



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 10 mars 2022¹

Affaire C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited **contre** **Commissioner of Income Tax**

[demande de décision préjudicielle formée par l'Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (tribunal de Gibraltar compétent en matière d'impôt sur le revenu et les bénéfices, Royaume-Uni)]

« Renvoi préjudiciel – Aide d'État – Aide d'État sous forme de non-imposition des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle – Décision (UE) 2019/700 – Disposition nationale qui n'a pas fait l'objet de l'examen de la Commission en matière d'aides d'État – Contournement de la décision de la Commission en matière d'aides d'État – Imputation des impôts étrangers pour éviter la double imposition en tant qu'aide interdite »

I. Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle s'inscrit dans le contexte d'une décision de la Commission par laquelle une « exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle » prévue par la législation fiscale de Gibraltar a été qualifiée d'aide d'État². Cette décision fait actuellement l'objet d'un examen par le Tribunal à la suite d'un recours introduit par une autre entreprise³. La présente demande de décision préjudicielle traite de la portée de ladite décision. Mais, en même temps, elle montre aussi les incertitudes qui existent actuellement quant au traitement de la législation fiscale nationale en lien avec la législation de l'Union en matière d'aides d'État.

2. L'incertitude quant au point de savoir si une disposition fiscale constitue une aide interdite était manifestement si grande à Gibraltar que, avant d'appliquer la législation fiscale nationale, l'administration fiscale locale a interrogé la Commission sur le point de savoir si la disposition fiscale concernée pouvait être appliquée. Elle l'a fait alors même que cette disposition ne faisait pas l'objet de la décision en matière d'aides évoquée ci-dessus.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Décision (UE) 2019/700 de la Commission, du 19 décembre 2018, concernant l'aide d'État SA.34914 (2013/C) mise à exécution par le Royaume-Uni en ce qui concerne le régime d'imposition des sociétés de Gibraltar, notifiée sous le numéro C(2018) 7848 (JO 2019, L 119, p. 151).

³ La procédure est pendante devant le Tribunal sous le numéro T-508/19.

3. Ce qui ne manque pas d'un certain piquant est que la législation en cause constitue une sorte d'imputation des impôts payés à l'étranger sur les revenus qui sont également imposés à Gibraltar. Il s'agit d'une technique pour éviter la double imposition qui est tout à fait usuelle en droit fiscal international. Étant donné toutefois que la Commission a répondu à la demande de l'administration fiscale locale que sa décision s'opposait à une imputation fiscale, cette dernière a refusé d'appliquer la législation en faveur du contribuable. Ce qui, à son tour, a donné lieu à un recours du contribuable, qui partait du principe que la législation fiscale nationale s'appliquait.

4. La présente affaire donne à nouveau⁴ à la Cour l'occasion de se prononcer sur le contrôle exercé par la Commission au regard de la législation en matière d'aides d'État sur des lois fiscales nationales d'application générale et leurs effets pour le contribuable.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. Le cadre juridique résulte de l'article 108 TFUE ainsi que du règlement (UE) 2015/1589 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne⁵.

6. Le considérant 25 du règlement 2015/1589 énonce :

« En cas d'aide illégale incompatible avec le marché intérieur, une concurrence effective devrait être rétablie. À cette fin, il importe que l'aide, intérêts compris, soit récupérée sans délai. Il convient que cette récupération se déroule conformément aux procédures du droit national. L'application de ces procédures ne devrait pas faire obstacle au rétablissement d'une concurrence effective en empêchant l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission. Afin d'atteindre cet objectif, les États membres devraient prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'effet utile de la décision de la Commission. »

7. L'article 16, paragraphe 1, de ce règlement, intitulé « Récupération de l'aide », dispose :

« En cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire [...]. La Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit de l'Union. »

B. Le statut et le droit de Gibraltar

8. Par le traité d'Utrecht conclu, le 13 juillet 1713, entre le Roi d'Espagne et la Reine de Grande-Bretagne, dans le cadre des traités mettant fin à la guerre de succession d'Espagne, le Roi d'Espagne a cédé Gibraltar à la Couronne britannique. Gibraltar est une colonie de la Couronne britannique. Il ne fait pas partie du Royaume-Uni.

⁴ En dernier lieu, ce sont des impôts progressifs sur le revenu, basés sur le chiffre d'affaires en Pologne et en Hongrie qui ont fait l'objet de la jurisprudence de la Cour ; voir arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202), et du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ Règlement du Conseil du 13 juillet 2015 (JO 2015, L 248, p. 9).

