49,72%).

Con la legge di stabilità del 2015 è stata aumentata la tassazione sugli utili e i dividendi percepiti dagli enti non commerciali.
La percentuale di imponibilità è stata elevata al 77,74% con la conseguenza che il prelievo complessivo anche in capo agli enti non commerciali raggiungeva il 21,38% parificando il prelievo fiscale in capo alle persone fisiche.

Con il D.M. 26/05/2017 in concomitanza con l'abbattimento dell'aliquota IRES al 24%, si è passati alla nuova base imponibile del 100%, in capo agli enti non commerciali.

In sostanza la tassazione in capo al trust, socio di società di capitali, indipendentemente dalla tipologia di partecipazione detenuta, si attesta al 24% se il trust è fiscalmente opaco. Diversamente il trust fiscalmente trasparente attribuisce ai beneficiari il 100% del dividendo percepito.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di capitali – la tassazione dei dividendi

In base al D.M. 26/05/2017, in ipotesi di distribuzione di utili maturati fino al periodo d'imposta 2016 compreso, la base imponibile su cui scontare le imposte rimane al 77,74%, ammettendo in caso di trust opaco, una tassazione pari al 18,66% contro l'attuale 24%, in quanto si deve in ogni caso scontare l'IRES su una base imponibile ridotta al 77,74%.
I dividendi erogati da società di capitali residenti al socio Trust ente non commerciale sono assoggettati a tassazione con le seguenti modalità:

- Sul 77,74% del loro ammontare se si tratta di utili maturati fino al 2016;
- Sull'intero ammontare se si tratta di utili maturati dal 2017;

Società di capitali italiana		
-utile al netto delle imposte		1.000,00
-dividendo		1.000,00
Trust opaco	Utile maturato fino al 2016	Utile maturato dal 2017
-dividendo percepito	1.000,00	
-quota imponibile	77,74%	100%
-imponibile	777,40	1.000,00
-Ires 24%	186,58	240,00
-Utile netto	813,42	760,00
Beneficiari dei frutti		
-attribuzione dei frutti	813,42	760,00
-Irpef	-	-
Tassazione complessiva	186,58 (18,66%)	240,00 (24,00%)

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di capitali – la tassazione dei dividendi

Ipotizziamo che il Trust Alfa, ente non commerciale, opaco e fiscalmente residente in Italia, detenga una partecipazione in una S.r.l. italiana che durante il 2025 ha distribuito dividendi relativi ad utili matura in parte prima del 2018 ed in parte dal 2019.

L'importo complessivamente spettante al socio trust è pari a 127.000,00 euro

Il socio trust riceve la seguente Certificazione Unica:



In sostanza, dei 127mila euro corrisposti al socio Trust:

1. 90.820,76 sono relativi ad utili che la società ha maturato fino al 2018
2. 36.179,24 sono utili che la società ha prodotto dal 2017

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di capitali – la tassazione dei dividendi

Il trust, dovrà compilare il proprio quadro RL del modello Redditi ENC come indicato nella tabella:

Totale dividendo percepito	Ante 2017	Post 2017
127.000,00	90.821,00	36.179,00
Base imponibile RL	77,74%	100,00%
RL mod.1	70.604,06	
RL mod.2		36.179,24
Totale imponibile		106.783,30

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di persone

Il Trust può essere socio di società di persone.

- Si rileva immediatamente come la società di persone imputa per trasparenza il proprio reddito imponibile al socio Trust.
- Eventuali prelevamenti successivi effettuati dal socio trust nella società di persone, saranno esenti da imposta come le attribuzioni dei frutti ai beneficiari.
- La partecipazione in società di persone deve essere dichiarata nel quadro H ed è assoggettata a tassazione sull'intero ammontare.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di persone

Esempio:

Alfa Trust, ente opaco non commerciale, fiscalmente residente in Italia, è socio accomandante di Beta S.a.s. di Mario Rossi al 48,00%
Beta S.a.s. di Mario Rossi, una volta determinato il proprio reddito, consegna al socio Trust la dichiarazione dell'ammontare spettante:

- Quota Reddito o Perdita: 216.332,00

Il Trust indicherà nel quadro H tale ammontare come segue:

SEZIONE I
Dati della società o associazione partecipata e quote imputate alla società dichiarante o ente

