



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

29 maart 2012*

„Directe belastingen — Beëindiging van procedures aanhangig voor gerecht dat in laatste instantie uitspraak doet in belastingzaken — Rechtsmisbruik — Artikel 4, lid 3, VEU — Door Verdrag gewaarborgde vrijheden — Beginsel van non-discriminatie — Staatssteun — Verplichting daadwerkelijke toepassing van Unierecht te waarborgen”

In zaak C-417/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 27 mei 2010, ingekomen bij het Hof op 23 augustus 2010, in de procedure

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

tegen

3M Italia SpA,

wijst HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 september 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- 3M Italia SpA, vertegenwoordigd door G. Iannotta, avvocato,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. O’Hagan als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde,

* Procestaal: Italiaans.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa en R. Lyal als gemachtigden, gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het recht van de Unie op het gebied van de directe belastingen.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerie van Economie en Financiën) en de Agenzia delle Entrate (belastingkantoor) en 3M Italia SpA (hierna: „3M Italia”) over de belastingheffing op door deze laatste over de jaren 1989 tot en met 1991 uitgekeerd dividend.

Toepasselijke bepalingen

- 3 Artikel 3, lid 2 bis, van decreto-legge 40/2010 (GURI nr. 71 van 26 maart 2010), omgezet — met wijzigingen — in wet 73/2010 (GURI nr. 120 van 25 mei 2010, hierna: „decreto-legge 40/2010”), luidt als volgt:

„Ter beperking van de duur van de procedures in belastingzaken en gelet op het beginsel van een redelijke procesduur in de zin van het bij wet nr. 848 van 4 augustus 1955 geratificeerde Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden[, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (hierna: ‚EVRM’)] worden aanhangige belastingprocedures die zijn ingeleid met beroepen die ten tijde van de inwerkingtreding van de wet tot omzetting van dit decreet sedert meer dan tien jaar ter griffie in eerste aanleg zijn ingeschreven en waarin de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld, wegens niet-inachtneming van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, lid 1, van voormeld Verdrag als volgt beëindigd:

[...]

- b) bij de Corte di cassazione aanhangige zaken kunnen worden beëindigd door betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag [...] indien tegelijkertijd afstand wordt gedaan van iedere aanspraak op een billijke schadevergoeding in de zin van wet nr. 89 van 24 maart 2001. De belastingplichtige kan zijn daartoe strekkende verzoek, met het bewijs van betaling, bij de bevoegde instantie of griffie indienen binnen negentig dagen, te rekenen vanaf de inwerkingtreding van de wet ter omzetting van het onderhavige decreet. De behandeling van de in deze paragraaf bedoelde procedures wordt tot het verstrijken van deze tweede termijn geschorst en de procedures worden beëindigd met volledige verrekening van de proceskosten. In geen geval kan terugbetaling plaatsvinden.”

Hoofdeding en prejudiciële vragen

- 4 De vennootschap 3M Company, gevestigd in de Verenigde Staten, heeft op aandelen van de door haar gecontroleerde onderneming 3M Italia een recht van vruchtgebruik gevestigd ten gunste van Shearson Lehman Hutton Special Financing, eveneens gevestigd in de Verenigde Staten. Deze laatste heeft op haar beurt het vruchtgebruik overgedragen aan Olivetti & C., gevestigd in Italië, waarbij het stemrecht aan de blote eigenaar, 3M Company, bleef voorbehouden.

