



Bruxelles, le 20 décembre 2010
sj.a(2010)1075809

**À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES
DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE**

OBSERVATIONS

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice, par la Commission européenne, représentée par M. Enrico Traversa et M. Richard Lyal, conseillers juridiques, en qualité d'agents, et ayant élu domicile auprès de M. Antonio Aresu, également conseiller juridique de la Commission, Bâtiment BECH, 5 rue A. Weicker, L-2721, Luxembourg,

dans l'affaire C-417/10

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle présentée en vertu de l'article 267 TFUE par la Corte di cassazione (Italie) dans la procédure pendante devant cette juridiction et opposant

le Ministero dell'Economia e delle Finanze et l'Agenzia delle Entrate

à

3M Italia, anciennement 3M Finanziaria, s.p.a.

demande ayant pour objet la jurisprudence de la Cour de justice en matière d'abus de droit.

I.	LES FAITS AU PRINCIPAL	3
II.	LE CADRE LEGISLATIF ET JURISPRUDENTIEL DE DROIT ITALIEN	5
III.	EXAMEN DES QUESTIONS D'INTERPRÉTATION POSÉES PAR LA CORTE DI CASSAZIONE ITALIENNE.....	10
	A. OBJET DES QUESTIONS POSÉES PAR LA CORTE DI CASSAZIONE..	10
	B. EXAMEN DES QUESTIONS N° 1, 2 ET 3.....	12
	B. a) Jurisprudence de la Cour de justice en matière d'abus de droit.....	12
	B. a) 1. Jurisprudence de la Cour dans le domaine de la TVA	13
	B. a) 2. Jurisprudence de la Cour en matière de directives sur l'imposition des sociétés.....	15
	B. a) 3. Jurisprudence de la Cour en matière de taxes non harmonisées (impôts sur les revenus des sociétés).....	17
	B. b) Réponse aux trois premières questions de la juridiction nationale ...	19
	C. EXAMEN DE LA QUESTION N° 4 CONCERNANT LES RÈGLES DU TRAITÉ EN MATIÈRE D'AIDES D'ÉTAT.....	22
	D. EXAMEN DE LA QUESTION N° 5 RELATIVE AU PRINCIPE D'EFFECTIVITÉ.....	26
IV.	CONCLUSIONS.....	28

I. LES FAITS AU PRINCIPAL

1. La Commission résume comme suit les faits de la procédure au principal, présentés aux paragraphes 1 («*Déroulement de la procédure*») et 2 («*Les moyens de pourvoi*») de l'ordonnance de renvoi.

La société américaine Minnesota Mining and Manufacturing Co. a constitué un droit d'usufruit sur les actions de la société 3M Italia Finanziaria s.p.a., dont elle a le contrôle, en faveur de la société Shearson Lehman Hutton Special Financing Inc., elle aussi établie aux États-Unis. Cette dernière a, à son tour, transféré ce droit d'usufruit à la société Olivetti & C. s.p.a., ayant son siège en Italie; le droit de vote étant réservé au nu-propriétaire, à savoir Minnesota Mining. À la suite d'une inspection réalisée par la Guardia di Finanza, l'administration des finances italienne a estimé que le contrat de cession d'usufruit des actions de 3M Italia conclu avec Olivetti était fictif. Par conséquent, cette administration a estimé que les dividendes distribués par 3M Italia à Olivetti avaient en réalité été perçus par Shearson Lehman Hutton, société non résidente en Italie et que, partant, il y avait lieu d'appliquer à ces dividendes la retenue d'impôt de 32,4 %, prévue par la législation italienne relative à l'imposition des revenus de la propriété, et non la retenue à titre d'acompte de 10 % - ainsi que le crédit d'impôt correspondant - applicable aux bénéficiaires résidant en Italie. En outre, l'administration des finances a considéré que 3M Italia, en sa qualité d'assujetti, était responsable de l'application incorrecte des retenues sur les dividendes et a réclamé à cette société le paiement de la différence entre le montant des retenues à titre d'acompte de 10 % et celui des retenues d'impôt de 32,4 %.

2. La société 3M Italia a attaqué les avis d'imposition devant la Commissione Tributaria Provinciale de Caserte, qui a fait droit au recours et a annulé les avis de l'administration des finances. Cette dernière a attaqué l'arrêt rendu en première instance devant la Commissione Tributaria Regionale de Naples, laquelle a confirmé en appel l'arrêt en première instance, estimant que le contrat de cession d'usufruit des actions n'était pas fictif et qu'aucune responsabilité objective de l'assujetti 3M Italia ne pouvait être établie, cette dernière n'ayant eu aucune possibilité de contrôler la concertation entre la société américaine Shearson Lehman Hutton et la société italienne Olivetti.

Le Ministero delle Finanze et l'Agenzia delle Entrate ont formé un pourvoi en cassation contre le jugement en appel.

3. Devant la Corte di cassazione, le Ministero delle Finanze a invoqué, parmi les différents moyens de recours, le caractère abusif de la transaction dans son ensemble (constitution de l'usufruit sur les actions de 3M Italia et sa cession ultérieure à Olivetti), affirmant que sa seule finalité était de soustraire les dividendes, distribués par 3M Italia à la société mère américaine, à l'application de la retenue d'impôt de 32,4 % et de bénéficiaire, comme expliqué précédemment, d'une retenue de 10 % à titre d'acompte au moyen de la cession de l'usufruit à la société résidente Olivetti.
4. C'est à ce stade de la procédure que la société 3M Italia a demandé à la Corte di cassazione l'application de l'article 3, paragraphe 2 *bis*, du décret-loi n° 40 du 25 mars 2010¹, converti avec modifications en loi n° 73 du 22 mai 2010². Sur la base de cette réglementation, le contribuable peut, comme nous le verrons plus en détail par la suite, demander l'extinction de la procédure en cassation moyennant le paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige, lorsque la procédure est pendante depuis plus de 10 ans à partir de la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion (n° 73/2010) du décret-loi précité (n° 40/2010)³ et lorsque l'administration des finances a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction. La société 3M Italia a produit devant la Corte di cassazione, en même temps que la demande d'extinction anticipée de la procédure, la documentation bancaire prouvant le versement à l'administration des finances d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige.
5. Par conséquent, la Corte di cassazione n'a donc pas pu poursuivre l'examen au fond du litige et n'a en particulier pas pu se pencher sur l'éventuelle existence d'un cas d'abus de droit (opérations définies par la Cour elle-même comme des opérations de «*dividend stripping*» ou de «*dividend washing*»⁴). Estimant que l'appréciation de la conformité avec le droit de l'Union des dispositions législatives susmentionnées, qui ont pour objet l'extinction «*facilitée*» des procédures fiscales en cassation, permettrait la résolution des problèmes d'interprétation du droit de l'Union, la Corte di cassazione italienne a suspendu la procédure pendante devant elle et a déféré à la Cour de justice les cinq questions suivantes:

¹ Journal officiel de la République italienne n° 71 du 26.3.2010.

² Journal officiel de la République italienne n° 120 du 25.5.2010.

³ 26 mai 2010

⁴ Voir le point 5.2 de l'ordonnance de renvoi.

«1) Le principe de l'interdiction de l'abus de droit en matière fiscale, tel que défini dans les arrêts du 21 février 2006, *Halifax e.a.* (C-255/02, Rec. 2006 p. I-1609) et du 21 février 2008, *Part Service* (C-425/06, Rec. 2008 p. I-897), est-il un principe fondamental du droit communautaire s'appliquant uniquement en matière de taxes harmonisées et dans les matières régies par des normes de droit communautaire dérivé, ou s'étend-il, en tant qu'hypothèse d'abus des libertés fondamentales, au domaine des taxes non harmonisées, telles que les impôts directs, lorsque l'imposition a pour objet des faits économiques transnationaux tels que l'acquisition de droits de jouissance par une société sur les actions d'une autre société, dont le siège social est sis dans un autre État membre ou dans un État tiers?

2) Indépendamment de la réponse à la question précédente, y a-t-il un intérêt d'ordre communautaire au fait, pour les États membres, de prévoir des instruments appropriés de lutte contre l'évasion fiscale en matière de taxes non harmonisées; un tel intérêt s'oppose-t-il à la non-application, dans le cadre d'une mesure d'amnistie fiscale, du principe de l'abus de droit, reconnu également comme règle de droit national; en un tel cas, y a-t-il violation des principes découlant de l'article 4, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne?

3) Les principes régissant le marché unique comportent-ils une interdiction de prévoir, outre des mesures extraordinaires de renonciation totale à la créance fiscale, une mesure extraordinaire de règlement des litiges fiscaux, d'application limitée dans le temps et conditionnée au seul paiement d'une fraction minimale de l'impôt dû?

