

# DECIZII

## DECIZIA (UE) 2019/700 A COMISIEI

din 19 decembrie 2018

**privind ajutorul de stat SA.34914 (2013/C) pus în aplicare de Regatul Unit în ceea ce privește regimul de impozitare pe profit în Gibraltar**

[notificată cu numărul C(2018) 7848]

(Numai textul în limba engleză este autentic)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 108 alineatul (2) primul paragraf,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile <sup>(1)</sup>,

întrucât:

### 1. PROCEDURĂ

- (1) La 1 iunie 2012, Comisia a primit o plângere din partea autorităților spaniole cu privire la noua lege privind impozitul pe profit în Gibraltar, Legea privind impozitul pe profit din 2010 (denumită în continuare „LIP din 2010”).
- (2) La 16 octombrie 2013, Comisia a inițiat o procedură oficială de investigare pentru a verifica dacă scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzile pasive și redevențe prevăzută în LIP din 2010 favorizează în mod selectiv anumite societăți, încălcând normele Uniunii privind ajutoarele de stat (decizia luată de a se iniția această procedură este menționată în prezenta decizie ca „prima decizie de inițiere a procedurii”) <sup>(2)</sup>.
- (3) La 4 decembrie 2013, autoritățile din Regatul Unit au furnizat Comisiei o notă privind scutirea de la plata impozitului pe redevențe, împreună cu proiectul de lege elaborat de Guvernul Gibraltarului de modificare a LIP din 2010 pentru a încadra veniturile din redevențe în domeniul de aplicare a impozitării în Gibraltar. La cerere, aceste informații au fost completate de autoritățile din Gibraltar prin e-mailurile din 6, 12 și 16 decembrie 2013.
- (4) La 16 decembrie 2013, Gibraltar a solicitat o prelungire a termenului de prezentare a observațiilor cu privire la prima decizie de inițiere a procedurii, până la 17 ianuarie 2014. Solicitarea respectivă a fost acceptată de Comisie în aceeași zi.
- (5) La 20 decembrie 2013, Regatul Unit a prezentat observații cu privire la inițierea procedurii în temeiul articolului 108 alineatul (2) din tratat. Observații ale părților terțe cu privire la procedura respectivă au fost primite de la Confederația spaniolă a angajatorilor [C.E.O.E <sup>(3)</sup>], Germania, Spania și Guvernul Gibraltarului, la 27 decembrie 2013, 27 decembrie 2013, 6 ianuarie 2014 și, respectiv, 17 ianuarie 2014.
- (6) Prin e-mailul din 7 ianuarie 2014, autoritățile din Gibraltar au furnizat Comisiei o copie a Legii (de modificare) din 2013 privind impozitul pe profit din 24 decembrie 2013, prin care a fost introdusă o modificare la LIP din 2010 în ceea ce privește impozitarea veniturilor din redevențe.
- (7) Prin scrisoarea din 16 aprilie 2014, Comisia a invitat Regatul Unit să își prezinte comentariile privind observațiile formulate de părțile terțe cu privire la inițierea procedurii oficiale. Regatul Unit a răspuns prin scrisoarea din 2 iunie 2014, în limita termenului prelungit.

<sup>(1)</sup> JO C 348, 28.11.2013, p. 184 și JO C 369, 7.10.2016, p. 55.

<sup>(2)</sup> JO C 348, 28.11.2013, p. 184.

<sup>(3)</sup> Confederația spaniolă a organizațiilor de întreprinderi (*Confederacion Española de Organizaciones Empresariales*).