- 5 Na controle was de Italiaanse belastingdienst van oordeel dat de overdracht van het vruchtgebruik aan Olivetti & C. fictief was en dat het door 3M Italia aan deze laatste uitgekeerd dividend in werkelijkheid was toegevloeid aan Shearson Lehman Hutton Special Financing, een buiten Italië gevestigde onderneming. Derhalve besloot hij dat op bedoeld dividend in plaats van de vooraftrek van 10 % en het overeenkomstige belastingkrediet voor in Italië gevestigde belastingplichtigen de belasting van 32,4 % zoals neergelegd in de Italiaanse voorschriften over de belastingheffing op inkomsten uit eigendom moest worden toegepast. De belastingdienst stond voorts op het standpunt dat 3M Italia aansprakelijk kon worden gesteld voor de onjuiste gang van zaken en heeft van deze laatste betaling gevorderd van de bedragen van 20 089 887 000 ITL voor 1989, 12 960 747 000 ITL voor 1990 en 9 806 820 000 ITL voor 1991, vermeerderd met boeten en interessen.
- 6 3M Italia heeft de betrokken aanslagen bestreden voor de Commissione tributaria provinciale di Caserta (belastingkamer voor de provincie Caserta), die de betrokken aanslagen heeft vernietigd. Deze uitspraak is bevestigd in een arrest van de Commissione tributaria regionale Campania (belastingkamer voor de regio Campania) van 14 juli 2000.
- 7 Tegen deze uitspraak is bij de verwijzende rechterlijke instantie beroep tot cassatie ingesteld door het Ministero dell'Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate, die hebben aangevoerd dat de aan de orde zijnde verrichting, te weten de overdracht van vruchtgebruik, in werkelijkheid slechts een schijnhandeling was die belastingontwijking tot doel had. In dit stadium heeft 3M Italia om toepassing van artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 verzocht om te verkrijgen dat de procedure voor de Corte suprema di cassazione zou worden beëindigd.
- 8 De Corte suprema di cassazione betwijfelt echter of voormelde bepaling verenigbaar is met het recht van de Unie.
- 9 Volgens deze rechterlijke instantie is het de vraag of het in de arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609), en 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, Jurispr. blz. I-897), geformuleerde beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op het gebied van de geharmoniseerde belastingen kan worden toegepast op niet-geharmoniseerde belastingen zoals de directe belastingen. Dienaangaande vraagt zij zich af „of er niet een communautair belang bestaat in gevallen — zoals het onderhavige — van grensoverschrijdende financiële transacties, waarin het beroep op rechtsvormen die niet stroken met daadwerkelijke financiële transacties zou kunnen worden gezien als misbruik van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, in de eerste plaats van het vrije kapitaalverkeer”.
- 10 Indien dat het geval is moet naar haar oordeel worden onderzocht of de aan de orde zijnde nationale bepaling, die op de belastingplichtige slechts een „nagenoeg symbolische” verplichting legt, niet in strijd is met de verplichting, misbruik te bestrijden, en met artikel 4, lid 3, VEU, op grond waarvan de lidstaten alle maatregelen moeten treffen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen voortvloeiende verplichtingen te verzekeren, en zich dienen te onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.
- 11 Voor het overige vraagt de verwijzende rechter zich af of de aan de orde zijnde bepaling, die naar zijn oordeel erop neerkomt dat nagenoeg volledig van inning van de belastingschuld wordt afgezien, verenigbaar is met de beginselen van de interne markt. Onder verwijzing naar de „door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden” vraagt hij zich inzonderheid af of een dergelijke bepaling kan worden beschouwd als een juiste toepassing van de zogenoemde „fiscale mededinging”, waar in casu de onttrekking aan belastingheffing op misbruik berust. Bovendien wijst hij erop dat deze niet-invordering van belasting tot „discriminatie van in Italië gevestigde ondernemingen” leidt.
- 12 Voorts moeten volgens de verwijzende rechter de regels van het VWEU inzake staatssteun in de beschouwing worden betrokken, gelet op het voordeel dat de betrokken bepaling de begunstigde verleent en aangezien het hier een selectieve maatregel betreft. Een belastingamnestie waarbij

eenvoudig van belastingheffing wordt afgezien, kan, ook al wordt zij uitsluitend verleend in de gerechtelijke fase tegen betaling van een zeer gering bedrag, geen rechtvaardiging vinden in de aard of de opzet van het betrokken belastingstelsel en moet in beginsel als staatssteun worden beschouwd.

13 Tot slot vraagt de verwijzende rechter zich af of een dergelijke bepaling niet in strijd is met de verplichting, de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te verzekeren, nu zij aan de rechter die in laatste instantie uitspraak doet de bevoegdheid ontnemt zijn rechtmatigheidstoetsing te verrichten — zijn toezicht op de uitlegging en de toepassing van het recht van de Unie daaronder begrepen — en aan het Hof een prejudiciële vraag voor te leggen.

