

CORTE COSTITUZIONALE

SERVIZIO STUDI

Area di diritto comparato

**LE AGEVOLAZIONI PREVISTE DALLE IMPOSTE
SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI**

a cura di P. Passaglia

con contributi di

C. Guerrero Picó

S. Pasetto

M.T. Rörig

C. Torrisi

aprile 2020

Avvertenza

La Corte costituzionale ha la titolarità, in via esclusiva, dei contenuti del presente documento.

La Corte costituzionale fa divieto, in assenza di espressa autorizzazione, di riprodurre, estrarre copia ovvero distribuire il documento o parti di esso per finalità commerciali. Il riutilizzo per finalità diverse è soggetto alle condizioni ed alle restrizioni previste nel contratto di licenza Creative Commons (CC by SA 3.0).

Per informazioni e richieste, si invita a contattare il Servizio Studi, scrivendo al seguente indirizzo email: servstudi@cortecostituzionale.it.

**LE AGEVOLAZIONI PREVISTE DALLE IMPOSTE
SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI**

INDICE

FRANCIA

1. Premessa	9
2. La disciplina delle tasse sulle successioni e sulle donazioni, con riferimento al trasferimento di impresa	11
2.1. La disciplina generale delle imposte sulle successioni e sulle donazioni (<i>cenni</i>)	11
2.2. Le disposizioni introdotte dalla legge n. 2003-721 del 1° agosto 2003 ...	12
2.2.1. <i>Le condizioni per ottenere le agevolazioni previste dal c.d. Pacte Dutreil in caso di trasmissione di titoli di società</i>	12
2.2.2. <i>Le condizioni per ottenere le agevolazioni previste dal c.d. Pacte Dutreil in caso di trasmissione di imprese individuali</i>	14
2.3. Il cumulo del regime c.d. <i>Dutreil</i> con altre agevolazioni fiscali in materia di successioni o donazioni	14
2.3.1. <i>L'esenzione dalle imposte sulla successione per i coniugi e per i partners legati da un pacte civile de solidarit�</i>	14
2.3.2. <i>L'esenzione dalle imposte sulla successione per i fratelli e le sorelle del defunto</i>	15
2.3.3. <i>Le agevolazioni previste in funzioni dell'et� del donatore</i>	15
2.3.4. <i>Le altre agevolazioni</i>	15
3. La giurisprudenza del <i>Conseil constitutionnel</i> in materia di agevolazioni fiscali nell'ambito dei trasferimenti di imprese	16
3.1. La decisione n. 95-369 DC del 28 dicembre 1995	17
3.2. La decisione n. 2003-477 DC del 31 luglio 2003	18

GERMANIA

1. Introduzione	21
2. La tassazione del trasferimento di patrimoni aziendali <i>mortis causa</i> e a titolo gratuito <i>inter vivos</i>	22
2.1. La determinazione del patrimonio privilegiato e della base imponibile ..	23

a) <i>L'esenzione per il patrimonio privilegiato di valore inferiore ai 26 milioni di euro</i>	25
b) <i>L'esenzione per il patrimonio privilegiato di valore superiore a 26 milioni di euro</i>	28
c) <i>La c.d. esenzione fiscale legata a un particolare gravame e necessità (Erlasbedürftigkeit)</i>	29
2.2. <i>La dilazione del versamento delle imposte</i>	30
2.3. <i>Categorie fiscali, aliquote ed esoneri personali</i>	30
a) <i>Le classi fiscali</i>	31
a) <i>Le aliquote</i>	31
c) <i>Le esenzioni soggettive</i>	32
3. Giurisprudenza costituzionale in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni	33
3.1. <i>Ordinanza del 22 giugno 1995 (2 BvR 552/91)</i>	33
3.2. <i>Ordinanza del 7 novembre 2006 (1 BvL 10/02)</i>	35
3.3. <i>Ordinanza del 21 luglio 2010 (1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07)</i>	37
3.4. <i>Sentenza del 17 dicembre 2014 (1 BvL 21/12)</i>	38

REGNO UNITO

1. Introduzione	43
2. L'imposta sulle successioni	44
2.1. <i>Il nil-rate band</i>	44
2.2. <i>Le donazioni</i>	45
2.2.1. <i>I potentially exempt transfers</i>	46
2.2.2. <i>Il taper relief</i>	46
2.3. <i>I gifts with reservation</i>	47
3. Il Business Property Relief	47
3.1. <i>Beni di natura commerciale</i>	48
3.1.1. <i>Le categorie di beni</i>	48
3.1.2. <i>La valutazione del bene oggetto del trasferimento</i>	48
3.1.3. <i>I requisiti minimi di possesso</i>	50
3.1.4. <i>Le esclusioni</i>	50
3.1.5. <i>L'entità del Relief</i>	52
3.2. <i>Le donazioni di beni di natura commerciale</i>	52

SPAGNA

1. L'imposta sulle successioni e sulle donazioni nello Stato delle autonomie	53
1.1. Sommario inquadramento normativo	53
1.2. Cenni sulle criticità emerse	56
1.3. Gli interventi della Corte di giustizia UE e del Tribunale costituzionale	58
2. Le riduzioni statali alla base imponibile in materia di successioni previste dalla legge n. 29/1987	59
2.1. Le fattispecie di riduzione negli acquisti <i>mortis causa</i>	60
2.2. Le riduzioni in materia di donazioni	62
3. Le riduzioni previste per le aziende agricole dalla legge n. 19/1995	63
4. Le <i>bonificaciones</i> previste per i residenti nelle Città autonome di Ceuta e Melilla	64
5. Le riduzioni della base imponibile e le <i>bonificaciones</i> nelle norme delle Comunità autonome di diritto comune	64

FRANCIA

di Céline Torrisi

1. Premessa

La Francia si colloca tra i paesi europei con il più basso tasso di trasferimento di imprese¹, sia che avvengano a titolo oneroso che a titolo gratuito. Tale risultato si spiega con fattori sia congiunturali che strutturali, tra i quali ha senza dubbio un peso notevole la fiscalità in materia di successioni e di donazioni. Questo ha comportato il mancato raggiungimento degli obiettivi che i governi, succedutisi dalla metà degli Anni Novanta fino ad oggi, si erano prefissati attuando politiche di agevolazione fiscale per incentivare i trasferimenti di aziende.

Già nel 1995, una relazione predisposta dal servizio delle relazioni europee del Senato² sulle imposte sulle successioni e sulle donazioni sottolineava che il carico fiscale costituiva uno dei maggiori ostacoli al trasferimento delle imprese familiari³. Partendo da questa constatazione, e su impulso delle raccomandazioni emanate a livello comunitario⁴, il legislatore ha progressivamente allentato il

¹ In una relazione pubblicata nel mese di maggio 2019, l'osservatorio BPCE evidenziava una netta diminuzione delle operazioni di trasferimento di imprese (si registravano 76.000 cessioni nel 2013, e meno di 51.000 nel 2016). V. GROUPE BPCE, *La cession-transmission des entreprises en France*, maggio 2019, 24 p., <https://groupebpce.com/etudes-economiques/les-carnets-de-bpce-l-observatoire-2019>.

² SERVICE DES AFFAIRES EUROPÉENNES DU SENAT, *Les droits de succession et de donation sur la transmission des entreprises familiales*, giugno 1995. La relazione è reperibile *on line* alla pagina <https://www.senat.fr/lc/lc3/lc30.html#toc0>.

³ Benché spesso utilizzata nel linguaggio corrente, nell'ordinamento francese la nozione di "impresa familiare" non ha una definizione giuridica (v. C. CHAMPAUD, *Concept et statut des entreprises familiales. Le Fait et le Droit*, in *Revue Juridique de l'Ouest*, 2009, 5-49, https://www.persee.fr/docAsPDF/juro_0990-1027_2009_hos_22_1_4208.pdf). Nella letteratura economica, si fa spesso riferimento alla definizione adottata dalla Commissione europea nel 2009, che ha qualificato l'impresa familiare come una impresa la cui maggioranza dei voti, o assimilati, sono, direttamente o indirettamente, nelle mani del fondatore o dei suoi discendenti, con uno dei membri della famiglia sempre formalmente investiti nel sistema di *governance*: cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Final report of the expert group overview of family-business-relevant issues: research, networks, policy measures and existing studies*, novembre 2009, 8, <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/10388/attachments/1/translations/en/renditions/native>. V. anche COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO, *Parere sull'impresa familiare in Europa come fattore di rilancio della crescita e fonte di migliori posti di lavoro*, n. 2016/C 013/03, del 17 settembre 2015, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015IE0722&from=IT>.

⁴ V. la raccomandazione della Commissione europea del 7/12/1994, n. 94/1069/CE (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d1d7cc83-a0ca-45e2-aeaa->

regime fiscale in questo settore. Dopo una prima riforma nel 1996, che fu censurata dal *Conseil constitutionnel* (v. *infra*, par. 3.1.), nel 2000⁵ si era introdotto uno sgravio del 50% del valore delle quote o delle azioni di società, o del valore dell'impresa qualora si trattasse di una impresa individuale, in caso di trasferimento *mortis causa*. Tre anni dopo, si estendeva il regime delle agevolazioni fiscali in materia di trasferimento di aziende con l'adozione della legge n. 2003-477 del 1° agosto 2003⁶, legge c.d. *Dutreil*. Modificata con l'art. 40 della legge finanziaria per il 2019⁷ e semplificata con la legge n. 2019-486 del 22 maggio 2019⁸, legge c.d. *Pacte*, la legge del 2003 ha introdotto nell'ordinamento francese il c.d. *Pacte Dutreil*, che costituisce, ancora oggi, il quadro giuridico di riferimento in materia di trasferimenti di imprese (v. *infra*, par. 2).

A livello costituzionale, il progressivo alleggerimento del peso fiscale che grava sulle spalle dei contribuenti e, nello specifico, sugli eredi, sui donatari o sui legatari, non ha sollevato questioni particolari. Quando è stato chiamato a pronunciarsi, il *Conseil constitutionnel* ha esaminato le disposizioni che

[26d0e3b0588c/language-it](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=OJ%3AC%3A1998%3A093%3ATOC)) e la successiva comunicazione del 28 marzo 1998, 98/C 93/02 relativa alla trasmissione delle piccole e medie imprese (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=OJ%3AC%3A1998%3A093%3ATOC>). Non si rintracciano riferimenti al primo testo nella relazione predisposta dal servizio delle relazioni europee del Senato nel mese di giugno 1995 né tantomeno nel *Rapport général* depositato in data 21 novembre 1995 (<https://www.senat.fr/rap/195-077-2-1/195-077-2-11.pdf>). Fa invece menzione dei due testi il *Rapport d'information* predisposto dal senatore Philippe Marini alla vigilia dell'inizio dei lavori parlamentari in merito alla legge *Dutreil* del 2003: cfr. P. MARINI, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur la fiscalité des mutations à titre gratuit*, n. 65, 20 novembre 2002, 8, 57-60. <https://www.senat.fr/rap/r02-065/r02-0651.pdf>.

⁵ Legge n. 99-1172 del 30 dicembre 1999, legge finanziaria per il 2000, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000762233&categorieLien=id>.

⁶ Legge n. 2003-477 del 1° agosto 2003, Legge per l'iniziativa economica, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000005634924>.

⁷ Legge n. 2018-1317 del 28 dicembre 2018, Legge finanziaria per il 2019, https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do?jsessionid=0C06BF6AAC3C1E36422BB5BE56F5E031.tplgfr26s_3?idArticle=JORFARTI000037882391&cidTexte=JORFTEXT000037882341&dateTexte=29990101&categorieLien=id.

⁸ Legge n. 2019-486 del 22 maggio 2019 sulla crescita e la trasformazione delle imprese. Tale normativa ha introdotto il piano di azione per la crescita e la trasformazione delle imprese (c.d. *Pacte*). Il testo della legge è reperibile *on line* alla pagina <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000038496102&categorieLien=id>. V. anche la pagina *web* del sito del Ministero dell'economia dedicata alle disposizioni della legge in materia di trasferimento di imprese <https://www.economie.gouv.fr/loi-pacte-transmettre-entreprises>.

introducevano agevolazioni fiscali alla luce della giurisprudenza, ormai classica, in materia di uguaglianza fiscale (par. 3.).

2. La disciplina delle tasse sulle successioni e sulle donazioni, con riferimento al trasferimento di impresa

2.1. La disciplina generale delle imposte sulle successioni e sulle donazioni (*cenni*)

Nell'ordinamento francese, gli atti di successione (artt. 720 ss. del Codice civile) e di donazione (artt. 893 ss. del Codice) rientrano nella categoria delle c.d. *mutations à titre gratuit*. Esse dipendono dalla liberalità degli interessati e non implicano, in linea di principio, alcuna prestazione da parte del beneficiario (contrariamente alle c.d. *mutations à titre onéreux*). Possono derivare dal decesso (successioni testamentarie o *ab intestato*) o essere attuate *inter vivos* (donazioni).

L'imposta sulle successioni o sulle donazioni⁹ (art. 750 *ter* del Codice generale dei tributi, *Code général des impôts*, CGI) viene calcolata, in maniera proporzionale, prendendo in considerazione sia il criterio soggettivo, fondato sul legame di parentela tra il donatore o il defunto e i beneficiari del trasferimento, sia il criterio oggettivo, ovvero la natura del bene trasferito. I coniugi o i *partners* legati da un *pacte civil de solidarité* (d'ora in avanti, PACS) godono di un esonero totale delle imposte di successione (art. 796-0 *bis* del CGI). In materia di donazione, invece, la legge prevede sgravi il cui importo dipende dalla parentela con il donatore¹⁰. Una volta applicati gli eventuali sgravi previsti per legge, l'imposta è calcolata sulla base della quota netta (base imponibile) che spetta ad

⁹ Il regime fiscale delle successioni e delle donazioni è tra i più risalenti dell'ordinamento francese. Strutturato nel Medioevo, rafforzato con la legge del 5 e 19 dicembre 1790 e con la legge del 22 frimaio dell'Anno VII, che distingueva donazione e successione (distinzione ripresa con la legge del 25 febbraio 1901), tale regime è stato unificato con un atto "*dit-loi*" fiscale del 14 marzo 1942. Benché vi siano state numerose modifiche, spesso introdotte nelle leggi finanziarie, la struttura di base del regime generale dei c.d. *droits de mutation à titre gratuit*, non ha subito innovazioni profonde.

¹⁰ L'importo di tali sgravi varia a seconda della qualità del donatario: 100.000 euro qualora sia un figlio o un genitore; 31.865 euro se sia un nipote in via diretta; 80.724 euro se sia il coniuge o il *partner* PACS; 15.932 euro qualora sia un fratello o una sorella viva; 7.967 euro se sia un nipote in via collaterale; 5.310 euro per i pronipoti. Uno sgravio di 159.325 euro viene erogato a tutti i donatari diversamente abili ed è cumulabile con gli altri sgravi. Per maggiori informazioni, v. <https://notairesdugrandparis.fr/fr/les-donations/la-fiscalite-des-donations-entre-vifs>.

ogni erede, legatario o donatario, a seconda delle aliquote stabilite all'art. 777 del CGI¹¹.

In materia di trasferimento di aziende, o di rami di azienda, di quote sociali o di azioni, le imposte sulle successione o sulle donazione sono calcolate secondo lo stesso schema, sulla base sia del legame di parentela tra il defunto e gli eredi o legatari (criterio soggettivo), sia del valore dell'impresa o dei titoli trasferiti (criterio oggettivo).

2.2. Le disposizioni introdotte dalla legge n. 2003-721 del 1° agosto 2003

La legge n. 2003-721 del 1° agosto 2003, per l'iniziativa economica, ha ampliato il regime fiscale speciale volto ad agevolare il trasferimento di imprese a titolo gratuito, siano esse individuali o strutturate in forma societaria. Il c.d. *Pacte Dutreil* è un dispositivo fiscale destinato a favorire il trasferimento (soprattutto familiare) delle imprese che esercitano una attività commerciale, industriale, artigianale, professionale o agricola. Consente, ad alcune condizioni esposte di seguito, di ridurre l'imposta dovuta grazie a uno sgravio della base imponibile di un importo equivalente al 75% del valore dei titoli o dell'impresa, sia che il trasferimento avvenga per successione sia che avvenga per donazione. Tale strumento è applicabile sia alle imprese francesi che a quelle straniere, a prescindere dalla loro posizione fiscale (non rileva se siano o meno soggette all'imposta sulle società) e alla condizione che l'azienda sia ancora in attività al momento del trasferimento.

La norma contempla anche la possibilità, per una *holding* c.d. animatrice di gruppo (ovvero che partecipa alla politica di gruppo e controlla le filiali), di beneficiare di tale esonero.

2.2.1. Le condizioni per ottenere le agevolazioni previste dal c.d. Pacte Dutreil in caso di trasmissione di titoli di società

Sono esonerati dai c.d. *droits de mutation à titre gratuit*, nel limite del 75% del loro valore, le quote o le azioni di una società che abbia una attività industriale, commerciale, artigianale, agricola o professionale, trasferita *mortis causa* o *inter*

¹¹ Il testo dell'articolo è reperibile *on line* alla pagina <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000020038408&cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

vivos o, in piena proprietà, a un fondo di c.d. *pérennité*¹², qualora ricorrano le condizioni elencate all'art. 787 B del CGI¹³.

Per usufruire dello sgravio fiscale previsto dalla legge *Dutreil*, è necesasrio garantire un impegno collettivo di conservazione dei titoli, di una durata minima di due anni. Tale impegno deve essere sottoscritto dal soggetto che trasferisce l'impresa, per sé e i suoi eredi o donatari, con altri associati. La legge finanziaria per il 2019¹⁴ prevede, inoltre, che tale impegno possa essere sottoscritto da un unico associato (CGI, art. 787 B.a). Tale impegno deve coinvolgere almeno il 10% dei diritti finanziari e il 20% dei diritti di voto legati ai titoli emessi dalla società se sono ammessi alla negoziazione su un mercato regolamentato (c.d. *société côtée*) o, negli altri casi, su almeno il 17% dei diritti finanziari e il 34% dei diritti di voto legati ai titoli emessi dalla società.