- (8) La 1 octombrie 2014, Comisia a informat Regatul Unit cu privire la decizia sa <sup>(4)</sup> de a extinde procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din tratat pentru a include practica în materie de soluții fiscale anticipate în Gibraltar (această decizie este menționată în prezenta decizie ca „decizia de extindere a procedurii”).
- (9) La 10 noiembrie 2014, Comisia a solicitat informații suplimentare în legătură cu practica în materie de soluții fiscale anticipate în Gibraltar. Aceste informații au fost furnizate de către Regatul Unit la 8 decembrie 2014.
- (10) La 4 martie 2015, a fost comunicată Regatului Unit o rectificare a deciziei de extindere a procedurii.
- (11) La 23 martie 2015, Comisia a solicitat informații suplimentare în legătură cu practica în materie de soluții fiscale anticipate. Aceste informații au fost transmise de Regatul Unit la 23 aprilie 2015.
- (12) La 31 martie 2015, Regatul Unit și-a prezentat observațiile cu privire la decizia de extindere a procedurii.
- (13) În urma unui e-mail din partea Regatului Unit din 9 martie 2015 care a conținut propuneri de proiect de act legislativ și note orientative referitoare atât la principiul teritorialității, cât și la practica în materie de soluții fiscale anticipate, Comisia a prezentat Regatului Unit o serie de sugestii privind proiectul de act legislativ și notele orientative prin scrisoarea din 3 septembrie 2015.
- (14) La 19 octombrie 2015, Regatul Unit a furnizat Comisiei un proiect revizuit de regulament și de note orientative privind practicile în materie de soluții fiscale anticipate, precum și 20 de revizuiți ale soluțiilor fiscale anticipate. La 11 noiembrie 2015, Comisia a solicitat informații privind 2 299 de societăți cu venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar. Informațiile solicitate au fost transmise de Regatul Unit la 24 noiembrie 2015. La 3 decembrie 2015, 19 februarie 2016 și 31 august 2016, au fost trimise Comisiei revizuiți ale soluțiilor fiscale anticipate suplimentare.
- (15) La 14 iulie 2016, a fost trimisă Regatului Unit o nouă solicitare de informații privind atât practica în materie de soluții fiscale anticipate, cât și scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzile pasive și din redevențe. Regatul Unit a răspuns printr-o scrisoare în data de 31 august 2016.
- (16) La 7 octombrie 2016, decizia de extindere a procedurii a fost publicată în Jurnalul Oficial <sup>(5)</sup>.
- (17) În octombrie și noiembrie 2016, șase părți interesate, inclusiv Gibraltar și Spania, și-au prezentat observațiile cu privire la decizia de extindere a procedurii.
- (18) La 9 noiembrie 2016, Gibraltar a depus o cerere de anulare a deciziei de extindere a procedurii în fața Tribunalului Uniunii Europene <sup>(6)</sup>.
- (19) La 7 decembrie 2016, Comisia a invitat Regatul Unit să își prezinte comentariile cu privire la observațiile părților terțe primite. Regatul Unit și-a prezentat observațiile la 31 ianuarie 2017.
- (20) La 16 februarie 2017, Comisia a solicitat clarificări suplimentare din partea Regatului Unit cu privire la soluțiile fiscale anticipate în Gibraltar. Autoritățile britanice au răspuns la 31 martie 2017 și au transmis informații suplimentare la 3 mai 2017, în termenul prelungit.
- (21) La 29 noiembrie 2017, Regatul Unit a prezentat o copie a tuturor rapoartelor întocmite de autoritățile fiscale din Gibraltar în urma unor revizuiți efectuate în legătură cu cele 165 de soluții fiscale anticipate enumerate în decizia de extindere a procedurii.
- (22) Ca urmare a observațiilor formulate de Comisie la 7 decembrie 2017, Regatul Unit a furnizat informații suplimentare, inclusiv proiecte de acte legislative și note orientative, la 18 ianuarie 2018.
- (23) La 9 februarie 2018, Comisia a solicitat clarificări suplimentare cu privire la proiectul de act legislativ transmis de Regatul Unit. Comisia a solicitat, de asemenea, explicații suplimentare cu privire la aspectele de fapt sau de drept ale unora dintre revizuițile soluțiilor fiscale anticipate transmise de Regatul Unit în noiembrie 2017.