14 Daarop heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Vormt het verbod op misbruik van recht op belastinggebied, zoals gedefinieerd in de [reeds aangehaalde arresten] Halifax e.a. en [...] Part Service, alleen een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht op het gebied van geharmoniseerde belastingen en in materies die in afgeleid gemeenschapsrecht zijn geregeld, of strekt het zich, in gevallen van misbruik van fundamentele vrijheden, mede uit tot de gebieden van niet-geharmoniseerde belastingen, zoals de directe belastingen, wanneer het gaat om de belastingheffing op grensoverschrijdende transacties, zoals in het geval waarin een vennootschap genotsrechten verwerft op aandelen van een andere, in een andere lidstaat of in een derde staat gevestigde vennootschap?
- 2) Bestaat er, het antwoord op de eerste vraag buiten beschouwing gelaten, een communautair belang dat de lidstaten passende maatregelen treffen ter bestrijding van belastingontwijking op het gebied van niet-geharmoniseerde belastingen? Staat dat belang in de weg aan de niet-toepassing — in het kader van een belastingkwijtschelding — van het verbod op misbruik van recht, dat ook als regel van nationaal recht is erkend, en is in dat geval sprake van schending van de uit artikel 4, lid 3, VEU af te leiden beginselen?
- 3) Kan uit de beginselen die de interne markt beheersen het verbod worden afgeleid om naast buitengewone maatregelen waarbij volledig van belastingheffing wordt afgezien, een buitengewone maatregel te treffen ter beslechting van belastinggeschillen, waarvan de toepassing beperkt is in de tijd en waaraan de voorwaarde is gekoppeld dat slechts een deel van de verschuldigde belasting, dat aanzienlijk minder bedraagt dan het verschuldigde bedrag, wordt voldaan?
- 4) Staan het beginsel van non-discriminatie en de regels inzake staatssteun in de weg aan de regeling ter schikking van belastinggeschillen zoals in deze zaak aan de orde?
- 5) Staat het beginsel van doeltreffende toepassing van het gemeenschapsrecht in de weg aan een buitengewone, in de tijd beperkte procedureregeling die de hoogste rechter, die prejudiciële vragen over de geldigheid en de uitlegging aan het Hof van Justitie van de Europese Unie dient voor te leggen, de rechtmatigheidstoetsing (inzonderheid het toezicht op een juiste uitlegging en toepassing van het gemeenschapsrecht) onttrekt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

15 Met haar prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of het recht van de Unie, meer in het bijzonder het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, artikel 4, lid 3, VEU, de door het VWEU gewaarborgde vrijheden, het beginsel van non-discriminatie, de regels inzake staatssteun en de verplichting, de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te waarborgen, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat in een zaak als die in het hoofdgeding, betreffende directe belastingen, een nationale bepaling wordt toegepast op grond waarvan procedures die aanhangig zijn voor een gerecht dat in laatste instantie uitspraak doet in

belastingzaken, worden beëindigd tegen betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag, wanneer die procedures zijn aangevangen met een beroep dat meer dan tien jaar voor de inwerkingtreding van die bepaling in eerste aanleg is ingesteld en de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.

Ontvankelijkheid

- 16 3M Italia en de Italiaanse regering betogen dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is.
- 17 3M Italia betoogt dat nu in het kader van de procedure in het hoofdgeding definitief is vastgesteld dat van opzet of schuld geen sprake is, het recht van de Unie in het hoofdgeding niet toepasselijk is en in het Italiaanse recht een constitutioneel beginsel bestaat dat rechtsmisbruik verbiedt, de eerste twee vragen van de verwijzende rechterlijke instantie geen verband houden met een reëel geschil of het voorwerp van het hoofdgeding en een louter hypothetisch vraagstuk betreffen.
- 18 Volgens de Italiaanse regering voldoet de verwijzingsbeslissing niet aan het vereiste dat alle feitelijke aspecten en aspecten rechtens van het hoofdgeding worden vermeld aan de hand waarvan het Hof een voor de beslechting van dat geding nuttige uitlegging kan geven. Inzonderheid bevat de verwijzingsbeslissing geen analyse van artikel 3, lid 2 bis, van decreto-legge 40/2010 die duidelijk maakt op welke grond ingevolge deze bepaling van belastingheffing kan worden afgezien. Evenmin geeft zij aan in hoeverre de feiten in het hoofdgeding grensoverschrijdend zijn en als rechtsmisbruik moeten worden aangemerkt. De gestelde vragen zijn naar haar oordeel dan ook abstract en hypothetisch.
- 19 In dit verband zij eraan herinnerd dat een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter slechts niet-ontvankelijk kan worden verklaard wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie onder meer arresten van 15 december 1995, *Bosman*, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 61, en 31 maart 2011, *Schröder*, C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punt 17).
- 20 Aangaande inzonderheid de gegevens die in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof moeten worden verstrekt, deze dienen niet enkel om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven aan de verwijzende rechter, maar zij moeten daarnaast de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid bieden overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie opmerkingen te maken. Volgens vaste rechtspraak dient de nationale rechter daartoe een omschrijving te geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteen te zetten waarop deze vragen zijn gebaseerd. Voorts moet de verwijzingsbeslissing de precieze redenen vermelden waarom de nationale rechter twijfelt over de uitlegging van het Unierecht en het noodzakelijk acht om prejudiciële vragen aan het Hof te stellen (arrest van 8 september 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International*, C-42/07, Jurispr. blz. I-7633, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 In casu bevat de verwijzingsbeslissing een uiteenzetting van de feiten in het hoofdgeding en van het relevante nationale recht, te weten artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010. Zij vermeldt bovendien de redenen waarom de verwijzende rechterlijke instantie betwijfelt of die bepaling verenigbaar is met het recht van de Unie en waarom hij het noodzakelijk heeft geacht het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.
- 22 Ofschoon de verwijzende rechterlijke instantie in haar derde vraag, die algemeen betrekking heeft op de uitlegging van de „beginselen van de interne markt”, de aldus bedoelde beginselen niet preciseert, is de uiteenzetting in de verwijzingsbeslissing van de feitelijke aspecten en aspecten rechtens en van