RH1

Codice fiscale società o associazione partecipata	Tipo	Quota di partecipazione	Quota reddito (o perdita)	Perdite non compensate	Perdite in misura piena	Reddito dei terreni
1 XXXXXXXXXXX	2 1	3 48	4 216.332 ,00	4A ,00	5	6

Quota redd. società non operative	Quota ritenute d'acconto	Quota crediti d'imposta	Quota oneri detraibili
8 ,00	9 ,00	10 ,00	12 ,00

CPB	Quota reddito CPB	Quota perdita CPB	Quota soglia CPB
12A	13 ,00	14 ,00	15 ,00

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust con partecipazioni in società di persone

Compilazione del Quadro RN

Ires

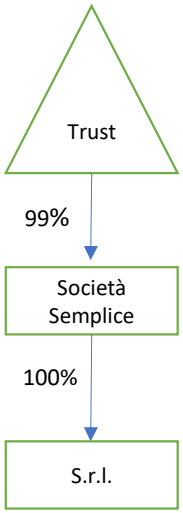
RN1	Reddito di terreni (dal quadro RA, somma del rigo RA52 col. 9 e col. 10)							,00
RN2	Reddito di fabbricati (dal quadro RB, rigo RB35)							,00
RN3	Reddito di impresa enti a contabilità pubblica (dal quadro RC, rigo RC10)							,00
RN4	Reddito di allevamento e di altre attività agricole (dal quadro RD, rigo RD16)							,00
RN5	Reddito (o perdita) di arti e professioni (dal quadro RE, rigo RE23)							,00
RN6	Reddito di impresa in contabilità ordinaria (dal quadro RF, rigo RF65)							,00
RN7	Reddito di impresa in contabilità semplificata (dal quadro RG, rigo RG33)							,00
RN8	Reddito di partecipazione (dal quadro RH, rigo RH16)							216.332 ,00
RN9	Reddito di capitale (dal quadro RL, rigo RL3 colonna 2 + RL4 colonna 2)							,00
RN10	Redditi diversi (dal quadro RL, rigo RL21)							,00
RN11	Redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni (dal quadro RT, sez. III-B e IV-B)							,00
RN12	Rimborso di oneri dedotti in precedenti esercizi							,00
RN13	Reddito complessivo	Reddito minimo 1 ,00	(di cui	Liberalità: Legge112/2016 2 ,00)	Totale 3 ,00	Start-up 4 ,00	ACE 5 ,00	6 216.332 ,00
RN14	Crediti di imposta			Fondi comuni d'investimento 1 ,00	Imposte delle controllate estere 2 ,00			3 ,00
RN15	Oneri deducibili			Oneri rigo RS31 1 ,00	Terzo Settore 2 ,00			3 ,00
RN16	**Reddito imponibile (RN13, col.6 + RN14, col.3 – RN15, col. 3 + RS174, col.4)**							216.332 ,00
RN17	a) di cui	1 216.332 ,00	soggetto all'aliquota del	24 %				2 51.920 ,00
RN18	b) di cui	1 ,00	soggetto all'aliquota del	2 %				3 ,00

RN18A	IRES premiale	Imponibile soggetto all'aliquota 20% 1 ,00	Imponibile soggetto all'aliquota di col. 3 2 ,00	Aliquota 3 %	Agevolazione non spettante 4 ,00	Imposta 5 ,00
RN19	Imposta relativa al reddito imponibile					51.920 ,00
RN19A	Credito d'imposta tonnage					,00
RN20	Detrazione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00		
			4 ,00	5 ,00		6 ,00
RN21	**IMPOSTA NETTA (RN19 – RN19A – RN20 col. 6)**					51.920 ,00

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Tassazione del dividendo attraverso la Società Semplice

Ipotizziamo che il trust partecipi nella S.r.l. attraverso una società semplice



La disciplina della tassazione dei dividendi distribuiti da società di capitali a soci di società semplici prevede che, la società semplice, per sua natura non paga imposte ma imputa il reddito ai propri soci.
il legislatore ha introdotto un regime differente dalla trasparenze che possiamo definire *look through.*
In sostanza il reddito non viene dichiarato dalla società semplice per poi imputarlo ai propri soci nel quadro H, ma viene dichiarato direttamente dal socio della società semplice che nel caso raffigurato, è rappresentato da un Trust ente non commerciale.
Il Trust compilerà il quadro RL sezione I-A, che comprende i righi RL1 ed RL2 indicando i redditi di capitale percepiti nel periodo d'imposta, senza aver riguardo al momento in cui sono maturati o a quello in cui è sorto il diritto a percepirli.
Vanno poi indicati gli utili distribuiti dal 01.01.2020 alle società semplici dalle società e gli enti di cui all'art.73 comma 1 TUIR che si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci (art.32-*quater* D.l. 124/2019).