Altra condizione per potere usufruire del c.d. *pacte Dutreil* è la necessità di impegnarsi, a titolo individuale, a conservare i titoli. Al momento del trasferimento, ciascun erede, donatario o legatario deve in effetti assumersi l'impegno di conservare i titoli trasmessi almeno per i successivi quattro anni. Il termine di tale impegno inizia a decorrere a partire della fine dell'impegno collettivo.

Uno dei donatari, eredi o legatari o uno degli associati firmatari dell'impegno collettivo deve esercitare, in concreto, una funzione in seno alla società per almeno tre anni dopo il trasferimento.

¹² I fondi c.d. di *pérennité* sono disciplinati all'art. 177 della legge n. 2019-486 del 22 maggio 2019 sulla crescita e sulla trasformazione delle imprese. Tali fondi sono costituiti dall'apporto gratuito e irrevocabile di titoli di capitale o di quote sociali, di una o più società, che esercitino attività industriali, commerciali, artigianali o agricole, o che possiedano, direttamente o indirettamente, partecipazioni in una o più società coinvolte in tali attività.

¹³ L'articolo è reperibile *on line* alla pagina <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006305433&dateTexte=&categorieLien=cid>.

¹⁴ V. F. FRULEUX, *La réforme du régime d'exonération Dutreil par la loi de finance 2019*, in <https://www.aurep.com/newsletters/la-reforme-du-regime-dexoneration-dutreil-par-la-loi-de-finances-pour-2019/>.

2.2.2. *Le condizioni per ottenere le agevolazioni previste dal c.d. Pacte Dutreil in caso di trasmissione di imprese individuali*

Il trasferimento, mediante successione o donazione, di una impresa individuale, disciplinato dall'art. 787 C del CGI¹⁵, è esonerato dalle imposte sulla successione fino al 75% del suo valore (calcolato sulla base del valore dei beni mobili e immobili, materiali e immateriali conferiti all'impresa), qualora siano integrate le seguenti condizioni: l'impresa deve esercitare un'attività commerciale, industriale, artigianale, professionale o agricola e deve essere stata detenuta dal defunto o dal donatore da almeno due anni; ciascun erede, legatario o donatario deve impegnarsi, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, a conservare l'insieme dei beni conferiti all'impresa per almeno quattro anni; infine, uno degli eredi o dei donatari deve impegnarsi a proseguire l'attività dell'impresa per una durata minima di tre anni a partire dal giorno del trasferimento.

2.3. **Il cumulo del regime c.d. *Dutreil* con altre agevolazioni fiscali in materia di successioni o donazioni**

Le agevolazioni previste dalla legge *Dutreil* sono cumulabili con altre agevolazioni, quali, in particolare, quelle previste in funzione del legame di parentela che unisce il defunto o il donante con gli aventi causa.

2.3.1. *L'esenzione dalle imposte sulla successione per i coniugi e per i partners legati da un pacte civile de solidarité*

L'art. 8 della legge n. 2007-1223 del 21 agosto 2007, c.d. legge TEPA, ha introdotto, nel CGI, l'art. 796-0 *bis*, che prevede l'esenzione totale dalle imposte sulla successione, per il coniuge o il *partner* legato da un *pacte civile de solidarité*. La legge TEPA era stata deferita al *Conseil constitutionnel* nell'ambito del controllo di costituzionalità *a priori*. Tuttavia, i parlamentari ricorrenti non avevano impugnato le disposizioni che prevedevano gli esoneri fiscali in materia

¹⁵ Il testo dell'articolo è reperibile *on line* alla pagina https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?jsessionid=7159659EB601084C0595A866226FB8CD.tplgfr36s_2?idArticle=LEGIARTI000024430014&cidTexte=LEGITEXT00006069577&dateTexte=20200401&categorieLien=id&oldAction=&nbResultRech=.

di successione¹⁶. In aggiunta, l'art. 1 della legge n. 2009-526 del 12 maggio 2009 di semplificazione e di chiarificazione del diritto e di snellimento delle procedure, codificato all'art. 515-7 del Codice civile, ha introdotto una regola di diritto internazionale privato che consente ai patti civili conclusi all'estero di produrre i loro effetti in Francia, a condizione che essi non siano contrari all'ordine pubblico.

2.3.2. L'esenzione dalle imposte sulla successione per i fratelli e le sorelle del defunto

L'art. 10 della legge c.d. TEPA ha introdotto, inoltre, l'art. 796-0 *ter* del CGI, il quale prevede l'esonero, ad alcune condizioni, dall'imposta sulla successione, per i fratelli e le sorelle del defunto nei casi in cui siano *singles*, vedovi, divorziati o separati e qualora abbiano, al momento della successione, una età superiore a cinquanta anni o siano affetti da una disabilità che non consente loro di soddisfare i bisogni di prima necessità. Devono altresì essere stati domiciliati con il defunto durante i cinque anni che hanno preceduto il decesso.

2.3.3. Le agevolazioni previste in funzioni dell'età del donatore

L'art. 790 del CGI prevede, ancora, agevolazioni basate sull'età del donatore. Nello specifico, tale disposizione prevede che le donazioni in piena proprietà delle quote o azioni di società che abbiano una attività industriale, commerciale, artigianale, agricola o professionale e che rispettino le condizioni sancite all'art. 787 B) del medesimo codice, possano beneficiare di una riduzione del 50% sulle imposte qualora il donatore abbia meno di settanta anni al momento dell'atto. Lo stesso vale per le donazioni dei beni mobili o immobili, materiali o immateriali riguardanti l'attività dell'impresa individuale.

2.3.4. Le altre agevolazioni

Altri casi di esonero totale delle imposte di successioni sono contemplati dall'ordinamento francese. L'art. 796-0 del CGI¹⁷ prevede situazioni in cui alcuni

¹⁶ *Conseil constitutionnel*, decisione n. 2007-555 DC del 16 agosto 2007, *Legge in favore del lavoro, dell'impiego e del potere di acquisto*. La pronuncia è reperibile *on line* alla pagina <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2007/2007555DC.htm>.

¹⁷ Tale articolo è stato modificato dalla legge n. 2007-1223 del 21 agosto 2007, c.d. legge TEPA.

soggetti non sono sottoposti all'obbligo di dichiarazione della successione. Tali soggetti sono elencati all'art. 800 del medesimo codice: si tratta degli aventi causa in linea diretta, del coniuge vivente e del *partner* legato da un PACS, alla duplice condizione che l'attivo lordo oggetto di successione sia inferiore a 50.000 euro e che tali soggetti non abbiano beneficiato, anteriormente, da parte del defunto, di una donazione. Tutti gli altri soggetti sono esenti da tali imposte qualora l'attivo lordo sia inferiore a 3.000 euro.

Infine, l'art. 796 del CGI prevede, per le successioni aperte dopo il 1° gennaio 2015, un esonero totale dalle imposte per le successioni delle vittime di guerra o di atti di terrorismo, per i militari deceduti in operazioni esterne (c.d. OPEX) o durante una operazione di sicurezza interna, per i pompieri deceduti durante operazioni di soccorso, nonché per gli agenti di polizia, i gendarmi e i doganieri che siano morti nell'esercizio delle loro funzioni. Di tale esonero possono beneficiare gli eredi o i legatari, a prescindere dal rapporto di parentela che li lega al defunto.

3. La giurisprudenza del *Conseil constitutionnel* in materia di agevolazioni fiscali nell'ambito dei trasferimenti di imprese

Ogni qualvolta che è chiamato a pronunciarsi in materia di agevolazioni fiscali, il *Conseil constitutionnel* applica, in maniera costante, la giurisprudenza in materia di uguaglianza davanti alle imposte¹⁸. Tale principio comprende il principio di uguaglianza davanti alla legge fiscale, sancito dall'art. 6 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, e il principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici, sancito dall'art. 13 della medesima Dichiarazione. Secondo la giurisprudenza costituzionale consolidata, il principio di uguaglianza davanti alla legge fiscale non impedisce al legislatore di disciplinare, in maniera distinta, situazioni diverse, né tantomeno vieta l'istituzione di deroghe al principio di uguaglianza, qualora ricorrano motivi di interesse generale e dal momento che la differenza di trattamento che ne risulti sia in rapporto diretto con l'oggetto della legge che la istituisce.

Sempre secondo la giurisprudenza del *Conseil constitutionnel*, il principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici non impedisce al legislatore di disciplinare situazioni diverse con soluzioni distinte. Spetta al legislatore determinare, nel

¹⁸ V. O. FOUQUET, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, in *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n. 33, ottobre 2011, reperibile *on line* alla pagina <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-conseil-constitutionnel-et-le-principe-d-egalite-devant-l-impot>.

rispetto dei principi costituzionali e tenuto conto delle caratteristiche di ogni imposta, le regole secondo le quali debbano essere valutate le capacità contributive, fondandosi su criteri oggettivi e razionali, in funzione degli obiettivi perseguiti. Tuttavia, tale valutazione non deve mai incorrere nella violazione del principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici.

In concreto, qualora venga adito relativamente ad una questione di costituzionalità avente ad oggetto il principio di uguaglianza davanti all'imposta, il *Conseil constitutionnel* opera i seguenti controlli: circoscrive le specificità della situazione sottoposta al suo esame per determinare se la differenza di trattamento possa essere giustificata da una differenza di situazioni che sia in rapporto diretto con l'oggetto della legge che la istituisce; ricerca il motivo di interesse generale in rapporto diretto con l'oggetto della legge che possa giustificare tale differenza di trattamento; esamina in maniera specifica, riguardo al principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici, l'oggettività e la razionalità dei criteri che fondano la differenza di trattamento, in funzione degli obiettivi perseguiti dal legislatore; infine, controlla se sussista una eventuale violazione del principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici.

3.1. La decisione n. 95-369 DC del 28 dicembre 1995

Con l'obiettivo di favorire la trasmissione delle imprese, l'art. 9 della legge finanziaria per il 1996 aveva istituito uno sgravio fiscale del 50% del valore dei beni aziendali trasferiti nell'ambito di una donazione. Aveva altresì esteso tale vantaggio, ad alcune condizioni (relative a età e causa del decesso), ai trasferimenti di impresa *mortis causa*.

Tale norma era stata impugnata da oltre sessanta deputati e senatori nell'ambito di un ricorso preventivo di costituzionalità. I parlamentari ricorrenti sostenevano che le disposizioni contestate privilegiassero il trasferimento di alcuni beni patrimoniali rispetto ad altri, conferendo, inoltre, un vantaggio ad alcuni azionisti rispetto ad altri. Tale situazione, a parere dei ricorrenti, avrebbe costituito una violazione del principio di uguaglianza davanti alle imposte.

Nella decisione n. 95-369 DC del 28 dicembre 1995, il *Conseil constitutionnel* ha accolto tali doglianze. Evidenziando che si potesse beneficiare del vantaggio fiscale introdotto dalla legge impugnata alla sola condizione che i donatari conservassero i beni trasferiti per cinque anni, senza che fosse richiesto loro di esercitare funzioni direttive, il *Conseil constitutionnel* ha stabilito che la legge aveva istituito differenze di trattamento tra i beneficiari delle agevolazioni introdotte e gli altri donatari ed eredi che non erano direttamente collegate

all'obiettivo di interesse generale perseguito dalle norme. Considerando, quindi, che le disposizioni contestate violavano il principio di uguaglianza tra i contribuenti, il *Conseil constitutionnel* le ha censurate.

Tale censura non ha messo, però, in discussione il principio stesso del vantaggio fiscale concesso al trasferimento del patrimonio aziendale, ma solo le modalità della sua applicazione, ovvero la carenza di oggettività e di razionalità dei criteri definiti per ottenere l'agevolazione¹⁹.

3.2. La decisione n. 2003-477 DC del 31 luglio 2003

La legge *Dutreil* era stata deferita al *Conseil constitutionnel* nell'ambito di un ricorso preventivo di costituzionalità. I parlamentari ricorrenti sostenevano che le disposizioni introdotte da tale norma in materia di agevolazioni fiscali sulle imposte sui trasferimenti²⁰ violassero il principio di uguaglianza davanti alle imposte. Nella sentenza n. 2003-477 DC del 31 luglio 2003, il *Conseil constitutionnel* ha rigettato tale doglianza, dichiarando le disposizioni contestate conformi alla Costituzione.

Nello specifico, i ricorrenti criticavano le disposizioni di cui all'art. 43 della legge, che prevedeva l'estensione delle agevolazioni fiscali in materia di successioni anche alle donazioni. Asserivano che tale estensione avesse come effetto quello di accordare ai donatari un vantaggio fiscale sproporzionato tale da violare il principio di uguaglianza.

Innanzitutto, il *Conseil constitutionnel* ha ricordato che, secondo la sua giurisprudenza consolidata in materia fiscale, il principio costituzionale di uguaglianza davanti all'imposte non vieta al legislatore di prevedere, nell'ambito delle competenze conferitegli dall'art. 34 della Costituzione, vantaggi fiscali con finalità incentivanti, alla condizione che tali vantaggi perseguano motivi sufficienti di interesse generale²¹ e che tali principi si applichino alle imposte sulla successione e sulla donazione. Nel caso di specie, proseguiva il *Conseil*, il

¹⁹ In seguito a tale censura, il legislatore ha ridefinito le agevolazioni fiscali in materia di successioni e donazioni di impresa con l'adozione dell'art. 11 della legge finanziaria per il 2000, che aveva instaurato uno sgravio del 50% del valore delle quote o delle azioni di società, o del valore dell'impresa, qualora si trattasse di una impresa individuale, in caso di trasferimento *mortis causa*.

²⁰ Erano state impugnate anche le disposizioni in materia di imposta sul patrimonio (c.d. *impôt de solidarité sur la fortune*).

²¹ V. *Conseil constitutionnel*, decisione n. 2002-464 DC del 27 dicembre 2002, cons. 19. La pronuncia è reperibile *on line* alla pagina <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2002/2002464DC.htm>.

legislatore aveva inteso favorire il trasferimento di imprese in condizioni che consentissero di garantire la stabilità dell'azionariato e la prosecuzione dell'impresa. Si sottolineava, inoltre, che il beneficio del vantaggio fiscale introdotto dalle disposizioni contestate era subordinato a determinate condizioni riguardanti la stabilità del capitale dell'impresa e la direzione di essa. Di conseguenza, il vantaggio fiscale introdotto dalla norma non era tale da violare il principio di uguaglianza dinanzi agli oneri pubblici.

I parlamentari ricorrenti sostenevano altresì che tali disposizioni, in quanto cumulabili con le agevolazioni previste dall'art. 790 del CGI allora in vigore, violassero il principio di uguaglianza davanti agli oneri pubblici. Tale disposizione prevedeva una ulteriore riduzione delle imposte di donazione in applicazione delle agevolazioni c.d. "orizzontali" in materia di trasmissione anticipata del patrimonio in funzione dell'età del donatore. Si prevedeva una riduzione del 50% delle imposte qualora la donazione avvenisse prima dei 65 anni e del 30% qualora avvenisse tra i 65 e i 75 anni. Sul punto, il *Conseil constitutionnel* ha stabilito che l'oggetto e il campo di applicazione dell'art. 790 del CGI sono diversi da quelli delle disposizioni impugnate, giacché la *ratio* dell'art. 790, che riguarda tutti i beni, è quella di velocizzare la trasmissione del patrimonio tra generazioni per compensare l'invecchiamento demografico. A parere del *Conseil*, vietare il cumulo di tali agevolazioni avrebbe fortemente ridotto la natura incentivante di tali misure. Ha, quindi, respinto le doglianze dei ricorrenti e dichiarato le disposizioni contestate conformi alla Costituzione.

GERMANIA

di Maria Theresia Roerig

1. Introduzione

Le imposte sulle successioni e sulle donazioni hanno una comune disciplina nella c.d. *Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz* (ErbStG – Legge sulle imposte sulle successioni e sulle donazioni) del 17 febbraio 1997, da ultimo modificata il 26 novembre 2019. L'imposta si giustifica alla luce della particolare capacità di prestazione in capo all'acquirente, sull'assunto che si arricchisce senza alcun impegno proprio e gratuitamente. Per le imposte di donazione valgono, fatte salve alcune previsioni speciali, quasi tutte le regole previste per le imposte di successione.

Si tratta delle imposte più contestate in Germania, in particolare per quanto riguarda i privilegi concessi quando si ereditano imprese, attività agricole e forestali e partecipazioni in società di capitali. Il Tribunale costituzionale federale è al riguardo intervenuto già nel 1995, 2006 e 2014 e ha dichiarato incostituzionali diverse disposizioni dell'ErbStG, da ultimo nella sentenza del 17 dicembre 2014 (1 BvL 21/12: v. *infra*). In detta sentenza, il Tribunale costituzionale federale ha ritenuto la previgente tassazione dei beni aziendali sproporzionata rispetto a quella prevista per i beni privati; in particolare, ha censurato il fatto che le esenzioni per le imprese venissero concesse senza aver riguardo al loro valore e alla loro dimensione. I giudici costituzionali hanno pertanto richiesto una riforma della disciplina che imponesse un'equa tassazione dei beni aziendali e ha sollecitato il legislatore a porre rimedio alla situazione normativa in contrasto con la costituzione entro il 30 giugno 2016.

Alla luce dell'intervento del Tribunale costituzionale, è stata pertanto introdotta una nuova disciplina dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni applicabile ai beni aziendali (la c.d. "*Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*", del 4 novembre 2016, con efficacia retroattiva al 1° luglio 2016). La determinazione dell'imposta sulle successioni o sulle donazioni (in particolare della relativa base imponibile) ai sensi della normativa riformata è assai complessa e prevede una serie di esenzioni fiscali.

Varie voci in dottrina mettono in dubbio la conformità al dettato costituzionale della riforma del 2016. Ad ogni modo, in base alla legge del 4 novembre 2016, l'acquisto a titolo gratuito di un patrimonio aziendale rimane tuttora notevolmente

privilegiato rispetto all'acquisto di altro patrimonio, potendo usufruire, in gran parte, di particolari criteri di esenzione dall'imposta sulle successioni o sulle donazioni.