9. En droit international, Gibraltar figure sur la liste des territoires non autonomes au sens de l'article 73 de la charte des Nations unies. Au regard du droit de l'Union, Gibraltar est un territoire européen auquel les dispositions des traités s'appliquent en principe et dont un État membre assume les relations extérieures (article 355, paragraphe 3, TFUE).

10. Le système gouvernemental et administratif de Gibraltar est régi par le Gibraltar Constitution Order 2006 (décret établissant la Constitution de Gibraltar de 2006), entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007. En vertu de celui-ci, le pouvoir exécutif est exercé par un gouverneur nommé par la Reine ainsi que, pour certaines affaires intérieures, Her Majesty's Government of Gibraltar, le pouvoir législatif de la Reine et le Parlement de Gibraltar. Des juridictions propres à Gibraltar ont été instituées. Une possibilité de recours contre les arrêts de la plus haute juridiction de Gibraltar existe devant le Judicial Committee of the Privy Council (Comité judiciaire du Conseil privé).

11. En 2010, dans l'exercice de l'autonomie reconnue par le Royaume-Uni, Gibraltar a adopté une nouvelle loi relative à l'impôt sur le revenu (Income Tax Act 2010, ci-après l'« ITA 2010 »). Cette dernière est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

12. L'ITA 2010 repose sur un système d'imposition territoriale des bénéficiaires et des revenus réalisés ou perçus à Gibraltar. Le tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010 énumère les différentes catégories de revenus imposés. Dans la version initiale de l'ITA 2010, les revenus d'intérêts passifs et de redevances de propriété intellectuelle n'y figuraient pas et ne constituaient donc pas un revenu imposable. Toutefois, en 2019, une imposition rétroactive des redevances de propriété intellectuelle qui ont été perçues entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013 a été introduite dans la loi.

13. Par ailleurs, l'article 37 de cette loi, intitulé « Relief in respect of foreign tax paid », prévoit une forme d'imputation fiscale pour les contribuables qui ont payé, tant à Gibraltar que dans d'autres États, un impôt sur le revenu sur les mêmes bénéficiaires provenant de sources situées à Gibraltar ou dans d'autres États. En vertu de cette disposition, le contribuable a droit à une exonération fiscale à hauteur de l'impôt payé à l'étranger, dans la limite du montant de l'impôt dû à Gibraltar.

III. Les faits

14. Le point de départ du présent renvoi préjudiciel est un litige entre Fossil (Gibraltar) Limited (ci-après la « requérante ») et l'administration fiscale de Gibraltar portant sur l'obligation, en vertu de l'ITA 2010, de payer des impôts à Gibraltar compte tenu des impôts déjà payés aux États-Unis sur les revenus tirés de redevances de propriété intellectuelle.

15. La requérante est une filiale à 100 % de Fossil Group Inc., une entreprise ayant son siège aux États-Unis. Elle est elle-même une société ayant son siège à Gibraltar, qui perçoit des redevances de propriété intellectuelle générées par l'utilisation, dans le monde entier, de certaines marques et de certains éléments incorporels (dessins et modèles) associés aux marques du groupe.

16. Ce litige trouve quant à lui son origine dans le fait que, le 16 octobre 2013, la Commission a ouvert une procédure formelle d'examen afin de vérifier, entre autres, si la non-imposition des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle prévue par l'ITA 2010 favoriserait certaines entreprises.

17. L'article 1^{er} de la décision en matière d'aides adoptée par la suite le 19 décembre 2018⁶ est libellé comme suit :

« 1. Le régime d'aides d'État accordé sous la forme d'une exonération fiscale des revenus liés aux intérêts passifs, applicable à Gibraltar au titre de l'Income Tax Act 2010 entre le 1^{er} janvier 2011 et le 30 juin 2013 et illégalement mis à exécution par Gibraltar en violation de l'article 108, paragraphe 3, [TFUE] est incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, [TFUE].

2. Le régime d'aides d'État accordé sous la forme d'une exonération fiscale des revenus générés par les redevances de propriété intellectuelle, applicable à Gibraltar au titre de l'Income Tax Act 2010 entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013 et illégalement mis à exécution par Gibraltar en violation de l'article 108, paragraphe 3, [TFUE] est incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, [du TFUE]. »

18. L'article 5, paragraphe 1, de la décision 2019/700 est libellé comme suit :

« Le Royaume-Uni récupère toutes les aides incompatibles accordées sur la base des régimes d'aides visés à l'article 1^{er} ou sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 auprès des bénéficiaires de ces aides. »

19. Les considérants suivants de la décision 2019/700 décrivent la mesure examinée :

« (30) L'ITA 2010 est fondée sur un régime d'imposition territorial, ce qui signifie que les bénéficiaires ou plus-values ne peuvent être imposés que si les revenus "sont générés ou trouvent leur origine à Gibraltar" [...]