<sup>(4)</sup> COM(2014) 6851 final.

<sup>(5)</sup> JO C 369, 7.10.2016, p. 55.

<sup>(6)</sup> Cauza T-783/16, Guvernul Gibraltarului/Comisia.

- (24) Prin scrisoarea din 21 februarie 2018, Regatul Unit a răspuns acestei solicitări de informații. Prin e-mailul din 1 martie 2018, Comisia a invitat Regatul Unit să ofere clarificări cu privire la anumite soluții fiscale anticipate specifice. Regatul Unit a răspuns acestei solicitări la 15 martie 2018. Regatul Unit a furnizat clarificări suplimentare cu privire la aceleași aspecte la 24 mai 2018, în urma unei solicitări din partea Comisiei din data de 3 mai 2018.
- (25) Au fost organizate reuniuni la 5 decembrie 2013, 12 martie 2015, 28 mai 2015 și 29 noiembrie 2017 și 5 octombrie 2018, la care a participat Regatul Unit, împreună cu reprezentanți ai autorităților din Gibraltar.

## 2. DESCRIEREA MĂSURILOR

- (26) Gibraltar este un teritoriu britanic de peste mări. Acesta se bucură de o autonomie internă completă în materie fiscală, în timp ce guvernul Regatului Unit este responsabil pentru relațiile sale internaționale, de exemplu pentru negocierea tratatelor fiscale.

### 2.1. Descrierea generală a sistemului de impozitare pe profit în Gibraltar

- (27) LIP din 2010 <sup>(7)</sup> a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2011 și a înlocuit Legea privind impozitul pe profit din 1952 („LIP din 1952”). Aceasta a introdus o cotă generală de impozitare pe profit de 10 % care se aplică societăților din întreaga economie a Gibraltarului, cu excepția societăților de utilități publice, a societăților care furnizează servicii de telecomunicații și a societăților care se bucură și abuzează de o poziție dominantă pe piață, care sunt supuse unei cote de 20 %.

#### (a) Societățile supuse impozitării

- (28) Atât o societate <sup>(8)</sup> care își are reședința obișnuită <sup>(9)</sup> în Gibraltar, cât și o societate care nu își are reședința obișnuită în Gibraltar poate fi un contribuabil în Gibraltar, dar, în acest din urmă caz, acest lucru este valabil numai dacă societatea desfășoară o activitate comercială în Gibraltar prin intermediul unei sucursale sau agenții <sup>(10)</sup>.

#### (b) Baza de impozitare

Veniturile impozabile sunt precizate în mod exhaustiv în tabelele A, B și C din anexa 1 la LIP din 2010. Aceasta se aplică atât pentru persoanele juridice, cât și pentru persoanele fizice. La momentul adoptării LIP din 2010, tabelele A, B și C menționau următoarele categorii de venituri:

— tabelul A: venituri din comerț, afaceri, profesie, vocație și proprietăți imobiliare;

— tabelul B: venituri din activități de muncă salariate și independente;

— tabelul C: alte venituri [dividende <sup>(11)</sup>, venituri din fonduri, venituri din drepturi, pensii și o „clasă generală largă” (*Sweeping Up Class*) în legătură cu elementele de venituri incluse în temeiul dispozițiilor privind combaterea evitării obligațiilor fiscale de la articolul 40 din LIP din 2010 și din anexa 4 la aceasta].

- (29) În scopul calculării bazei de impozitare pentru societăți, articolul 16 din LIP din 2010 prevede că, sub rezerva anumitor excepții, profiturile sau câștigurile impozabile ale unei societăți pentru o perioadă contabilă trebuie să reprezinte valoarea integrală a profiturilor sau câștigurilor societății pentru perioada contabilă respectivă, aplicând baza de impozitare teritorială menționată în considerentele 30-32.