2. La tassazione del trasferimento di patrimoni aziendali *mortis causa* e a titolo gratuito *inter vivos*

L'imposta sulle successione matura in linea di principio con il decesso del *de cuius*, mentre l'imposta sulla donazione matura al momento dell'esecuzione della donazione.

In entrambi i casi, l'acquisto può riguardare vari tipi di patrimoni, ivi incluso quello aziendale. La determinazione del valore patrimoniale complessivo e di quello effettivamente imponibile è complessa ed esistono varie regole di valutazione disciplinate in un'apposita legge (che in questa sede non è possibile prendere in considerazione nel dettaglio), con l'obiettivo di addivenire a una valutazione realistica del patrimonio aziendale¹.

Bisogna determinare nello specifico, non solo quale tipo di patrimonio acquisito sia tassabile, ma anche in quale misura. Il § 10 ErbStG stabilisce che l'oggetto di tassazione è l'arricchimento, che non è esente dall'applicazione dell'imposta (ai sensi dei §§ 5, 13, 13a, 13c, 13d, 16, 17 e 18 ErbStG).

L'imposta sul patrimonio acquisito viene determinata in ragione di un insieme di varie ipotesi di esenzioni (sia oggettive che soggettive, cioè franchigie – *Freibeträge* – a favore del contribuente), nonché dell'ammontare dei debiti dell'asse ereditario trasferito e, infine, anche tenendo conto delle categorie, degli scaglioni o delle aliquote fiscali (riferendosi al valore del patrimonio al momento del decesso o della donazione).

Nell'ambito delle esenzioni (complete o parziali) si distinguono, infatti, quelle legate alla persona dell'acquirente (che devono quindi sussistere in capo allo stesso e che dipendono generalmente dal grado del vincolo familiare: ad es. l'importo esente per il coniuge, il figlio etc.) e quelle c.d. oggettive (c.d. *sachliche Steuerbefreiungen*) che riguardano l'oggetto della tassazione.

La legge prevede *de facto* plurimi criteri riduttivi della base imponibile su cui applicare l'imposta sulle successioni e sulle donazioni. Il trasferimento dei patrimoni aziendali a titolo gratuito viene in particolare (ma non solo) agevolato

¹ Per questo motivo si è anche optato, nella legge di riforma del 2016, per l'applicazione di un fattore di capitalizzazione forfettario pari a 13,75, tenendo conto del basso tasso di interessi legali registratosi negli anni precedenti.

tramite la concessione delle c.d. esenzioni oggettive, afferenti il c.d. patrimonio privilegiato.

Prima di calcolare il gravame fiscale in capo al singolo beneficiario del trasferimento di un patrimonio bisogna dedurre dal valore complessivo del patrimonio acquisito l'ammontare cui si applicano le c.d. esenzioni oggettive (ivi incluse quelle misure con cui si favoriscono i patrimoni aziendali, sulle quali v. *infra*) nonché i debiti dell'asse (quindi tutti i debiti che il beneficiario si deve assumere salvo quelli già detratti nell'ambito dell'attività di calcolo del valore del patrimonio tassabile).

Di seguito si darà conto, in estrema sintesi, della successione nel patrimonio aziendale o imprenditoriale, sia *mortis causa* sia per donazione.

2.1. La determinazione del patrimonio privilegiato e della base imponibile

Al fine di verificare se e in quale misura l'acquirente di un patrimonio aziendale possa godere delle esenzioni di imposta previste dalla normativa sopra richiamata bisogna in primo luogo determinare il c.d. patrimonio privilegiato.

Al riguardo si procede con un esame che si sviluppa in due fasi.

Nella prima si determina la sussistenza o meno di un patrimonio astrattamente idoneo ad usufruire del privilegio. Ai sensi dell'art. 13b ErbStG, i patrimoni e le attività che possono in linea di principio essere esenti da imposizione sono, in particolare: le attività agricole e forestali, le attività produttive, le partecipazioni in società di persone aventi ad oggetto l'esercizio di attività commerciale, le partecipazioni in società in accomandita per azioni, in patrimoni di liberi professionisti o lavoratori autonomi nonché le quote (azioni) in società di capitali in cui la partecipazione del *de cuius* o del donante sia superiore al 25% del capitale sociale.

Nella seconda fase, una volta accertata la sussistenza di un patrimonio, bisogna verificare come esso sia composto e quindi stabilire quale quota appartenga al patrimonio produttivo (privilegiato) e quale al c.d. patrimonio amministrativo, ossia di gestione (*Verwaltungsvermögen*), e se quest'ultimo risulta essere "innocuo" (e come tale privilegiato, v. *infra*). Tale suddivisione è estremamente complessa in concreto. Ad ogni buon conto, solamente il patrimonio di gestione privilegiato può andare esente da imposta mentre il residuo patrimonio amministrativo è pienamente tassabile.

Il 'patrimonio amministrativo' viene infatti di regola tassato. Ai sensi del § 13b (4) ErbStG il patrimonio amministrativo comprende, ad esempio, terreni (anche

affittati), biblioteche, opere d'arte, alcuni strumenti finanziari e crediti (di regola se superano, dopo la detrazione dei debiti, il 15% del patrimonio aziendale), gioielli e titoli azionari messi a disposizione di terzi, quando non strettamente legati al perseguimento dell'oggetto sociale dell'azienda.

L'obiettivo perseguito dal legislatore è quello di privilegiare, nell'ambito dell'imposizione delle successioni, l'acquisto del patrimonio aziendale soltanto nella misura in cui contribuisca effettivamente al perseguimento dell'oggetto principale dell'impresa e alla sua sopravvivenza. Di regola, non è prevista l'esenzione del mero patrimonio amministrativo attribuito all'impresa che non fornisca un essenziale supporto alla continuità della stessa. Pertanto, il legislatore ha dovuto introdurre chiari limiti tra patrimonio aziendale produttivo e patrimonio non produttivo. Nel passato, proprio il trattamento indifferenziato delle due tipologie di patrimonio rappresentava il punto centrale di critica da parte della giurisprudenza costituzionale².

In base alla legge di modifica nel 2016, il patrimonio aziendale viene del tutto escluso dal privilegio (ai sensi del § 13b, comma 2, per. 2, ErbStG) nel caso in cui sia composto per almeno il 90% da patrimonio amministrativo. Negli altri casi (quando la percentuale è inferiore al 90%) si procede come di seguito esposto.

Il patrimonio astrattamente privilegiabile viene effettivamente considerato privilegiato se il suo valore complessivo supera il valore netto del patrimonio amministrativo (dedotti i debiti *pro-rata*³ ed il valore del patrimonio amministrativo c.d. innocuo: quest'ultimo è infatti il patrimonio amministrativo netto che viene trattato alla stregua del patrimonio privilegiato solo se il suo valore non supera il 10% del valore netto del patrimonio aziendale ridotto del patrimonio amministrativo netto; si tiene così conto del fatto che ogni impresa necessita in una certa misura di patrimonio non direttamente destinato all'esercizio dell'attività aziendale originaria). Viene invece pienamente tassato il

² Prima della riforma, il patrimonio aziendale era pienamente privilegiato se la quota del patrimonio amministrativo non superava il 50% (altrimenti, tutto il patrimonio aziendale si considerava alla stregua di patrimonio amministrativo non privilegiato e quindi tassabile).

³ Il privilegio del patrimonio aziendale si fonda sul valore netto dello stesso. Nella misura in cui i debiti aziendali non siano stati tenuti in conto per adempiere ad obblighi previdenziali pensionistici o nell'ambito della determinazione degli strumenti finanziari netti è prevista una riduzione proporzionale dei debiti. I debiti vengono ripartiti proporzionalmente tra il patrimonio amministrativo e quello privilegiato. Dal valore comune (di mercato) del patrimonio amministrativo devono essere dedotti i debiti *pro-rata* ad esso relativi. La ripartizione dei debiti si basa sul rapporto dei valori comuni del patrimonio amministrativo, da un lato, e del patrimonio aziendale privilegiato, dall'altro. A seguito della riduzione dei debiti *pro-rata*, dal patrimonio amministrativo si evince il c.d. patrimonio amministrativo netto, che è decisivo per la determinazione del patrimonio aziendale privilegiato.

valore netto del patrimonio amministrativo ridotto dei debiti *pro-rata* e, a *forfait*, del patrimonio amministrativo c.d. innocuo.

Il patrimonio amministrativo di base non privilegiato, se viene investito nell'impresa (ovvero nel patrimonio e nelle attività privilegiate) entro due anni dalla successione, beneficerà anch'esso del privilegio (c.d. *Investitionsklausel* – che trova peraltro applicazione solo nell'ambito della successione *mortis causa* e non per la donazione). Ai sensi del § 13b, comma 5, ErbStG, il testatore deve però già aver provveduto ai corrispondenti piani di investimento.

Inoltre, se il patrimonio astrattamente idoneo ad essere considerato privilegiato viene utilizzato per saldare debiti di previdenza pensionistica, viene considerato alla stregua di un patrimonio amministrativo privilegiato.

Gli strumenti finanziari appartengono al patrimonio amministrativo soltanto se superano, dopo la detrazione dei debiti, il 15% del valore dell'intero patrimonio aziendale.

In conclusione, detraendo il valore netto delle attività amministrative, ridotto delle attività amministrative c.d. “innocue”, e dei debiti *pro-rata*, si ottiene l'ammontare del patrimonio privilegiato. Solo questo può beneficiare delle esenzioni di seguito descritte.

a) L'esenzione per il patrimonio privilegiato di valore inferiore ai 26 milioni di euro

L'acquirente di patrimoni aziendali *mortis causa* o per donazione può in linea di principio scegliere tra due opzioni di esenzione (cfr. il § 13a ErbStG così come modificato alla luce della giurisprudenza costituzionale): (i) la c.d. esenzione ordinaria pari all'85% del patrimonio *privilegiato* ereditato o ricevuto in donazione (cioè il patrimonio aziendale, il patrimonio derivante da determinate attività agricole e forestali nonché le partecipazioni in società di persone aventi ad oggetto l'attività commerciale, in patrimoni di liberi professionisti o in società di capitali in cui la partecipazione è superiore al 25% del capitale sociale) (c.d. *Regelverschöpfung*) o (ii) la piena esenzione (al 100% – c.d. *Optionsverschöpfung*) in presenza di determinati requisiti.

La scelta deve essere indicata nella dichiarazione di successione e rispettivamente di donazione (in mancanza, si applica l'esenzione di regola all'85%). In entrambi i casi il patrimonio *privilegiato* trasferito non deve superare i 26 milioni di euro (quindi i beni del beneficiario non devono superare i 26 milioni di euro considerando anche che si sommano diverse acquisizioni da parte della stessa persona nell'arco di dieci anni).

Più in particolare, la c.d. *esenzione ordinaria* prevede che l'85% del c.d. patrimonio *privilegiato* ereditato o ricevuto in donazione sia esente da imposta se il suo valore è inferiore a 26 milioni di euro e se il beneficiario si impegna inoltre a portare avanti l'impresa a lungo termine (almeno 5 anni), garantendo così la salvaguardia dei posti di lavoro. A tal fine, deve essere dimostrato che sono stati rispettati i totali salariali annuali, che dipendono dal numero di dipendenti. Il fattore decisivo per fruire dell'esenzione ordinaria è il raggiungimento di una certa percentuale (v. tabella) del c.d. salario medio iniziale (si fa riferimento al salario medio in genere maturato negli ultimi precedenti cinque anni) nei successivi cinque anni a partire dalla data di esigibilità dell'imposta di successione, vale a dire, in generale, dal decesso del defunto (il salario, ossia il libro paga da prendere in considerazione, include salari e stipendi e altri benefici):

Numero dipendenti	Percentuale da raggiungere (nei 5 anni successivi al trasferimento) rispetto al salario medio negli ultimi 5 anni precedenti all'acquisto
Fino a 5	- (nessun controllo)
6 – 10	250%
11 – 15	300%
> 15	400%

Con la riforma del 2016 il numero minimo di dipendenti perché le imprese debbano rispettare le norme sui salari per godere dell'esenzione fiscale è stato ridotto da 20 a soli 5. Con riferimento al numero dei dipendenti e al calcolo del totale dei salari, non si prendono in considerazione i dipendenti in congedo di maternità, in congedo parentale, in malattia di lunga durata, i tirocinanti e i lavoratori stagionali. Inoltre, dopo la riforma non è (più) possibile scindere un'impresa in plurime imprese per ridurre il numero di dipendenti. Le imprese con cinque o meno dipendenti non devono invece dimostrare la continuazione dell'impresa per ottenere l'esenzione dell'imposta (si veda §13a, comma 3, ErbStG). Lo stesso vale per il caso che il salario annuo medio negli ultimi 5 anni sia pari a zero.

La *ratio* delle esenzioni è la tutela della sopravvivenza dell'impresa e dei rispettivi posti di lavoro (piuttosto che un privilegio per l'erede o il donatario).

Se il salario minimo annuale non viene raggiunto ciò comporta retroattivamente una riduzione *pro-rata* dell'esenzione.

Come ulteriore beneficio (a prescindere dei requisiti del totale salariale), il patrimonio oggetto dell'esenzione per l'85% viene ridotto, nel suo ammontare, di 150.000 euro; altrimenti detto, in questo modello, viene tassato soltanto il 15% del patrimonio privilegiato acquisito previa riduzione di 150.000 euro, con il che, se il 15% del patrimonio privilegiato acquisito non supera i 150.000 euro, vi è esenzione totale.

Queste disposizioni si applicano, di regola, anche alle c.d. fondazioni familiari.

Per quel che concerne la c.d. *esenzione opzionale*, essa prevede che il 100% del c.d. patrimonio *privilegiato* ereditato o ricevuto in donazione sia esente da imposta, se il suo valore è inferiore a 26 milioni di euro e se il patrimonio astrattamente ammissibile per il privilegio non è composto al momento del trasferimento di patrimonio amministrativo che abbia una misura superiore al 20%. Come per l'esenzione ordinaria, il beneficiario si deve impegnare a portare avanti l'impresa a lungo termine (in questo caso, almeno 7 anni), garantendo così la salvaguardia dei posti di lavoro.

A tale fine deve essere dimostrato che i totali salariali annuali, che dipendono dal numero di dipendenti, sono stati rispettati. Il fattore decisivo per l'esenzione "piena" è dunque il raggiungimento delle percentuali di cui alla tabella applicati al salario medio degli ultimi sette anni almeno durante i sette anni a partire dalla data di esigibilità dell'imposta di successione, cioè dal decesso del defunto.

Numero dipendenti	Percentuale da raggiungere (nei 7 anni successivi al trasferimento) rispetto al salario medio negli ultimi 7 anni precedenti all'acquisto
Fino a 5	- (nessun controllo)
6 – 10	500 %
11 – 15	565 %
> 15	700 %

Anche questa disposizione si applica alle c.d. fondazioni familiari.

Con riferimento ad entrambe le opzioni, si prevede inoltre per le c.d. imprese familiari (*Familienunternehmen*) un'ulteriore agevolazione, il c.d. *Vorwegabschlag* (riduzione anticipata applicabile sul valore del patrimonio

privilegiato: § 13a, comma 9, ErbStG). La gestione e direzione di dette imprese è solitamente impostata per una lunga durata e, di conseguenza, gli statuti di dette società prevedono regolarmente severe limitazioni circa la disposizione ed il libero trasferimento di quote societarie. Dato che ciò è in linea con l'intenzione del legislatore di privilegiare fiscalmente il patrimonio aziendale, si concede agli acquirenti di imprese familiari un'ulteriore sconto di imposizione fino al 30% ("in maniera anticipata"), a condizione che lo statuto o il contratto sociale (i) limitino il prelevamento o il dividendo dell'utile fiscale ad un massimo del 37,5%, (ii) limitino la partecipazione ad una società di persone o alle quote o azioni detenute in una società di capitali ai soli con-soci, parenti o a una fondazione familiare, e (iii) prevedano per il caso di recesso di un socio una liquidazione al di sotto del valore comune (di mercato) della partecipazione o della quota.

Lo sconto fiscale in questione corrisponde al valore della riduzione *pro-rata* prevista nello statuto o nel contratto sociale per la liquidazione della partecipazione rispetto al valore comune (di mercato), non potendo tuttavia superare il 30% (che è lo sconto fiscale massimo).

Questi severi requisiti – che devono sussistere in concreto – devono essere già stati previsti e rispettati nei due anni precedenti il decesso del *de cuius* o la donazione e non devono essere revocati nei vent'anni successivi. Eventuali modifiche vanno segnalate all'ufficio delle finanze (*Finanzamt*).

Il particolare privilegio dell'acquisto di partecipazioni o quote in questo tipo di società si giustifica alla luce del fatto che l'acquirente non può liberamente disporre dal punto di vista economico del valore reale delle stesse a causa delle descritte limitazioni.

Una volta dedotto lo sconto in questione, l'acquirente può, come negli altri casi, scegliere per la parte residua del patrimonio privilegiato tra l'esenzione ordinaria (85%) e quella opzionale (100%).

b) L'esenzione per il patrimonio privilegiato di valore superiore a 26 milioni di euro

Se il patrimonio privilegiato supera i 26 milioni di euro (al riguardo bisogna considerare la somma degli acquisti dell'acquirente negli ultimi 10 anni) ma rimane comunque sotto i 90 milioni di euro, l'acquirente può scegliere – per la parte che supera i 26 milioni di euro – tra due benefici: (i) l'esenzione da imposta che si riduce progressivamente (c.d. *Abschmelzmodell*), nel senso che l'esenzione ordinaria (85%) o opzionale (100%) si riduce dell'1% ogni 750.000 euro del patrimonio privilegiato che supera i 26 milioni di euro; e (ii) l'esenzione fiscale

collegata ad un particolare gravame o a particolari necessità che devono essere provati (*Erlassbedürftigkeit*, v. *infra* al punto c).

