

ORDONNANCE DE LA COUR (huitième chambre)

29 mars 2012 (*)

«Article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure – Fiscalité directe – Clôture des procédures pendantes devant la juridiction statuant en dernier ressort en matière fiscale – Abus de droit – Article 4, paragraphe 3, TUE – Libertés garanties par le traité – Principe de non-discrimination – Aides d'État – Obligation d'assurer l'application effective du droit de l'Union»

Dans l'affaire C-529/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Corte suprema di cassazione (Italie), par décision du 29 septembre 2010, parvenue à la Cour le 16 novembre 2010, dans la procédure

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

contre

Safilo SpA

LA COUR (huitième chambre),

composée de M^{me} A. Prechal, président de chambre, MM. K. Schiemann et E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général: M^{me} E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

La Cour se proposant de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, de son règlement de procédure,

l'avocat général entendu,

rend la présente

Ordonnance

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du droit de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministère de l'Économie et des Finances) et l'Agenzia delle Entrate (Agence des impôts et taxes) à Safilo SpA (ci-après «Safilo») au sujet de l'imposition de dividendes.

Le cadre juridique

- 3 L'article 3, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 40/2010 (GURI n° 71, du 26 mars 2010), converti, avec modifications, en loi n° 73/2010 (GURI n° 120, du 25 mai 2010, ci-après le «décret-loi n° 40/2010»), 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[, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la 'CEDH')], 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 procédures en matière fiscale qui tirent leur origine de recours inscrits au rôle en première instance, qui sont pendantes, à la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion du présent décret, depuis plus de dix ans, et pour lesquelles l'administration des finances de l'État a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, sont clôturées selon les modalités suivantes:

[...]

- b) les procédures en matière fiscale pendantes devant la Corte suprema di cassazione peuvent être clôturées par le paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige [...] ainsi que par la 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.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 4 Par contrat du 12 juin 1998, Siderca Technit Inc., société ayant son siège à Panama, a cédé l'usufruit d'actions de Falk SpA à Safilo. En raison de cette opération, Safilo a perçu les dividendes des actions dont elle est l'usufruitière, a déduit l'amortissement du coût d'achat de l'usufruit et a obtenu un crédit d'impôt égal à neuf seizièmes des dividendes perçus.
- 5 Analysant cette cession d'usufruit comme une opération exclusivement destinée à éluder l'impôt, l'administration fiscale italienne a estimé que les dividendes perçus par Safilo devaient être considérés, sur le plan fiscal, comme ayant été perçus par une société non-résidente. Elle a, par suite, émis un avis d'imposition.
- 6 Par décision du 9 février 1999, la Commissione tributaria provinciale di Belluno (commission fiscale provinciale de Belluno) a fait droit au recours formé par Safilo contre cet avis d'imposition et a annulé celui-ci. L'appel interjeté contre cette décision par l'administration fiscale italienne a été rejeté par la Commissione tributaria regionale del Veneto (commission fiscale régionale de Vénétie). Le Ministero dell'Economia e delle Finanze et l'Agenzia delle Entrate se sont alors pourvus en cassation, en invoquant principalement le caractère simulé de la cession d'usufruit.
- 7 Le 27 mai 2010, Safilo a sollicité le bénéfice de l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret n° 40/2010, souhaitant ainsi obtenir la clôture de la procédure devant la Corte suprema di cassazione.
- 8 La Corte suprema di cassazione s'interroge cependant sur la compatibilité de cette disposition avec

le droit de l'Union.

- 9 Se pose, selon elle, la question de savoir si le principe d'interdiction des pratiques abusives, tel que consacré par les arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609), ainsi que du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, Rec. p. I-897), dans le domaine de la fiscalité harmonisée, peut s'appliquer aux taxes non harmonisées, telles que les impôts directs. À cet égard, elle se demande, notamment, «si n'émerge pas un intérêt d'ordre communautaire dans les affaires, telles que le cas d'espèce, ayant un caractère économique transnational, et dans lesquelles le recours à des formes juridiques qui ne correspondent pas à d'authentiques transactions économiques pourrait se traduire par un abus des libertés fondamentales garanties par le traité CE, à commencer par la libre circulation des capitaux».
- 10 Si tel est le cas, il convient d'examiner, selon elle, si la disposition nationale en cause en l'espèce, qui laisse à la charge du contribuable une obligation «presque symbolique», n'est pas contraire à l'obligation de réprimer les pratiques abusives ainsi qu'à l'article 4, paragraphe 3, TUE qui impose aux États membres d'adopter toutes les mesures propres à assurer l'exécution des obligations découlant des traités et de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.
- 11 La juridiction de renvoi s'interroge, par ailleurs, sur la compatibilité avec les principes régissant le marché unique de cette disposition, qui comporte, selon elle, une renonciation pratiquement intégrale au recouvrement de la créance fiscale. Se référant aux «libertés et principes fondamentaux garantis par le traité», elle se demande, en particulier, si une telle disposition peut être considérée comme un «juste exercice de la concurrence fiscale» alors que, en l'occurrence, la soustraction à l'impôt procéderait de pratiques abusives. Elle relève, en outre, que cette renonciation à l'impôt comporte une «discrimination en faveur des entreprises ayant leur siège en Italie».
- 12 Il y aurait aussi lieu, selon la juridiction de renvoi, de prendre en considération les règles du traité FUE en matière d'aides d'État, eu égard à l'avantage que procure la disposition en cause à son bénéficiaire et au caractère sélectif de celle-ci. Selon elle, une amnistie fiscale consistant en une simple renonciation à l'impôt, même si elle intervient uniquement au cours de la phase judiciaire, en échange du paiement d'un montant extrêmement réduit, voire dérisoire, ne peut pas être justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal en cause et devrait, en principe, être qualifiée d'aide d'État.
- 13 Enfin, la juridiction de renvoi se demande si une disposition qui soustrait à la juridiction statuant en dernier ressort le pouvoir d'exercer son contrôle de légalité, en ce compris un contrôle de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union, et de déférer à la Cour une question préjudicielle n'est pas contraire à l'obligation qu'elle a d'assurer l'application effective du droit de l'Union.
- 14 C'est dans ces conditions que la Corte suprema di cassazione a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Le principe dénonçant l'abus de droit en matière fiscale, tel que défini dans les arrêts [précités] [...] Halifax e.a. [...] et [...] Part Service [...], 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, 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 la réglementation 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?»

Sur les questions préjudicielles

- 15 En vertu de l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure de la Cour, lorsqu'une question posée à titre préjudiciel est identique à une question sur laquelle la Cour a déjà statué, celle-ci peut, après avoir entendu l'avocat général, à tout moment, statuer par voie d'ordonnance motivée comportant référence à l'arrêt précédent.
- 16 Par ses questions préjudicielles, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union, en particulier le principe d'interdiction de l'abus de droit, l'article 4, paragraphe 3, TUE, les libertés garanties par le traité FUE, le principe de non-discrimination, les règles en matière d'aides d'État ainsi que l'obligation d'assurer l'application effective du droit de l'Union, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application, dans une affaire telle que celle au principal portant sur la fiscalité directe, d'une disposition nationale qui prévoit la clôture des procédures pendantes devant la juridiction statuant en dernier ressort en matière fiscale, moyennant le paiement d'une somme égale à 5 % de la valeur du litige, lorsque ces procédures ont pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction.
- 17 Ces questions préjudicielles sont identiques à celles posées par la juridiction de renvoi dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, non encore publié au Recueil), et dans laquelle les circonstances au principal étaient analogues à celles de la présente affaire. Par conséquent, les motifs de cet arrêt et les réponses apportées dans celui-ci aux questions posées sont également valables dans cette dernière affaire.
- 18 Ainsi que la Cour l'a rappelé au point 25 de l'arrêt *3M Italia*, précité, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 17 septembre 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, point 34 et jurisprudence citée).
- 19 En l'occurrence, l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010, que la juridiction de renvoi interprète comme une renonciation à l'impôt, vise, selon son libellé même, à réduire la

durée des procédures fiscales afin de respecter le principe du délai raisonnable édicté par la CEDH et à mettre fin aux violations de celle-ci (arrêt 3M Italia, précité, point 27).

- 20 À cet égard, il ressort du dossier que les faits de l'affaire au principal remontent à quatorze ans environ.
- 21 S'agissant, en premier lieu, du principe de l'interdiction de l'abus de droit et de l'article 4, paragraphe 3, TUE évoqués dans la décision de renvoi, il y a lieu de relever, tout d'abord, qu'il ne s'agit pas, dans l'affaire au principal, d'un litige dans lequel des contribuables se prévalent ou sont susceptibles de se prévaloir frauduleusement ou abusivement d'une norme du droit de l'Union. Dès lors, les arrêts précités Halifax e.a. ainsi que Part Service, rendus en matière de taxe sur la valeur ajoutée et auxquels se réfère la juridiction de renvoi en se demandant si le principe d'interdiction de l'abus de droit consacré par ces arrêts s'étend au domaine des taxes non harmonisées, ne sont pas pertinents en l'espèce (voir arrêt 3M Italia, précité, point 30).
- 22 Il y a lieu d'observer, ensuite, qu'il ne ressort pas non plus du dossier que soient discutées dans le litige au principal l'application d'une disposition nationale comportant une restriction à l'une des libertés garanties par le traité FUE ainsi qu'une éventuelle justification d'une telle restriction par la nécessité de prévenir les pratiques abusives. Par conséquent, la jurisprudence de la Cour relative à l'abus de droit dans le domaine de la fiscalité directe, issue notamment des arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995); du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107); du 4 décembre 2008, Jobra (C-330/07, Rec. p. I-9099), ainsi que Glaxo Wellcome, précité, n'est pas davantage pertinente (arrêt 3M Italia, précité, point 31).
- 23 Enfin et en tout état de cause, force est de constater qu'il n'existe en droit de l'Union aucun principe général duquel découlerait une obligation pour les États membres de lutter contre les pratiques abusives dans le domaine de la fiscalité directe et qui s'opposerait à l'application d'une disposition telle que celle en cause au principal lorsque l'opération imposable procède de telles pratiques et que le droit de l'Union n'est pas en jeu (arrêt 3M Italia, précité, point 32).
- 24 Il s'ensuit que le principe d'interdiction de l'abus de droit et l'article 4, paragraphe 3, TUE, selon lequel les États membres sont tenus de prendre toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant du droit de l'Union et de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union, ne sauraient en principe s'opposer à l'application, dans une affaire telle que celle en cause au principal, d'une disposition nationale telle que l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 (arrêt 3M Italia, précité, point 33).
- 25 En deuxième lieu, quant aux libertés garanties par le traité FUE et au principe de non-discrimination, il y a lieu d'observer que seule la libre circulation des capitaux paraît concernée par l'opération en cause au principal, celle-ci portant sur une cession effectuée par une société d'un État tiers de l'usufruit d'actions d'une société italienne au profit d'une autre société italienne. Or, à cet égard, il suffit de constater qu'il ne ressort d'aucun élément du dossier que, dans une affaire telle que celle au principal, une disposition telle que l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 affecte la libre circulation des capitaux ni, d'ailleurs, de manière générale, l'exercice de l'une quelconque des libertés garanties par le traité FUE (arrêt 3M Italia, précité, point 34).
- 26 Dès lors que ces libertés constituent l'expression spécifique, dans leur domaine respectif, du principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité (voir, en ce sens, arrêt du 11 mars 2010, Attanasio Group, C-384/08, Rec. p. I-2055, point 31), ledit principe ne s'oppose pas non plus à l'application, dans une affaire portant sur la fiscalité directe, d'une

disposition nationale telle que l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 (arrêt 3M Italia, précité, point 35).