de twijfel over de verenigbaarheid van artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 met het recht van de Unie in haar geheel gezien, voor de lidstaten en de overige belanghebbende partijen voldoende duidelijk om dienaangaande hun opmerkingen kenbaar te maken en doeltreffend aan de procedure deel te nemen — hetgeen wordt aangetoond door de schriftelijke en mondelinge opmerkingen van de deelnemende partijen — en voor het Hof om die rechterlijke instantie een zinvol antwoord te verschaffen.

- 23 De vraag tot slot of het recht van de Unie toepasselijk is op het hoofdgeding valt onder het onderzoek ten gronde van de gestelde vragen zoals die in punt 15 van het onderhavige arrest zijn geherformuleerd. Die vragen zijn beslissend voor de oplossing van het hoofdgeding, nu daarin de beëindiging van de zaak door een beslissing van de verwijzende rechterlijke instantie op basis van de betrokken nationale bepaling aan de orde is. Die vragen houden dan ook kennelijk verband met de realiteit van het hoofdgeding en zijn niet abstract of hypothetisch.
- 24 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

- 25 Het is vaste rechtspraak dat de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid behoren, deze bevoegdheid niettemin in overeenstemming met het recht van de Unie dienen uit te oefenen (zie onder meer arrest van 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 In casu bepaalt artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 dat voor de Corte suprema di cassazione aanhangige procedures in belastingzaken die sinds de instelling van het beroep in eerste aanleg meer dan tien jaar duren en waarin de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld, tegen betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag en het afzien van een schadevordering wegens niet-inachtneming van de redelijke termijn worden beëindigd „ter beperking van de duur van de procedures in belastingzaken en gelet op het beginsel van een redelijke procesduur in de zin van het [EVRM] [...] wegens niet-inachtneming van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, lid 1, van [dat Verdrag]”.
- 27 Bovendien moet worden beklemtoond dat artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010, dat de verwijzende rechter uitlegt als het afzien van belastingheffing, volgens de bewoordingen ervan ertoe strekt de duur van procedures in belastingzaken te verkorten ter eerbiediging van het in het EVRM neergelegde beginsel van een redelijke termijn en om aan schendingen van dit beginsel een einde te maken.
- 28 In dit verband blijkt uit het dossier dat de feiten in het hoofdgeding zich meer dan 20 jaar geleden hebben voorgedaan.
- 29 Gelet op een en ander moet worden nagegaan of de in de verwijzingsbeslissing aangevoerde regels en beginselen van Unierecht eraan in de weg staan dat in een zaak als aan de orde in het hoofdgeding een nationale bepaling als artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 wordt toegepast.
- 30 Aangaande in de eerste plaats het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik en artikel 4, lid 3, VEU zij om te beginnen opgemerkt dat het in het hoofdgeding niet gaat om een zaak waarin de belastingplichtige zich bedrieglijk of onrechtmatig op een norm van het recht van de Unie beroept of kan beroepen. Bijgevolg zijn de reeds aangehaalde arresten Halifax e.a. en Part Service, die zijn gewezen in zaken betreffende belasting over de toegevoegde waarde en die de verwijzende rechter vermeldt met de vraag of het in die arresten geformuleerde beginsel van het verbod van rechtsmisbruik zich uitstrekt tot het gebied van de niet-geharmoniseerde belastingen, in casu irrelevant.