A partire dai 90 milioni di euro di patrimonio aziendale, il lascito non beneficia di alcuna esenzione. Si possono tuttavia considerare l'esame di un particolare gravame e di particolari necessità di esenzione fiscale nonché la possibilità di una dilazione del pagamento delle imposte (v. *infra*).

c) La c.d. esenzione fiscale legata a un particolare gravame e necessità (*Erlassbedürftigkeit*)

Nel caso di trasferimento di patrimonio privilegiato superiore a 26 milioni di euro, l'acquirente può richiedere, ai sensi del § 28a ErbStG, un'esenzione fiscale in relazione al patrimonio privilegiato residuo tassabile, se prova di non essere in grado di pagare l'imposta con il patrimonio a sua disposizione (quindi se il gravame risulta per quest'ultimo particolarmente elevato).

Il patrimonio disponibile da prendere in considerazione include il 50% della somma dei valori comuni di mercato derivanti dal patrimonio acquisito *mortis causa* o per donazione (i beni ricevuti al netto del patrimonio privilegiato) nonché dei beni che appartenevano al contribuente già al momento della successione o della donazione (che non entrano a far parte del patrimonio privilegiato). Rientra nel patrimonio disponibile anche quello derivante da altre successioni o donazioni che intervengano durante i dieci anni successivi all'acquisto (in altri termini, per godere dell'esenzione, entro dieci anni, nessun altro patrimonio deve essere messo a disposizione dell'erede per donazione o successione).

Inoltre, il presupposto per la concessione di questa esenzione è il rispetto del totale salariale minimo e del periodo di mantenimento per almeno i sette anni successivi (altrimenti si riduce il livello di esenzione).

Questo tipo di esenzione fiscale è peraltro escluso quando si opta per la c.d. *Abschmelzmodell* (la riduzione progressiva delle esenzioni fiscali relative a patrimoni superiori a 26 milioni di euro: v. *supra*) e anche se l'acquirente, alla luce di una disposizione del *de cuius* o del donatore, è obbligato a trasferire il patrimonio privilegiato a terzi. In ogni caso, l'acquirente deve rendere conto del suo patrimonio personale e quello di gestione (non privilegiato) nei confronti del fisco.

L'imposta ancora dovuta in relazione al patrimonio privilegiato, dopo l'applicazione dell'esenzione fiscale *de qua*, può essere dilazionata integralmente o parzialmente fino a 6 mesi se la riscossione delle imposte risultasse essere particolarmente onerosa per l'acquirente (ad es., se l'acquirente dovesse aprire

una linea di credito o vendere il patrimonio disponibile per poter pagare l'imposta) e se l'esazione del credito fiscale non fosse messa a rischio. La decisione sulla dilazione è rimessa alla discrezione dell'ufficio delle finanze competente. Inoltre, esiste anche la dilazione di cui al § 28 ErbStG (v. *infra*) o al § 222 *Abgabenordnung* (Codice sui tributi).

2.2. La dilazione del versamento delle imposte

Nel caso in cui, a carico dell'erede o del donatario, l'importo dell'imposta sulla successione o sulla donazione risultasse particolarmente elevato (a prescindere del modello applicato: ordinario o opzionale), è possibile dilazionarne il pagamento per un massimo di 7 anni, in base alla (nuova) formulazione del § 28, comma, ErbStG. Soltanto per il primo anno tuttavia non sono dovuti interessi.

Se il patrimonio aziendale ereditato supera i 26 milioni di euro, si deve verificare caso per caso se una dilazione sia o meno giustificata ai sensi del § 28a ErbStG (v. *supra*).

La dilazione deve in ogni caso riguardare imposte sul patrimonio privilegiato e presuppone che i requisiti salariali e di mantenimento vengano rispettati.

2.3. Categorie fiscali, aliquote ed esoneri personali

Come anticipato, il § 10 ErbStG stabilisce che l'oggetto della tassazione è l'arricchimento che non è esente da imposta (ai sensi dei §§ 5, 13, 13a, 13c, 13d, 16, 17 e 18 ErbStG). Una volta determinato tale arricchimento, ovvero la base imponibile (quindi quello che rimane da tassare dopo la deduzione dell'importo esente del patrimonio privilegiato, debiti ecc.), si deve determinare l'aliquota applicabile in base alla classe fiscale (*Steuerklasse*) nel caso concreto (§ 19, comma 1, ErbStG).

Il § 19, comma 1, ErbStG stabilisce per tutti i tipi di acquisto gratuito tassabile, *indipendentemente dal tipo di patrimonio di cui è composto l'asse ereditario o la donazione* (quindi anche in relazione al patrimonio aziendale), aliquote uniformi che vanno dal 7% al 50% in base al valore dell'acquisto (ai sensi del § 10 ErbStG), da un lato, ed in base alla classe fiscale (§ 15 ErbStG), dall'altro.

a) Le classi fiscali

A seconda del rapporto personale dell'erede con il defunto si prevedono le seguenti tre classi fiscali:

– *Classe fiscale I*: 1. il coniuge e il *partner* civile registrato, 2. i figli e i figliastri (figli di un solo coniuge), 3. i discendenti dei figli e dei figliastri di cui al punto 2, 4. i genitori e gli ascendenti in caso di acquisizioni a causa di morte.

– *Classe fiscale II*: 1. i genitori e gli ascendenti, nella misura in cui non appartengano alla classe fiscale I, 2. i fratelli e le sorelle, 3. i discendenti di primo grado di fratelli e sorelle, 4. i genitori acquisiti (in seconde nozze: c.d. matrigna o patrigno), 5. i figli acquisiti (genero e nuora), 6. i suoceri, 7. il coniuge divorziato e il *partner* di un'unione civile revocata.

– *Classe fiscale III*: tutti gli altri acquirenti e assegnazioni a scopi specifici.

b) Le aliquote

La tassazione avviene sull'importo imponibile secondo lo schema seguente.

Importo fino a euro	Classe fiscale		
	I	II	III
75.000	7%	15%	30%
300.000	11%	20%	30%
600.000	15%	25%	30%
6.000.000	19%	30%	30%
13.000.000	23%	35%	50%
26.000.000	27%	40%	50%
oltre	30%	43%	50%

Le aliquote progressive variano in base ai gradi di parentela, oltre che in base a esenzioni c.d. personali (v. *infra*). In tal modo, viene limitato il principio di tassazione dell'arricchimento al fine di tutelare il patrimonio familiare, cioè il mantenimento dei membri superstiti della famiglia.

Con particolare riferimento al trasferimento del patrimonio aziendale, si deve rilevare che gli acquirenti che siano persone fisiche e che facciano parte delle

categorie fiscali II e III vengono equiparati a quelli della categoria I. A questi si applicano, dunque, le aliquote più favorevoli previste (per la parte del patrimonio aziendale che non sia già esente in ragione di quanto sopra illustrato: cfr. § 19a ErbStG).

c) Le esenzioni soggettive

Al fine di determinare le imposte effettivamente dovute, bisogna anche tener conto dei c.d. *Freibeträge* (agevolazioni di defiscalizzazione ossia franchigie a favore del singolo contribuente in aggiunta alle esenzioni oggettive che riducono la base imponibile) per l'erede o il donatario. Il relativo importo dipende dal rapporto familiare sussistente con il *de cuius* o il donante: per il coniuge e il *partner* civile registrato: 500.000 euro; per i figli: 400.000 euro; per i nipoti (*ex filio*): 200.000 euro; per le altre persone della classe fiscale I: 100.000 euro; per le persone delle classi fiscali II e III: 20.000 euro.

Per il solo caso della successione *mortis causa*, esistono inoltre, sempre in base al rapporto familiare con il *de cuius*, le c.d. *Versorgungsfreibeträge* (franchigie a favore del contribuente per motivi di mantenimento e previdenziali). Queste ammontano, per il coniuge o il *partner* superstite, a 256.000 euro. Detto importo va decurtato del valore capitale degli eventuali emolumenti spettanti al beneficiario e non sottoposti all'imposta di successione (la pensione legale ai superstiti non è tassabile in quanto manca una apposita devoluzione da parte del *de cuius* e pertanto se ne deve tenere conto ai fini del calcolo dell'esenzione).

Per i figli fino al compimento di 27 anni, si prevedono esenzioni graduali (tra i 10.300 euro e i 52.000 euro) determinati in base all'età (anche in questo caso va decurtato il valore capitale degli eventuali emolumenti a loro spettanti e non sottoposti all'imposta di successione):

Franchigie	
Coniuge e <i>partner</i> civile	256.000 euro
Figli fino 5 anni	52.000 euro
Figli da 5 a 10 anni	41.000 euro
Figli da 10 a 15 anni	30.700 euro
Figli da 15 a 20 anni	20.500 euro
Figli da 20 a 27 anni	10.300 euro

Infine, con particolare riferimento al *trasferimento di un patrimonio aziendale*, deve ricordarsi l'ulteriore agevolazione prevista per gli acquirenti persone fisiche che fanno parte delle categorie fiscali II e III, ai quali si applicano le aliquote più favorevoli previste per la categoria I (per la parte del patrimonio aziendale non già esente grazie alle riduzioni sopra illustrate).

3. Giurisprudenza costituzionale in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni

3.1. Ordinanza del 22 giugno 1995 (2 BvR 552/91)

Nell'ordinanza in oggetto, il Tribunale costituzionale ha dichiarato il § 12, commi 1 e 2, ErbStG all'epoca vigente in contrasto con il principio di uguaglianza (art. 3, comma 1, Legge fondamentale – LF), nella misura in cui rinviava alle regole di una legge sulla valutazione dell'asse ereditario in conseguenza delle quali il patrimonio consistente in capitale (ad es., titoli azionari a tasso fisso) veniva determinato in base ai valori di mercato attuali, mentre il patrimonio fondiario veniva determinato in base a valori unitari non più aggiornati dopo il 1964; e ciò mantenendo le stesse aliquote fiscali per entrambi i tipi di patrimonio.

Il Tribunale costituzionale ha sottolineato alcuni importanti principi. Il margine di azione del legislatore per l'imposizione dell'acquisto *mortis causa* trova un limite là dove l'onere fiscale grava in maniera eccessiva sul contribuente e se i valori patrimoniali assegnatigli vengono compromessi in maniera sostanziale⁴. Dal punto di vista del proprietario, che ragiona in maniera economica, il gravame fiscale non deve rendere il trasferimento a titolo ereditario privo di interesse. Il legislatore persegue, con le imposte sulla successione, lo scopo di tassare l'incremento patrimoniale ottenuto tramite la successione in base al suo valore, sebbene con aliquote variabili a seconda del grado di parentela e dell'entità economica dell'asse ereditario (§ 19 in combinato disposto con § 15 ErbStG; § 10, comma 1, ErbStG). L'impostazione equa del gravame fiscale dei contribuenti dipende anche dai parametri di valutazione per i singoli beni ed unità economici appartenenti all'asse ereditario e dal fatto che questi rispecchino il valore di detti beni in maniera realistica⁵. L'impostazione e la misura dell'imposta di

⁴ V. anche BVerfGE 63, 312, 327 e, nel contesto delle imposte sul reddito e della garanzia del minimo esistenziale, anche l'ordinanza del 25 settembre 1992 (2 BvL 5/91).

⁵ Cfr. BVerfGE 23, 242, 257; 25, 216, 226; 30, 129, 143s.; 41, 269, 280, 282s.

successione deve tener conto del nucleo afferente alla garanzia del diritto di successione (art. 14, comma 1, LF), di cui fanno parte la libertà di testare ed il principio della successione legittima. Il senso e la funzione del diritto successorio, quale istituto giuridico e quale diritto fondamentale individuale, non devono essere privati di significato. Il diritto successorio ha la funzione di mantenere, oltre la morte del *de cuius*, la proprietà privata quale base della gestione responsabile dei beni durante la vita⁶. La garanzia dell'eredità integra dunque la garanzia della proprietà privata e costituisce con questa la base dell'ordinamento patrimoniale privato previsto nella Legge fondamentale⁷. Alla libertà del *de cuius* di testare corrisponde il diritto dell'erede a ricevere l'eredità. Inoltre, il diritto successorio è caratterizzato dal c.d. principio di famiglia (a tutela del matrimonio e della famiglia: art. 6, comma 1, LF), quale ulteriore limite dell'imposta.

L'art. 14, comma 1, per. 2, LF assegna al legislatore la determinazione del contenuto e dei limiti del diritto successorio, entro i confini della garanzia del diritto successorio privato. Il margine di azione ed ingerenza in relazione al diritto successorio (legato ad un trasferimento di patrimonio) è, ad ogni modo, più ampio rispetto a quello che riguarda le limitazioni al diritto di proprietà.

Il Tribunale costituzionale ha specificato che, per i familiari di cui alla categoria fiscale I (§15, comma 1, ErbStG: v. *supra*), il trasferimento *mortis causa* deve risultare in gran parte o del tutto esente (in considerazione dell'entità economica del patrimonio). Nel diritto tributario precedente, ciò veniva raggiunto tramite le esenzioni soggettive (c.d. "franchigie": §16 ErbStG) previste per coniugi e figli in maniera tipicizzata e, nel contempo, considerando bassi valori unitari per i terreni. Se il legislatore decide però di applicare alla proprietà fondiaria valori aggiornati e maggiormente aderenti ai valori di mercato, allora è necessario defiscalizzare, conformemente, il valore della parte dell'eredità, che deve rimanere garantita in maniera invariata a favore degli eredi della classe I.

Con riferimento all'incremento patrimoniale in capo all'erede che vada oltre quella parte garantita, l'imposta deve essere limitata in modo che al coniuge erede permanga assicurato il risultato che deriva dal regime matrimoniale di comunione degli incrementi e che resti anche un diritto di partecipazione dei discendenti ai beni familiari. Il legislatore ha considerato tale esigenza nell'ambito di una graduale impostazione degli oneri fiscali (dettata dall'art. 6, comma 1, LF), riducendo notevolmente le aliquote per i parenti più stretti.

⁶ Cfr. BVerfGE 83, 201, 208.

⁷ Ordinanza del 14 dicembre 1994 – 1 BvR 720/90.

Inoltre, il Tribunale costituzionale ha evidenziato che il legislatore deve considerare, nella determinazione delle imposte, che l'esistenza di certe imprese – in particolare quelle piccole e medie – possa essere messa in pericolo alla luce di ulteriori oneri finanziari conseguenti alle imposte sulla successione. Queste imprese (rese autonome per uno scopo concreto e organizzate come unità economiche funzionali collegate) sono, in particolar modo, legate e obbligate al bene della comunità: esse sono, quali garanti di produttività e di posti di lavoro, sottoposte ad obblighi nei confronti dei lavoratori dipendenti, al diritto costituzionale aziendale, al diritto amministrativo economico e, anche a seguito di investimenti a lungo termine, a più stringenti obblighi legali. Di conseguenza, la crescita della capacità finanziaria dell'erede di un'impresa cui l'imposta sulla successione si riferisce non corrisponde del tutto all'incremento patrimoniale ricevuto grazie alla successione ereditaria. La disponibilità relativa ad un'impresa ed a singoli beni che ne fanno parte è infatti più limitata rispetto al patrimonio non appartenente ad un'attività imprenditoriale.

Il principio di uguaglianza (art. 3, comma 1, LF) impone di tener conto della ridotta capacità finanziaria dell'erede che continua a condurre l'impresa (non alienandola né abbandonandone l'esercizio, bensì) mantenendone il vincolo sociale senza che tramite la successione venga incrementato il patrimonio o la capacità di rendimento dell'impresa. In tal caso, l'imposta sulla successione deve dunque essere determinata secondo modalità tali da non mettere in pericolo la sopravvivenza dell'impresa. Tale dovere vale, ad avviso del Tribunale costituzionale, a prescindere dal grado di parentela tra il *de cuius* e l'erede.

Nella modifica della base di valutazione dei beni il legislatore dovrà tenere nel debito conto il fatto che il peso effettivo conseguente all'applicazione dell'imposta di successione deriva da un insieme di fattori e di parametri di valutazione dell'asse e delle aliquote applicabili. Queste ultime – riferite ai vecchi parametri – devono dunque essere adattate ai futuri parametri di valutazione. Al riguardo, spetta al legislatore tributario un ampio margine di azione, che gli permette di tener conto di considerazioni di natura politica, finanziaria, economica e politico-sociale. Questo margine di azione finisce, però, là dove manchi una ragione oggettiva che giustifichi un trattamento disuguale.

3.2. Ordinanza del 7 novembre 2006 (1 BvL 10/02)

Nel 2006, il Tribunale costituzionale federale ha dichiarato incostituzionale il § 19, comma 1, ErbStG, nella versione all'epoca vigente, in combinazione con le regole di valutazione dell'asse ereditario o della donazione. Detta normativa

prevedeva aliquote progressive (graduali a seconda del grado di parentela) applicabili in maniera uniforme sul valore del patrimonio trasferito, senza tener conto della composizione dell'asse ereditario o della donazione e quindi delle differenze nella valutazione delle singole tipologie di beni e di patrimonio (patrimonio aziendale, patrimonio fondiario, quote in società di capitali, etc.); ciò è stato ritenuto non compatibile con il principio di uguaglianza. Il valore monetario dell'eredità ovvero della donazione veniva determinato in base alle regole della legge sulla valutazione dei beni che variava a seconda del bene preso in considerazione (v. anche *supra*): di regola si faceva riferimento al valore comune (di mercato); per il patrimonio aziendale e quote societarie si faceva però riferimento al valore di bilancio fiscale.