4) Le principe de non-discrimination et les règles en matière d'aides d'État font-ils obstacle au régime de règlement des litiges fiscaux en question dans la présente affaire?

5) Le principe d'effectivité du droit communautaire fait-il obstacle à une règle de procédure extraordinaire et limitée dans le temps, qui soustrait le contrôle de la légalité (et notamment le contrôle de la juste interprétation et application du droit communautaire) à la juridiction intervenant en dernier ressort, à qui incombe l'obligation de déférer des questions préjudicielles de validité et d'interprétation à la Cour de justice de l'Union européenne?»

II. LE CADRE LEGISLATIF ET JURISPRUDENTIEL DE DROIT ITALIEN

6. La disposition législative italienne qui est à l'origine des questions de la Corte di cassazione est, comme mentionné précédemment, l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010, qui a été ajouté par le parlement italien au moment de la conversion dudit décret-loi en loi n° 73/2010. Le titre complet de l'article 3 est «*Déflation du contentieux et rationalisation de la perception*».

Le paragraphe 2 bis est libellé comme suit:

«Afin de limiter la durée des procès en matière fiscale, eu égard au principe de durée raisonnable des procès, au sens de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ratifiée par la loi n° 848 du 4 août 1955, et eu égard notamment au non-respect du délai raisonnable visé à l'article 6, paragraphe 1, de la convention précitée, les procès en matière fiscale qui tirent leur origine de recours inscrits au rôle en première instance, qui sont pendants, à la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion du présent décret, depuis plus de 10 ans, et pour lesquelles l'administration des finances de l'État a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, sont tranchés selon les modalités suivantes:

a) [...]

b) les procès en matière fiscale pendants devant la Corte di cassazione peuvent être clôturés par le paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige, déterminé au sens de l'article 16, paragraphe 3, de la loi n° 289 du 27 décembre 2002 et ses modifications ultérieures, ainsi que par renonciation concomitante à toute éventuelle prétention de réparation équitable au sens de la loi n° 89 du 24 mars 2001. À cette fin, le contribuable peut présenter une requête au secrétariat ou au greffe compétent dans les 90 jours suivant la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion du présent décret, accompagnée de l'attestation du paiement y relatif. Les procédures visées au présent alinéa restent suspendues jusqu'à l'expiration du délai précité et sont réglées avec compensation intégrale des dépens de procédure. En tout état de cause, il n'y aura pas de remboursement.»

7. Il ressort d'une simple lecture de la disposition en question que l'extinction automatique de la procédure en cassation est subordonnée à l'existence de plusieurs conditions: a) l'existence d'une procédure pendante devant la Corte di cassazione depuis plus de dix ans à compter de la date d'entrée en vigueur (26 mai 2010) de la loi de conversion n° 73/2010 du décret-loi n° 40/2010; b) le fait que l'administration des finances a succombé dans la procédure en première instance et dans la procédure d'appel; c) le paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige; d) la renonciation du contribuable à «*toute éventuelle prétention de réparation équitable*»; e) la requête du contribuable, à présenter au greffe de la Corte di cassazione dans les 90 jours suivant la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion n° 73/2010 précitée, c'est-à-dire avant le 26 août 2010, accompagnée des documents prouvant le paiement du montant égal à 5 % de la valeur du litige.
8. Il n'existe encore aucune jurisprudence relative à la nature juridique de l'extinction automatique de la procédure en cassation, pour la simple et bonne raison que l'entrée en vigueur de la loi n° 73/2010 est encore trop récente. La Commission note toutefois que cette mesure a un précédent presque identique, à savoir le «*Règlement automatique des litiges pendants*» (de tous les litiges fiscaux pendants, en première instance, en appel et en cassation), prévu à l'article 16 de la loi n° 289/2002, laquelle est une loi d'amnistie

fiscale bien connue de la Cour de justice dans la mesure où ses articles 8 et 9 ont fait l'objet du recours C-132/06 introduit par la Commission contre la République italienne⁵. L'interprétation dudit article 16 de la loi n° 289/2002 a fait l'objet de deux arrêts de la Corte di cassazione italienne. Selon les chambres civiles réunies de ladite Cour⁶, le «*Règlement automatique des litiges pendants*» aurait la nature de transaction «*ex lege*» dans la mesure où, d'une part, il autoriserait l'administration à «*conclure une transaction ayant pour objet l'issue (toujours incertaine) du litige, à certaines conditions*» et, d'autre part, il permettrait au contribuable d'«*adhérer aux conditions établies par l'administration afin de résoudre le litige en question*». Cette conclusion s'appuie sur le «*principe de droit*» selon lequel l'arrêt de la Cour de justice rendu dans l'affaire C-132/06 précitée relative à l'amnistie TVA de 2002 «*doit être interprété de manière restrictive*»⁷, mais les chambres civiles réunies de la Corte di cassazione italienne ne fournissent aucun argument pour motiver cette interprétation restrictive d'un arrêt de la Cour de justice.

9. En revanche, la Sezione tributaria de la Corte di cassazione était d'un tout autre avis et, dans deux arrêts du 18 septembre 2009⁸, elle a nié que le «*Règlement automatique des litiges pendants*» puisse être qualifié de transaction entre les parties, celui-ci devant plutôt être considéré comme une forme d'amnistie fiscale. La Sezione tributaria de la Corte di cassazione en a ainsi déduit que l'incompatibilité du «*Règlement automatique des litiges pendants*» avec le système harmonisé de la TVA ressort également de l'arrêt C-132/06 de la Cour de justice, dans la mesure où «*[d]ans ce cas également, il ne s'agit pas d'introduire des critères permettant un règlement transactionnel des litiges pendants qui tienne compte spécifiquement des particularités de l'affaire, mais bien d'une renonciation de l'administration des finances, au moyen d'une mesure générale limitée dans le temps, à l'établissement de la créance fiscale, du ressort de la juridiction fiscale, et à la perception conséquente de l'impôt dû*»⁹.
10. Aux fins de la résolution de la présente affaire C-417/10, la Commission estime qu'il est très difficile de considérer l'extinction automatique des procédures en cassation, visée par le décret-loi n° 40/2010, comme une forme de transaction. En effet, la transaction consiste toujours en un accord entre les parties ayant pour objet un litige spécifique, et

⁵ Arrêt du 17 juillet 2008 dans l'affaire C-132/06, Commission/République italienne, Recueil 2008, p. I-5457.

⁶ Arrêt n° 3673-3677 du 17 février 2010, en particulier les points 7 et 9 de l'arrêt n° 3676/2010 (précités).

⁷ Arrêt n° 3676/2010; précité, de la Corte di cassazione – chambres civiles réunies, point 9.

⁸ Arrêts n° 20068 et 20069 de 2009.

⁹ Arrêt n° 20068/2009, point 2.4.

c'est en rapport avec les circonstances spécifiques de ce litige que les deux parties font des concessions mutuelles afin de mettre fin à une procédure donnée.

11. En revanche, dans le cas de l'extinction automatique des procédures en cassation, visée par le décret-loi n° 40/2010, aucun accord entre le contribuable et l'administration des finances n'est prévu en rapport avec les circonstances spécifiques d'une procédure donnée. En effet, si les conditions juridiques précitées sont réunies (procédure pendante depuis plus de dix ans et administration des finances succombant devant les deux premiers degrés de juridiction), la requête du contribuable et le versement simultané au fisc d'un montant égal à 5 % de la valeur de l'affaire produisent des effets juridiques automatiques. La Corte di cassazione est en effet tenue de déclarer la procédure éteinte, indépendamment de la volonté de l'administration des finances, à laquelle la loi ne laisse aucune marge de manœuvre pour évaluer de manière autonome les circonstances du litige.
12. L'extinction automatique des procédures en cassation apparaît donc comme une mesure de nature générale au moyen de laquelle le législateur italien a obligé la juridiction fiscale de dernière instance à déclarer l'extinction de la procédure, sur la base d'un acte unilatéral du contribuable (la requête et le paiement du montant égal à 5 % de la valeur de l'affaire) qui n'est aucunement subordonné à l'acceptation ou à l'accord de l'administration des finances, partie requérante en cassation.
13. Ainsi, si l'administration des finances forme, comme en l'espèce, un pourvoi en cassation pour demander à la Corte di cassazione de produire une interprétation large du concept de «*simulation objective*», très proche de celui d'abus de droit en raison de «*l'absence de raisons économiques valables*», que la Corte di cassazione entend appliquer d'office au litige au principal¹⁰ et si, partant, cette même administration des finances espère la cassation de l'arrêt rendu en appel et, par conséquent, la récupération de 100 % de l'impôt contesté, le versement par le contribuable 3M Italia de 5 % de l'impôt faisant l'objet du litige bloquera automatiquement et «*ex lege*» la créance fiscale de l'administration requérante et empêchera la juridiction fiscale de dernière instance de se prononcer sur les moyens de droit invoqués dans le cadre du recours en cassation. Il en découle que, dans l'hypothèse où la Sezione tributaria de la Corte di cassazione entendrait rendre une décision qui différerait de celle de la juridiction d'appel, l'effet d'extinction automatique de la procédure en cassation, produit par l'article 3, paragraphe 2 *bis*, du décret-loi n° 40/2010, permettrait au contribuable/à la partie défenderesse (en l'occurrence, la société 3M Italia) de réaliser une économie d'impôt de 95 % par rapport à la somme réclamée par l'administration des finances.