Se la S.r.l. distribuisce utili maturati dal 2020 il Trust dovrà dichiararli direttamente nel rigo RL1 in base al principio *look through,* come avviene per i dividendi derivanti da una partecipazione detenuta direttamente in una S.r.l.

Il comma 1 dell' art.32-*quater* D.l. 124/2019 stabilisce che i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale.
La lett. c-bis) del medesimo comma prevede che per la quota imputabile agli enti non commerciali, i dividendi concorrono alla formazione del reddito complessivo per l'intero ammontare.

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Il Trust nel modello Redditi

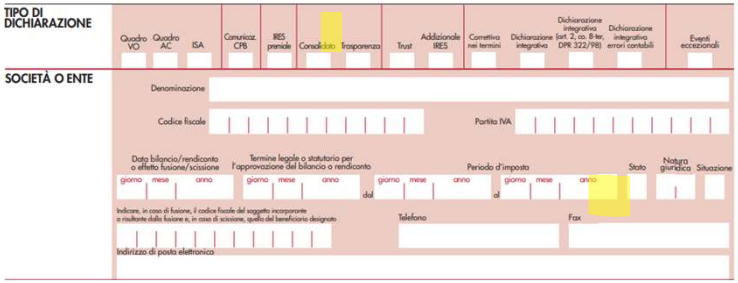
In funzione della natura del Trust, il trustee sarà tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi utilizzando:

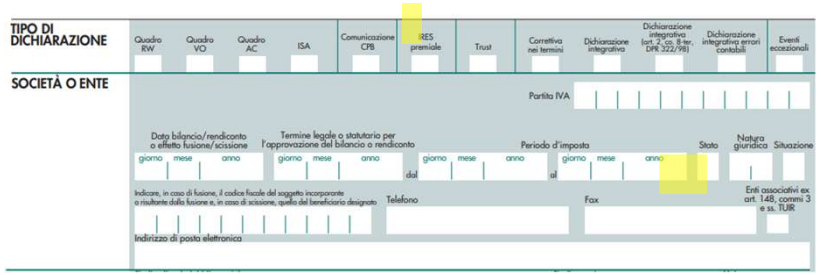
- Il Modello Redditi SC qualora il trust abbia natura di ente commerciale;
- Il Modello Redditi ENC qualora il trust abbia natura di ente non commerciale;

Il trust residente nel territorio dello Stato che ha ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali determinerà il reddito secondo le disposizioni sulle società di capitali (artt. 81 - 142 TUIR) e sul reddito complessivo applicherà IRES al 24%.
Se fiscalmente non residente determinerà il reddito secondo le disposizioni di cui all'art. 151 TUIR.
Se il trust ha natura di ente non commerciale, se residente nel territorio dello Stato, il reddito imponibile viene determinato in base agli artt. 143–150 del TUIR, mentre se risulta essere fiscalmente non residente ai fini della determinazione del reddito di applicherà l'art. 153 TUIR

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Compilazione del Frontespizio





Nella casella «TRUST» dovranno essere inseriti i seguenti codici:

- Codice «1» se il trust è fiscalmente opaco;
- Codice «2» se il trust è fiscalmente trasparente;
- Codice «3» se il trust è misto;

Nel riquadro natura giuridica dovrà essere indicato:

- Il codice «54» se il trust è fiscalmente residente in Italia;
- Il codice «44» se il trust è fiscalmente residente all'estero;