Anche in questa decisione, il Tribunale costituzionale ha ribadito che, in un sistema fiscale che vuole tassare l'incremento del patrimonio, un gravame fiscale dei contribuenti, per essere equo, esige che i parametri di valutazione per i singoli beni ed unità economiche appartenenti all'asse ereditario devoluto rispecchino il loro valore in maniera realistica. A tal fine, bisogna orientarsi in maniera uniforme verso il valore comune di mercato, l'unico che rispecchi in maniera corretta l'incremento di capacità finanziaria. Il legislatore è libero nella scelta del metodo di valutazione da applicare, ma deve garantire che tutti i beni patrimoniali vengano contemplati ad un valore che si avvicini più possibile a quello comune di mercato. Se il legislatore si basa sin dalla fase di valutazione dei beni su altri o diversi parametri, inserisce, in radice, fratture strutturali e contraddizioni nel sistema di valutazione del patrimonio. La fase basilare di valutazione del patrimonio da tassare, del resto, non è adatta – ad avviso dei giudici costituzionali – al perseguimento di fini extrafiscali (o c.d. fini di manovra), di cui si può invece tenere conto in una fase successiva, in presenza di motivi oggettivi tesi a tutelare il bene comune. Il Tribunale ha criticato il fatto che le disposizioni di valutazione (in maniera incoerente) non conducessero per alcuni gruppi di beni patrimoniali all'auspicata considerazione del valore comune (di mercato). Con riferimento al patrimonio aziendale, ciò veniva impedito, in particolare, tramite il riferimento al c.d. valore di bilancio fiscale (che corrisponde solo eccezionalmente al valore comune ovvero di mercato), il che comportava una tassazione arbitraria e incompatibile con il principio di uguaglianza. Tale approccio conduceva ad un'imposizione che dipendeva infatti molto dalle valutazioni di bilancio del *de cuius* o del donante, che evidentemente variavano in maniera anche rilevante da caso a caso. Inoltre, il Tribunale costituzionale ha censurato la carenza di un'impostazione fiscale adatta in vista dell'obiettivo di privilegiare soprattutto i

piccoli e medi imprenditori che continuano la gestione dell'impresa oggetto di trasferimento.

Infine, si sono dichiarati incompatibili con il principio di uguaglianza anche i parametri di valutazione all'epoca applicati al fine di determinare il valore del patrimonio fondiario, dei diritti di superficie, delle quote di società di capitali (che si basavano sul valore di bilancio fiscale) e del patrimonio forestale e agricolo.

Il legislatore è quindi stato invitato a porre rimedio alla situazione incostituzionale entro il 31 dicembre 2008.

3.3. Ordinanza del 21 luglio 2010 (1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07)

L'ordinanza ha ad oggetto i diritti ereditari dei superstiti di coppie omosessuali registrate, ed in particolare gli articoli dell'*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* che prevedevano per questi ultimi, fino al 2008, un trattamento tributario diverso da quello previsto per le coppie sposate. Il Tribunale costituzionale ha rafforzato i diritti delle coppie omosessuali unite in *partnerships* registrate, istituto introdotto in Germania nel 2001: coloro che hanno siglato un'unione civile devono godere delle stesse prerogative delle persone unite in matrimonio anche in materia di successione e di imposte sulle successioni e sulle donazioni.

Sebbene l'ordinanza non riguardi il trasferimento del patrimonio aziendale, sembra comunque meritevole di segnalazione, in questa sede, in quanto illustra alcuni principi legati alle categorie fiscali.

In base alla situazione normativa scrutinata, un vedovo o una vedova versavano in tasse tra il 7% e il 30% (appartenendo alla classe fiscale I), a seconda del valore dell'asse ereditario, mentre il *partner* omosessuale registrato versava tra il 17% e il 50% (appartenendo alla classe fiscale III). Fino alla riforma fiscale del 2008, oltre alla classificazione disuguale in termini di scaglioni fiscali delle coppie, si riscontrava il drastico ridimensionamento, per il *partner* registrato, di alcune agevolazioni fiscali consistenti in defiscalizzazioni di una parte dell'eredità (c.d. *Freibeträge*, v. *supra*), spettanti, invece, alle coppie sposate. Il Tribunale ha stabilito che le coppie registrate non possono subire in materia di eredità e donazioni un trattamento meno favorevole rispetto ai coniugi (eterosessuali).

Si è stabilito che una discriminazione delle unioni civili rispetto alle coppie eterosessuali sposate contrastasse con l'articolo 3 LF, che sancisce il diritto alla parità di trattamento per tutti i cittadini. Secondo i giudici costituzionali, una simile disparità non poteva essere giustificata con il fatto che la Legge

fondamentale sancisce la protezione speciale del matrimonio e della famiglia. Secondo il Tribunale costituzionale, in effetti, le coppie omosessuali legalmente registrate danno vita di fatto ad un legame concretizzantesi, “come un matrimonio, in un’unione duratura e rafforzata legalmente”: di talché, si imponeva, in caso di morte di un *partner*, il medesimo trattamento rispetto a quello riservato ad un coniuge.

Un trattamento disuguale del *partner* registrato non era giustificato in base ad una sua presunta maggiore capacità finanziaria. Non valeva in senso contrario l’argomento secondo cui la defiscalizzazione per i coniugi ed i figli sarebbe stata da ricollegarsi al fatto che questi avevano un rapporto di particolare vicinanza anche economica con il *de cuius*, riducendosi la loro capacità finanziaria. Lo stesso poteva, infatti, dirsi anche per il *partner* registrato che avesse convissuto con il *de cuius* come un coniuge in uno stabile rapporto. Anche i *partners* registrati hanno partecipato, durante la vita del *de cuius*, al patrimonio dello stesso e coltivato l’aspettativa di poter mantenere lo stesso tenore di vita dopo il decesso del *partner*. Nella misura in cui il diritto di successione tramite agevolazioni di defiscalizzazione per i coniugi svolga una funzione tesa ad assicurare il mantenimento e il perseguimento di scopi previdenziali in favore del coniuge superstite, ciò deve valere anche per i *partners* registrati obbligati al reciproco equo mantenimento.

3.4. Sentenza del 17 dicembre 2014 (1 BvL 21/12)

Con la già citata sentenza del 17 dicembre 2014 (1 BvL 21/12)⁸, il Tribunale costituzionale ha dichiarato incostituzionali varie disposizioni della legge sulle imposte sulle successioni e sulle donazioni in vigore prima della riforma del 2016. Su indicazione del Tribunale, le disposizioni incostituzionali hanno trovato provvisoriamente applicazione fino al nuovo intervento legislativo. Il Tribunale costituzionale ha peraltro evidenziato che l’applicazione della normativa incostituzionale fino all’intervento del legislatore non poteva produrre un legittimo affidamento nella irretroattività della nuova normativa.

⁸ Traduzioni in lingua inglese di gran parte della sentenza stessa e del relativo comunicato stampa sono reperibili *online* alle pagine *web*:

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2014/12/ls20141217_1bvl002112en.html; e

<https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2014/bvg14-116.html>.

La questione di costituzionalità era stata sollevata dalla Corte federale suprema delle finanze (*Bundesfinanzhof*) ed era stata ritenuta ammissibile per la sua rilevanza generale anche per la tassazione del patrimonio non-aziendale.

Il Tribunale costituzionale ha ritenuto che l'agevolazione fiscale prevista dalla normativa all'epoca vigente per il passaggio del patrimonio aziendale per successione *mortis causa* si ponesse in parte in contrasto con il principio di uguaglianza (art. 3, comma 1, LF). Ai sensi della normativa censurata, l'85% o il 100% (a seconda dell'opzione scelta: v. *supra*) del valore patrimoniale aziendale, del patrimonio aziendale agricolo, nonché del valore delle quote in società di capitali rappresentanti più del 25% del capitale sociale potevano godere di un'esenzione fiscale senza che venisse peraltro previsto alcun limite per il valore o la dimensione del patrimonio aziendale trasferito. Si aggiungevano altri benefici ed aliquote favorevoli (tra l'altro, le aliquote per le classi fiscali II e III erano le stesse e l'agevolazione di cui al § 19a ErbStG che equipara le classi fiscali I-III nell'ambito del trasferimento del patrimonio aziendale) che, nel loro complesso, consolidavano le disuguaglianze. In conclusione, la normativa di esenzione risultava di per sé compatibile con l'art. 3, comma 1, LF, ma necessitava di una correzione in relazione al trasferimento di patrimoni aziendali di particolare entità.

Il Tribunale costituzionale ha anche specificato come l'art. 3, comma 1, LF non conceda al contribuente un diritto al controllo costituzionale di regole tributarie che privilegiano terzi in maniera contraria al principio di uguaglianza se queste non riguardano il proprio rapporto fiscale. Diversa è però la situazione se le agevolazioni fiscali mettano in discussione in termini generali l'equa distribuzione del gravame fiscale.

Il principio di uguaglianza concede al legislatore tributario un ampio margine di decisione sia nella scelta dell'oggetto da tassare che nella determinazione delle aliquote. Eventuali scostamenti sulla misura del gravame da applicarsi devono tuttavia essere commisurati in base al principio di uguaglianza. Tali scelte necessitano, per essere legittime, di un particolare fondamento oggettivo le cui ragioni giustificatrici devono essere tanto maggiori quanto più grande è l'estensione e la misura dello scostamento.

Il legislatore ha un ampio margine di discrezione anche circa la previsione di agevolazioni fiscali a tutela delle piccole e medie imprese, come quelle amministrate di persona dal *de cuius* (imprese familiari), in particolare al fine di garantire la loro esistenza e di conservare posti di lavoro. In questo senso, l'agevolazione fiscale di determinate imprese non è, ad avviso del Tribunale costituzionale, di per sé in contrasto con il principio di uguaglianza.

L'agevolazione fiscale relativa al patrimonio aziendale è tuttavia sproporzionata nella misura in cui si estenda, senza alcun controllo circa una reale necessità, non soltanto alle piccole e medie imprese, ma anche a quelle di grandi dimensioni. Nel caso in cui l'agevolazione si estenda ad imprese di grandi dimensioni, il trattamento disuguale raggiunge, già in ragione dell'entità degli importi che possono usufruire dell'esenzione, un livello che non può essere compatibile con un'imposizione conforme al principio di uguaglianza se, nel contempo, non si proceda ad un accertamento nel caso concreto delle reali necessità che giustifichino l'esenzione relativamente all'impresa (di grandi dimensioni) trasferita.

La disciplina di agevolazione esige dunque una modifica quando oggetto dei trasferimenti siano patrimoni aziendali di una certa dimensione, poiché altrimenti il privilegio per i patrimoni aziendali potrebbe condurre ad una differenziazione di trattamento non giustificata tra i patrimoni aziendali e quelli non aziendali.

Per la determinazione della dimensione dell'azienda a partire dalla quale si esige un controllo nel senso di cui sopra, il legislatore deve dare indicazioni precise e percorribili. Può al riguardo fare riferimento, a titolo orientativo, anche alla definizione delle piccole e medie imprese contenuta nella raccomandazione della Commissione europea del 6 maggio 2003 (2003/361/CE, L 124/36 del 20 maggio 2003).

Le norme di cui ai §§ 13a e 13b ErbStG, nella versione all'epoca vigente, sono state parimenti dichiarate incostituzionali, nella misura in cui ammettevano situazioni che conducevano ad agevolazioni che il legislatore non intendeva realizzare e che non erano giustificabili alla luce del principio di uguaglianza. Ciò doveva affermarsi nel caso in cui le aziende venissero suddivise per sfruttare la c.d. regola del 50% (relativa all'amministrazione del patrimonio) nell'ambito di strutture di gruppo, così evitando l'obbligo della retribuzione minima.

Sproporzionata e quindi incostituzionale è stata ritenuta la disposizione che agevolava con il detto esonero il trasferimento del patrimonio aziendale composto da patrimonio amministrativo fino a 50% (patrimonio amministrativo o di gestione, v. *supra*). Infatti, mentre è giustificabile tale agevolazione in relazione al c.d. patrimonio produttivo, una medesima logica non si rinviene in relazione al c.d. patrimonio amministrativo.

Sproporzionata e quindi incostituzionale è risultata altresì la disposizione che esonerava imprese fino a 20 dipendenti dall'obbligo del raggiungimento di una retribuzione minima negli anni successivi al trasferimento (nella nuova normativa è pertanto stato ridotto il numero dei dipendenti da 20 a 5, v. *supra*). La disposizione era facilmente eludibile tramite lo *splitting* di un'azienda in più

imprese con un massimo di 20 dipendenti. Di fatto, più del 90% delle imprese tedesche non ha più di 20 dipendenti e godeva quindi dell'agevolazione in questione senza doversi interessare della conservazione di posti di lavoro.

Le disposizioni scrutinate sono pertanto state dichiarate, nel loro complesso, incompatibili con l'art. 3, comma 1, della Legge fondamentale, sia nelle loro versioni originarie che in quelle modificate successivamente.

La decisione è stata assunta, per quanto riguarda l'esito e la motivazione, in maniera unanime. Tuttavia, tre giudici hanno allegato un voto particolare in cui hanno aggiunto un ulteriore argomento a sostegno della decisione di incostituzionalità, e cioè il vincolo posto al legislatore dall'art. 20, comma 1, LF (principio dello Stato sociale). Detto principio, ad avviso dei giudici, impone al legislatore di evitare agevolazioni fiscali che facciano accrescere e concentrare patrimoni significativi nelle mani di pochi, con accumulazione di generazione in generazione.

REGNO UNITO

di Sarah Pasetto

1. Introduzione

L'*inheritance tax*, nota anche con l'acronimo IHT, è tra le misure fiscali più controverse del Regno Unito, sia per via delle diffuse obiezioni da parte di chi la interpreta nel senso di una doppia tassazione (dato che viene riscossa riguardo a beni già soggetti ad imposizione, ad esempio sul reddito)¹, sia perché il metodo di calcolo della tassa è assai complesso, essendo la disciplina attuale il risultato di diversi interventi di riforma frammentati e volti a semplificare o attenuare gli effetti più drastici di una normativa risalente, e non essendo stata ad oggi recepita alcuna delle – pur numerose – proposte di riforma di ampio respiro della disciplina².

La principale legge in materia è l'*Inheritance Tax Act 1984*³, che prevede un'imposta del 40% sulle eredità⁴, anche nel caso in cui non vi sia un testamento valido (in parte o in tutto). A mitigare l'impatto a prima vista esorbitante della misura si hanno, comunque, molte esenzioni ed agevolazioni, di natura sia soggettiva sia oggettiva⁵. A questo riguardo, si deve far cenno anche alle donazioni, materia strettamente collegata alle successioni, tra l'altro perché sono strumenti utilizzabili sia per ridurre la base imponibile sia per contenere l'importo dell'imposta di successione.

¹ V. ad es. A. MUMFORD, *Inheritance in Socio-Political Context: The Case for Reviving the Sociological Discourse of Inheritance Tax Law*, in *Journal of Law & Society*, 2007, vol. 34, 567 ss.; e P. RAJA, *Insight: Understanding the U.K. Inheritance Tax Regime*, in *Bloomberg Tax*, 4 dicembre 2019, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-understanding-the-u-k-inheritance-tax-regime>.

² Le più recenti di queste si sono avute nella metà del 2019 e nei primi mesi del 2020: v. E. AGYEMANG, *Inheritance tax: what does the future hold?*, in *The Financial Times*, 11 luglio 2019, <https://www.ft.com/content/10370c58-a235-11e9-974c-ad1c6ab5efd1>; e la relazione predisposta dal gruppo parlamentare dell'All-Party Parliamentary Group for Inheritance & Intergenerational Fairness, *Reform of Inheritance Tax*, gennaio 2020, reperibile al sito <https://www.step.org/appg>.

³ Per il testo integrale della legge, v. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents>.

⁴ V. la *Schedule 1* della legge.

⁵ SLOAN argomenta che le esenzioni rispecchiano la politica dell'Esecutivo a tutela della famiglia, evidenziando che possono beneficiarne coniugi (e *civil partners*) e discendenti diretti, ma non, ad esempio, coppie di fatto o fratelli: B. SLOAN, *Borkowski's Law of Succession*, 3^a ed., Oxford: Oxford University Press, 2017, 7 ss.

Le norme euro-unitarie in materia di successione non si applicano nel Regno Unito. Non vi è stato pertanto alcun seguito della Raccomandazione della Commissione europea del 7 dicembre 1994, n. 94/1069/CE, né della successiva Comunicazione del 27 marzo 1998, n. 98/C 93/02.

2. L'imposta sulle successioni

L'imposta sulle successioni è stata introdotta nel 1986, in sostituzione del *Capital Transfer Tax*. Nell'anno fiscale 2017/2018, l'imposta è stata applicata a circa 21.000 procedure di successione (rappresentanti il 3,5% di tutti i decessi), per un gettito di £ 5,2 miliardi⁶. L'imposta sulle successioni è classificata alla stregua di una c.d. *transfer tax*, in quanto, teoricamente, può essere riscossa al momento del trasferimento dei beni (che si ritiene avvenire appena prima del decesso del proprietario originale).

2.1. Il *nil-rate band*

Come accennato, l'imposta è fissa, del 40%, sul valore complessivo dell'eredità. Tuttavia, si incontra sin da subito una prima forma di "agevolazione": infatti, si prevede una soglia di £ 325.000, la c.d. *nil-rate band*⁷, al di sotto della quale il patrimonio del defunto è esente da imposte. L'imposta del 40% si applicherà dunque al valore dell'eredità che supera questa soglia, ferma restando l'applicabilità di altre agevolazioni o esenzioni⁸.

A partire dall'aprile 2017, si ha un'ulteriore soglia di esenzione a favore dei trasferimenti dell'abitazione principale ai discendenti diretti, ovvero i figli (tra cui anche i figliastri ed i figli adottati e in affidamento) del defunto e dei loro discendenti diretti (*sections 9 e 10 del Finance (No. 2) Act 2015*). Nell'anno fiscale 2020/2021, la soglia dovrebbe essere del valore di £ 175.000⁹.

⁶ HOUSE OF COMMONS LIBRARY, *Inheritance tax: a basic guide, Briefing Paper* n. 573, luglio 2019, 4.

⁷ Il *nil rate band* è invariato sin dal 2009 e rimarrà tale almeno fino al 2021.

⁸ Sin dall'anno fiscale 2012/2013, l'imposta sulla successione può essere ridotta al 36% se il 10% del valore netto dell'eredità viene devoluto in beneficenza. Per "valore netto" si intende il valore complessivo di tutti i beni a seguito della considerazione degli eventuali debiti, delle agevolazioni fiscali applicabili, delle esenzioni e del valore che rientra al di sotto della soglia esente da imposte.