[...]

(33) En vertu de l'ITA 2010, telle qu'initialement promulguée, les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle n'étaient pas imposables, quelle que soit la source des revenus et sans égard à l'application du principe de territorialité [note 17 : Le tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010, telle qu'initialement promulguée, ne comprenait pas cette catégorie de revenus] [...] »

20. L'avantage sélectif de cette mesure est fondé comme suit par la Commission :

« (82) En l'espèce, la mesure est en contradiction avec le principe général selon lequel l'impôt sur les sociétés est collecté auprès de tous les assujettis qui perçoivent des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. Conformément à ce principe, les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances devraient normalement être soumis à l'impôt, sous réserve de l'application du principe de territorialité. [...]

(83) En conséquence, l'exonération introduit un allègement d'un impôt que les entreprises bénéficiant de l'exonération auraient autrement dû payer. Cet allègement constitue donc un avantage car les entreprises sont exonérées des coûts inhérents à leurs activités économiques et jouissent ainsi d'une position financière plus favorable que les autres contribuables (qui perçoivent des revenus actifs). »

⁶ Voir note en bas de page 2 des présentes conclusions.

21. Les justifications avancées sont rejetées entre autres dans les termes suivants :

« (107) De plus, l'argument selon lequel l'application du principe de territorialité s'appuierait sur la nécessité de prévenir les doubles impositions ne tient pas puisque l'entité (étrangère) imposable est généralement autorisée à déduire les intérêts ou les redevances aux fins de l'impôt. [...]. En conséquence, compte tenu du risque limité de double imposition, une mesure d'exonération pleine et automatique serait disproportionnée et la prévention des doubles impositions ne peut être considérée comme une justification acceptable. »

22. Par ailleurs, des indications concrètes sont également données quant à la récupération de l'avantage :

« (223) Dans le cas d'une aide d'État illégale sous la forme de mesures fiscales, le montant à récupérer doit être calculé sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et le montant qui aurait dû être payé en l'absence du traitement fiscal préférentiel.

(224) Dans le cas d'espèce, pour aboutir au montant d'impôt qui aurait dû être payé en l'absence du traitement fiscal préférentiel, les autorités britanniques doivent réévaluer l'obligation fiscale des entités bénéficiant des mesures en question pour chaque exercice fiscal durant lequel elles ont bénéficié de ces mesures.

[...]

(226) Le montant des recettes fiscales perdues pour l'exercice en question doit être calculé de la façon suivante :

- tout d'abord, les autorités britanniques doivent établir le montant total des bénéfices de l'entreprise en cause pour cet exercice fiscal (y compris les bénéfices issus de revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances),
- à partir de ces bénéfices, les autorités fiscales doivent calculer la base imposable de l'entreprise en cause pour cet exercice,
- la base imposable doit être multipliée par le taux d'imposition sur les revenus applicables lors de cet exercice,
- enfin, les autorités britanniques doivent déduire l'impôt sur les revenus dont l'entreprise s'est déjà acquittée pour cet exercice (le cas échéant). »

23. La requérante ne faisait pas partie des 165 sociétés examinées par la Commission et dont la liste est annexée à la décision 2019/700. Elle a néanmoins tiré des revenus de redevances de propriété intellectuelle qui n'ont jusqu'ici pas été imposés en vertu de l'ITA 2010. En revanche, toutes les redevances perçues par la requérante ont été déclarées par Fossil Group aux autorités fiscales des États-Unis. Aux États-Unis, l'impôt de 35 % sur ce revenu a été acquitté.

24. Aux fins de la mise en œuvre de la décision 2019/700, une imposition rétroactive des redevances perçues entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013 a été mise en place par l'Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (loi de 2019 modifiant la loi relative aux impôts sur les revenus et l'impôt sur les sociétés).

25. Il en est résulté rétroactivement une dette fiscale de la requérante. La requérante demande désormais, en application de l'article 37 de l'ITA 2010, qu'une réduction d'impôt lui soit accordée pour tout impôt qui a été payé aux États-Unis par Fossil Group au titre des revenus tirés par la requérante des redevances de propriété intellectuelle (imputation fiscale). Cela rendrait l'imposition rétroactive prescrite des redevances partiellement sans effet en ce qui la concerne.