14. Au point 5.1 de son ordonnance de renvoi, la Corte di cassazione italienne présente et résume très bien sa jurisprudence en matière d'abus de droit dans le domaine fiscal, jurisprudence qui suppose l'absence, dans la législation italienne, d'une clause générale contre l'évasion fiscale, que l'administration des finances peut opposer au contribuable dans les cas de présumés «*montages purement artificiels*» dépourvus de raisons économiques autres que l'économie d'impôt. L'existence de l'article 37 bis («*Dispositions anti-contournement*») du décret du président de la République (DPR) n° 600/1973, cité dans l'ordonnance de renvoi, qui contient une liste devant être considérée comme exhaustive des opérations considérées comme relevant de l'évasion fiscale, ne peut remédier à l'absence de clause générale visant à lutter contre l'évasion fiscale¹¹.
15. C'est dans ce contexte et en s'inspirant de l'arrêt Halifax¹² de la Cour de justice et du concept, établi par cette dernière, d'abus de droit dans le domaine du système harmonisé de la TVA que la Corte di cassazione italienne a développé sa propre jurisprudence¹³ ayant pour objet des cas d'abus dans le domaine des taxes non harmonisées, et particulièrement des impôts sur le revenu. L'interdiction de l'abus de droit dans l'ordre juridique italien a, selon les explications fournies par la Corte di cassazione dans

¹⁰ Voir le point 5.2 de l'ordonnance de renvoi, précité.

¹¹ «37 bis. *Dispositions anti-contournement.*

1. Sont inopposables à l'administration des finances les actes, faits et contrats, fussent-ils en rapport les uns avec les autres, dépourvus de raison économique valable et destinés à contourner des obligations ou interdictions prévues par la réglementation fiscale et à obtenir des réductions d'impôts ou des remboursements qui seraient autrement indus.

2. L'administration des finances ignore les avantages fiscaux obtenus à travers les actes, faits et contrats visés au paragraphe 1 et applique une imposition déterminée sur la base des dispositions contournées, nette des impôts dus en raison des actions inopposables à l'administration.

3. Les dispositions visées aux paragraphes 1 et 2 s'appliquent à condition que, dans le cadre des actions visées au paragraphe 2, soient réalisées une ou plusieurs des opérations suivantes:

a) transformations, fusions, scissions, liquidations volontaires et distribution aux associés des sommes prélevées sur les articles du patrimoine net autres que les bénéfices;

b) apports en société, ainsi que les marchés ayant pour objet le transfert ou l'utilisation d'entreprises;

c) cessions de crédits;

d) cessions d'excédent d'impôt;

e) opérations prévues par le décret législatif n° 544 du 30 décembre 1992 portant dispositions pour la transposition des directives communautaires relatives au régime fiscal applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions;

f) opérations, effectuées par quiconque, y compris les évaluations, ayant pour objet les biens et les rapports visés à l'article 81, paragraphe 1, points c) à c quinquies), du texte unique régissant l'imposition sur le revenu, approuvé par le décret présidentiel n° 917 du 22 décembre 1986.»

¹² Arrêt du 21 février 2006 dans l'affaire C-255/02, Rec. p. I-01609.

¹³ L'ordonnance de renvoi cite, parmi tant d'autres, les arrêts n° 8772/2008, 25374/2008, 30055/2008 et 30057/2008.

l'ordonnance de renvoi¹⁴, une «*portée identique*» au concept d'abus de droit élaboré par la Cour de justice, mais a un fondement juridique différent, étant basé sur le principe, énoncé à l'article 53 de la constitution italienne, selon lequel tout contribuable est tenu au paiement de l'impôt en proportion de sa capacité contributive¹⁵.

16. Enfin, cette même Corte di cassazione précise que, dans les deux hypothèses (taxes harmonisées et taxes non harmonisées) d'opérations «*dépourvues de raisons économiques déterminantes autres que l'économie d'impôt*», le principe d'interdiction de l'abus de droit «*doit être appliqué d'office, même sans sollicitations spécifiques des parties*», ce que la Corte di cassazione entendrait faire dans la procédure *a quo*¹⁶ si la disposition établie par le décret-loi n° 40/2010 relative à l'extinction automatique des procédures en cassation ne s'y opposait pas.

III. EXAMEN DES QUESTIONS D'INTERPRÉTATION POSÉES PAR LA CORTE DI CASSAZIONE ITALIENNE

A. OBJET DES QUESTIONS POSÉES PAR LA CORTE DI CASSAZIONE

17. À la lumière de toutes les considérations exposées ci-dessus, la Commission estime que la Corte di cassazione italienne a demandé en substance à la Cour de justice de clarifier:
- a) si une obligation, pour les États membres, d'interdire et de poursuivre les abus de droit dans le domaine des taxes non harmonisées (impôts sur le revenu) peut être déduite des principes généraux de l'ordre juridique de l'Union, et en particulier des principes généraux en matière de marché intérieur. En effet, c'est seulement dans le cas d'une réponse affirmative à cette première question fondamentale que se poserait logiquement, d'une part, le problème de l'applicabilité de la jurisprudence Halifax au domaine des impôts directs et, d'autre part, le problème de la compatibilité avec cette obligation éventuelle, de l'article 3, paragraphe 2 *bis*, du décret-loi n° 40/2010 et de l'extinction automatique des procédures fiscales en cassation prévue par cet article (questions n° 1, 2 et 3 formulées dans l'ordonnance de renvoi);

¹⁴ Voir le point 5.1 de l'ordonnance de renvoi.

¹⁵ «*Tout citoyen est tenu de financer les dépenses publiques en proportion de sa capacité contributive*».

¹⁶ Voir le point 5.2 précité de l'ordonnance de renvoi.

b) si les règles du traité en matière d'aides d'État font obstacle, de quelque manière que ce soit, à l'introduction par le législateur italien de ladite disposition relative à l'extinction automatique des procédures en cassation, à la demande du contribuable et moyennant paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige (question n° 4);

c) si l'article 267, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et le «*principe d'effectivité du droit communautaire*» font obstacle à l'introduction de la «*règle de procédure extraordinaire*» plusieurs fois mentionnée et ayant pour objet l'extinction automatique des procédures en cassation, étant donné que la Corte di cassazione se trouve être, en Italie, la juridiction intervenant en dernier ressort, à qui incombe l'obligation de déférer des questions préjudicielles à la Cour de justice en cas de problèmes d'interprétation du droit de l'Union.

18. La Commission éprouve des difficultés à faire entrer «*in limine litis*» les faits de l'affaire au principal dans le champ d'application des quatre libertés du traité. D'une part, il est évident que le transfert du paquet de contrôle des actions d'une société établie dans un État membre à une société établie dans un autre État membre constitue un cas d'exercice du droit d'établissement prévu à l'article 49 TFUE. Dans le cas d'espèce, nous sommes toutefois en présence d'une cession de l'usufruit sur un paquet de contrôle d'actions d'une société italienne (3M Italia), réalisée par une société américaine (Minnesota Mining, tout d'abord, et Shearson Lehman, ensuite) en faveur d'une société italienne (Olivetti). Si c'est le cas, les règles du traité en matière de droit d'établissement ne s'appliquent pas, par disposition expresse du traité et du fait de la jurisprudence constante de la Cour, aux sociétés établies dans des pays tiers¹⁷.
19. Si, en revanche, comme il peut être déduit également de la présentation des faits de l'affaire au principal dans l'ordonnance de renvoi, l'affaire qui importe en premier lieu concerne la distribution des dividendes et le régime d'imposition y afférent, l'article 63 TFUE serait probablement applicable dans la mesure où la liberté de circulation des capitaux s'applique également aux mouvements de capitaux qui ont lieu entre États membres et pays tiers. Plus spécifiquement, ce même article 63 TFUE interdit les restrictions établies par les États membres aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers. A cet égard, la Commission peine quelque peu à identifier la restriction illégitime (hypothétique), établie par l'État italien et ayant pour effet de faire obstacle aux cessions d'actions ou aux distributions de dividendes entre les deux sociétés

¹⁷ Arrêt du 13 mars 2007 dans l'affaire C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rec. p. I-2107.

américaines et les deux sociétés italiennes qui sont impliquées dans l'affaire au principal. En effet, nul ne peut sérieusement prétendre que l'application, confirmée par les juridictions de première d'instance et d'appel, d'une retenue à titre d'acompte de 10 % au lieu d'une retenue à titre d'impôt de 32,4 % constitue une entrave à la libre circulation des capitaux. À l'évidence, le problème est donc tout autre.