<sup>(7)</sup> LIP din 2010 prevede impozitarea veniturilor (acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar) realizate de o „persoană”. Definiția termenului „persoană” este prevăzută la articolul 74 din LIP din 2010, după cum urmează: „persoană” înseamnă orice întreprindere, individuală sau făcând parte dintr-un grup, și orice club, societate sau alt organism, sau oricare una sau mai multe persoane de orice vârstă și de sex masculin sau feminin și include orice societate și un colectiv de persoane”.

<sup>(8)</sup> „Societatea” este definită la articolul 74 din LIP din 2010 ca însemnând orice societate care este o societate constituită sau înregistrată în conformitate cu orice lege în vigoare în Gibraltar sau în altă parte.

<sup>(9)</sup> „Reședința obișnuită”, în ceea ce privește o societate, este definită în conformitate cu articolul 74 din LIP din 2010, ca însemnând fie o societate a cărei administrare și al cărei control sunt realizate în Gibraltar, fie o societate a cărei administrare și al cărei control sunt realizate în afara Gibraltarului de către persoane care își au reședința obișnuită în Gibraltar în scopul LIP din 2010.

<sup>(10)</sup> În conformitate cu articolul 11 alineatul (4) din LIP din 2010, în cazul în care o societate care nu își are reședința obișnuită în Gibraltar desfășoară o activitate comercială în Gibraltar prin intermediul unei sucursale sau agenții, profiturile impozabile se calculează prin referire la orice venit din exploatare generat prin sau de o sucursală sau agenție și, în măsura în care sunt supuse impozitării, uric venit din drepturi de proprietate sau drepturi utilizate sau deținute de sau pentru sucursală sau agenție.

<sup>(11)</sup> Cu toate acestea, dividendele plătite sau de plătit de către o societate unei alte societăți nu sunt supuse impozitării.

## (c) Baza teritorială

- (30) LIP din 2010 se bazează pe un sistem de impozitare teritorial, ceea ce înseamnă că profiturile sau câștigurile sunt impozitate numai dacă veniturile „sunt acumulate în Gibraltar sau sunt obținute din Gibraltar”. În conformitate cu articolul 74 din LIP din 2010, sintagma „acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar” este definită prin referire la locul unde se desfășoară activitățile <sup>(12)</sup> care generează profituri, stabilit în mod normal de la caz la caz. Această dispoziție consideră, de asemenea, că activitățile care necesită o licență și o reglementare în conformitate cu orice lege din Gibraltar se desfășoară în Gibraltar.
- (31) Aplicarea de către autoritățile fiscale din Gibraltar a conceptelor de acumulare și obținere a veniturilor se bazează, de asemenea, pe principiile prevăzute în jurisprudența Comitetului Judiciar al Consiliului Privat (*Judicial Committee of the Privy Council*) <sup>(13)</sup> în mai multe cauze de referință, cum ar fi *Hang Seng* <sup>(14)</sup> și *HK-TVB* <sup>(15)</sup>, ambele fiind legate de aplicarea principiului teritorialității în Hong Kong. În timp ce hotărârile Comitetului judiciar al Consiliului Privat referitoare la alte jurisdicții decât Gibraltar nu sunt obligatorii în cazul Gibraltarului, acestea pot fi invocate de instanțele din Gibraltar în cazul în care sunt considerate relevante. În opinia Regatului Unit, acesta ar fi, în mod evident, cazul hotărârilor menționate în considerentul menționat, ca urmare a similarității legislației în cele două jurisdicții <sup>(16)</sup>.
- (32) În conformitate cu jurisprudența menționată în considerentul 31, atunci când decid dacă profiturile unei persoane sunt acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar, autoritățile fiscale din Gibraltar ar trebui să analizeze ceea ce persoana a făcut sau intenționează să facă pentru a obține profiturile în cauză și locul în care persoana respectivă a făcut sau intenționează să facă acest lucru. Prin urmare, accentul se pune pe stabilirea amplasării geografice a activității care a generat profituri pentru tranzacțiile relevante. În ceea ce privește furnizarea de servicii de către o societate, autoritățile din Gibraltar au indicat că se vor baza în special pe amplasarea geografică a tuturor activităților generatoare de venituri (și nu doar a funcțiilor administrative sau de sprijin administrativ) pentru a determina locul în care se prestează serviciile care implică plata unor taxe.