26. C'est certainement pour cette raison que, avant de procéder à une imputation fiscale en faveur de la requérante en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010, l'administration fiscale a contacté la direction générale de la concurrence de la Commission et lui a demandé des instructions plus précises. Le 26 mars 2020, la direction générale de la concurrence a informé par écrit l'administration fiscale de ce que, lors de la fixation de l'impôt, elle ne pourrait pas tenir compte des impôts payés aux États-Unis sur les revenus de la requérante tirés de redevances de propriété intellectuelle. À la suite de quoi, l'administration fiscale a refusé d'appliquer à la requérante l'imputation fiscale prévue à l'article 37 de l'ITA 2010.

27. La requérante a introduit un recours contre cette décision. Selon elle, la décision 2019/700 ne s'oppose pas à une imputation fiscale au titre de l'article 37 de l'ITA 2010.

IV. La décision de renvoi et la procédure devant la Cour

28. Dans ces conditions, l'Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (tribunal de Gibraltar compétent en matière d'impôt sur le revenu et les bénéfices, Royaume-Uni) a sursis à statuer et saisi la Cour, par ordonnance du 16 décembre 2020 reçue le 21 décembre 2020, selon ses propres termes pour « la première fois (et, eu égard au retrait du Royaume-Uni de l'Union, aussi la dernière) », dans le cadre de la procédure de renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 TFUE, de la question suivante :

« Une décision du Commissioner of Income Tax d'accorder une réduction d'impôt au titre de l'ITA 2010 au regard de l'impôt sur les revenus de la requérante générés par les redevances de propriété intellectuelle acquittés aux États-Unis d'Amérique serait-elle contraire à la décision 2019/700 ou cette dernière s'oppose-t-elle à l'adoption d'une telle mesure pour toute autre raison ? »

29. Au cours de la procédure devant la Cour, la requérante, l'administration fiscale de Gibraltar et la Commission ont présenté des observations écrites. Conformément à l'article 76, paragraphe 2, du règlement de procédure, la Cour a renoncé à la tenue d'une audience.

V. Analyse juridique

A. Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

30. La demande de décision préjudicielle est recevable. Certes, l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande, du Royaume de Norvège et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et aux adaptations des traités⁷ prévoit que certaines parties du traité ne s'appliquent pas à Gibraltar. Toutefois, le contrôle des aides d'État prévu aux articles 107 et suivants TFUE n'en fait pas partie.

⁷ JO 1972, L 73, p. 14.

31. Même si, à la date de réception de la demande de décision préjudicielle, le Royaume-Uni s'était retiré de l'Union, en vertu de l'article 86, paragraphe 2, de l'accord de retrait⁸, la Cour reste compétente pour des demandes de décision préjudicielle qui sont introduites avant la fin de la période transitoire (à savoir jusqu'au 31 décembre 2020). Tel a été le cas en l'espèce.

B. Sur la question préjudicielle

32. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite en substance clarifier la portée de la décision 2019/700 rendue par la Commission en matière d'aides. Cette décision critique l'absence d'imposition dans le droit de Gibraltar des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle. Dans la décision 2019/700, la Commission décrit cela comme une exonération fiscale⁹ ou comme une exonération implicite¹⁰. À proprement parler, il s'agit d'une non-imposition de certains revenus.

33. Il n'est pas nécessaire en l'espèce de trancher la question de savoir si la non-imposition de différentes catégories de revenus doit effectivement être considérée comme une aide incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107 TFUE¹¹. Il n'est pas non plus nécessaire de statuer en l'espèce sur la question de savoir si le droit de l'Union peut effectivement exiger une imposition rétroactive de revenus qui n'étaient jusqu'alors pas légalement imposables¹².

34. Les deux questions peuvent rester ouvertes, car la requérante ne demande pas la non-imposition de ces revenus, mais l'imputation de l'impôt payé aux États-Unis sur ces redevances de propriété intellectuelle. Une telle imputation est, en principe, prévue à l'article 37 de l'ITA 2010. Gibraltar a ainsi opté pour la méthode de l'imputation (par opposition à la méthode de l'exonération). Ces deux méthodes sont usuelles¹³ en droit fiscal international et visent à éviter une double imposition indésirable. Selon la juridiction de renvoi, les conditions de cette imputation sont également réunies.

35. Certes, cela est contesté par la Commission et l'administration fiscale dans leurs observations. Néanmoins, en vertu de la jurisprudence constante de la Cour, l'article 267 TFUE institue une procédure de coopération directe entre la Cour et les juridictions des États membres. Dans le cadre de cette procédure, toute appréciation des faits de la cause relève de la compétence du juge national, auquel il appartient d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. La Cour, en revanche, est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'un texte de l'Union européenne, à partir des faits qui lui sont

⁸ Accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2019, C 384 I, p. 1).

⁹ Voir point 2 de la décision 2019/700.

¹⁰ Voir point 93 de la décision 2019/700.