⁹ V. HOUSE OF COMMONS LIBRARY, cit., 4.

Sia la soglia generale di £ 325.000 sia quella per l'abitazione principale vengono, per così dire, accantonate quando l'eredità sia stata lasciata interamente al coniuge o al *civil partner* superstite, giacché per questi soggetti vale una esenzione totale. Quando si apre la successione del coniuge o del *civil partner*, l'accantonamento delle quote esenti dall'imposta, di £ 325.000 più quella relativa all'abitazione principale, vanno a sommarsi alle identiche quote previste per la nuova successione, con il che gli eredi del coniuge o *civil partner* superstite beneficeranno di una esenzione pari a £ 650.000, più l'esenzione prevista per l'abitazione principale (*section 8A dell'Inheritance Tax Act 1984*). Quindi, dal 2020/2021, se si considerano le due soglie di esenzione, e l'aumento di quella della prima casa a £ 175.000, questo significa che la soglia d'esenzione complessiva di cui potranno godere i discendenti eredi del secondo coniuge deceduto sarà pari a un milione di sterline (£ 650.000 di esenzione generale, cui si aggiungono £ 350.000 di esenzione per l'abitazione principale).

2.2. Le donazioni

Oltre alle suddette soglie, la base imponibile dell'eredità viene calcolata tenendo conto dell'intero patrimonio del defunto, incluse anche le eventuali donazioni effettuate nei sette anni precedenti il decesso. Vi sono, però, alcune donazioni che sono sempre esenti dall'imposizione, a prescindere dal loro importo e dal momento del trasferimento. Tra queste figurano le donazioni a favore del coniuge o del *civil partner*¹⁰, di organizzazioni non a scopo di lucro, di partiti politici, ovvero donazioni poste in essere nell'interesse nazionale (cioè destinate ad un elenco prestabilito di enti ed organizzazioni tra cui università e diversi musei di rilievo nazionale: *Part II, Chapter I dell'Inheritance Tax Act 1984*).

Sono esenti da imposte anche le donazioni di valore complessivo inferiore alle £ 3.000 in un anno fiscale¹¹; quelle individuali, effettuate a favore di soggetti diversi, per un valore non eccedente le £ 250 ciascuna, tuttavia non cumulabile con altre esenzioni; quelle effettuate in occasione di un matrimonio, a condizione

¹⁰ L'esenzione delle donazioni a favore del proprio coniuge o *civil partner* era originariamente limitata alle donazioni di valore non superiore alle £ 55.000 se il coniuge o *civil partner* non aveva la propria residenza permanente (c.d. *domicile*) nel Regno Unito. Tuttavia, dall'anno fiscale 2013/2014, la limitazione è stata elevata al valore di £ 325.000 ed i coniugi o *civil partners* in questione possono scegliere di essere considerati alla stregua di residenti permanenti nel Regno Unito, ai fini della successione.

¹¹ Se la somma non è stata esaurita per intero nel corso dell'anno, la cifra rimanente può essere cumulata con quella dell'anno successivo, ma solamente per un anno e a condizione che l'esenzione venga sfruttata per intero quello stesso anno successivo.

che la cifra non superi le £ 1.000 (limite che sale a £ 5.000 se la donazione viene fatta dai genitori di uno degli sposi e a £ 2.500 se viene fatta da nonni o bisnonni).

Anche le donazioni effettuate regolarmente con fondi provenienti dal proprio reddito e di valore tale da lasciare invariata la qualità di vita ordinaria del donatore sono esenti dall'imposta sulle successioni. Tali donazioni devono però rientrare nelle spese ordinarie del donatore, ovvero essere quelle spese che “al momento in cui erano fatte, rientravano negli schemi consolidati di spesa del donatore”¹².

2.2.1. *I potentially exempt transfers*

Le donazioni che non rientrano nelle suddette categorie possono definirsi *potentially exempt transfers*, ovvero trasferimenti potenzialmente esenti. In teoria, tutte le donazioni effettuate a favore di individui sono *potentially exempt*, nel senso che diventano effettivamente esenti dall'imposizione solo se il donatore muore almeno sette anni dopo la donazione (c.d. *seven-year rule*). Se invece il donatore muore entro i sette anni dalla donazione ed il valore complessivo della sua eredità supera la *nil band rate* di £ 325.000, allora i beni donati sono soggetti all'imposta di successione e gli individui che li hanno ricevuti devono sostenerne le relative spese. Il valore dell'eredità include anche le donazioni effettuate negli ultimi sette anni di vita del defunto; pertanto, il patrimonio di un individuo potrebbe anche rientrare nella soglia d'esenzione di £ 325.000 al momento del decesso, ma l'inclusione delle donazioni effettuate in vita potrebbe portare ad eccedere la soglia, rendendo assoggettabile all'imposta la parte eccedente.

2.2.2. *Il taper relief*

L'ammontare dell'imposta relativa ai *potentially exempt transfers* varia in base alla distanza di tempo tra la donazione ed il decesso del donatore (c.d. *taper relief*): in particolare, si ha un'agevolazione per le donazioni effettuate fra i tre e i

¹² *Bennett and others v. Inland Revenue Commissioners* [1995] STC 54. Si ha uno “schema consolidato” là dove, esaminando le spese effettuate in un determinato arco di tempo, si può delineare una spesa abitudinaria, ad esempio un versamento annuale del 10% del proprio reddito ad organizzazioni senza scopo di lucro, oppure la destinazione di determinate somme ai propri familiari. Si ha uno schema consolidato anche quando si è in grado di dimostrare che l'individuo in questione aveva assunto un obbligo oppure adottato una chiara intenzione riguardo alla destinazione delle proprie spese future ed ha successivamente adempiuto a quello stesso obbligo o intenzione. Non è necessario dimostrare che questo impegno sia di carattere giuridico, religioso o morale. La donazione è ritenuta una spesa “ordinaria” se si conforma in larga misura allo schema consolidato; lo schema è dimostrabile se vi sono prove circa un impegno o un'intenzione precedente o anche semplicemente con riferimento ad una sequenza precedente di pagamenti.

sette anni prima della morte del donatore. A tal fine, le donazioni sono trattate prima del resto dell'eredità. Se il loro valore resta al di sotto della soglia d'esenzione, su di esse non si applica l'imposta di successione e non si può quindi usufruire del *taper relief*, anche se il valore complessivo dell'eredità del donatore al momento del decesso, comprese le donazioni, supera la soglia d'esenzione.

In buona sostanza, il *taper relief* è una percentuale di riduzione dell'imposta sulla donazione, che aumenta mano a mano che ci si avvicina alla data "limite" di sette anni. Per i decessi avvenuti entro i tre anni dalla donazione, non vi è alcuna riduzione; per quelli avvenuti tra il terzo ed il quarto anno, la riduzione è del 20%; tra il quarto ed il quinto anno, del 40%; tra il quinto ed il sesto anno, del 60%; tra il sesto ed il settimo anno, dell'80%.

2.3. I gifts with reservation

L'ordinamento britannico prevede anche la possibilità di eseguire *gifts with reservation* ("donazioni con riserva"), ovvero una donazione che permette al donatore di conservare un interesse o un titolo nel bene trasferito. Ad esempio, un genitore può donare la propria abitazione al figlio e conservare, allo stesso tempo, il diritto di viverci fino alla morte. Questo tipo di donazione si ha nei casi in cui il donatore non perda possesso del bene, oppure continui a ricavarne una qualche forma di beneficio.

La donazione diventa una donazione a tutti gli effetti, e decade la riserva, nel momento in cui il donatore cede ogni beneficio che detiene. Se questo avviene al momento del decesso, la donazione rientra a far parte dell'eredità del defunto ed il trasferimento avviene solo al momento della morte. Se, invece, il beneficio era stato ceduto o era venuto meno prima del decesso, la donazione viene ritenuta potenzialmente esente al momento della cessazione del beneficio; così, se questo è avvenuto nei sette anni precedente la morte, la donazione potrebbe comunque essere assoggettabile all'imposta di successione.

3. Il Business Property Relief

Oltre alle esenzioni ed agevolazioni di carattere generale, collegate anche al regime delle donazioni, l'ordinamento prevede anche esenzioni importanti per i beni relativi alle attività commerciali, ovvero il *Business Property Relief* (*Inheritance Tax Act 1984, Part V, Chapter I*), che si applica ai trasferimenti disposti in via testamentaria ed anche alle donazioni effettuate prima dei sette anni

precedenti la morte del donatore. Ci si può avvalere del *Business Property Relief* anche con riguardo a beni ereditati che si trovino all'estero.

3.1. Beni di natura commerciale

Il *Business Property Relief* si applica nei confronti dei beni di natura commerciale. Il bene in questione deve rientrare in determinate categorie predefinite, deve soddisfare alcuni requisiti minimi relativi al possesso e non può essere un bene che l'ordinamento ha espressamente escluso dall'agevolazione.

3.1.1. Le categorie di beni

Per i decessi od i trasferimenti avvenuti a partire dal 6 aprile 1996, i beni cui si può applicare il *Business Property Relief* sono i seguenti: (1) l'attività commerciale di una ditta individuale; (2) un interesse o un titolo in un'attività commerciale, come ad esempio una partecipazione in una società di persone; (3) le azioni di una società non quotata; (4) i titoli societari di società non quotate che assegnino, al soggetto che li riceve, il controllo di più del 50% dei voti su tutte le questioni che riguardino la società; (5) le azioni o titoli di società quotate in borsa che assegnino, al soggetto che li riceve, il controllo di più del 50% dei voti¹³; (6) terreni, edifici, macchinari od impianti del proprietario originale e che siano utilizzati interamente o principalmente ai fini di un'attività commerciale svolta da una società da lui controllata, o da una società di persone di cui era socio (a condizione che il titolo nella società sia idoneo all'applicazione del *Relief*).

3.1.2. La valutazione del bene oggetto del trasferimento

La valutazione delle attività commerciali dovrà tenere in considerazione il loro conto economico e, soprattutto, la situazione patrimoniale al momento del decesso o del trasferimento. Per i casi in cui il *Business Property Relief* sia disponibile per il 100% del valore dei beni, è sufficiente accertare se, nel patrimonio dell'attività, siano presenti beni che sono esclusi dal *Relief*; negli altri casi, è invece necessario procedere ad un esame più approfondito di ciascun elemento della situazione patrimoniale. Il valore applicabile è quello di mercato.

Per quanto riguarda le azioni e le partecipazioni quotate, il loro valore deve essere accertato ai fini del calcolo dell'imposta sulla successione. A questo si

¹³ Sia questi ultimi, sia gli strumenti di cui al punto (4), possono essere sommati ad azioni o titoli già in possesso del soggetto ricevente.

sommano gli eventuali dividendi pagati dalla società. Con azione o partecipazione “quotata”, si fa riferimento a quelle relative a società (sia britanniche sia straniere) quotate sulla *London Stock Exchange*, cioè la Borsa di Londra, o anche sulle borse straniere riconosciute¹⁴. Le azioni e le altre forme di investimento devono poter essere acquistate e vendute regolarmente nella sede di scambio, da parte di qualunque operatore, ad un prezzo facilmente identificabile; il prezzo massimo e quello minimo raggiunti nella singola seduta devono essere pubblicati il giorno seguente nella stampa specialistica, segnatamente nel *Financial Times*.

In generale, nella valutazione si applica il prezzo mostrato sul listino della borsa in questione, ed in particolare il prezzo di vendita lordo, prima del computo della quota degli eventuali intermediari o del bollo, vigente il giorno del decesso, a prescindere dagli eventuali guadagni o dalle eventuali perdite prima dell’effettiva possibilità di vendere i beni. Si applica il c.d. *quarter-up price*, che consiste nella somma del prezzo minimo e della differenza tra il prezzo massimo e quello minimo moltiplicato per 0,25. Per le perdite subite entro un anno dopo il decesso, è possibile chiedere un’esonazione apposita, se: la vendita è stata eseguita entro l’anno successivo al decesso; la vendita è stata fatta ad opera dell’individuo o dagli individui responsabile/i per il pagamento dell’imposta; il ricavato lordo di tutte le azioni e/o partecipazioni è inferiore del valore delle stesse, calcolate in base al loro prezzo il giorno della morte del defunto (tenendo conto di tutti gli investimenti rilevante, e non solo di quelli il cui valore è diminuito). Nel caso di cambiamenti nelle azioni o partecipazioni in questione dovuti a cambiamenti nella capitalizzazione della società coinvolta (ad esempio, una riorganizzazione del capitale o l’emissione di nuove azioni), il valore delle azioni o partecipazioni oggetto dell’eredità ricomprende il loro valore di mercato al momento del decesso più il valore del corrispettivo versato relativamente al cambiamento.

Per quanto riguarda invece le società che non sono pienamente quotate, le loro azioni e partecipazioni possono essere scambiate anche su altri mercati, quali ad esempio l’*Alternative Investment Market* o l’*ICAP Securities & Derivatives Exchange Ltd*¹⁵, e ad esse si applicano delle procedure separate.

Le società non quotate possono assumere varie dimensioni e diverse forme (a responsabilità limitata, a responsabilità illimitata o anche, in alcuni casi, essere società per azioni). Tuttavia, generalmente, le azioni sono detenute da un numero

¹⁴ Elencate su questa pagina Internet: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/inheritance-tax-manual/ihtm34140>.

¹⁵ Sul primo sono presenti, ad esempio, società più piccole o nuove, che non soddisfano i requisiti per l’ammissione alla Borsa di Londra, mentre il secondo è un luogo di scambio non soggetto a vigilanza per le azioni di società non quotate.

ristretto di investitori e sono soggette a poche transazioni, di talché l'accertamento del loro valore deve tener conto di diversi elementi, tra cui le dimensioni della società e delle azioni complessive, nonché i beni ed il giro d'affari; i possessori delle azioni debbono potersi rivolgere direttamente alla società per ottenere informazioni sul loro valore.

3.1.3. I requisiti minimi di possesso

I beni in questione devono essere stati in possesso del proprietario originale per almeno due anni, continuativamente, prima del trasferimento. Vi sono alcune eccezioni: in primo luogo, se il trasferimento è stato effettuato a favore di un coniuge o *civil partner*, il superstite può avvalersi anche del periodo di possesso del coniuge o *partner* defunto, oltre che del proprio; se vi sono stati due trasferimenti in due anni, e uno dei trasferimenti è avvenuto a seguito di una morte, il *Business Property Relief* si applica nei confronti del secondo trasferimento, se poteva applicarsi al primo; infine, si ha un'eccezione alla regola anche nei casi in cui il bene in questione sia stato sostituito con altri beni che possono qualificarsi anch'essi alla stregua di beni di natura commerciale, ma che non sono ancora stati posseduti per un periodo minimo di due anni¹⁶.

3.1.4. Le esclusioni

Il *Business Property Relief* non può estendersi alle attività senza scopo di lucro. Allo stesso modo, non si applica nei casi in cui l'attività consista interamente o principalmente in: compravendita di titoli societari, azioni o partecipazioni; compravendita di terreni o edifici; oppure investimenti finanziari. La qualificazione dipende dall'attività commerciale nel suo complesso, sia al momento del trasferimento sia avendo riguardo ad un ragionevole periodo di tempo precedente.

Il *Relief* non si applica neppure ai beni oggetto di un contratto di vendita vincolante, salvo che nei seguenti casi: se la vendita è a favore di una società che proseguirà l'attività commerciale e il corrispettivo consiste interamente, o principalmente, in azioni o titoli societari della società acquirente; se i beni consistono di azioni o titoli societari di una società e la vendita viene eseguita per la ricostruzione della società stessa, in modo tale che possa proseguire l'attività.

¹⁶ Questa regola di flessibilità è stata introdotta per venire incontro alle esigenze commerciali delle imprese.

Del pari, il *Relief* non si applica là dove i beni consistono in azioni o titoli di società oggetto di liquidazione o chiusura, a meno che tali atti non siano finalizzati alla ricostruzione della società, o se la ricostruzione avviene entro un anno dalla data del trasferimento.

Inoltre, non si ha la possibilità di usufruire del *Business Property Relief* se i beni non vengono utilizzati interamente o principalmente ai fini dell'attività commerciale per tutta la durata di un periodo di due anni prima del trasferimento e se non erano necessari, al momento del trasferimento, agli scopi dell'uso futuro nell'attività commerciale. Previsioni normative di questo genere hanno lo scopo di impedire gli abusi dell'esenzione finalizzati al trasferimento dei beni che non sono di natura commerciale, ovvero beni che non venivano utilizzati nell'attività dell'impresa, al momento del trasferimento, oppure che erano stati utilizzati per fini inopportuni o per un periodo di tempo eccessivamente breve. Ciò potrebbe applicarsi, ad esempio, al denaro in contanti, ai conti correnti bancari ed altri beni simili, tenendo conto però dei cicli commerciali dell'impresa. I beni utilizzati per garantire un prestito ottenuto per fondi da impiegare nell'attività commerciale non possono essere ritenuti alla stregua di "beni da usare" nella stessa attività¹⁷.

Di recente, particolare controversia ha suscitato il fenomeno crescente degli investimenti immobiliari e delle case vacanza. Se, da una parte, il Ministero del Tesoro britannico ha emanato delle linee guida in cui si prevede che, in linea di principio, questo tipo di beni non può usufruire del *Business Property Relief*, dato che il reddito che ne deriva consiste per lo più in somme per il canone versato per l'occupazione di un immobile (quindi difficilmente inquadrabile nell'attività commerciale), in alcuni casi i servizi ulteriori forniti sono di livello talmente elevato che l'attività può essere ritenuta non un semplice investimento, ma lo svolgimento di attività di natura commerciale¹⁸.

¹⁷ *IRC v Mallender (executors of Drury-Low decd)*, (2001) STC 514, del 2001. Accertamenti di questo genere richiedono un esame dei documenti contabili e di altri dati, che possono essere forniti dall'erede o dall'amministratore dell'eredità al fine di stabilire se i beni in questione venivano di fatto utilizzati nell'impresa al momento del decesso o del trasferimento (la questione della loro acquisizione ad uso futuro è irrilevante all'indagine).