## 2.2. Scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe

- (33) În conformitate cu LIP din 2010, astfel cum a fost adoptată inițial, dobânzile pasive și redevențele nu erau impozabile <sup>(17)</sup>, indiferent de sursa veniturilor sau de aplicarea principiului teritorialității. Noțiunea de dobânzi pasive se referă în principal la dobânzile aferente împrumuturilor între societăți. În schimb, dobânda era supusă impozitării în cazul în care aceasta era considerată profit din exploatare, și anume dacă făcea parte integrantă din fluxul de venituri al unei societăți <sup>(18)</sup>.
- (34) LIP din 2010 a fost modificată în iunie 2013, cu efect de la 1 iulie 2013, pentru ca toate dobânzile aferente împrumuturilor între societăți (atât din surse interne, cât și din surse externe) să fie impozitate la o cotă generală de 10 %, în măsura în care dobânzile primite sau de primit pentru fiecare societate-sursă depășeau 100 000 GBP pe an <sup>(19)</sup>. În ceea ce privește veniturile din redevențe, la 24 decembrie 2013 a fost adoptată o nouă legislație prin care redevențele (încasate sau de încasat de către o societate înregistrată în Gibraltar) erau impozitate la o cotă de 10 % începând cu 1 ianuarie 2014 <sup>(20)</sup>.
- (35) În conformitate cu tabelul C din anexa 1 la LIP din 2010, dividendele plătite sau de plătit de către o societate unei alte societăți nu sunt supuse impozitării. Aceasta este regula generală, indiferent de locul în care este amplasată societatea și indiferent de activitatea societăților implicate (societăți holding sau societăți comerciale active). Același lucru este valabil pentru dividendele primite de un sediu permanent (situat în Gibraltar) al unei societăți nerezidente.

## 2.3. Practica în materie de soluții fiscale anticipate

- (36) Comisarul responsabil pentru impozitul pe profit (*Commissioner of Income Tax*) din Gibraltar este îndreptățit să acorde soluții fiscale anticipate în cadrul sarcinii sale generale de a asigura administrarea corespunzătoare a Legii privind impozitul pe profit și a responsabilității sale de a evalua și a colecta impozitul pe profit în Gibraltar. Aceste competențe generale decurg din articolul 2 alineatele (1) și (2) din LIP din 2010.

<sup>(12)</sup> Articolul 74, astfel cum a fost adoptat inițial, făcea referire la locul în care se desfășoară activitățile sau la preponderența activităților, dar referirea la preponderența activităților a fost eliminată prin Legea (de modificare) privind impozitul pe profit din 2013.

<sup>(13)</sup> Comitetul judiciar al Consiliului Privat își are sediul la Londra și este ultima instanță în Gibraltar. Hotărârile sale privind legislația din Gibraltar sunt obligatorii pentru Biroul de administrație fiscală din Gibraltar și pentru alte instanțe din Gibraltar.

<sup>(14)</sup> *Commissioner of Inland Revenue/Hang Seng Bank Ltd.* [1991] 1 AC 306.

<sup>(15)</sup> *Comisar of Inland Revenue/HK-TVB International Ltd.* [1992] 2 AC 397.

<sup>(16)</sup> Observațiile prezentate de Regatul Unit, 14.11.2013, p. 2.

<sup>(17)</sup> Tabelul C din anexa 1 la LIP din 2010, astfel cum a fost adoptată inițial, nu a inclus această categorie de venituri.