¹¹ La question est passionnante étant donné que la législation en matière d'impôt sur le revenu relève de la compétence des États membres et qu'il n'existe en réalité, tout au moins en droit de l'Union, aucune obligation d'imposer toutes les sources d'impôt concevables et donc tous les revenus imposables concevables.

¹² L'article 16, paragraphe 1, du règlement 2015/1589 interdit la récupération d'une aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit de l'Union. Or, une imposition rétroactive, sans fondement légal, relative à des faits générateurs déjà réalisés, pourrait éventuellement être contraire aux principes généraux de l'État de droit (tels que la sécurité juridique, la précision, la légalité).

¹³ Voir les « articles sur les méthodes » (articles 23A et 23B) dans le modèle OCDE de convention fiscale.

indiqués par la juridiction nationale¹⁴. Il y a donc lieu de répondre à la question posée en partant de la prémisse selon laquelle les conditions d'une imputation fiscale au titre de l'article 37 de l'ITA 2010 sont réunies.

36. La disposition prévue à l'article 37 n'a pas été critiquée par la Commission dans la décision 2019/700. Toutefois, l'imputation de l'impôt payé à l'étranger sur l'imposition rétroactive des redevances de propriété intellectuelle intervenant après la modification de l'ITA 2010 aboutit au même résultat. La requérante n'a pas à payer d'impôt sur ces revenus à Gibraltar.

37. C'est certainement pour cette raison que, sur demande de l'administration fiscale, la Commission a défendu dans une lettre la position selon laquelle la décision en matière d'aide couvrirait également cette imputation au titre de l'article 37 de l'ITA 2010. L'administration fiscale se voit par conséquent désormais empêchée d'appliquer la loi fiscale parlementaire en vigueur.

38. Or, en vertu de la jurisprudence de la Cour, les lettres adressées par la Commission à l'État membre pour assurer l'exécution de la décision après son adoption ne sont pas contraignantes¹⁵. En particulier, de telles prises de position de la Commission ne font pas partie des actes susceptibles d'être adoptés sur le fondement du règlement 2015/1589¹⁶. La décision (attaquée) 2019/700 a un caractère contraignant aussi longtemps qu'elle n'est pas annulée par les juridictions de l'Union.

39. Par conséquent, il convient, tout d'abord, de préciser la portée de la décision 2019/700 (C). Dans l'hypothèse où cette dernière ne couvrirait pas l'imputation fiscale prévue à l'article 37 de l'ITA 2010, il convient de déterminer s'il convient d'y voir éventuellement un contournement de cette décision (D) ou une autre aide interdite au sens de l'article 107 TFUE (E).

C. Sur la portée de la décision en matière d'aides de la Commission du 19 décembre 2018 (décision 2019/700)

40. Il est donc déterminant de savoir ce sur quoi porte la décision 2019/700. Couvre-t-elle aussi, comme le pense la Commission, l'imputation des impôts étrangers sur une dette fiscale gibraltarienne afférente à certains revenus, couvre-t-elle uniquement, comme le pense la requérante, l'absence de caractère imposable (non-imposition) de ces revenus ? La première hypothèse implique nécessairement qu'il existe une dette fiscale sur laquelle une autre dette fiscale pourrait être imputée, alors que la seconde hypothèse non.

41. L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la décision 2019/700 décide que « [l]e régime d'aides d'État accordé sous la forme d'une exonération fiscale des revenus générés par les redevances de propriété intellectuelle » est une aide interdite au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Même si la disposition de l'ITA 2010 qui confère l'avantage sélectif n'est ainsi pas précisément désignée, il ressort néanmoins de la motivation de la décision – en particulier de son point 33 –

¹⁴ Jurisprudence constante, voir, notamment, arrêts du 25 octobre 2017, *Polbud-Wykonawstwo* (C-106/16, EU:C:2017:804, point 27) ; du 16 juin 2015, *Gauweiler e.a.* (C-62/14, EU:C:2015:400, point 15), ainsi que du 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.* (C-11/07, EU:C:2008:489, point 52).

¹⁵ Voir, explicitement en ce sens, arrêt du 13 février 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, point 24).

¹⁶ Voir arrêt du 13 février 2014, *Mediaset* (C-69/13, EU:C:2014:71, point 26).

que l'expression « exonération fiscale des revenus générés par les redevances de propriété intellectuelle » se rapporte à l'absence de cette catégorie de revenus dans le tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010.