¹⁸ Così nel caso *Personal Representatives of Graham v HMRC*, [2018] UKFTT 0306 (TC), del 2018. L'attività di affittacamere gestita dalla Graham richiedeva orari di lavoro e prevedeva la predisposizione di servizi di ospitalità di livello tale per cui non si poteva dire che gli immobili avevano lo scopo unico o principale di investimento.

3.1.5. L'entità del Relief

Il *Business Property Relief* prende la forma di una riduzione, in termini di punti percentuali, del valore attribuibile al bene o ai beni trasferito/i; questa riduzione viene sottratta dal valore del trasferimento. Ciò significa che l'esenzione viene calcolata prima della sottrazione di ogni altra forma di esenzione o detrazione, che si potrebbe avere, ad esempio, a seguito dell'imposizione fiscale sul reddito o sulle plusvalenze che dovrà sostenere il soggetto che riceve in eredità il bene.

Ai decessi o trasferimenti avvenuti a partire dal 6 aprile 1996 si applica una riduzione del 50% o del 100%. Il *Relief* del 100% si ha nei casi delle prime 4 categorie di beni elencati *supra*, par. 3.1.1., mentre quella del 50% si applica alle categorie rimanenti.

Il *Business Property Relief* deve essere richiesto dagli eredi o dalla persona che amministra l'eredità del defunto.

3.2. Le donazioni di beni di natura commerciale

Se un individuo esegue una donazione di beni di natura commerciale ad un altro soggetto, si tratta di un *potentially exempt transfer*, ai fini dell'imposta sulle successioni, che diventa esente se il proprietario originario vive per altri sette anni dopo il trasferimento. Se, invece, muore prima dello scadere dei sette anni, il *Business Property Relief* si applica ai beni oggetto del trasferimento solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni: (i) il soggetto cui sono stati trasferiti i beni li possiede ancora, oppure possiede dei beni di natura commerciale che li abbiano sostituiti; e (ii) i beni, oppure i beni che li sostituiscono, sono (ancora) di natura commerciale. L'imposta sulle successioni può essere riscossa anche parzialmente, se per esempio diversi beni sono oggetto del trasferimento e le condizioni sopra menzionate si applicano solo ad alcuni di essi.

Se il valore del trasferimento è maggiore del valore del bene trasferito, è prevista un'esenzione che copre l'intero ammontare della perdita di valore subita dall'eredità. Se i beni di natura commerciale sono stati venduti nei sette anni tra il trasferimento ed il decesso del proprietario originario e non sono stati sostituiti da altri beni¹⁹, sono soggetti all'imposta di successione nella misura in cui l'eredità ecceda il *nil-rate band* di £ 325.000.

¹⁹ La persona a cui il bene è stato trasferito lo deve aver venduto, in tutto o in parte, e deve aver investito il ricavato della vendita nell'acquisto di altri beni di natura commerciale che rientrano nelle categorie di cui sopra.

SPAGNA

di Carmen Guerrero Picó

1. L'imposta sulle successioni e sulle donazioni nello Stato delle autonomie

1.1. Sommario inquadramento normativo

L'imposta sulle successioni e sulle donazioni¹ è un'imposta statale diretta, progressiva e complementare all'Irpef, che grava su certi incrementi patrimoniali ottenuti dalle persone fisiche e che è stata ceduta alle Comunità autonome di regime comune. Nei territori *forales* (Paese baschi e Navarra) si applicano le norme proprie.

A livello statale, il tributo è disciplinato dalla legge n. 29/1987, del 18 dicembre, sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni (d'ora in avanti LISD)² e dal regio decreto n. 1629/1991, dell'8 novembre, recante il suo regolamento di attuazione³.

L'art. 3 LISD dispone che il fatto generatore dell'imposta è: *a*) l'acquisto di beni e diritti per eredità, legato o altro titolo successorio, o *b*) la donazione di beni e diritti o qualsivoglia altro atto liberale a titolo gratuito, oppure *c*) la percezione di somme da parte di beneficiari di assicurazioni sulla vita quando il contraente della polizza è persona diversa dal beneficiario.

L'avente diritto, il donatario o il beneficiario della polizza sono i soggetti passivi del tributo (art. 5 LISD). Per i contribuenti con residenza abituale in Spagna, l'imposta è riscossa su base personale, indipendentemente dal luogo in cui si trovino i beni o i diritti acquisiti (art. 6 LISD). Trattandosi di non residenti, l'imposta è riscossa sui beni ubicati in Spagna, sui diritti che possano esercitarsi o debbano maturare sul territorio spagnolo, e sui premi derivanti da polizze sulla

¹ Per una prima informazione sul tributo e sulle entrate che genera, v., per tutti, J. MARTÍN QUERALT – C. LOZANO SERRANO – J.M. TEJERIZO LÓPEZ – G. CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 30ª ed., Tecnos, Madrid, 2019 (consultato in versione elettronica), e REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES (REAF), *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral*, marzo 2020, 17-19, <https://reaf.economistas.es/Contenido/REAF/Documentos/Panorama2020.pdf>.

² Il testo consolidato della legge è reperibile *on line* alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/1987/12/18/29/con>.

³ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/11/08/1629/con>.

vita sottoscritte con compagnie spagnole o sottoscritte in Spagna con compagnie straniere autorizzate a operare sul territorio (art. 7 LISD).

Il legislatore ha previsto alcune agevolazioni fiscali: le riduzioni della base imponibile (art. 20 LISD; v. *infra* par. 2), ad esempio in caso di trasferimenti di aziende; la deduzione per doppia imposizione internazionale (art. 23 LISD); e la *bonificación* o sconto sulla quota tributaria per Ceuta e Melilla (art. 23 *bis* LISD; v. *infra* par. 4).

Il decreto n. 1018/1967, del 6 aprile, abrogato dalla LISD, contemplava alcune esenzioni a favore delle persone giuridiche (ora escluse dall'ambito di applicazione della legge) e delle persone fisiche. Tuttavia, la maggiore personalizzazione del tributo ad opera della nuova disciplina ha reso tali esenzioni non più necessarie⁴, con la sola eccezione dei benefici per le aziende familiari agricole di cui alla legge n. 49/1981, del 24 dicembre, recante lo statuto dell'azienda familiare agricola e dei giovani agricoltori. La legge n. 49/1981 è stata abrogata dalla legge n. 19/1995⁵, del 4 luglio, di ammodernamento delle aziende agricole dello statuto dell'azienda familiare agricola e dei giovani agricoltori, che contempla talune riduzioni della base imponibile dei tributi applicabili alla trasmissione totale o parziale di queste aziende (v. *infra* par. 3).

Per quanto riguarda le Comunità autonome, gli artt. 10 e 11 della legge organica n. 8/1980⁶, del 22 settembre, sul finanziamento delle Comunità autonome (d'ora in avanti, LOFCA), prevede la cessione alle Comunità autonome di regime comune del gettito totale dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni generato nel rispettivo territorio⁷.

⁴ V. il paragrafo 4 della esposizione dei motivi della LISD.

⁵ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/1995/07/04/19/con>.

⁶ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8/con>.

⁷ Le leggi autonome che disciplinano l'imposta sulle successioni e sulle donazioni sono le seguenti: in Andalusia, il decreto legislativo n. 1/2018, del 19 giugno, *por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOJA-b-2018-90363>; in Aragona, il decreto legislativo n. 1/2005, del 26 settembre, *del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2005-90006>; nelle Asturie, il decreto legislativo n. 2/2014, del 22 ottobre, *por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/eli/es-as/dlg/2014/10/22/2/con>; in Cantabria, il decreto legislativo n. 62/2008, del 19 giugno, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCT-c-2008-90028>; in Castiglia-León, il decreto legislativo n. 1/2013, del 12 settembre, *por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCL-h-2013-90254>; in

L'art. 32, comma 2, della legge n. 22/2009⁸, del 18 dicembre, che disciplina il sistema di finanziamento delle Comunità autonome di regime comune e delle Città autonome, e che reca modifiche a determinate norme tributarie, stabilisce che le leggi autonome in materia vengono in rilievo in presenza dei cc.dd. *puntos de conexión*, cioè quando sussista una connessione personale o reale con il territorio della Comunità autonoma interessata, e purché il soggetto passivo sia residente in Spagna. Trattandosi di acquisti *mortis causa* o di donazioni *inter vivos* di beni e diritti, si applicano le norme della Comunità autonoma dove il dante causa o il donante abbia avuto o abbia la residenza abituale⁹; nel caso delle donazioni di beni immobili, quelle della Comunità autonoma dove questi siano ubicati.

Castilla-La Mancha, la legge n. 8/2013, del 21 novembre, *de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha*, <https://www.boe.es/eli/es-cm/l/2013/11/21/8/con>; in Catalogna, la legge n. 19/2010, del 7 giugno, *de regulaci3n del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, <https://www.boe.es/eli/es-ct/l/2010/06/07/19/con>; nella Comunità valenziana, la legge n. 13/1997, del 23 dicembre, *por la que se regula el tramo auton3mico del impuesto sobre la renta de las personas f3sicas y restantes tributos cedidos*, <https://www.boe.es/eli/es-vc/l/1997/12/23/13/con>; in Estremadura, il decreto legislativo n. 1/2018, del 10 aprile, *por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Aut3noma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/eli/es-ex/dlg/2018/04/10/1/con>; in Galizia, il decreto legislativo n. 1/2011, del 28 luglio, *por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Aut3noma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/eli/es-ga/dlg/2011/07/28/1/con>; nelle Isole Baleari, il decreto legislativo n. 1/2014, del 6 giugno, *por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Aut3noma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/eli/es-ib/dlg/2014/06/06/1/con>; nelle Isole Canarie, il decreto legislativo n. 1/2009, del 21 aprile, *por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Aut3noma de Canarias en materia de tributos cedidos*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOC-j-2009-90008&p=20191231&tn=1>; in La Rioja, la legge n. 10/2017, del 27 ottobre, *por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Aut3noma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos*, <https://www.boe.es/eli/es-ri/l/2017/10/27/10/con>; nella Comunità di Madrid, il decreto legislativo n. 1/2010, del 21 ottobre, *del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOCM-m-2010-90068&p=20171228&tn=1>; e in Murcia, il decreto legislativo n. 1/2010, del 5 novembre, *por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Regi3n de Murcia en materia de Tributos Cedidos*, <https://www.boe.es/eli/es-mc/dlg/2010/11/05/1/con>.

⁸ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/2009/12/18/22/con>.

⁹ Agli effetti dell'art. 28, comma 1, paragrafo 1, della legge n. 22/2009, si presume (salvo prova contraria) che le persone fisiche siano residenti nel territorio della Comunità autonoma in cui abbiano passato il maggior numero di giorni nei cinque anni precedenti al fatto generatore dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni; oppure, quando non sia possibile determinare la residenza in questo modo, nella Comunità autonoma dove si abbia il principale centro di interessi o, ancora, in quella dove si risulti residenti nell'ultima dichiarazione Irpef.

L'art. 48 della legge n. 22/2009 riconosce alle Comunità autonome competenze normative per determinare elementi sostanziali del tributo, e segnatamente: a) le riduzioni della base imponibile (v. *infra* par. 5); b) le aliquote dell'imposta; c) il valore e i coefficienti del patrimonio preesistente del soggetto passivo; d) l'applicazione di deduzioni e di sgravi fiscali (v. *infra* par. 5).

Il caso dei Paesi baschi e della Navarra è particolare, perché la Costituzione garantisce il rispetto del loro regime *foral*, che consente loro una più ampia autonomia impositiva rispetto al resto delle Comunità autonome. L'imposta sulle successioni e sulle donazioni è disciplinata dagli artt. 25 e 26 della legge n. 12/2002¹⁰, del 23 maggio, che approva il *concierto económico* con la Comunità autonoma dei Paesi baschi, e dall'art. 31 della legge n. 28/1990¹¹, del 26 dicembre, che approva il *convenio económico* tra lo Stato e la Comunità *foral* di Navarra (v. *infra* par. 5).

1.2. Cenni sulle criticità emerse

La cessione alle Comunità autonome di regime comune dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, insieme con il riconoscimento dei loro ampi poteri normativi in materia, ha portato alla coesistenza sul territorio spagnolo di regimi giuridici con caratteristiche molto diverse e, ad avviso della maggior parte della dottrina¹², al limite di ciò che sarebbe legittimo ammettere, nonostante il Tribunale costituzionale abbia dichiarato più volte che l'uguaglianza nel contesto dello Stato autonomico non vada confusa con l'uniformità.

Alcune Comunità autonome di regime comune, sulla scia delle disposizioni tradizionalmente più liberali dei Paesi baschi e della Navarra, hanno adottato agevolazioni che hanno condotto alla pressoché totale eliminazione del tributo nelle trasmissioni ereditarie al coniuge e ai figli, e questo orientamento, non solo si sta consolidando, ma in alcuni casi la cerchia dei possibili beneficiari ora è molto più estesa e non si circoscrive alle relazioni familiari. Inoltre, in occasioni l'applicazione delle agevolazioni si è fatta dipendere dal fatto che il soggetto passivo (e non solo il dante causa) avesse la residenza nella Comunità autonoma interessata.

¹⁰ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/05/23/12/con>.

¹¹ Il testo consolidato è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/26/28/con>.

¹² V., per tutti, F.J. LASARTE ÁLVAREZ, *Reflexiones sobre el Impuesto de Sucesiones: Aspectos Constitucionales*, in *La Toga*, n. 198, 2019, 69-80, <https://www.revistalatoga.es/reflexiones-impuesto-sucesiones-aspectos-constitucionales/>.

L'esercizio al ribasso delle competenze normative autonome ha, quindi, generato una sorta di concorrenza tra le Comunità autonome e ha fatto emergere non solo problemi di legittimità per il mancato rispetto del principio costituzionale di eguaglianza in ambito tributario (artt. 14 e 31, comma 1, Cost.¹³), ma anche problemi di compatibilità con il diritto eurounitario, dato che ai cittadini comunitari era preclusa la possibilità di beneficiare delle – più favorevoli – disposizioni autonome.

Oggi il peso dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni nel sistema tributario spagnolo si è ridimensionato molto per la progressiva proliferazione di agevolazioni fiscali autonome e si susseguono le proposte per cancellarla, dettate da motivi ideologici o di natura economica. Tuttavia, il mantenimento del tributo conta sul parere favorevole delle commissioni di esperti¹⁴ nominate dai governi spagnoli, che lo ritengono un valido strumento di equità sociale, nonostante necessiti di profonde riforme.

Al dinamismo dei legislatori autonomi, che introducono di anno in anno rilevanti cambiamenti su questa materia¹⁵, si oppone la “fossilizzazione” della LISD, che ha subito pochi cambiamenti e che ha mantenuto pure le basi imponibili e le aliquote previste nella sua redazione originaria, nonostante il reddito *pro capite* si sia triplicato.

Il Governo attuale¹⁶ ritiene che la difformità che emerge dal quadro normativo dell'imposta sia uno dei motivi per cui urge la revisione del sistema di finanziamento autonomo e sembra indirizzato ad armonizzarlo a livello statale.

¹³ Ai sensi dell'art. 31, comma 1, Cost. tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in base alle loro capacità economiche, mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa.

¹⁴ V. il parere emanato nel febbraio 2014 dalla *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, in particolare 240-253, <https://www.hacienda.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>, ed il parere di luglio 2017 della *Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autónoma*, 57-58, https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf.

¹⁵ Il Ministero delle finanze cura la pubblicazione elettronica *Tributación autónoma*, che riassume con cadenza annuale le principali novità in materia di imposte proprie e cedute dallo Stato alle Comunità autonome, con una specifica voce sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni. È reperibile *on line* alla pagina <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>.

¹⁶ Cfr. *Caos tributario*, in *El País*, del 24/02/2020, https://elpais.com/elpais/2020/02/21/opinion/1582312345_424100.html.

1.3. Gli interventi della Corte di giustizia UE e del Tribunale costituzionale

Nel 2014 la Corte di giustizia dell'Unione europea ha condannato la Spagna per violazione della libera circolazione di capitali. La Corte, con sentenza del 3 settembre 2014 (causa C-127/12, *Commissione europea c. Regno di Spagna*)¹⁷, ha dichiarato che la Spagna, consentendo di introdurre differenze nel trattamento fiscale delle donazioni e delle successioni tra gli aventi causa e i donatari residenti in Spagna e quelli che non vi risiedono, tra i danti causa che risiedevano in Spagna e quelli che non vi risiedevano e tra le donazioni e le simili alienazioni di beni immobili situati nel territorio spagnolo e di quelli situati all'estero, è venuta meno agli obblighi incombenti in forza dell'art. 63 TFUE e dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992.

Per adeguarsi alla pronuncia, la legge n. 26/2014, del 27 novembre, recante modifiche all'Irpef e ad altre norme tributarie, ha aggiunto una disposizione aggiuntiva seconda alla LISD dove si prevede quanto segue:

- trattandosi di successioni,
 - a) se il dante causa era residente in uno Stato UE o dello Spazio Economico Europeo (SEE) diverso dalla Spagna, il contribuente ha diritto a che gli sia applicata la normativa della Comunità autonoma in cui si trovi la maggior parte del valore dei beni e diritti della massa ereditaria ubicata in Spagna; se non c'è alcun bene o diritto in Spagna, si applicherà al soggetto passivo la normativa della Comunità autonoma in cui risieda;
 - b) se il dante causa era residente in una Comunità autonoma, il contribuente non residente con residenza in uno Stato UE o dello SEE ha diritto all'applicazione della normativa approvata da tale Comunità autonoma;
- trattandosi di donazioni,
 - a) in caso di trasferimento di un bene immobile ubicato in Spagna, il contribuente non residente che risieda in uno Stato UE o dello SEE ha diritto all'applicazione della normativa della Comunità autonoma nella quale sia ubicato l'immobile;

¹⁷ La pronuncia è reperibile *on line* alla pagina <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2474230>. Per un commento, v. J.M. CALDERÓN GONZÁLEZ, *Discriminación en el Impuesto de Sucesiones*, in *Actualidad administrativa*, n. 6, 2019.