- 31 Vervolgens moet worden opgemerkt dat uit het dossier evenmin blijkt dat in het hoofdgeding de toepassing van een nationale bepaling die een beperking op een van de door het VWEU gewaarborgde vrijheden aanbrengt en een eventuele rechtvaardiging voor een dergelijke beperking door de noodzaak, misbruik te voorkomen, aan de orde zijn gesteld. Bijgevolg is de rechtspraak van het Hof betreffende rechtsmisbruik op het gebied van de directe belastingen, zoals onder meer voortvloeiend uit de arresten van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995); 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Jurispr. blz. I-2107), en 4 december 2008, Jobra (C-330/07, Jurispr. blz. I-9099), en het arrest Glaxo Wellcome, reeds aangehaald, evenmin relevant.
- 32 Tot slot moet hoe dan ook worden vastgesteld dat het recht van de Unie geen algemeen beginsel kent waaruit een verplichting voor de lidstaten om misbruik op het gebied van de directe belastingen te bestrijden zou voortvloeien of dat zich tegen toepassing van een bepaling zoals aan de orde in het hoofdgeding zou verzetten wanneer de belastbare handeling op misbruik berust en het recht van de Unie niet aan de orde is.
- 33 Hieruit volgt dat het beginsel van verbod van rechtsmisbruik en artikel 4, lid 3, VEU, bepalende dat de lidstaten alle algemene en bijzondere maatregelen dienen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van de uit het recht van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren, en zich dienen te onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen, er in beginsel niet aan in de weg kunnen staan dat — in een zaak zoals aan de orde in het hoofdgeding — een nationale bepaling als artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 toepassing vindt.
- 34 In de tweede plaats moet met betrekking tot de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden en het non-discriminatiebeginsel worden opgemerkt dat alleen het vrije kapitaalverkeer geraakt lijkt door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verrichting, die inhield dat een onderneming in een derde staat het vruchtgebruik op aandelen in een Italiaanse onderneming had overgedragen aan een andere Italiaanse onderneming. In dit verband kan worden volstaan met vast te stellen dat uit niets in het dossier blijkt dat in een zaak als die in het hoofdgeding een bepaling als artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 het vrije kapitaalverkeer noch overigens algemeen de uitoefening van een der door het VWEU gewaarborgde vrijheden ongunstig beïnvloedt.
- 35 Nu die vrijheden op hun respectieve gebied specifieke uitdrukking geven aan het algemene verbod van iedere discriminatie op grond van nationaliteit (zie in die zin arrest van 11 maart 2010, Attanasio Group, C-384/08, Jurispr. blz. I-2055, punt 31), staat voormeld beginsel er evenmin aan in de weg dat in een zaak betreffende directe belastingen een nationale bepaling als artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 wordt toegepast.
- 36 Met betrekking tot in de derde plaats de regels inzake staatssteun heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat maatregelen van de staten niet reeds op grond van het ermee nagestreefde doel aan de kwalificatie als „steunmaatregel” in de zin van artikel 107 VWEU kunnen ontsnappen. Dat artikel maakt immers geen onderscheid naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar definieert ze aan de hand van hun gevolgen (zie arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie, C-487/06 P, Jurispr. blz. I-10515, punten 84 en 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Volgens vaste rechtspraak moet voor de kwalificatie als staatssteun aan alle volgende voorwaarden zijn voldaan. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen en in de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (arrest van 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Jurispr. blz. I-5243, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 38 Aangaande de derde voorwaarde zij in herinnering gebracht dat een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel daarbij geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt (zie arrest van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, Jurispr. blz. I-10901, punt 78).
- 39 Voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers, vormen daarentegen geen steun in de zin van dat artikel (zie arrest Italië/Commissie, reeds aangehaald, punt 99).
- 40 Bij het onderzoek of sprake is van een selectieve maatregel, dient te worden nagegaan of hij binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Het begrip staatssteun strekt zich echter niet uit tot maatregelen die differentiëren tussen ondernemingen — en dus per definitie selectief zijn — wanneer die differentiatie voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaken (zie arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald, punten 82 en 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 In casu moet — aangenomen dat artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 in een bepaalde situatie ertoe kan leiden dat aan de begunstigde van die bepaling een voordeel wordt toegekend — aangaande de vraag of de maatregel selectief is worden vastgesteld dat hij algemeen geldt voor alle belastingplichtigen die partij zijn in een voor de Corte suprema di cassazione aanhangige procedure in een belastingzaak, ongeacht de aard van de aan de orde zijnde belasting, voor zover die procedure is aangevangen met een beroep dat meer dan tien jaar voor de inwerkingtreding van die bepaling in eerste aanleg is ingesteld en de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.
- 42 Het feit dat alleen belastingplichtigen die deze voorwaarden vervullen voor de maatregel in aanmerking komen, brengt op zich nog niet mee dat het hier een selectieve maatregel betreft. Vastgesteld moet immers worden dat de personen die er niet voor in aanmerking komen zich feitelijk en rechtens niet in een situatie bevinden die met die van bedoelde belastingplichtigen vergelijkbaar is gelet op het door de nationale wetgever nagestreefde doel, te weten de eerbiediging van het beginsel van een redelijke termijn.
- 43 De geldigheid van deze maatregel is beperkt in de tijd, daar de belastingplichtigen die ervoor in aanmerking wensen te komen bij de bevoegde instantie of de bevoegde griffie binnen 90 dagen na de inwerkingtreding van de wet tot omzetting van het decreto-legge een verzoek moeten indienen. Deze beperking in de tijd is echter inherent aan dit soort — noodzakelijkerwijs gerichte — maatregelen, terwijl voorts genoemde termijn voldoende lijkt om alle belastingplichtigen die voor toepassing van deze algemene en gerichte maatregel in aanmerking komen de gelegenheid te bieden, om toepassing ervan te verzoeken.
- 44 Hieruit volgt — zonder dat de overige in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden hoeven te worden onderzocht — dat een maatregel als die voorzien in artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 niet als staatssteun kan worden aangemerkt.
- 45 Aangaande tot slot de verplichting, de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te waarborgen, volgt uit al het voorgaande dat het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, artikel 4, lid 3, VEU, de door het VWEU gewaarborgde vrijheden, het beginsel van non-discriminatie en de regels inzake staatssteun er niet aan in de weg staan dat in een zaak betreffende directe belastingen een nationale bepaling als artikel 3, lid 2 bis, sub b, van decreto-legge 40/2010 wordt toegepast.