42. Il ressort clairement du considérant 82 de la décision 2019/700 que la Commission voit l'avantage sélectif dans le fait que cette non-imposition violerait « le principe général selon lequel l'impôt sur les sociétés est collecté auprès de tous les assujettis qui perçoivent des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar ». Il en résulte selon la Commission que « les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances devraient normalement être soumis à l'impôt ». Au considérant 107 de cette décision, la Commission indique que, au regard d'une non-imposition, l'argument tiré de la nécessité de prévenir la double imposition ne tiendrait pas « puisque l'entité (étrangère) imposable est généralement autorisée à déduire les intérêts ou les redevances aux fins de l'impôt ». Selon elle, compte tenu « du risque limité de double imposition, une mesure d'exonération pleine et automatique serait disproportionnée et la prévention des doubles impositions » ne saurait être considérée comme une justification acceptable.

43. Il est donc clair que, dans la décision 2019/700, la Commission considère la non-imposition de certaines catégories de revenus comme l'avantage sélectif, étant donné que, dans un système fiscal cohérent, ces catégories de revenus auraient, en principe, dû être imposées. La question de savoir si cela est exact peut rester ouverte. Ce qui est déterminant est le point de savoir si le contenu de la décision se rapporte uniquement au caractère non imposable de certains revenus.

44. Or, l'article 37 de l'ITA 2010 concerne l'imputation des impôts afférents à des redevances de propriété intellectuelle payés à l'étranger sur l'impôt afférent à ces redevances devant être payé à Gibraltar. Toutefois, cela implique que ces revenus aient un caractère imposable à Gibraltar, d'autant plus que l'imputation est limitée à leur montant. Dans cette mesure, l'article 37 de l'ITA 2010 est en conformité avec la décision 2019/700. Contrairement à ce que considère l'administration fiscale de Gibraltar dans ses observations, notamment, le montant à récupérer a été calculé en conformité avec le point 226 de cette décision. Le montant concret (à savoir l'impôt sur ces revenus) semble donc avoir été calculé exactement de la manière qui y était proposée par la Commission. Ainsi, il a été à cet égard obtempéré à la décision.

45. En revanche, ce n'est que dans un deuxième temps que l'imputation des impôts étrangers en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010, dont il est question en l'espèce, a vocation à s'appliquer. Il en irait de même en ce qui concerne par exemple l'imputation d'un crédit d'impôt pour un autre motif ou l'imputation de pertes découvertes a posteriori.

46. Même si le résultat est identique (il n'y a aucun impôt à payer à Gibraltar), l'article 37 de l'ITA 2010 concerne un cas tout à fait différent de celui qui, dans la décision 2019/700, avait conduit la Commission à constater l'existence d'une aide interdite. En effet, il ressort du considérant 107 de la décision 2019/700 que la Commission fonde sa décision sur le fait que le seul risque limité de double imposition ne justifierait pas une « exemption » totale et automatique. Cela ne concerne toutefois pas la situation juridique antérieure en vertu de laquelle certains revenus n'étaient, de manière générale, pas imposés. À l'opposé, l'article 37 de l'ITA 2010 présuppose une imposition et ne s'applique donc que dans le cas où il y a concrètement double imposition. Dans ce cas, l'imputation n'intervient nullement automatiquement, puisque les conditions de cette imputation – dans le cas concret d'espèce, une imposition par ailleurs – doivent être établies par le contribuable.

47. En fin de compte, en dépit de l'article 37 de l'ITA 2010, les redevances de propriété intellectuelle sont imposées à Gibraltar (c'est-à-dire qu'elles sont imposables). C'est uniquement une imposition déjà intervenue par ailleurs (en l'occurrence aux États-Unis) qui est imputée sur la dette fiscale. Il s'ensuit que l'imputation, sur l'impôt correspondant à Gibraltar, des impôts afférents aux redevances de propriété intellectuelle payés à l'étranger n'est pas couverte par la décision 2019/700. Par conséquent, la décision 2019/700 ne s'oppose pas à l'application de l'article 37 de l'ITA 2010.

D. Sur l'existence d'un contournement de la décision de la Commission du 19 décembre 2018 au travers de l'imputation en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010

48. Une autre solution ne serait tout au plus envisageable que si l'imputation en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010 constituait un contournement de la décision 2019/700. Ainsi qu'il ressort du considérant 25 du règlement 2015/1589, l'État membre concerné doit prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer l'efficacité de la décision de la Commission.

49. Cela exclut des contournements au travers de mesures compensatoires. Un tel contournement ne serait toutefois temporellement envisageable que si l'article 37 de l'ITA 2010 avait été adopté postérieurement à l'adoption de cette décision afin de rendre inopérantes les conséquences juridiques qui y sont imposées (à savoir l'imposition rétroactive). Tel ne nous semble pas être le cas en l'espèce. Une disposition, qui existait déjà et qui n'a pas été critiquée par la Commission dans sa décision, saurait difficilement être qualifiée de contournement de la décision. Elle pourrait tout au plus constituer une aide.