<sup>(18)</sup> Acest lucru este valabil în cazul societăților care desfășoară activități de acordare de credite către publicul larg sau al societăților care încasează dobânzi din fonduri obținute din activități de atragere de depozite.

<sup>(19)</sup> Regulamentele (de modificare) privind impozitul pe profit din 2013, publicate în al doilea supliment la Monitorul Oficial al Gibraltarului nr. 4006 din 6 iunie 2013.

<sup>(20)</sup> Legea (de modificare) privind impozitul pe profit din 2013, publicată în primul supliment la Monitorul Oficial al Gibraltarului nr. 4049 din 24 decembrie 2013.

- (37) În ceea ce privește soluțiile fiscale anticipate enumerate în decizia de extindere a procedurii, în majoritatea cazurilor, cererile de acordare de soluții fiscale anticipate urmăresc să obțină confirmare cu privire la impozitarea sau neimpozitarea unei societăți rezidente în Gibraltar ca urmare a principiilor juridice de bază ale impozitării, și anume acumularea și obținerea veniturilor în conformitate cu sistemul teritorial.
- (38) În plus, articolul 42 din LIP din 2010 prevede o procedură specifică pentru compensare în ceea ce privește aspectele legate de combaterea evitării obligațiilor fiscale. Astfel de soluții fiscale anticipate pot fi acordate doar în scopul de a stabili dacă anumite tranzacții sau aranjamente sunt impozabile în conformitate cu articolul 40 din LIP din 2010 sau cu anexa 4 la aceasta, și anume pentru a stabili dacă un aranjament este artificial sau fictiv în scopul eliminării sau reducerii valorii impozitului datorat.

### 3. MOTIVELE CARE AU CONDUS LA ÎNȚIEREA PROCEDURII OFICIALE DE INVESTIGARE

#### 3.1. Scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe

- (39) În prima decizie de inițiere a procedurii, Comisia și-a exprimat opinia preliminară potrivit căreia scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive (împrumuturi între societăți) și redevențe care rezultă din LIP din 2010 constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea acesteia cu piața internă.
- (40) În ceea ce privește selectivitatea materială a măsurii, Comisia a constatat că scutirea de la plata impozitului pentru veniturile pasive (dobânzi, redevențe și dividende) era selectivă *prima facie*. Cu toate acestea, în ceea ce privește dividendele, aceasta a constatat că scutirea era justificată de logica evitării dublei impunerii. În schimb, Comisia nu a identificat nicio justificare pentru scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive sau din redevențe. În special, aceasta nu a fost de acord cu faptul că scutirea de la impozitarea dobânzilor pasive din surse externe rezulta din logica sistemului de impozitare teritorial. De asemenea, Comisia nu a acceptat argumentul potrivit căruia scutirea de la impozitarea dobânzilor pasive din surse interne ar fi justificată de preocupările legate de capacitatea de gestionare (costuri excesive de colectare a impozitului). În cele din urmă, în ceea ce privește scutirea de la impozitarea redevențelor, Comisia nu a acceptat necesitatea de simplificare și eficientizare a sistemului fiscal din Gibraltar ca justificare valabilă pentru scutire.
- (41) Cu titlu preliminar, Comisia a concluzionat, de asemenea, că măsura era finanțată prin intermediul resurselor de stat, că aceasta conferea un avantaj economic întreprinderilor, că afecta schimburile comerciale între statele membre și că amenința să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi. În consecință, aceasta a considerat că scutirea de la plata impozitului pentru dobânzile pasive și redevențe constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (42) Comisia a concluzionat, de asemenea, că un astfel de ajutor constituia un „ajutor nou”, întrucât scutirea de la impozitarea dobânzilor pasive în temeiul LIP din 1952 nu era acordată în mod automat și impunea o evaluare a teritorialității. În plus, LIP din 2010 a introdus o scutire de la impozitarea redevențelor, care nu a existat anterior în temeiul LIP din 1952. În această privință, Comisia a observat că aplicarea sistemului teritorial însemna că toate veniturile din redevențe primite de o societate din Gibraltar sunt acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar.
- (43) În final, Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea dispoziției privind scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive (provenite din împrumuturi între societăți) și din redevențe cu piața internă. În special, aceasta nu a identificat niciun posibil motiv de compatibilitate în temeiul articolului 107 alineatul (2) sau (3) din tratat.