B. EXAMEN DES QUESTIONS N° 1, 2 ET 3

B. a) *Jurisprudence de la Cour de justice en matière d'abus de droit*

20. Il ne fait aucun doute que le principe d'interdiction de l'abus de droit doit être désormais considéré comme un «*principe général de droit communautaire*», comme l'affirme l'avocat général Poiars Maduro dans ses conclusions relatives à l'affaire Halifax¹⁸ précitée et comme l'a confirmé la Cour dans l'arrêt Kofoed¹⁹ en termes très clairs, car très généraux:

«Les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit communautaire. L'application de celles-ci ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives, c'est-à-dire des opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire».

C'est donc sur la base de cette prémisse que la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit a pu s'étendre aux secteurs les plus divers du droit de l'Union, des professions libérales au droit des sociétés en passant par le secteur des restrictions à l'exportation des produits agricoles, le régime de soutien aux revenus des agriculteurs, la législation sur les droits de douane et le vaste secteur de la fiscalité.

Aux fins de la présente affaire, la Commission se concentrera sur la jurisprudence que la Cour a développée en rapport avec le concept d'abus de droit dans le domaine fiscal.

21. Dans le cadre du droit fiscal, il est possible de différencier trois groupes d'arrêts de la Cour de justice, le premier ayant pour objet l'interprétation des règles régissant le système harmonisé de la TVA²⁰, le deuxième concernant les dispositions de lutte contre l'évasion fiscale des directives de l'Union relatives à certains aspects de l'imposition des

¹⁸ Conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-254/02, point 69.

¹⁹ Arrêt du 5 juillet 2007 dans l'affaire C-321/05, Kofoed, point 38.

²⁰ Anciennement, sixième directive TVA 77/388/CEE du Conseil et, depuis le 1^{er} janvier 2007, directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

sociétés, et le troisième ayant pour objet les dispositions nationales de lutte contre l'évasion fiscale dans le domaine de la fiscalité directe. L'«*acquis*» de la jurisprudence de la Cour dans les trois sous-secteurs précités de la fiscalité de l'Union peut être résumé comme suit:

B. a) 1. Jurisprudence de la Cour dans le domaine de la TVA

22. Dans le domaine du régime harmonisé de la TVA, la décision la plus importante de la Cour est assurément l'arrêt Halifax²¹ précité, confirmé et précisé ultérieurement par les arrêts Part Service²² et Ampliscientifica²³. Avec cette série de décisions, la Cour a élaboré sa propre définition du concept de pratiques abusives, concept qui se concrétise en présence des deux conditions suivantes:

1) les opérations imposables en question doivent avoir *«pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions»* (de la sixième directive TVA) et ce même en présence d'un *«respect formel»* des prescriptions de la directive elle-même ainsi que de la législation nationale de transposition;

2) ensuite, *«il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal. [L]'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux»*²⁴. Dans l'arrêt Part Service, la Cour a ensuite précisé qu'afin de décider si l'obtention de l'avantage fiscal constitue le *«but essentiel»* des opérations imposables en question, la juridiction nationale peut ne pas tenir compte l'existence éventuelle et simultanée d'autres *«objectifs économiques»* marginaux et secondaires poursuivis par l'assujetti et relatifs, par exemple, à la commercialisation des biens et services faisant l'objet de l'activité de l'entrepreneur ou à l'organisation de celle-ci²⁵.

23. La Commission rappelle que le point de départ, même implicite, du raisonnement de la Cour est la constatation que la directive TVA ne contient pas de règle générale relative à l'interdiction de l'abus de droit. C'est la raison pour laquelle la Cour a dû faire preuve – une fois encore – d'une grande créativité en élaborant les deux conditions précitées qui

²¹ Arrêt C-255/02, auquel s'ajoutent les arrêts rendus le même jour, le 21 février 2006, dans les affaires C-223/03, University of Huddersfield, et C-419/02, BUPA Hospitals.

²² Arrêt du 21 février 2008 dans l'affaire C-425/06, Rec. p. I-0897.

²³ Arrêt du 22 mai 2008 dans l'affaire C-162/07, Rec. p. I-4019.

²⁴ Arrêt Halifax, points 74 et 75.

²⁵ Arrêt Part Service, point 62.

permettent de détecter, dans le cadre de la TVA, un comportement abusif de l'assujetti. La Commission n'a toutefois pas l'impression que, dans ces arrêts, la Cour ait explicitement pris position²⁶ sur la question cruciale qui se pose «*en amont*» de la détection de pratiques abusives, c'est-à-dire la question relative à l'existence d'une obligation des États membres d'identifier ou de redéfinir ces «*[...] opérations impliquées dans une pratique abusive [...] de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive*»²⁷.

24. La Commission estime qu'une telle obligation peut être déduite non pas des arrêts Halifax et Part Service, mais bien de l'arrêt rendu dans l'affaire C-132/06, Commission/Italie, ayant pour objet une amnistie fiscale de TVA qui consistait en une «*renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours d'une série de périodes d'imposition*»²⁸. Aux points 37 et 38 dudit arrêt, la Cour, reprenant intégralement les conclusions de l'avocat général E. Sharpston²⁹, a affirmé en effet que, même en l'absence d'une obligation formulée expressément dans la sixième directive TVA:

«Il découle des articles 2 et 22 de la sixième directive, ainsi que de l'article 10 CE, que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire. À cet égard, les États membres sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû.

Dans le cadre du système commun de TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis [...]»³⁰.

25. De cette obligation générale de vérification des déclarations TVA des assujettis et de perception intégrale de la taxe elle-même, obligation qui trouve son fondement dans les articles 2 et 22 de la sixième directive TVA et dans l'article 10 de l'ancien traité CE, la Commission déduit une obligation, plus spécifique et limitée, imposée aux États membres par les mêmes dispositions juridiques de l'Union, de poursuivre les cas de comportements abusifs des assujettis à la TVA et de rectifier les opérations imposables

²⁶ Aux points 94 à 98 de l'arrêt Halifax ayant pour objet la redéfinition des opérations imposables déclarées abusives, la Cour alterne, en faisant référence à l'administration nationale des finances, le verbe «*doit*» et le verbe «*a le droit (de)*».

²⁷ Arrêt Halifax, point 94.

²⁸ Arrêt du 17 juillet 2008 dans l'affaire C-132/06, Rec. p. I-5457, dispositif.

²⁹ Conclusions de l'avocat général Sharpston dans l'affaire C-132/06, point 39.

³⁰ Arrêt dans l'affaire C-132/06, points 37 et 38. Soulignement ajouté.

abusives à la suite des vérifications effectuées par l'administration des finances. Cette obligation de vérification des opérations imposables abusives peut, selon la Commission, être étendue aux taxes harmonisées au niveau de l'Union autres que la TVA, telles que les accises par exemple, pour les mêmes raisons (neutralité fiscale et élimination des distorsions de concurrence) que celles énoncées par la Cour aux points 44 et 45 de l'arrêt C-132/06 précité.

B. a) 2. Jurisprudence de la Cour en matière de directives sur l'imposition des sociétés

26. Trois directives concernent l'imposition des sociétés et en harmonisent certains aspects. Il s'agit précisément de la directive 90/434/CEE³¹ concernant le régime fiscal applicable aux fusions de sociétés d'États membres différents, la directive 90/435/CEE³² relative au régime fiscal applicable aux paiements de dividendes entre des sociétés associées d'États membres différents et la directive 2003/49/CE³³ concernant le régime fiscal applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Chacune de ces directives prévoit des exonérations obligatoires des impôts directs qui s'appliquent normalement à ces catégories d'opérations et, dans les trois directives, le législateur de l'Union a inséré des dispositions spécifiques destinées à permettre aux États membres de prévenir et/ou de poursuivre les abus. Il s'agit de l'article 11, paragraphe 1, point a), de la directive 90/434/CEE³⁴ sur les fusions, de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE³⁵ sur les sociétés mères et filiales et les dividendes et de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE sur les intérêts et redevances³⁶. Le fait que le législateur ait prévu des normes destinées à prévenir les abus a grandement facilité le travail de la Cour, qui a ainsi pu développer sa propre jurisprudence interprétative en partant de prescriptions législatives explicites, en particulier l'article 11 de la directive 90/434/CEE sur les fusions. La Cour s'est

³¹ Directive du Conseil du 23 juillet 1990, JO L 225, p. 1.

³² Directive du Conseil du 23 juillet 1990, JO L 225, p. 6.

³³ Directive du Conseil du 3 juin 2003, JO L 157, p. 49.

³⁴ «Un État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des titres II, III et IV ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions:
a) a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales; le fait qu'une des opérations visées à l'article 1^{er} n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.»

³⁵ «La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus.»

³⁶ «1. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus.
2. Les États membres peuvent, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci.»

prononcée quatre fois sur l'interprétation de cette dernière disposition, respectivement dans les arrêts Leur-Bloem³⁷, Kofoed³⁸, A.T.³⁹ et Zwijnenburg⁴⁰.

27. Dans ces arrêts, la Cour a pu préciser la signification et la portée de l'article 11 de la directive 90/434/CEE et du concept d'abus. En particulier, la Cour a expliqué que l'article 11 en question *«reflète le principe général du droit communautaire selon lequel l'abus de droit est prohibé»* et que *«l'application [des dispositions du droit communautaire] ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives, c'est-à-dire des opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire»*⁴¹.
28. La Cour a ensuite précisé que *«[p]our vérifier si l'opération envisagée a un tel objectif [la fraude ou l'évasion fiscale], les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder, au cas par cas, à un examen global de celle-ci. En effet, ce n'est qu'à titre exceptionnel et dans des cas particuliers que les États membres peuvent, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions de cette directive ou en retirer le bénéfice»*⁴².
29. Il est évident que, concernant ce cas particulier, les États membres disposent d'une simple faculté de vérifier les opérations qui *«ne sont pas effectuées pour des motifs économiques valables»* afin de refuser ou de révoquer l'exonération (obligatoire) d'impôt prévue par la directive 90/434/CEE. L'arrêt dans l'affaire C-352/08, Zwijnenburg, évoque en effet, au point 42, la *«faculté prévue à l'article 11, paragraphe 1, de ladite directive»*. La Commission rappelle à cet égard que cette faculté fait néanmoins l'objet de limites précises. À ce propos, la Commission reprend intégralement les considérations exprimées par l'avocat général J. Kokott dans ses conclusions relatives à l'affaire Zwijnenburg précitée, selon lesquelles *«l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/34 détermine de manière exhaustive les conditions auxquelles les avantages fiscaux de ladite directive peuvent être refusés en cas d'abus. Si l'on admettait en plus de faire jouer directement un principe juridique général au contenu nettement moins clair et précis, cela risquerait de nuire à l'objectif d'harmonisation poursuivi par la*

³⁷ Arrêt du 17 juillet 1997 dans l'affaire C-28/95, Rec. p. I-4161.

³⁸ Arrêt du 5 juillet 2007 dans l'affaire C-321/05.

³⁹ Arrêt du 11 décembre 2008 dans l'affaire C-285/07.

⁴⁰ Arrêt du 20 mai 2010 dans l'affaire C-352/08.

⁴¹ Arrêt Kofoed, précité, point 38.

⁴² Arrêt Zwijnenburg, précité, points 44 et 45, qui font référence à leur tour aux arrêts Leur-Bloem et Kofoed.

directive 90/434 et compromettrait la sécurité juridique qu'elle vise à garantir dans la restructuration de sociétés de capitaux⁴³.»

B. a) 3. Jurisprudence de la Cour en matière de taxes non harmonisées (impôts sur les revenus des sociétés)

30. Dans le cadre des taxes non harmonisées, et en particulier de l'imposition des revenus des sociétés, la Commission remarque que la Cour a été appelée à se prononcer sur l'interprétation du concept d'abus de droit dans au moins quatre affaires: l'affaire Cadbury Schweppes⁴⁴, l'affaire Test Claimants⁴⁵, l'affaire Jobra⁴⁶ et l'affaire Glaxo Wellcome⁴⁷. Pour bien comprendre le contexte dans lequel s'inscrivent ces arrêts de la Cour, il convient de rappeler qu'il faut entendre par taxes non harmonisées, dans le jargon des fiscalistes européens, les taxes réglementées exclusivement ou majoritairement par la législation des États membres, tant au niveau de leur substance (éléments constitutifs de la taxe) qu'au niveau de leurs procédures administratives (procédures de vérification et de perception) et judiciaires (contentieux fiscal).
31. Face à ces législations fiscales purement nationales, le droit de l'Union, et en particulier les règles du traité, ont l'effet de limites négatives à la compétence exclusive du législateur national, en d'autres termes constituent des interdictions que le législateur national ne peut transgresser. C'est là le principe que la Cour tient à rappeler systématiquement dans tous ses arrêts relatifs à des impôts directs, qui représentent les principaux impôts non harmonisés: *«en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire»⁴⁸*. Il semble donc logique que, dans le cadre de l'exercice de sa compétence primaire en matière de réglementation de la fiscalité directe, il incombe à chaque législateur national d'introduire dans sa propre législation fiscale, si et dans la mesure où il le juge opportun, des règles ayant pour objet 1) la définition des opérations abusives, 2) la requalification des opérations abusives, 3) l'imposition des opérations abusives et 4) les éventuelles sanctions et intérêts que le contribuable reconnu responsable du comportement abusif est tenu de payer.

⁴³ Conclusions de l'avocat général dans l'affaire C-352/08, point 62.

⁴⁴ Arrêt du 12 septembre 2006 dans l'affaire C-196/04, Rec. p. I-7995.

⁴⁵ Arrêt du 13 mars 2001 dans l'affaire C-524/04, Rec. p. I-2107.

⁴⁶ Arrêt du 4 décembre 2008 dans l'affaire C-330/07, Rec. p. I-9099.

⁴⁷ Arrêt du 17 septembre 2009 dans l'affaire C-182/08, Rec. p. I-8591.

⁴⁸ Parmi d'autres, l'arrêt dans l'affaire C-182/08, Glaxo Wellcome, précitée, point 34 et la jurisprudence y citée.

32. Toutefois, même les règles visant à lutter contre les abus qui sont purement nationales et qui sont établies par les lois nationales régissant les impôts directs sont soumises à des limites négatives constituées d'interdictions de toute restriction des quatre libertés fondamentales du traité. C'est donc en rapport avec ces interdictions de restreindre les libertés fondamentales de circulation que s'est développée la jurisprudence de la Cour en matière d'impôts directs, en général, et de prescriptions de droit national, en particulier, destinées à lutter contre les comportements, les constructions contractuelles, les actes de droit des sociétés et les autres opérations en général dont le seul objectif, véritable ou - plus souvent - présumé, est le non-paiement de l'impôt.
33. Cette constatation dérive d'une simple lecture des quatre arrêts susmentionnés, qui ont tous pour objet des règles de droit purement national qui prévoient respectivement: 1) l'incorporation, dans la base imposable de la société mère établie au Royaume-Uni, des bénéfices réalisés par les sociétés étrangères contrôlées (SEC) ayant leur siège dans un autre État appliquant un niveau d'imposition inférieur⁴⁹; 2) la requalification en bénéfices distribués, des intérêts versés par une société résidant au Royaume-Uni à une société mère située dans un autre État membre⁵⁰; 3) la réduction d'impôt, prévue par la loi autrichienne sur l'imposition des bénéfices, pour les investissements dans des biens d'entreprise, exclue pour les véhicules donnés en leasing dans d'autres États membres⁵¹; 4) la base imposable d'une société résidant en Allemagne, en cas d'achat de parts d'une autre société résidente par un porteur de parts non résident⁵².
34. Dans ces quatre cas, les sociétés requérantes dans les procédures *a quo* ont invoqué une liberté fondamentale du traité⁵³ afin de s'opposer à l'application de la disposition nationale attaquée. Selon une suite logique bien développée dans une jurisprudence constante, la Cour a qualifié les règles nationales contestées de restrictions à la liberté fondamentale de circulation et a ensuite examiné si ces restrictions pouvaient être justifiées par les habituelles *«raisons impérieuses d'intérêt général»*, invoquées par les gouvernements des États membres qui sont intervenus dans le cadre des différentes procédures. C'est ensuite aux fins de l'application du principe de proportionnalité aux restrictions constituées par les différentes règles nationales contre l'évasion fiscale que la Cour a évalué si l'objectif, reconnu légitime en soi, de *«prévention des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est l'obtention*

⁴⁹ Arrêt dans l'affaire C-196/04, Cadbury Schweppes, point 7.

⁵⁰ Arrêt dans l'affaire C-524/04, Test Claimants, points 4 et 5.

⁵¹ Arrêt dans l'affaire C-330/07, Jobra, point 3.