50. Même si l'article 37 de l'ITA 2010 avait été introduit postérieurement, il ne pourrait être question d'un contournement de la décision 2019/700 que si cette disposition relative à l'imputation devait elle-même être considérée comme une aide. En effet, dès lors que, pris isolément, l'article 37 de l'ITA 2010 ne constitue pas une aide interdite, il n'est pas non plus possible de contourner à travers lui la constatation selon laquelle une autre disposition constitue une aide et doit être récupérée.

E. Sur l'existence d'une aide d'État au titre de l'article 107 TFUE au travers de l'imputation en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010

51. Par conséquent, la seule question qui reste à trancher est celle de savoir si la législation en matière d'aides d'État fait obstacle à l'application de l'article 37 de l'ITA 2010, et donc de savoir si l'imputation d'un impôt afférent à des redevances de propriété intellectuelle payé à l'étranger, prévue par la loi à l'article 37 de l'ITA 2010, doit être considérée comme une aide interdite au sens de l'article 107 TFUE. C'est ce que la Commission semble supposer dans ses observations. Néanmoins, au vu des informations dont la Cour dispose, il convient de répondre par la négative à cette question.

52. À cet égard, il résulte de la jurisprudence constante de la Cour que la qualification d'une mesure nationale d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions suivantes soient remplies. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou 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 sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la

concurrence¹⁷.

53. Aux fins de l'appréciation de la sélectivité de l'avantage, il convient d'établir si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi une différence de traitement susceptible, en substance, d'être qualifiée de discriminatoire¹⁸.

54. En outre, si la mesure en cause est conçue comme un régime d'aides – tel que, en l'espèce, l'article 37 de l'ITA 2010 – et non comme une aide individuelle, la Commission doit démontrer que la mesure, bien qu'elle prévoie un avantage de portée générale, confère un avantage uniquement à certaines entreprises ou à certains secteurs d'activité¹⁹.

55. Ainsi est notamment considérée comme une aide d'État une intervention qui allège les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être une subvention au sens strict du mot, est de même nature et a des effets identiques²⁰. En revanche ne constitue pas une telle aide, au sens de cette disposition, un avantage fiscal résultant d'une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques²¹.

56. En matière de libertés fondamentales du marché intérieur, la Cour a jugé que, en l'état actuel de l'harmonisation du droit fiscal de l'Union, les États membres sont libres d'établir le système de taxation qu'ils jugent le plus approprié²². Cette affirmation est également valable en matière d'aides d'État²³.

57. Il s'ensuit que, en dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, la détermination des caractéristiques constitutives de chaque impôt relève du pouvoir d'appréciation des États membres. Il en va ainsi, notamment, du choix du taux de l'impôt, qui peut être proportionnel ou progressif, mais aussi de la détermination de son assiette

¹⁷ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 33) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 27), et du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53).

¹⁸ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 34) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 28), et du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 35).

¹⁹ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 35) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 29), et du 30 juin 2016, Belgique/Commission (C-270/15 P, EU:C:2016:489, point 49).

²⁰ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 36) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 30) et du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 71).

²¹ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 36) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 30). Voir également, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 23).

²² Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 43) ; du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 37) ; du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, point 49), et du 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, point 69).

²³ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 43), et du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 37). Voir, également, arrêt du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 50 et jurisprudence citée).

et de son fait générateur²⁴. Ces caractéristiques constitutives définissent donc, en principe, le système de référence ou le régime fiscal « normal », à partir duquel il convient d'analyser la condition relative à la sélectivité²⁵.

58. Cela étant, il n'est pas exclu que ces caractéristiques puissent, dans certains cas, révéler un élément manifestement discriminatoire, ce qu'il appartient toutefois à la Commission de démontrer²⁶. Des différenciations générales, qui s'appliquent à tous sans distinction et qui s'inscrivent dans un système fiscal cohérent, peuvent difficilement, en règle générale, être constitutives d'un avantage sélectif²⁷.

59. Or, décider quels sont les impôts étrangers qui peuvent être imputés sur la dette fiscale interne et à quelles conditions cette imputation est possible est une décision d'ordre général relevant du pouvoir d'appréciation des États membres évoqué ci-dessus. Une telle décision vise à éviter une double imposition, ce qui constitue un objectif qui est reconnu tant au sein de l'OCDE²⁸ que de l'Union²⁹. Les doubles impositions portent atteinte à la neutralité concurrentielle et créent des obstacles aux investissements et aux services transfrontaliers.