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

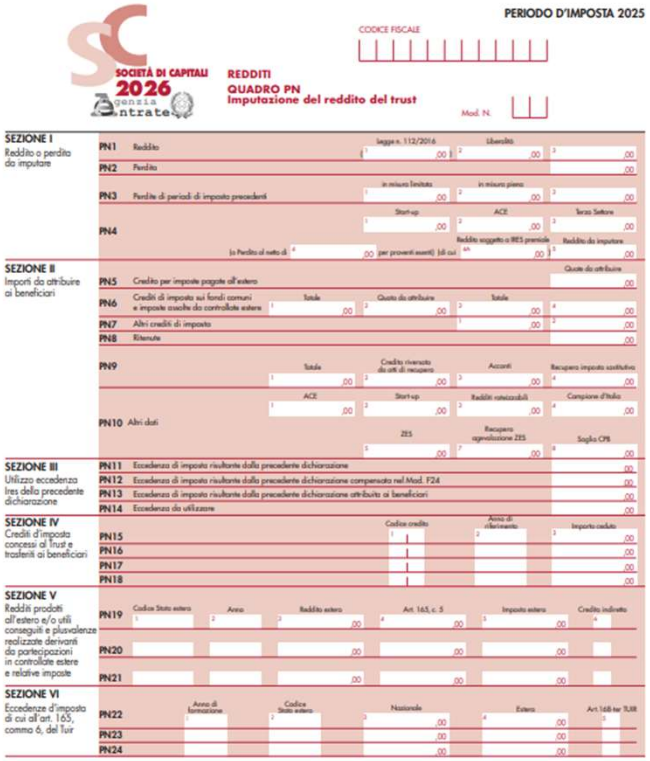
Modello Redditi SC - Il quadro PN

Nel trust trasparente, il quadro PN determina il reddito del trust ai sensi dell'art. 83 TUIR senza liquidare direttamente l'imposta, poiché il risultato fiscale viene imputato ai beneficiari nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio del trust, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione risultanti dall'atto istitutivo o da documenti successivi e, in mancanza, in parti uguali.

Il quadro segue quindi un percorso preciso: dal reddito fiscale del trust al reddito imponibile da attribuire ai beneficiari, tenendo conto delle perdite pregresse, delle deduzioni e delle agevolazioni spettanti. Nel caso di trust misto, soltanto la parte di reddito destinata ai beneficiari transita nel quadro PN, mentre la quota che rimane nella disponibilità del trust confluisce nel quadro RN.

L'attribuzione non riguarda soltanto il reddito: il quadro PN trasferisce ai beneficiari anche le ritenute subite, i crediti d'imposta, gli acconti, le eccedenze IRES e i crediti derivanti dalle agevolazioni fiscali, oltre alle eventuali posizioni relative ai redditi prodotti all'estero e alle imposte estere.

La Sezione VII rende infine individuale l'imputazione: per ciascun beneficiario vengono indicati codice fiscale, Stato di residenza, quota di partecipazione e reddito o perdita spettante



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

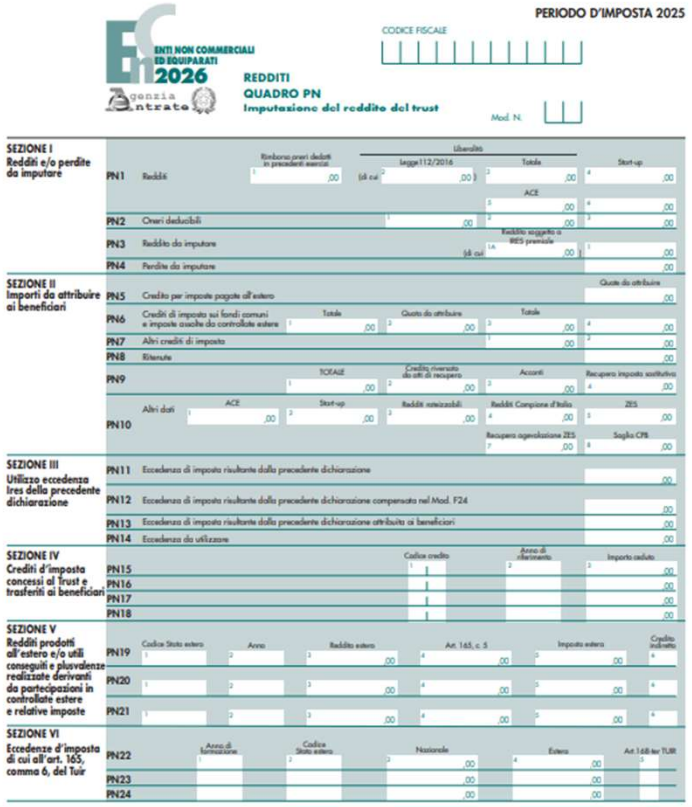
Modello Redditi ENC - Il quadro PN

Il quadro PN è destinato ai trust non commerciali trasparenti, cioè ai trust con beneficiari individuati, ai quali il reddito deve essere imputato ai sensi dell'art. 73, comma 2, TUIR in proporzione alla quota di partecipazione prevista dall'atto istitutivo o da documenti successivi oppure, in mancanza, in parti uguali. Il trust determina quindi il proprio reddito complessivo, ma non liquida l'IRES: l'imposizione avviene in capo ai beneficiari.