⁵² Arrêt dans l'affaire C-182/08, Glaxo Wellcome, point 11.

⁵³ Droit d'établissement (Cadbury Schweppes et Test Claimants), libre prestation de services (Jobra) et libre circulation des capitaux (Glaxo Wellcome).

d'un avantage fiscal»⁵⁴ pouvait justifier, et jusqu'à quel point, les restrictions établies par le droit national à une liberté fondamentale garantie par le traité.

35. Sans entrer ici dans les détails, qui ne sont pas pertinents aux fins de la résolution de la présente affaire, de l'argumentation très intéressante de la Cour concernant le concept d'abus dans les quatre arrêts précités (confirmant et précisant, par exemple, l'interdiction de «*présomptions générales de l'existence de pratiques abusives*»⁵⁵), la Commission observe que dans ces quatre arrêts, la Cour s'est prononcée sur l'interprétation des articles 43, 49 et 56 du traité CE respectivement, par rapport à des dispositions expresses et spécifiques de chaque législation nationale. C'est ainsi que la Cour a déclaré en substance que les règles du traité en matière respectivement de liberté d'établissement, de libre prestation des services et de libre circulation des capitaux s'opposent à l'application des règles de droit national susmentionnées contre l'évasion fiscale, sauf lorsque ces règles restrictives sont appliquées par les administrations financières ou par les juridictions fiscales des États membres à des «*montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique et créés uniquement dans le but de bénéficier indûment d'un avantage fiscal*»⁵⁶ ou à des «*montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû*»⁵⁷.

B. b) Réponse aux trois premières questions de la juridiction nationale

36. La Commission conclut de toutes les considérations exposées ci-avant qu'il n'existe pas, dans le droit de l'Union, de principe général duquel découlerait une obligation pour les États membres d'interdire et de poursuivre les comportements abusifs des contribuables dans le secteur des impôts directs non harmonisés. Les législateurs nationaux sont donc les seuls compétents pour introduire dans leurs réglementations fiscales des règles, tant générales que spécifiques, ayant pour objet la requalification de certaines opérations économiques comme étant des «*montages purement artificiels*» et abusifs en tant que tels, peu importe que ces opérations soient de nature interne ou transfrontalière.

Plus précisément encore, le droit de l'Union, et en particulier la jurisprudence de la Cour en matière d'abus de droit dans le domaine des impôts harmonisés telles que la TVA⁵⁸,

⁵⁴ Arrêt Glaxo Wellcome, précité, point 92.

⁵⁵ Arrêt dans l'affaire Jobra, point 35, arrêt dans l'affaire Glaxo Wellcome, point 96.

⁵⁶ Arrêt dans l'affaire Glaxo Wellcome, point 102; conclusion analogue dans l'arrêt Test Claimants, point 92, et dans l'arrêt Jobra, point 41.

⁵⁷ Arrêt Cadbury Schweppes, point 75.

⁵⁸ Arrêt dans l'affaire C-255/02, Halifax, et les autres arrêts ultérieurs, déjà cités dans les présentes observations.

ne peuvent suppléer l'absence, dans le droit national, d'une disposition générale ayant pour objet la prévention et la répression de comportements adoptés par les contribuables dans le seul but d'éviter l'impôt dû.

37. Si la législation fiscale italienne ne contient aucune disposition générale contre l'évasion fiscale, la jurisprudence extrêmement ouverte de la Cour de justice, dans laquelle cette dernière s'est déclarée compétente pour l'interprétation des dispositions et des principes généraux de droit communautaire dans les cas où *«le droit national d'un État membre renvoie au contenu de cette disposition [de droit communautaire] pour déterminer les règles applicables à une situation purement interne à cet État»*⁵⁹, devient inapplicable. Dans le cas d'espèce, la Commission observe que les conditions existantes dans l'affaire Leur-Bloem ne sont pas réunies étant donné qu'il n'existe pas, dans la législation fiscale italienne, de disposition qui renvoie, pour définir le concept d'opération abusive, à l'article 11 de la directive sur les fusions (90/434/CE) ou à la jurisprudence Halifax de la Cour de justice en matière de comportements abusifs des assujettis à la TVA. Le droit italien contient une série d'arrêts (cités dans l'ordonnance de renvoi) de la Corte di cassazione, dont il ressort que cette juridiction suprême a développé, dans le secteur des impôts directs (non harmonisés), une jurisprudence sur les comportements abusifs, parallèle à celle développée par la Cour de justice dans le secteur de la TVA harmonisée. Toutefois, en l'absence d'une référence, établie par une disposition législative italienne, à la législation et/ou à la jurisprudence⁶⁰ fiscale de l'Union, les deux jurisprudences – celle de la Cour de justice et celle de la Corte di cassazione italienne – sont précisément destinées à se développer en parallèle.
38. Cette conclusion de la Commission est confirmée également par la résolution récente du Conseil du 8 juin 2010⁶¹ ayant pour objet la coordination, au niveau de l'Union européenne, de deux catégories spécifiques de règles nationales de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe, et plus précisément les *«règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et à la sous-capitalisation»*. Au huitième point de la motivation de sa résolution, le Conseil souligne que:

«les principes directeurs sont un engagement politique, dont la mise en œuvre doit faire l'objet d'une décision de chacun des États membres, et n'affectent donc pas les droits ou les obligations des États membres ni les compétences respectives des

⁵⁹ Arrêt dans l'affaire C-28/95, Leur-Bloem, précité, point 25.

⁶⁰ Pour un renvoi à la jurisprudence de la Cour établi par une règle législative italienne, voir l'article 1^{er}, paragraphe 4, de la loi italienne n° 287/1990 sur la protection de la concurrence: *«L'interprétation des dispositions contenues dans le présent titre est effectuée sur la base des principes du droit de la Communauté européenne en matière de réglementation de la concurrence.»*

⁶¹ Publiée au JO UE C 156, p. 1.

États membres et de l'Union telles qu'elles découlent du traité et, en particulier, n'imposent pas aux États membres qui ne disposent pas du type de règles visées dans la présente résolution d'en instaurer».

La Commission rappelle que cette résolution du Conseil du 8 juin 2010 fait suite à une communication de la Commission du 10 décembre 2007⁶² concernant plus généralement «l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe – au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers»; communication qui suppose la compétence primaire des législateurs nationaux pour l'adoption de mesures contre les abus ou de nature générale ou ayant pour objet des mécanismes spécifiques visant à éluder l'impôt⁶³, toujours dans le respect de la libre circulation fondamentale et du principe de proportionnalité⁶⁴.

39. Il découle de la constatation de l'absence, dans le droit de l'Union, d'un principe général imposant aux États membres une obligation juridique d'interdire et de poursuivre les comportements abusifs dans le secteur des impôts non harmonisés⁶⁵, la non-incompatibilité avec le droit de l'Union de la procédure d'extinction automatique des procédures en cassation, prévue à l'article 3, paragraphe 2 *bis*, du décret-loi n° 40/2010, lorsqu'elle est appliquée, comme en l'espèce, à une procédure relative à l'impôt non harmonisé sur les revenus des sociétés. La seule raison qui pourrait mettre en doute la compatibilité avec le droit de l'Union de cette forme d'amnistie fiscale consistant en l'extinction automatique des procédures en cassation serait son caractère discriminatoire sur la base de la nationalité, si la règle législative italienne prévoyait une inégalité de traitement entre les contribuables nationaux et les contribuables d'autres États membres ou entre des opérations imposables purement internes et des opérations imposables transfrontalières (voir également la première partie de la question n° 4 dans l'ordonnance de renvoi).
40. En effet, c'est à cause d'une discrimination similaire basée sur la nationalité – dans ce cas, il était question de la «nationalité» des titres d'État dont l'achat permettait au contribuable «repenti» de bénéficier du taux de sanction réduit de 2,5 % au lieu du taux ordinaire de 5 % – que la Commission a saisi la Cour d'un recours contre le Portugal⁶⁶ pour violation de l'article 63 TFUE (libre circulation des capitaux). Il ne ressort toutefois

⁶² Document COM(2007) 785 final.

⁶³ Communication précitée, point 1, «Introduction».

⁶⁴ Communication précitée, point 2 «Définitions et principes fondamentaux issus de la jurisprudence de la Cour de justice européenne»

⁶⁵ Obligation qui, d'après la Commission, ne peut pas non plus être déduite du principe de «coopération loyale» entre l'Union et les États membres, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne (TUE), comme semble néanmoins le penser la Corte di cassazione italienne.

⁶⁶ Affaire C-20/09, en cours.

pas de l'ordonnance de renvoi de la Corte di cassazione italienne que la disposition législative réglementant l'extinction automatique des procédures en cassation ait introduit une quelconque inégalité de traitement entre des sociétés ou des opérations imposables (distributions de dividendes) purement nationales ou de différents États membres. La Commission n'entend pas du tout affirmer par là que le régime italien d'imposition des dividendes dont il est question dans l'affaire au principal est conforme à l'interdiction de restrictions discriminatoires à la libre circulation des capitaux. Ce régime d'imposition ne fait tout simplement pas l'objet de la présente affaire.

41. En conclusion, la Commission propose à la Cour de répondre comme suit aux trois premières questions de la Corte di cassazione italienne, telles qu'elles sont formulées et réunies ci-avant:

«Le droit de l'Union ne comporte aucune obligation juridique pour les États membres d'interdire et de poursuivre, sur la base de dispositions législatives ou de la jurisprudence, des abus de droit commis par les contribuables dans le secteur des impôts non harmonisés telles que les impôts directs.

Par conséquent, le droit de l'Union ne s'oppose pas à adoption, dans le secteur des impôts non harmonisés, de mesures nationales extraordinaires de règlement des litiges fiscaux telles que l'extinction automatique des procédures en cassation à la suite du paiement, par le contribuable, d'un montant calculé en pourcentage de la valeur du litige.»

C. EXAMEN DE LA QUESTION N° 4 CONCERNANT LES RÈGLES DU TRAITÉ EN MATIÈRE D'AIDES D'ÉTAT

42. Le principe de non-discrimination, évoqué également dans la question n° 4, a déjà été abordé dans la réponse aux trois premières questions. Les considérations ci-après concerneront uniquement les règles du traité en matière d'aides d'État.
43. Selon la jurisprudence constante, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, les conditions suivantes doivent être réunies pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou effectuée au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence⁶⁷. Il

⁶⁷ Voir en particulier l'arrêt du 24 juillet 2003 dans l'affaire C-280/00, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. p. I-7747, point 75, et l'arrêt du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser, Rec. p. I-1627, point 27.

semble opportun de fournir à la juridiction nationale des indications concernant chacun de ces éléments.

44. La première condition semble être remplie. La disposition qui prévoit le règlement des litiges est évidemment imputable à l'État et implique, au moins dans certains cas, un sacrifice de ressources d'État, dans la mesure où l'État renonce automatiquement à la créance fiscale, sans aucune considération pour l'issue probable du litige, contre paiement d'un montant égal à seulement 5 % de la valeur du litige. Il semble même évident qu'il y a eu sacrifice également en termes généraux si, comme il semble très probable, l'administration des finances, ayant succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, réussit à récupérer en moyenne plus de 5 % des sommes litigieuses dans les cas où elle décide d'introduire un recours en cassation.
45. Selon la Commission, il ne fait aucun doute que la mesure qui fait l'objet de l'affaire au principal satisfait également aux deuxième et quatrième conditions. En effet, d'une part, lorsqu'une aide financière accordée par un État ou au moyen de ressources d'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide⁶⁸. La mesure attaquée s'applique à des entreprises actives dans de nombreux secteurs, nombre desquels sont ouverts à la concurrence d'entreprises de différents États membres, et a donc une incidence sur les échanges entre États membres.
46. D'autre part, selon une jurisprudence constante, les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales, faussent en principe les conditions de concurrence⁶⁹. La mesure de règlement des litiges fiscaux réduit, au moins dans certains cas, le montant que les entreprises bénéficiaires auraient autrement dû verser au fisc et risque donc de fausser la concurrence.
47. Il est donc nécessaire d'examiner la troisième condition, relative à l'existence d'un avantage spécifique ou sélectif. Il semble indubitable qu'un avantage existe, du moins dans certains cas et vraisemblablement aussi au niveau global, pour les motifs déjà exposés concernant l'utilisation de ressources d'État. Concernant le caractère sélectif, il ressort de la pratique de la Commission et de la jurisprudence du Tribunal qu'elle peut

⁶⁸ Voir l'arrêt du 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79, Philip Morris Holland/Commission, Rec. p. 2671, point 11; l'arrêt du 21 mars 1991 dans l'affaire C-303/88, Italie/Commission, Recueil p. I-1433, point 17; et l'arrêt du 19 septembre 2000 dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, Recueil p. I-6857, point 33.

⁶⁹ Voir à cet égard l'arrêt du 14 février 1990 dans l'affaire C-301/87, France/Commission, dite affaire «Boussac Saint Frères», Rec. p. I-307; l'arrêt du 6 novembre 1990 dans l'affaire C-86/89, Italie/Commission, Rec. p. I-3891; et l'arrêt dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, précitée, point 30.

résulter de la brève ou très brève période d'application de la mesure⁷⁰, qui réduit considérablement l'éventail des bénéficiaires et, dans certains cas, le limite à une entreprise, ou à quelques entreprises déjà connues ou identifiables. Toutefois, les mesures d'amnistie ou les mesures similaires à une amnistie, comme celle qui fait l'objet du litige devant la juridiction nationale, ont généralement un caractère exceptionnel et une durée d'application limitée dans le temps puisqu'elles encouragent les contribuables à se mettre en conformité et préparent à une intensification des contrôles. Par conséquent, le caractère temporaire semble se justifier, pour ce type de mesures en particulier, par la nature ou la logique du système d'imposition dans lequel ces mesures s'inscrivent⁷¹ et ne constitue pas un motif suffisant pour qualifier la mesure d'aide d'État, étant entendu qu'il ne pourra s'agir d'une mesure générale que si elle est effectivement ouverte à toutes les entreprises actives sur le territoire national.

48. Au point 5.9 de l'ordonnance de renvoi, la juridiction *a quo* propose toutefois qu'une distinction soit faite entre les amnisties «*efficaces*» ou «*physiologiques*» et d'autres mesures de clémence qui n'ont pas pour effet d'améliorer le système de perception des taxes, mais qui impliquent la renonciation à la créance fiscale sans contrepartie adaptée et sans objectif d'efficacité accrue, et qui donc bénéficient seulement à un nombre limité de bénéficiaires. Il faut rappeler à cet égard les considérations formulées par l'avocat général Sharpston et approuvées pour l'essentiel par la Cour dans l'affaire Commission/Italie relative à l'amnistie fiscale en matière de TVA⁷². La Corte di cassazione estime que la mesure attaquée consiste en la simple renonciation à l'application de l'impôt ou à l'établissement des revenus ou des opérations imposables en échange du paiement d'un montant extrêmement réduit voire dérisoire et ne peut donc pas être justifiée par la nature ou la structure générale du système d'imposition. Ces considérations pourraient effectivement avoir leur importance pour établir si la mesure

⁷⁰ Voir la décision 92/389/CEE de la Commission, du 25 juillet 1990, relative aux aides d'État prévues par les décrets-lois n° 174 du 15 mai 1989 et n° 254 du 13 juillet 1989, ainsi que par le projet de loi n° 4230 portant régularisation des effets produits par les décrets-lois susmentionnés (JO L 207 du 23.7.1992, p. 47), la décision 2004/800/CE de la Commission du 30 mars 2004 concernant le régime d'aides d'État mis à exécution par l'Italie concernant des dispositions urgentes en matière d'emploi (JO L 352 du 27.11.2004, p. 10), et la décision 2006/261/CE du 16 mars 2005 concernant le régime d'aides mis à exécution par l'Italie en faveur de sociétés récemment cotées en bourse (JO L 94 du 1.4.2006, p. 42). Voir également, en rapport avec la deuxième de ces décisions, l'arrêt du Tribunal du 12 septembre 2007 dans les affaires T-239/04 et T-323/04, Italie et Brandt Italia/Commission, Rec. p. II-3265, point 66, et en rapport avec la troisième de ces décisions, l'arrêt du Tribunal du 4 septembre 2009 dans l'affaire T-211/05, Commission/Italie, non encore publié au Recueil, point 120.

⁷¹ Voir, entre autres, l'arrêt du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, Rec. p. I-7115, point 52 et l'arrêt du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06, British Aggregates Association/Commission, Rec. p. I-10505, point 83.

⁷² Voir respectivement les conclusions de l'avocat général Sharpston, points 74 à 78, et l'arrêt du 17 juillet 2008 dans l'affaire C-132/06, Commission/Italie, Rec. p. I-5457, points 42 à 52.

est justifiée par la nature et la structure générale du système d'impôt ou si, en revanche, elle a pour effet de garantir des avantages sélectifs à certains bénéficiaires.