- 27 S'agissant, en troisième lieu, des règles en matière d'aides d'État, il convient de relever que, à supposer que l'application de l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 puisse aboutir, dans une situation donnée, à accorder un avantage au bénéficiaire de cette disposition, ladite mesure est applicable de manière générale à tous les contribuables qui sont parties à une procédure pendante en matière fiscale devant la Corte suprema di cassazione, quelle que soit la nature de l'impôt en cause, dès lors que cette procédure a pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction (arrêt 3M Italia, précité, point 41).
- 28 Le fait que seuls les contribuables remplissant ces conditions peuvent bénéficier de cette mesure ne saurait, en soi, conférer à celle-ci un caractère sélectif. En effet, force est de constater que les personnes ne pouvant y prétendre ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle desdits contribuables au regard de l'objectif poursuivi par le législateur national, qui est d'assurer le respect du principe du délai raisonnable (arrêt 3M Italia, précité, point 42).
- 29 Cette mesure est, certes, d'une application limitée dans le temps, les contribuables devant, pour en bénéficier, présenter une requête au secrétariat ou au greffe compétent dans le délai de 90 jours suivant la date d'entrée en vigueur de la loi de conversion dudit décret. Toutefois, d'une part, cette limitation est inhérente à ce type de mesures, qui ne peuvent être que ponctuelles, et, d'autre part, ce délai apparaît suffisant pour permettre à tous les contribuables auxquels cette mesure générale et ponctuelle s'applique d'en solliciter le bénéfice (arrêt 3M Italia, précité, point 43).
- 30 Il s'ensuit qu'une mesure telle que celle prévue à l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 n'est pas susceptible d'être qualifiée d'aide d'État (arrêt 3M Italia, précité, point 44).
- 31 En dernier lieu, quant à l'obligation d'assurer l'application effective du droit de l'Union, il résulte de tout ce qui précède que le principe d'interdiction de l'abus de droit, l'article 4, paragraphe 3, TUE, les libertés garanties par le traité FUE, le principe de non-discrimination et les règles relatives aux aides d'État ne s'opposent pas à l'application, dans une affaire portant sur la fiscalité directe, d'une disposition nationale telle que l'article 3, paragraphe 2 bis, sous b), du décret-loi n° 40/2010 (arrêt 3M Italia, précité, point 45).
- 32 Dès lors, en l'absence de violation du droit de l'Union, il ne saurait être considéré qu'une telle disposition, en ce qu'elle a pour conséquence, comme toute autre disposition prévoyant l'extinction de l'instance avant l'intervention d'une décision au fond, d'empêcher la juridiction nationale statuant en dernier ressort d'exercer son contrôle de légalité dans les procédures concernées conformément au droit de l'Union, après avoir le cas échéant saisi la Cour au titre de l'article 267 TFUE, est contraire à l'obligation qui incombe aux juridictions nationales statuant en dernier ressort d'assurer, dans le cadre de leurs compétences, l'application effective du droit de l'Union (arrêt 3M Italia, précité, point 46).
- 33 Au vu de l'ensemble de ces considérations, il y a lieu de répondre aux questions posées que le droit de l'Union, en particulier le principe d'interdiction de l'abus de droit, l'article 4, paragraphe 3, TUE, les libertés garanties par le traité FUE, le principe de non-discrimination, les règles en matière d'aides d'État ainsi que l'obligation d'assurer l'application effective du droit de l'Union, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application, dans une affaire telle que celle au principal portant sur la fiscalité directe, d'une disposition nationale qui prévoit la clôture des procédures pendantes devant la juridiction statuant en dernier ressort en matière fiscale, moyennant le paiement d'une somme égale à 5 % de la valeur du litige, lorsque ces procédures ont pour origine

un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction.

Sur les dépens

- 34 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

Le droit de l'Union, en particulier le principe d'interdiction de l'abus de droit, l'article 4, paragraphe 3, TUE, les libertés garanties par le traité FUE, le principe de non-discrimination, les règles en matière d'aides d'État ainsi que l'obligation d'assurer l'application effective du droit de l'Union, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application, dans une affaire telle que celle au principal portant sur la fiscalité directe, d'une disposition nationale qui prévoit la clôture des procédures pendantes devant la juridiction statuant en dernier ressort en matière fiscale, moyennant le paiement d'une somme égale à 5 % de la valeur du litige, lorsque ces procédures ont pour origine un recours introduit en première instance plus de dix ans avant la date d'entrée en vigueur de cette disposition et que l'administration fiscale a succombé devant les deux premiers degrés de juridiction.

Signatures

* Langue de procédure: l'italien.