Nel trust opaco, invece, il reddito rimane nella disponibilità del trust e viene tassato direttamente mediante il quadro RN. Nel trust misto, la distinzione è interna al medesimo soggetto: la quota attribuita ai beneficiari confluisce nel quadro PN, mentre quella trattenuta dal trust resta soggetta a IRES ed è determinata nel quadro RN.

Il quadro PN non si limita a determinare il reddito: consente di trasferire ai beneficiari l'intera posizione fiscale riferibile al reddito imputato, comprese perdite fiscali, ritenute, crediti d'imposta, acconti, eccedenze IRES, agevolazioni e crediti relativi ai redditi prodotti all'estero.

La Sezione VII completa il meccanismo indicando, per ciascun beneficiario, quota di partecipazione e reddito o perdita attribuita, indipendentemente dall'effettiva percezione.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Quadro RB – Redditi dei Fabbricati

I redditi derivanti dal possesso di fabbricati da parte del trust devono essere indicati nel quadro RB del Modello Redditi EnC.
A titolo esemplificativo ipotizziamo che il Trust Alfa, fiscalmente opaco e residente in Italia, sia proprietario di alcuni immobili. Una parte di questi immobili è sfitta, mentre uno è locato.
Trust Alfa compilerà il quadro RB come segue:

In relazione all'immobile indicato al rigo RB1, il canone annuo di locazione ammonta a complessivi euro 9.000,00.
In colonna 10 viene riportato l'imponibile di 9.000,00, rapportato per la percentuale di possesso (25,00%).
Il canone di locazione è soggetto a tassazione sull'intero ammontare
Negli altri righi trovano collocazione gli immobili sfitti e sulle rendite catastali rivalutate il trust sconterà l'IRES.

Per il trust non opera l'effetto assorbente normalmente esistente tra IMU e IRPEF. Sull'IRES anche per gli immobili non locati il trust sconterà sia l'IMU sia l'IRES



PERIODO D'IMPOSTA 2025

CODICE FISCALE

ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI 2026

Agenzia Entrate

REDDITI
QUADRO RB
Redditi dei fabbricati

Mod. N.

SEZIONE I
Reddito dei fabbricati

	Rendita catastale	Utilizzo	Possesso giorni	Possesso %	Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Spese di manutenzione ordinaria	Casi particolari	Continuazione (*)	Imponibile	Codice Comune
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
RB1	2494,00	3	365	25,00		9000,00	,00			2250,00	
RB2	182,00	9	365	18,53		,00	,00			35,00	
RB3	52,00	9	365	100		,00	,00			55,00	
RB4	,00					,00	,00			,00	
RB5	,00					,00	,00			,00	
RB6	,00					,00	,00			,00	

FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE

Trust e IRAP

Il Trust è tenuto ad adempiere agli obblighi formali e sostanziali relativi all'IRAP, in quanto soggetto passivo rientrante nella fattispecie di cui all'art. 3 comma 1 lettera a) e b) del D.lgs. 15/12/1997 n. 446

A seconda del tipo di attività svolta dal trust, sarà compilato il quadro IC o il quadro IE

Il quadro IC deve essere compilato:

- dai trust residenti che svolgono attività commerciale;
- dai trust non residenti per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione;
- la base imponibile è determinata ai sensi dell'art.5 del D.lgs. 446/1997 come differenza tra il valore dei costi della produzione di cui alle lettere a) e b) art. 2425 c.c. con esclusione delle voci 9),10) lett. c) d), 12), 13), risultanti dal conto economico di periodo. Al valore della produzione netta vanno apportate le variazioni in aumento/diminuzione e applicando infine le deduzioni previste ai fini IRAP per lavoro dipendente e forfetaria.

Il quadro IE va utilizzato:

- dai trust residenti che non hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali
- dai trust non residenti per l'attività esercitata nel territorio delle Stato, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti ai fini IRAP mediante stabile organizzazione;

la base imponibile è determinata ai sensi dell'art.10 D.lgs. 446/1997 in un importo pari all'ammontare di:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente (escluse le spettanze per personale assunto con contratto di formazione lavoro);
- redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente di cui all'art.50 TUIR;
- compensi per attività di collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell'art. 67 TUIR;
- compensi per attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente;