Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

29 marzo 2012 *

«Fiscalità diretta — Estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria — Abuso di diritto — Articolo 4, paragrafo 3, TUE — Libertà garantite dal Trattato — Principio di non discriminazione — Aiuti di Stato — Obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione»

Nella causa C-417/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione con ordinanza del 27 maggio 2010, pervenuta in cancelleria il 23 agosto 2010, nel procedimento

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contro

3M Italia SpA,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot, presidente di sezione, dalla sig.ra A. Prechal, dal sig. L. Bay Larsen, dalla sig.ra C. Toader e dal sig. E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 settembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la 3M Italia SpA, da G. Iannotta, avvocato;

— per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello Stato;

— per l'Irlanda, da D. O'Hagan, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, da H. Walker, in qualità di agente;

* Lingua processuale: l'italiano.

— per la Commissione europea, da E. Traversa e R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione del diritto dell'Unione in materia di fiscalità diretta.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate alla 3M Italia SpA (in prosieguo: la «3M Italia»), in merito all'imposizione di dividendi distribuiti da tale società per gli anni 1989-1991.

Contesto normativo nazionale

3 L'articolo 3, comma 2 bis, del decreto legge n. 40/2010 (GURI n. 71 del 26 marzo 2010), convertito, con modificazioni, nella legge n. 73/2010 (GURI n. 120 del 25 maggio 2010; in prosieguo: il «decreto legge n. 40/2010»), è redatto come segue:

«Al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali[, firmata a Roma il 4 novembre 1950 (in prosieguo: la "CEDU")], ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della predetta Convenzione, le controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, da oltre dieci anni, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio, sono definite con le seguenti modalità:

(…)

b) le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione possono essere estinte con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia (...) e contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89. A tal fine, il contribuente può presentare apposita istanza alla competente segreteria o cancelleria entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, con attestazione del relativo pagamento. I procedimenti di cui alla presente lettera restano sospesi fino alla scadenza del termine [citato] e sono definiti con compensazione integrale delle spese del processo. In ogni caso non si fa luogo a rimborso».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

4 La società 3M Company, con sede negli Stati Uniti, ha costituito un diritto di usufrutto sulle azioni della 3M Italia, di cui essa ha il controllo, a favore della società Shearson Lehman Hutton Special Financing, anch'essa avente sede negli Stati Uniti. Quest'ultima, a sua volta, ha trasferito tale diritto di usufrutto alla società Olivetti & C., con sede in Italia, con diritto di voto riservato al nudo proprietario, vale a dire alla 3M Company.

5 A seguito di un'ispezione, l'amministrazione finanziaria italiana ha ritenuto che la cessione di usufrutto a favore della Olivetti & C. fosse fittizia e che i dividendi distribuiti dalla 3M Italia a quest'ultima fossero stati, in realtà, percepiti dalla Shearson Lehman Hutton Special Financing, società non residente in Italia. Di conseguenza, essa ha deciso che a tali dividendi doveva essere applicata la ritenuta a titolo d'imposta del 32,4%, prevista dalla legislazione italiana sull'imposizione dei redditi da proprietà e non la ritenuta d'acconto del 10% e il corrispondente credito d'imposta applicabili ai contribuenti residenti in Italia. Inoltre, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che la società 3M Italia fosse responsabile dell'errata applicazione delle ritenute fiscali. Di conseguenza, ha reclamato alla stessa società il pagamento delle somme di ITL 20 089 887 000 per l'anno 1989, di ITL 12 960 747 000 per l'anno 1990 e di ITL 9 806 820 000 per l'anno 1991, con sanzioni e interessi.

6 La 3M Italia ha proposto ricorso contro i corrispondenti avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Caserta, che li ha annullati. Tale decisione è stata confermata il 14 luglio 2000 con sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania.

7 Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere, in particolare, che l'operazione di cui trattasi, vale a dire la cessione di usufrutto, costituiva, in realtà, soltanto una simulazione intesa ad eludere l'imposta. A questo punto del procedimento, la 3M Italia ha chiesto il beneficio dell'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto n. 40/2010, intendendo così ottenere l'estinzione del procedimento dinanzi alla Corte suprema di cassazione.

8 Tuttavia, la Corte suprema di cassazione s'interroga sulla compatibilità di tale disposizione con il diritto dell'Unione.

9 Sorge, a suo parere, la questione se il principio del divieto dell'abuso di diritto, quale sancito dalle sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, Racc. pag. I-1609), nonché del 21 febbraio 2008, Part Service (C-425/06, Racc. pag. I-897), nel settore della fiscalità armonizzata, possa applicarsi alle imposte non armonizzate quali le imposte dirette. A tale riguardo essa si chiede, in particolare, «se non si configuri un interesse di rilevanza comunitaria nei casi, come quello di specie, di vicende economiche transnazionali, nelle quali il ricorso a forme giuridiche che non corrispondono ad autentiche transazioni economiche potrebbe essere configurato come un abuso di libertà fondamentali garantite dal Trattato CE, in primo luogo della libera circolazione dei capitali».

10 Se così fosse, occorrerebbe esaminare, a suo parere, se la disposizione nazionale di cui trattasi nella fattispecie, che pone a carico del contribuente un obbligo «pressoché simbolico», non sia contraria all'obbligo di reprimere le pratiche abusive nonché all'articolo 4, paragrafo 3, TUE che impone agli Stati membri di adottare tutte le misure atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati e di astenersi da qualunque misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.

11 Il giudice del rinvio s'interroga peraltro sulla compatibilità della disposizione di cui trattasi, che, a suo avviso, comporta una rinuncia pressoché integrale al recupero del credito fiscale, con i principi che governano il mercato unico. Riferendosi alle «libertà e [ai] principi fondamentali garantiti dal Trattato», la Corte suprema di cassazione si chiede, in particolare, se una disposizione siffatta possa essere considerata un «corretto esercizio della concorrenza fiscale», quando, come nel caso in esame, la sottrazione all'imposizione fiscale avverrebbe mediante pratiche abusive. Essa rileva inoltre che detta rinuncia all'imposizione comporta una «discriminazione a favore [delle] imprese che hanno sede in Italia».

12 Secondo il giudice del rinvio, occorrerebbe altresì prendere in considerazione le norme del Trattato FUE in materia di aiuti di Stato, considerati il vantaggio che la disposizione controversa procura al suo beneficiario e la natura selettiva di quest'ultima. Esso ritiene che un condono fiscale consistente nella semplice rinuncia all'applicazione dell'imposta, anche se interviene unicamente nell'ambito

processuale, in cambio del pagamento di un importo estremamente ridotto o addirittura irrisorio, non possa essere giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema impositivo in esame e andrebbe qualificato, in linea di principio, come aiuto di Stato.

13 Infine, il giudice del rinvio si chiede se una disposizione siffatta, che sottrarrebbe al giudice di vertice il potere di esercitare il proprio controllo di legittimità — in cui rientra quello sull'interpretazione e sull'applicazione del diritto dell'Unione — e di rimettere alla Corte una questione pregiudiziale, non sia contraria all'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

14 È in tale contesto che la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze [citate] (...) Halifax e a. (…) e (…) Part Service (…), costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, quando l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali, quale l'acquisto di diritti di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo;

2) a prescindere dalla risposta al precedente quesito, se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate; se a tale interesse osti una non applicazione — nell'ambito di una misura di condono — del principio dell'abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e se in tal caso ricorra una violazione dei principi ricavabili dall'art. 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea;

3) se dai principi che governano il mercato unico possa ricavarsi un divieto di prevedere, oltre a misure straordinarie di rinuncia totale alla pretesa tributaria, una misura straordinaria di definizione di controversie tributarie, la cui applicazione è limitata nel tempo ed è condizionata al pagamento di una sola parte dell'imposta dovuta, notevolmente inferiore alla stessa;

4) se il principio di non discriminazione e la disciplina in materia di aiuti di Stato ostino al regime di definizione delle controversie fiscali di cui si tratta nella presente causa;

5) se il principio di effettività dell'applicazione del diritto comunitario osti ad una disciplina processuale straordinaria e limitata nel tempo, che sottrae il controllo di legittimità (e in particolare quello su una corretta interpretazione e applicazione del diritto comunitario) al giudice di vertice, cui incombe l'obbligo di rimettere questioni pregiudiziali di validità e d'interpretazione alla Corte di giustizia dell'Unione europea».

Sulle questioni pregiudiziali

15 Con le sue questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione, ivi compresi, in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, le libertà garantite dal Trattato FUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione, debba essere interpretato nel senso che osta, in una fattispecie come quella di cui al procedimento principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che preveda l'estinzione dei procedimenti in materia fiscale pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti

traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

Sulla ricevibilità

16 La 3M Italia e il governo italiano ritengono che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile.

17 In considerazione dell'assenza di dolo o di colpa definitivamente accertata nell'ambito del procedimento principale, dell'inapplicabilità al procedimento principale del diritto dell'Unione e dell'esistenza nel diritto italiano di un principio costituzionale che vieta l'abuso di diritto, le prime due questioni sollevate dal giudice del rinvio non hanno alcun rapporto, a parere della 3M Italia, con l'effettività o l'oggetto della controversia principale e vertono su una problematica ipotetica.

18 Il governo italiano, da parte sua, fa valere che l'ordinanza di rinvio non assolve l'obbligo di fornire tutti gli elementi di fatto e di diritto del procedimento principale necessari affinché la Corte possa dare un'interpretazione utile ai fini della definizione di quest'ultimo. In particolare, l'ordinanza di rinvio non svolgerebbe alcuna analisi dell'articolo 3, comma 2 bis, del decreto legge n. 40/2010, che consenta di comprendere il motivo per cui tale disposizione comporterebbe una rinuncia all'imposizione. Essa non preciserebbe nemmeno le ragioni per cui i fatti del procedimento principale avrebbero carattere transnazionale e andrebbero qualificati come abuso di diritto. Le questioni sollevate sarebbero quindi astratte e ipotetiche.

19 Al riguardo, occorre ricordare che una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale può essere dichiarata irricevibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenze del 15 dicembre 1995, Bosman, C-415/93, Racc. pag. I-4921, punto 61, nonché del 31 marzo 2011, Schröder, C-450/09, Racc. pag. I-2497, punto 17).

20 Per quanto riguarda, più in particolare, le informazioni che devono essere fornite alla Corte nell'ambito di una decisione di rinvio, queste non servono solo a consentire alla Corte di dare soluzioni utili al giudice del rinvio, ma devono anche conferire ai governi degli Stati membri nonché alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. A tal fine, risulta da una giurisprudenza costante che, da un lato, è necessario che il giudice nazionale definisca il contesto di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate. Dall'altro, la decisione di rinvio deve indicare i motivi precisi che hanno indotto il giudice nazionale a interrogarsi sull'interpretazione del diritto dell'Unione ed a ritenere necessaria la proposizione di questioni pregiudiziali alla Corte (sentenza dell'8 settembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International, C-42/07, Racc. pag. I-7633, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata).

21 Nella fattispecie, la decisione di rinvio contiene l'esposizione dei fatti all'origine del procedimento principale e della pertinente normativa nazionale, vale a dire l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010. Essa indica inoltre le ragioni che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sulla compatibilità di tale disposizione con il diritto dell'Unione e a ritenere necessario adire la Corte con una domanda di pronuncia pregiudiziale.

22 Sebbene il giudice del rinvio, nella terza questione vertente in generale, sull'interpretazione dei «principi che governano il mercato unico», non precisi i principi cui fa riferimento, l'esposizione contenuta nell'ordinanza di rinvio degli elementi di fatto e di diritto nonché dei dubbi sulla

compatibilità dell'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010 con il diritto dell'Unione è tuttavia sufficiente, nel complesso, a consentire agli Stati membri e alle altre parti interessate di presentare le loro osservazioni in merito e di prendere parte efficacemente al procedimento — come dimostrano le osservazioni scritte e orali delle parti che vi hanno partecipato — nonché a permettere alla Corte di fornire una risposta utile a detto giudice.

23 Infine, la questione se il diritto dell'Unione sia applicabile al procedimento principale rientra nell'esame di merito delle questioni sollevate, come riformulate al punto 15 della presente sentenza. Queste ultime appaiono determinanti per la soluzione di tale controversia, dato che, in applicazione della disposizione nazionale in esame, essa potrebbe concludersi con una decisione del giudice del rinvio che dichiara l'estinzione del procedimento. Ne consegue che dette questioni hanno manifestamente un rapporto con l'effettività della controversia principale e non sono né astratte né ipotetiche.

24 La domanda di pronuncia pregiudiziale deve pertanto essere considerata ricevibile.

Nel merito

25 È opportuno ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenza del 17 settembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Racc. pag. I-8591, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

26 Nel caso di specie, l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010 prevede l'estinzione, con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia e la rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione per mancato rispetto del termine ragionevole, dei procedimenti pendenti dinanzi alla Corte suprema di cassazione in materia tributaria, la cui durata, dopo la proposizione del ricorso in primo grado, sia superiore a dieci anni e nei quali l'amministrazione finanziaria sia risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio, «al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della [CEDU], sotto il profilo (…) del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, di [quest'ultima]».

27 Occorre inoltre sottolineare che l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010, interpretato dal giudice del rinvio come rinuncia all'imposizione, è diretto, in base alla sua stessa formulazione, a ridurre la durata dei procedimenti tributari al fine di rispettare il principio del termine ragionevole sancito dalla CEDU e di porre fine alle violazioni di quest'ultima.

28 Al riguardo, dal fascicolo emerge che i fatti del procedimento principale risalgono ad oltre 20 anni fa.

29 È alla luce di tali elementi che si deve esaminare se le norme e i principi del diritto dell'Unione richiamati nell'ordinanza di rinvio ostino all'applicazione, in un procedimento come quello principale, di una disposizione nazionale come l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010.

30 In primo luogo, per quanto concerne il principio del divieto dell'abuso di diritto e l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, va anzitutto rilevato che il procedimento principale non ha ad oggetto una controversia in cui i contribuenti si avvalgono o potrebbero avvalersi in modo fraudolento o abusivo di una norma del diritto dell'Unione. Pertanto, nel caso di specie, le citate sentenze Halifax e a. nonché Part Service, pronunciate in materia di imposta sul valore aggiunto e alle quali fa riferimento il giudice del rinvio nel domandarsi se il principio del divieto dell'abuso di diritto da esse sancito si estenda al settore delle imposte non armonizzate, non sono pertinenti.

31 Occorre osservare inoltre che dal fascicolo non risulta nemmeno che nella controversia principale siano in discussione l'applicazione di una norma nazionale che comporti una restrizione ad una delle libertà garantite dal Trattato FUE nonché l'eventuale giustificazione di una restrizione del genere con la

necessità di prevenire le pratiche abusive. Di conseguenza, non è pertinente nemmeno la giurisprudenza della Corte relativa all'abuso di diritto nel settore della fiscalità diretta, elaborata in particolare nelle sentenze del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Racc. pag. I-7995); del 13 marzo 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Racc. pag. I-2107); del 4 dicembre 2008, Jobra (C-330/07, Racc. pag. I-9099), nonché Glaxo Wellcome, citata.

32 Infine, e in ogni caso, è giocoforza constatare che nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all'applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l'operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell'Unione.

33 Ne consegue che il principio del divieto dell'abuso di diritto e l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, che impone agli Stati membri di adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione e di astenersi da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione, non ostano, in linea di principio, all'applicazione, in un procedimento come quello principale, di una disposizione nazionale quale l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010.

34 In secondo luogo, riguardo alle libertà garantite dal Trattato FUE e al principio di non discriminazione, occorre osservare che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale, vertente sulla cessione, effettuata da una società di uno Stato terzo, dell'usufrutto sulle azioni di una società italiana a favore di un'altra società italiana, sembra coinvolgere soltanto la libera circolazione dei capitali. Orbene, a tal proposito è sufficiente constatare che da nessun elemento del fascicolo emerge che, in un procedimento come quello principale, una disposizione quale l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010 incida sulla libera circolazione dei capitali né, d'altronde, in generale, sull'esercizio di una qualunque libertà garantita dal Trattato FUE.

35 Poiché tali libertà, nei loro rispettivi ambiti, costituiscono l'espressione specifica del principio generale del divieto di qualsiasi discriminazione a causa della nazionalità (v., in tal senso, sentenza dell'11 marzo 2010, Attanasio Group, C-384/08, Racc. pag. I-2055, punto 31), nemmeno detto principio osta all'applicazione, in un procedimento vertente sulla fiscalità diretta, di una disposizione nazionale quale l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010.

36 In terzo luogo, per quanto concerne le norme in materia di aiuti di Stato, la Corte ha più volte dichiarato che lo scopo degli interventi statali non è sufficiente a sottrarli alla qualificazione come «aiuti» ai sensi dell'articolo 107 TFUE. Infatti, tale articolo non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi degli interventi statali, ma li definisce in funzione dei loro effetti (v. sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione, C-487/06 P, Racc. pag. I-10515, punti 84 e 85 nonché la giurisprudenza ivi citata).

37 Secondo costante giurisprudenza, la qualificazione come aiuto di Stato richiede che sussistano tutti i seguenti presupposti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo ad incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 10 giugno 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Racc. pag. I-5243, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

38 Per quanto riguarda il terzo presupposto, occorre rammentare che un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione

finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti, costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (v. sentenza del 15 dicembre 2005, Italia/Commissione, C-66/02, Racc. pag. I-10901, punto 78).

39 Al contrario, vantaggi risultanti da una misura generale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici non costituiscono aiuti di Stato ai sensi di detto articolo (v. sentenza Italia/Commissione, cit., punto 99).

40 Per valutare la selettività di una misura, occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, tale misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. Tuttavia, la nozione di aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti che stabiliscono una differenziazione tra le imprese e sono, pertanto, selettivi a priori, qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono (v. sentenza British Aggregates/Commissione, cit., punti 82 e 83 nonché la giurisprudenza ivi citata).

41 Nella fattispecie, anche supponendo che l'applicazione dell'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010 possa comportare, in una determinata situazione, la concessione di un vantaggio al beneficiario di tale disposizione, occorre rilevare, quanto alla selettività della misura, che quest'ultima è applicabile in generale a tutti i contribuenti che siano parti di un procedimento pendente in materia tributaria dinanzi alla Corte suprema di cassazione, qualunque sia la natura dell'imposta di cui trattasi, qualora tale procedimento tragga origine da un ricorso proposto in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di detta disposizione e l'amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

42 Il fatto che solo i contribuenti che soddisfano tali condizioni possano beneficiare di detta misura non può, di per sé, conferire a quest'ultima carattere selettivo. Si deve necessariamente constatare, infatti, che i soggetti che non possono avervi diritto non si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella di detti contribuenti in relazione all'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale, che consiste nel garantire il rispetto del principio del termine ragionevole.

43 È vero che l'applicazione di detta misura è limitata nel tempo, considerato che i contribuenti, per beneficiarne, devono presentare istanza presso la segreteria o la cancelleria competente entro un termine di 90 giorni successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione di detto decreto. Tuttavia, da un lato, tale limitazione è inerente a questo tipo di misure, che possono essere soltanto circoscritte nel tempo, e, dall'altro, detto termine risulta sufficiente a consentire a tutti i contribuenti cui si applica tale misura generale e circoscritta nel tempo di richiederne il beneficio.

44 Ne consegue, senza che occorra esaminare gli altri presupposti richiamati al punto 37 della presente sentenza, che una misura come quella di cui all'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010 non può essere qualificata come aiuto di Stato.

45 Infine, riguardo all'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione, dalle considerazioni sin qui svolte emerge che il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, le libertà garantite dal Trattato FUE, il principio di non discriminazione e le norme relative agli aiuti di Stato non ostano, in un procedimento vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale quale l'articolo 3, comma 2 bis, lettera b), del decreto legge n. 40/2010.

46 Pertanto, in assenza di violazione del diritto dell'Unione, non si può ritenere che una disposizione siffatta, là dove ha come conseguenza, come qualunque altra norma che preveda l'estinzione del procedimento prima che intervenga una decisione, di impedire al giudice nazionale che si pronuncia in ultimo grado di esercitare il suo controllo di legittimità nei procedimenti di cui si tratta, conformemente al diritto dell'Unione, dopo aver adito, se del caso, la Corte ai sensi

dell'articolo 267 TFUE, sia contraria all'obbligo incombente ai giudici nazionali che si pronunciano in ultimo grado di garantire, nell'ambito delle loro competenze, l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

47 Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che il diritto dell'Unione — in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, le libertà garantite dal Trattato FUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione — deve essere interpretato nel senso che non osta, in un procedimento come quello principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

Il diritto dell'Unione — in particolare il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, le libertà garantite dal Trattato FUE, il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione — deve essere interpretato nel senso che non osta, in un procedimento come quello principale, vertente sulla fiscalità diretta, all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.

Firme