60. Partant, la mesure dans laquelle un État membre cherche à éviter une double imposition, de son chef ou de celui d'un autre État, par des mesures unilatérales (par exemple par des régimes d'imputation ou d'exonération en droit national) ou par des mesures bilatérales (par exemple en concluant des conventions en vue d'éviter la double imposition), est une décision qui doit être prise par chaque législateur fiscal en aménageant son propre droit fiscal. Il est dans la nature des choses que « seules » les entreprises qui exercent des activités transfrontalières, c'est-à-dire celles qui relèvent de deux juridictions fiscales différentes, soient visées par cette décision de base.

61. Ainsi que l'a exposé à juste titre l'administration fiscale de Gibraltar dans ses observations, des mesures unilatérales, telles que l'article 37 de l'ITA 2020, sont la voie habituelle par laquelle les entités territoriales fiscalement compétentes qui ne disposent pas d'un vaste réseau de conventions fiscales en vue d'éviter la double imposition peuvent éviter la double imposition.

62. Aucune sélectivité ne saurait être déduite de ce que seuls les contribuables remplissant les conditions d'une double imposition sont visés par l'imputation. En effet, la simple circonstance que seuls les contribuables remplissant les conditions pour l'application d'une mesure peuvent bénéficier de celle-ci ne saurait, en soi, conférer à cette mesure un caractère sélectif³⁰. L'incohérence d'une imputation des impôts payés à l'étranger, sur des revenus qui sont également imposables à l'intérieur du pays, doit pouvoir être écartée. En l'espèce, il n'apparaît

²⁴ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 44), et du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 38).

²⁵ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 45), et du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 39).

²⁶ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 48), et du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 42).

²⁷ Voir déjà nos conclusions dans l'affaire Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2020:835, points 53 et suivants) ; dans l'affaire Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2020:834, points 46 et suivants), et dans l'affaire Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, point 150).

²⁸ Voir uniquement le titre du modèle de convention OCDE (juillet 2017) : « Modèle de convention OCDE pour l'élimination des doubles impositions et la réduction et l'évasion fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ».

²⁹ Voir, en ce sens, en ce qui concerne les doubles impositions en cas de distribution au sein du groupe, troisième considérant de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6) ; voir dans votre jurisprudence : arrêts du 16 juillet 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, point 28), et du 11 septembre 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, point 62).

³⁰ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 58) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59), et du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42).

nullement, pas plus que la Commission ne prouve, que l'article 37 de l'ITA 2010 contient des paramètres discriminatoires au travers desquels l'interdiction des aides d'État pourrait être contournée.

63. Par ailleurs, pour autant que, dans ses observations, la Commission estime qu'un avantage sélectif ne disparaîtrait pas uniquement parce qu'il vise à compenser certaines charges, son argumentation ne convainc pas. D'une part, les entreprises qui sont soumises à des charges particulières (par exemple en l'espèce en raison d'une autre dette fiscale aux États-Unis) ne se trouvent très certainement pas, au vu de l'objectif de la mesure destinée à prévenir une double imposition, dans une autre situation que les entreprises qui ne sont imposées qu'une fois (à Gibraltar). D'autre part, la décision de base sur le point de savoir dans quelle mesure un État membre prend en compte la dette fiscale dans un autre État et évite ainsi une double imposition relève du pouvoir d'appréciation de cet État. En outre, comme cela a été exposé ci-dessus, éviter la double imposition est un objectif reconnu par l'Union. La Commission n'expose pas non plus dans ses observations pour quelle raison Gibraltar aurait ainsi outrepassé les limites de son pouvoir d'appréciation.

64. Il s'ensuit que l'imputation, en vertu de l'article 37 de l'ITA 2010, des impôts afférents à des redevances de propriété intellectuelle payés aux États-Unis ne peut être considérée ni comme une aide ni comme un contournement de la décision 2019/700.

VI. Conclusion

65. Nous proposons donc à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par l'Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (tribunal de Gibraltar compétent en matière d'impôt sur le revenu et les bénéfices, Royaume-Uni) :

Ni la décision (UE) 2019/700 de la Commission, du 19 décembre 2018, concernant l'aide d'État SA.34914 (2013/C) mise à exécution par le Royaume-Uni en ce qui concerne le régime d'imposition des sociétés de Gibraltar, ni l'article 107 TFUE ne s'opposent à une imputation sur l'impôt à payer à Gibraltar, en vertu de l'article 37 de l'Income Tax Act 2010 (nouvelle loi relative à l'impôt sur le revenu), des impôts sur le revenu afférents à des redevances de propriété intellectuelle payés par la requérante aux États-Unis.