- 46 Nu van schending van het recht van de Unie geen sprake is kan derhalve niet worden geconcludeerd dat een dergelijke bepaling, doordat zij — zoals iedere andere bepaling op grond waarvan de procedure eindigt voordat een beslissing ten gronde is gegeven — tot gevolg heeft dat de nationale rechterlijke instantie die in laatste instantie beslist wordt belet, in de betrokken procedures overeenkomstig het recht van de Unie haar rechtmatigheidstoetsing te verrichten na in voorkomend geval het Hof te hebben aangezocht krachtens artikel 267 VWEU, in strijd is met de verplichting van de rechterlijke instanties die in laatste instantie uitspraak doen, in het kader van hun bevoegdheden de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te waarborgen.
- 47 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat het recht van de Unie, inzonderheid het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, artikel 4, lid 3, VEU, de door het VWEU gewaarborgde vrijheden, het beginsel van non-discriminatie, de regels inzake staatssteun en de verplichting, de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te waarborgen, aldus moet worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat in een zaak als die in het hoofdgeding, betreffende directe belastingen, een nationale bepaling wordt toegepast op grond waarvan procedures die aanhangig zijn voor een gerecht dat in laatste instantie uitspraak doet in belastingzaken, worden beëindigd tegen betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag, wanneer die procedures zijn aangevangen met een beroep dat meer dan tien jaar voor de inwerkingtreding van die bepaling in eerste aanleg is ingesteld en de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.

Kosten

- 48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Het recht van de Unie, inzonderheid het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, artikel 4, lid 3, VEU, de door het VWEU gewaarborgde vrijheden, het beginsel van non-discriminatie, de regels inzake staatssteun en de verplichting, de daadwerkelijke toepassing van het recht van de Unie te waarborgen, moet aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat in een zaak als die in het hoofdgeding, betreffende directe belastingen, een nationale bepaling wordt toegepast op grond waarvan procedures die aanhangig zijn voor een gerecht dat in laatste instantie uitspraak doet in belastingzaken, worden beëindigd tegen betaling van een bedrag ter hoogte van 5 % van het in geding zijnde bedrag, wanneer die procedures zijn aangevangen met een beroep dat meer dan tien jaar voor de inwerkingtreding van die bepaling in eerste aanleg is ingesteld en de belastingdienst in eerste en in tweede aanleg in het ongelijk is gesteld.

ondertekeningen