- b) nel caso di trasferimento di un bene immobile ubicato in uno Stato UE o dello SEE diverso dalla Spagna, i contribuenti residenti in Spagna hanno diritto all'applicazione della normativa della Comunità autonoma in cui risiedono;
- c) in caso di trasferimento di un bene mobile situato in Spagna, il contribuente non residente con residenza in uno Stato UE o dello SEE ha diritto all'applicazione della normativa della Comunità autonoma in cui il bene sia stato per il maggior numero di giorni nei cinque anni precedenti al fatto generatore dell'imposta.

In ambito nazionale, il Tribunale costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi sull'illegittimità di talune norme autonome che impedivano l'applicazione delle agevolazioni fiscali ai soggetti passivi dell'imposta non residenti nella comunità per violazione del principio di eguaglianza in ambito tributario (artt. 14 e 31, comma 1, Cost.). La STC 60/2015¹⁸, del 18 marzo, ha dichiarato illegittime, per questo motivo, le norme della legge sulle successioni e sulle donazioni della Comunità autonoma valenziana che riconoscevano una riduzione del 99% della base imponibile agli eredi rientranti nei gruppi I e II della LISD con residenza nel suo territorio, e la STC 52/2018¹⁹, del 10 maggio, ha dichiarato incostituzionali le disposizioni di Castiglia-La Mancha che agevolavano le donazioni ai residenti.

2. Le riduzioni statali alla base imponibile in materia di successioni previste dalla legge n. 29/1987

L'art. 20, comma 1, della legge n. 29/1987, del 18 dicembre, sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni (LISD), riguarda la c.d. *base liquidable* del tributo, che si ottiene applicando – ove possibile – alla base imponibile le riduzioni approvate dalle Comunità autonome di regime comune e dalle due città autonome di Ceuta e Melilla. L'ordine di applicazione delle riduzioni è il seguente: prima quelle previste dallo Stato e, qualora non valgano, quelle proprie delle Comunità autonome (v. *infra* par. 5).

¹⁸ Cfr. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/24393>.

¹⁹ Cfr. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25657>. Nello stesso senso, la STC 60/2018, del 4 giugno, <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25666>. Per un commento, v. J. GARCÍA PUENTE, *La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo*, in *Diario La Ley*, n. 9361, 2019.

2.1. Le fattispecie di riduzione negli acquisti *mortis causa*

L'art. 20, comma 2, LISD riguarda le trasmissioni patrimoniali *mortis causa* e prevede che, nei casi in cui le Comunità autonome non abbiano disciplinato riduzioni al tributo o la normativa autonoma non possa essere applicata ai soggetti passivi, si applicheranno le riduzioni statali di cui ai paragrafi *a)*, *b)*, e *c)*, una delle quali riguarda il passaggio generazionale delle imprese.

a) Riduzioni basate sul grado di parentela con il dante causa e su eventuali disabilità

Alle persone che rientrano nel gruppo I di parentela, cioè: ai discendenti, biologici o adottati, minori di ventuno anni, spetta una riduzione generale di 15.956,87 euro, che è maggiorata di 3.990,72 euro per ogni anno di età inferiore ai ventuno anni. La riduzione totale non può superare i 47.858,59 euro.

I parenti del gruppo II sono i discendenti di ventuno o più anni, i coniugi e gli ascendenti, biologici o adottandi, di qualsiasi età. A loro spetta una riduzione generale di 15.956,87 euro. Il Tribunale costituzionale ha ritenuto legittima l'esclusione dell'agevolazione ai *partners* di fatto dello stesso sesso prima che nel 2005 venisse loro riconosciuta la possibilità di contrarre matrimonio²⁰.

Ai parenti del gruppo III, che sono i fratelli e le sorelle, i parenti in linea collaterale di terzo grado e gli affini, spetta una riduzione generale di 7.993,46 euro.

Alle persone del gruppo IV (altri parenti ed estranei) non si applica alcuna riduzione.

²⁰ L'ordinanza (ATC) 129/2016, del 21 giugno, ha dichiarato non ammissibile in quanto manifestamente infondato un ricorso in via incidentale del Tribunale supremo riguardante la presunta violazione del principio di eguaglianza (artt. 14 e 31, comma 1, Cost.) per la mancata applicazione della agevolazione prevista per il coniuge alla *partner* di fatto di una dante causa, deceduta nel 2001, prima che fosse permesso il matrimonio tra persone dello stesso sesso e prima che la Comunità autonoma delle Asturie equiparasse la situazione dei *partners* di fatto a quella dei coniugi nelle successioni.

Il *plenum* ha dichiarato la manifesta infondatezza del ricorso basandosi sulla STC 92/2014, del 10 giugno, che aveva confermato la legittimità del mancato riconoscimento delle pensioni di vedovanza ai *partners* superstiti delle coppie di fatto, considerata la libertà del legislatore nel configurare l'istituto del matrimonio, e nell'introdurre se del caso, un diverso regime giuridico per le unioni matrimoniali e per le unioni di fatto, che non sono realtà equivalenti nella Costituzione. La pronuncia recava l'opinione dissenziente del giudice costituzionale Juan Antonio Xiol Ríos (cui aderirono i giudici Adela Asua Batarrita e Fernando Valdés Dal-Ré), che riteneva l'art. 20, comma 2, paragrafo *a)*, LISD discriminatorio. V. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/25027>.

Oltre alla riduzione per parentela, se l'interessato ha una disabilità fisica o psichica di grado pari o superiore al 33% e inferiore al 65%, gli spetta una riduzione di 47.858,59 euro; mentre se il grado di disabilità è pari o superiore al 65%, la riduzione è pari a 150.253,03 euro.

b) Le assicurazioni sulla vita

A prescindere dalle riduzioni sopra elencate, si applica una riduzione del 100%, con un limite di 9.200 euro²¹, alle somme percepite dai beneficiari di polizze sulla vita, quando il soggetto passivo sia il coniuge, un ascendente o un discendente. Nei contratti di assicurazione collettivi o sottoscritti dall'impresa a favore dei dipendenti si deve avere riguardo al grado di parentela tra il dante causa ed il beneficiario.

È possibile usufruire della riduzione una sola volta.

c) I trasferimenti di impresa, di partecipazioni e dell'abitazione abituale²²

È prevista una riduzione del 95% della base imponibile per i casi in cui il soggetto passivo dell'imposta sia il coniuge o i figli (biologici o adottivi) del dante causa e nella massa ereditaria sia compreso: il valore di un'impresa individuale, di un'attività professionale o di partecipazioni in enti che beneficiano dell'esenzione prevista nell'art. 4, comma 8, della legge n. 19/1991 sull'imposta patrimoniale²³, oppure il valore di diritti di usufrutto su quei beni, o di diritti

²¹ Il limite non si applica alle polizze per atti di terrorismo e per servizi prestati in missioni internazionali umanitarie o di pace di carattere pubblico.

²² V. anche la risoluzione n. 2/1999, del 23 marzo, *de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar*, <https://www.boe.es/eli/es/res/1999/03/23/2/con>.

²³ L'esenzione riguarda: i beni e i diritti delle persone fisiche necessari per lo sviluppo dell'attività professionale principale esercitata in forma abituale, anche in caso di beni e diritti comuni ai coniugi; la piena e la nuda proprietà ed il diritto di usufrutto vitalizio su partecipazioni in certi enti, societari o meno, quotati in mercati organizzati o meno, nel rispetto di certe condizioni. Più concretamente: la principale attività economica dell'ente non può consistere nella gestione di un patrimonio mobiliare o immobiliare; il soggetto passivo deve avere una quota di partecipazione al capitale sociale del 5% (o del 20% se sono considerate le altre quote del gruppo familiare, cioè del coniuge, dei discendenti, degli ascendenti e dei parenti in linea collaterale fino al secondo grado); il soggetto passivo (o uno dei membri del gruppo familiare, come chiarito dal Tribunale supremo con sentenza del 12 maggio 2016, ric. n. 2639/2014) deve svolgere funzioni di direzione e la sua retribuzione deve essere superiore al 50% dei suoi redditi di lavoro e derivanti da attività economiche. La legge sull'imposta patrimoniale è reperibile alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/19/con>.

Per ulteriori approfondimenti sulle agevolazioni in questo ambito, v. M.J. PORTILLO NAVARRO, *La situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: especial referencia a la transmisión de la empresa familiar*, Tecnos, Madrid, 2019.

economici derivati dall'estinzione dell'usufrutto, purché con la morte del dante causa si consolidi il pieno dominio del coniuge o dei discendenti, o questi percepiscano i diritti dovuti per la fine dell'usufrutto sotto forma di partecipazioni nell'impresa, attività o ente interessata/o. Per usufruire della riduzione è necessario che gli acquisti si mantengano nei dieci anni successivi al decesso del dante causa, salvo decesso dell'avente diritto entro quel termine.

In assenza di discendenti, la riduzione può essere applicata agli ascendenti e ai parenti in linea collaterale fino al terzo grado, con gli stessi requisiti. Resta garantita in ogni caso la riduzione del 95% al coniuge.

È altresì prevista una riduzione del 95% per l'acquisto dell'abitazione abituale del dante causa, quando gli aventi diritto siano il coniuge, ascendenti o discendenti o un parente in linea collaterale con più di sessantacinque anni e che abbia convissuto con il dante causa nei due anni precedenti al suo decesso. In questo caso, vi è un limite massimo di 122.606,47 euro per ogni soggetto passivo ed è parimenti necessario che il bene si mantenga nel patrimonio dell'avente diritto per dieci anni.

Trattandosi di beni integrati nel patrimonio storico spagnolo o nel patrimonio storico o culturale delle Comunità autonome, il coniuge ed i discendenti possono beneficiare di una riduzione del 95%, con obbligo di mantenimento dei beni per dieci anni.

La Commissione europea ha affermato che le misure fiscali previste dall'art. 20, comma 2, paragrafo c), LISD rientrano tra le buone pratiche a sostegno alle imprese²⁴.

Infine, l'art. 20, comma 3, LISD si occupa del caso degli acquisti *mortis causa* successivi e dispone che se, in un periodo di dieci anni, gli stessi beni sono oggetto di due o più trasmissioni a favore di discendenti, dalla seconda trasmissione in poi si deduce dalla base imponibile l'importo del tributo versato nelle trasmissioni precedenti, oltre ad applicarsi le riduzioni spettanti.

2.2. Le riduzioni in materia di donazioni

L'art. 20, comma 6, LISD²⁵ dispone che nel caso di donazioni a favore del coniuge e dei discendenti di una impresa individuale, di attività professionali o di

²⁴ V. la raccomandazione 94/1069/CE, sulla cessione di piccole e medie imprese, e la comunicazione 98/C93/02, sulla sua attuazione nel 1998, nonché la *Relazione finale del gruppo di esperti sul trasferimento delle piccole e medie imprese*, maggio 2002, 63, <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/2158/attachments/1/translations/it/renditions/native>.

partecipazioni in enti che beneficiano dell'esenzione prevista nell'art. 4, comma 8, della legge n. 19/1991 sull'imposta patrimoniale²⁶, verrà applicata una riduzione del 95% della base imponibile, purché siano soddisfatte le seguenti condizioni: *a)* che il donatore abbia sessantacinque o più anni oppure che sia affetto da una disabilità permanente grave; *b)* che, se il donatore esercitava funzioni di gestione, cessi di esercitarle e non riceva più una remunerazione per tali funzioni dalla donazione; e *c)* che il donatario mantenga i beni nei dieci anni successivi alla data dell'atto pubblico di donazione.

La riduzione del 95% è prevista anche a favore del coniuge e dei discendenti per la donazione di beni del patrimonio storico spagnolo o del patrimonio storico e culturale delle Comunità autonome (art. 20, comma 7, LISD), purché si rispettino i requisiti dell'art. 20, comma 6, paragrafi *a)* e *c)*.

3. Le riduzioni previste per le aziende agricole dalla legge n. 19/1995

La legge n. 19/1995, del 4 luglio, di ammodernamento delle aziende agricole, dello statuto dell'azienda familiare agricola e dei giovani agricoltori, contempla alcune riduzioni della base imponibile dei tributi applicabili alla trasmissione *mortis causa* o *inter vivos*. I nuovi beneficiari degli aiuti non sono le aziende familiari nel loro insieme, ma solo quelle che assicurano la loro solidità economica (le cc.dd. "aziende prioritarie").

L'art. 9, comma 1, dispone che, in caso di trasmissione totale di un'azienda agricola prioritaria a favore del titolare di un'altra azienda agricola prioritaria (o che lo diventi grazie all'acquisto) si applicherà una riduzione del 90% della base imponibile oppure del 100%, se il beneficiario è il coniuge superstite e continua l'attività. È necessario che l'acquisto sia formalizzato in documento pubblico.

Per le trasmissioni della parte di un'azienda agricola, si applica una riduzione del 75% (art. 11).

L'art. 20 prevede un'esenzione dai tributi per agricoltori giovani o lavoratori dipendenti agricoli se si tratta del primo insediamento in un'azienda agricola prioritaria. Le riduzioni di cui agli artt. 9 e 11 aumentano del 10% se l'acquisizione avviene entro i primi cinque anni dal primo insediamento.

²⁵ V. P. CIRUELOS LARA, *Régimen fiscal de la donación de la empresa familiar. Análisis de la doctrina de la Dirección General de Tributos*, in *Técnica contable y financiera*, n. 26, 2020, 94-115.

²⁶ V. *supra*, nota 23.

4. Le *bonificaciones* previste per i residenti nelle Città autonome di Ceuta e Melilla

L'art. 23 *bis* LISD ha introdotto una *bonificación*, cioè uno sconto fiscale del 50% della quota tributaria applicabile nei casi in cui il dante causa abbia o abbia avuto la sua residenza abituale a Ceuta e Melilla al momento in cui sia maturata l'imposta e nei cinque anni precedenti. La percentuale sale al 99% quando il soggetto passivo dell'imposta sia uno dei parenti dei gruppi I e II.

Nell'ambito delle donazioni spetta una *bonificación* del 50% per i beni immobili ubicati nelle Città autonome o quando il donatario risieda in esse.

5. Le riduzioni della base imponibile e le *bonificaciones* nelle norme delle Comunità autonome di diritto comune

Come anticipato *supra*, par. 1.1., l'art. 48, comma 1, lettera *a*), della legge n. 22/2009, che disciplina il sistema di finanziamento delle Comunità autonome di diritto comune, riconosce alle Comunità competenze normative in materia di riduzioni della base imponibile.

Le riduzioni proprie devono rispondere a circostanze di carattere economico o sociale della Comunità autonoma interessata, ma le Comunità autonome possono optare anche per regolamentare le riduzioni della LISD, mantenendole in condizioni analoghe o estendendole²⁷, aumentando la riduzione, ampliandone i beneficiari o diminuendo i requisiti necessari per applicarla.

Le Comunità autonome debbono specificare se si tratti di riduzioni proprie o se consistano in una estensione di quelle dello Stato.

Quando le Comunità autonome introducano riduzioni proprie, queste si applicheranno dopo quelle dello Stato. Se l'intervento della Comunità autonoma consiste nell'estensione delle riduzioni statali, la riduzione come modificata si applica alla Comunità autonoma in sostituzione di quella valida sull'insieme del territorio nazionale.

²⁷ Una parte della dottrina dubita, quindi, della legittimità (nonché della compatibilità con la libertà di stabilimento del diritto eurounitario) di alcune riduzioni asseritamente estensive di quelle dello Stato, ma che, ad esempio, limitano l'agevolazione al fatto che si mantenga la sede sociale dell'impresa nel territorio della Comunità autonoma. V., per tutti, G. FERNÁNDEZ ARRIBAS – M. HERMOSÍN ÁLVAREZ, *Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea*, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n. 49, 2014, 973-995, <https://recyt.fecyt.es/index.php/RDCE/article/view/39038/21942>.

Trattandosi di *bonificaciones* della quota tributaria, l'art. 48, comma 1, lettera d), della legge n. 22/2009 prevede che le deduzioni e le *bonificaciones* approvati dalle Comunità autonome devono essere compatibili con quelle previste nella normativa statale e non possono modificarle. Le deduzioni e *bonificaciones* autonome si applicano dopo quelle statali.

Nel caso specifico delle riduzioni per trasmissione di imprese, attività professionali o partecipazioni in imprese familiari²⁸, si può osservare che:

– per quanto riguarda il quoziente di riduzione del 95% previsto dalla LISD, spesso si è optato per aumentarlo fino al 99% nel caso dei parenti dei gruppi I e II, oppure quando si trattava di imprese di natura culturale, scientifica, di sviluppo tecnologico o sportiva; altre volte sono state introdotte riduzioni del 50% o del 70% per soggetti passivi esclusi dall'agevolazione; oppure si è maggiorata la riduzione statale in un 4%;

– se i beneficiari nella LISD sono il coniuge ed i figli e, in assenza di discendenti, gli ascendenti ed i parenti in linea collaterale fino al terzo grado, in molti casi il beneficio si applica a tutti indistintamente e si estende a *partners* di fatto, minori in regime di affidamento preadottivo, parenti collaterali e affini di terzo e quarto grado e perfino soggetti passivi che non hanno alcun rapporto di parentela con il *de cuius* o con il donante, ma che sono stati legati ad esso da un rapporto di lavoro durante almeno cinque o dieci anni e hanno svolto mansioni di responsabilità nella gestione e direzione dell'impresa per un minimo di tre o cinque anni (con l'obbligo di conservare i posti di lavoro);

– l'obbligo di mantenimento di dieci anni della LISD, si abbassa fino a cinque anni o anche fino a tre, trattandosi di parenti compresi nei gruppi I e II; e

– l'età del donante si abbassa in qualche caso dai sessantacinque anni della LISD ai sessant'anni.

²⁸ Tutte le Comunità autonome hanno previsto riduzioni della base imponibile.