49. C'est également dans ce sens que va une décision de 2001⁷³, dans laquelle la Commission, s'agissant d'une mesure d'amnistie fiscale et de sécurité sociale visant la régularisation de l'économie souterraine, ne s'est pas contentée de constater que cette mesure pouvait être appliquée à toutes les entreprises de tous les secteurs de l'État membre et ne semblait pas favoriser certaines entreprises ou certaines productions identifiées au préalable. Dans la décision, la Commission a également noté que la mesure en question était accompagnée d'une réforme structurelle des contrôles fiscaux et constituait un ensemble intégré d'interventions nécessaires afin de garantir la réalisation des objectifs fixés, que les avantages offerts auraient dû convaincre les entreprises de se convertir à la culture de la légalité et que l'engagement des autorités à ne pas réappliquer la mesure à l'avenir en augmentait l'efficacité.
50. En conclusion, si une mesure d'amnistie ou similaire à une amnistie ne s'avère pas sélective pour la seule raison que son application est limitée dans le temps, il ne peut être exclu que la mesure de règlement des litiges, qui fait l'objet de la procédure au principal, présente des caractéristiques particulières, telles que l'application à un cercle prédéterminé de bénéficiaires et la renonciation généralisée de l'État aux litiges en cours contre paiement d'un montant réduit, qui permettent de la rendre sélective et d'exclure qu'elle soit justifiée par la nature et la logique du système d'imposition. Il semble donc opportun, sur ce point, de laisser la juridiction nationale effectuer les appréciations de fait.
51. En conséquence, la Commission européenne propose à la Cour de justice de répondre comme suit à la quatrième question formulée par la Corte di cassazione italienne, dans sa partie concernant les règles du traité relatives aux aides d'État.

«Peut constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE une mesure nationale extraordinaire et limitée dans le temps qui consiste en l'extinction automatique des procédures en cassation, c'est-à-dire des procédures fiscales pendantes devant une juridiction nationale de dernière instance, à condition qu'elle soit applicable à un cercle prédéterminé de bénéficiaires et qu'elle implique la renonciation générale de l'État aux litiges en cours contre paiement d'un montant très réduit, de manière à s'avérer sélective et à ne pouvoir être justifiée par la nature et la logique du système d'imposition».

⁷³ Décision de la Commission du 13 novembre 2001, aide d'État N 674/2001 – Italie – Dispositif en faveur de la régularisation de l'économie souterraine – JO C 30 du 2.2.2002, p. 15, texte italien disponible à l'adresse http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2001/n674-01.pdf.

D. EXAMEN DE LA QUESTION N° 5 RELATIVE AU PRINCIPE D'EFFECTIVITÉ

52. Concernant la cinquième question posée par la Corte di cassazione italienne, la Commission observe tout d'abord que le principe d'effectivité a été élaboré par la Cour de justice dans sa jurisprudence ayant pour objet la compatibilité des règles procédurales des États membres avec le droit de l'Union. Sur la base de cette jurisprudence consolidée, les États membres sont les seuls compétents pour adopter les règles procédurales régissant les recours que les contribuables peuvent introduire à l'encontre des actes des administrations des finances et qui sont fondés sur des règles de droit de l'Union. Pour exercer cette compétence primaire, les législateurs nationaux doivent toutefois respecter le principe d'effectivité, c'est-à-dire qu'ils sont tenus de ne pas rendre, pour le contribuable, *«en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire»*⁷⁴.
53. La Commission ne voit pas, dans la procédure au principal, en quoi l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010 aurait rendu *«en pratique impossible ou excessivement difficile»* pour la société 3 M Italia l'exercice de son droit d'action à l'encontre des actes vérification de l'administration des finances, d'autant plus que cette société est la partie qui a gagné la procédure en première instance et la procédure en appel. Aussi semble-t-il plus vraisemblable que, dans l'ordonnance de renvoi, l'expression *«principe d'effectivité»* ait un sens différent de celui de la même expression utilisée dans les arrêts de la Cour de justice.
54. En réalité, il ressort de la lecture du point 5.10 de l'ordonnance de renvoi et de la référence expresse à l'article 267 TFUE qui y est faite que la Corte di cassazione doute de la compatibilité avec cet article du traité du mécanisme d'extinction automatique des procédures en cassation prévu par l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2020, dans la mesure où ce dispositif soustrait à la juridiction de dernière instance la décision finale concernant la procédure fiscale *a quo*, cette juridiction étant la seule tenue à déférer à la Cour de justice une question d'interprétation du droit de l'Union, contrairement aux juridictions fiscales de première instance et d'appel.
55. La Commission observe à cet égard que la procédure initiée par le recours en cassation de l'administration des finances (Agenzia delle Entrate) doit toujours être considérée comme pendante devant la Corte di cassazione, tant que cette dernière n'a pas déclaré,

⁷⁴ Voir, notamment, l'arrêt du 12 juin 2006 dans l'affaire C-446/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rec. p. I-11753, point 203.

par une décision, l'extinction de la procédure en raison du «*règlement automatique*» du litige. C'est précisément parce que la procédure est pendante que la Corte di cassazione italienne a pu rendre l'ordonnance de renvoi avec laquelle elle a adressé à la Cour de justice les cinq questions faisant l'objet de la présente procédure préjudicielle. Vraisemblablement, la Corte di cassazione italienne déplore⁷⁵ de ne pouvoir tirer de ce renvoi préjudiciel toutes les conséquences qu'elle voudrait tirer au sujet de la décision du litige principal, c'est-à-dire (probablement) l'application de sa jurisprudence sur l'abus de droit au contrat de cession d'usufruit conclu entre la société américaine Shearson Lehman et la société italienne Olivetti⁷⁶.

56. À cet égard, la Commission a déjà précisé ci-avant que, dans le secteur des impôts non harmonisés telles que les impôts directs, il n'existe pas de principe général de droit de l'Union duquel découle une obligation, pour les États membres, de poursuivre les comportements abusifs des contribuables et de requalifier les opérations concernées. Il s'ensuit que le droit de l'Union ne peut s'opposer, toujours dans le secteur des impôts directs, à l'introduction d'une forme d'amnistie fiscale telle que l'extinction automatique des procédures en cassation et que, partant, du point de vue du droit de l'Union⁷⁷, le législateur italien pouvait décider que certaines procédures fiscales pendantes au 26 mai 2010 (les procédures pendantes depuis plus de dix ans, dans lesquelles l'administration des finances avait succombé), pouvaient être closes, à la demande du contribuable et contre paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige, sans aucun contrôle de légitimité de l'arrêt d'appel, qui relève de la compétence de la Corte di cassazione.
57. Par conséquent, la Commission européenne propose à la Cour de justice de répondre comme suit à la cinquième question formulée par la Corte di cassazione italienne:

«L'article 267 TFUE ne s'oppose pas à l'adoption, dans le secteur des taxes non harmonisées telles que les impôts directs, d'une mesure nationale extraordinaire et limitée dans le temps qui consiste en l'extinction automatique des procédures en cassation, c'est-à-dire des procédures fiscales pendantes devant une juridiction nationale de dernière instance».

⁷⁵ Voir le point 5.10 de l'ordonnance de renvoi.

⁷⁶ Voir le point 5.2 de l'ordonnance de renvoi.

⁷⁷ Cela ne préjuge évidemment pas de la question de la légitimité constitutionnelle visée à l'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010.

IV. CONCLUSIONS

58. En conclusion, la Commission propose d'apporter les réponses suivantes aux questions posées par la Corte di cassazione italienne:

a) *«Le droit de l'Union ne comporte aucune obligation juridique pour les États membres d'interdire et de poursuivre, sur la base de dispositions législatives ou de la jurisprudence, des abus de droit commis par les contribuables dans le secteur des impôts non harmonisés telles que les impôts directs.*

Par conséquent, le droit de l'Union ne s'oppose pas à l'adoption, dans le secteur des impôts non harmonisés, de mesures nationales extraordinaires de règlement des litiges fiscaux telles que l'extinction automatique des procédures en cassation à la suite du paiement, par le contribuable, d'un montant calculé en pourcentage de la valeur du litige.

b) *Peut constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE une mesure nationale extraordinaire et limitée dans le temps qui consiste en l'extinction automatique des procédures en cassation, c'est-à-dire des procédures fiscales pendantes devant une juridiction nationale de dernière instance, à condition qu'elle soit applicable à un cercle prédéterminé de bénéficiaires et qu'elle implique la renonciation générale de l'État aux litiges en cours contre paiement d'un montant très réduit, de manière à s'avérer sélective et à ne pouvoir être justifiée par la nature et la logique du système d'imposition.*

c) *L'article 267 TFUE ne s'oppose pas à l'adoption, dans le secteur des taxes non harmonisées telles que les impôts directs, d'une mesure nationale extraordinaire et limitée dans le temps qui consiste en l'extinction automatique des procédures en cassation, c'est-à-dire des procédures fiscales pendantes devant une juridiction nationale de dernière instance».*

Enrico Traversa

Richard Lyal

Agents de la Commission