

OTTOBRE - DICEMBRE 2014

PUBBLICAZIONE TRIMESTRALE

Vol. XI - N. 4

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI

PASQUALE PISTONE

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Paolo de' Capitani di Vimercate, *La voluntary disclosure per trust e fondazioni*

Menita Giusy De Flora, *Il diritto di detrazione dell'i.v.a.: tra principi europei e rilevanza della buona fede del contribuente*

Mario Ivo Malvezzi, *El "canon aede": un ejemplo de interacción económicamente ineficiente entre derecho de la propiedad intelectual y derecho tributario; propuestas alternativas y elementos de reflexión*

Giampaolo Naronte, *L'impatto sullo shipping internazionale delle recenti riforme del diritto fiscale cinese*

NOTE A SENTENZA:

Paolo de' Capitani di Vimercate, *Sulla (il)legittimità costituzionale delle disposizioni agevolative in materia di trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali a titolo gratuito e per successione*

Roberta Mistrangelo, *Il doppio binario sanzionatorio: spunti di riflessione dalla condanna della Finlandia per violazione del *ne bis in idem**



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2014

Sulla (il)legittimità costituzionale delle disposizioni agevolative in materia di trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali a titolo gratuito e per successione

Bundesverfassungsgericht, sentenza 17 dicembre 2014, reperibile su http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2014/12/1s20141217_1bvl002112.html

Con la sentenza che segnaliamo il Tribunale costituzionale tedesco ha dichiarato la incostituzionalità dei parr. 13°, 13 b e 19, comma 1, della legge in materia di imposta di successione e donazione per violazione del principio di uguaglianza (art. 3 della legge fondamentale tedesca). La decisione conferma l'applicabilità delle disposizioni in esame fino al 30 giugno 2016, data entro la quale il Parlamento tedesco è chiamato a modificarne il testo per renderlo compatibile con le disposizioni costituzionali secondo le direttive fornite dal Tribunale costituzionale. Il Parlamento potrà peraltro intervenire retroattivamente anche sulle fattispecie realizzatesi tra la data della sentenza in esame e l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, senza che ciò possa considerarsi una violazione dell'affidamento dei contribuenti.

Nel merito, le disposizioni in esame sono state considerate incostituzionali per il fatto di prevedere una generalizzata e non proporzionata esclusione dal prelievo in relazione ai patrimoni aziendali e alle partecipazioni societarie, mentre il Parlamento avrebbe dovuto e dovrà restringerne il campo di applicazione, limitandola alle imprese di piccole e medie dimensioni e ai casi in cui l'esenzione scongiuri la perdita di posti di lavoro. Devono considerarsi giustificate le misure agevolative rivolte alle partecipazioni sociali in società di persone, così come in società agricole o dedite alla silvicoltura, perché in questi casi, per lo più riferibili a imprese familiari, è evidente la centralità dell'apporto imprenditoriale da parte delle persone fisiche. Pur perseguendo finalità di semplificazione, non può, invece, secondo il Tribunale tedesco, considerarsi legittima una agevolazione destinata a tutte le imprese con meno di 20 addetti, perché questo significherebbe esentare dal prelievo il 90 per cento delle fattispecie, con ciò ribaltando il rapporto tra regola (imposizione) ed eccezione (esenzione).

Il Tribunale costituzionale precisa che una disposizione agevolativa deve considerarsi incostituzionale quando risulti applicabile a casi che non si intendevano favorire e che non rispettino il principio di uguaglianza. Pur potendo il legislatore perseguire, attraverso disposizioni tributarie, anche finalità extrafiscali, la previsione di agevolazioni e discriminazioni deve comunque rispettare il criterio di ragionevolezza, che rappresenta in questi casi il parametro per il giudizio del Tribunale costituzionale.

Si notino infine gli ulteriori argomenti dei giudici Gaier, Masing e Bär, che, condividendo la decisione, richiamano a suo sostegno anche i principi dello stato sociale (articolo 20 della legge fondamentale), sottolineando che le imposte di donazione e successione non hanno solo una finalità di gettito, ma anche di redistribuzione, impedendo uno sproporzionato accumulo di ricchezza in poche mani attraverso meri rapporti ereditari o personali. Sottolineano questi ultimi giudici che anche se il perseguimento delle finalità sociali è rimesso alle valutazioni del potere legislativo, ciò non esclude comunque il compito di controllo del Tribunale costituzionale, perché diversamente si svilirebbe la disposizione costituzionale, e senza dubbio ciò deve valere nel caso di una esenzione prevista proprio a favore di chi, in realtà, presenterebbe altrimenti un maggior indice di capacità contributiva.

In relazione alla disposizione italiana di cui all'art. 3, comma 4^{ter}, d.lgs. 346/1990, v. gli spunti critici di Luc Eyraud, *Reforming Capital Taxation in Italy* (reperibile su www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1406.pdf), che contesta, tra gli altri profili della nostra imposta di donazione e successione, anche l'esenzione sui trasferimenti d'azienda e di partecipazioni.

AVV. PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE
*Ricercatore a tempo determinato in diritto tributario
presso il Dipartimento di Giurisprudenza
dell'Università di Brescia*