#### 3.2. Practica în materie de soluții fiscale anticipate

- (44) Prin decizia de extindere a procedurii, Comisia a hotărât să extindă procedura oficială de investigare pentru a cuprinde 165 de soluții fiscale anticipate emise de autoritățile fiscale din Gibraltar în perioada cuprinsă între 2011 și august 2013 (dintr-un total de 340 de soluții fiscale anticipate acordate în perioada respectivă).
- (45) Comisia a considerat că, în principiu, cele patru condiții pentru calificarea unei măsuri ca ajutor de stat erau îndeplinite. În special, aceasta a concluzionat cu titlu preliminar că măsurile în materie de soluții fiscale anticipate erau selective din punct de vedere material, întrucât autoritățile fiscale din Gibraltar s-au abținut, în general, să efectueze o evaluare adecvată a obligațiilor fiscale ale societății, în exercitarea competențelor lor discreționare. În opinia Comisiei, un astfel de comportament a fost posibil deoarece dispozițiile legale erau formulate într-un mod vag. De asemenea, opinia preliminară a Comisiei a fost că, în unele cazuri, autoritățile fiscale din Gibraltar au emis soluții fiscale anticipate care nu erau consecvente cu dispozițiile fiscale aplicabile.

- (46) Pentru a-și susține opiniile preliminare privind caracterul selectiv al măsurilor în materie de soluții fiscale anticipate din cauza existenței unor practici discreționare, aplicarea incorectă a normelor sau absența unei verificări adecvate în ceea ce privește locul desfășurării activităților în mod efectiv, Comisia a pus în evidență șapte categorii tipice de cazuri, pe baza unor tipuri diferite de soluții fiscale anticipate, activități sau venituri.
- (47) În mod preliminar, Comisia a considerat că, prin acordarea unor astfel de soluții fiscale anticipate numai anumitor societăți multinaționale, spre deosebire de alte societăți exclusiv naționale care nu solicită emiterea de soluții fiscale anticipate, autoritățile fiscale au tratat societățile care se aflau într-o situație de fapt și de drept similară în mod diferit. În consecință, s-a constatat că măsurile erau selective *prima facie*. Mai mult, Comisia nu a identificat o justificare acceptabilă pe baza naturii sau a economiei generale a sistemului de referință (a se vedea considerentul 57 din decizia de extindere a procedurii). În acest sens, aceasta a indicat, de asemenea, că orice justificare posibilă ar necesita existența unor proceduri adecvate de control și monitorizare <sup>(21)</sup> (pentru a asigura o aplicare coerentă a sistemului fiscal), care pare să lipsească în cazul de față.
- (48) Ca o concluzie preliminară, Comisia a constatat, de asemenea, că măsurile în materie de soluții fiscale anticipate erau acordate prin intermediul resurselor de stat, că acestea confereau un avantaj economic întreprinderilor, afectau schimburile comerciale dintre statele membre și că amenințau să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi. Comisia și-a exprimat îndoielele cu privire la compatibilitatea acestor măsuri cu piața internă. În consecință, opinia preliminară a Comisiei a fost că măsurile în materie de soluții fiscale anticipate constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat. Comisia a considerat, de asemenea, că un astfel de ajutor de stat constituie un „ajutor nou”.
- (49) Procedurile extinse au fost legate nu numai de cele 165 de soluții fiscale anticipate individuale, ci și, mai general, de practica în materie de soluții fiscale anticipate prevăzută de LIP din 2010, care părea să aplice eronat, în mod recurent, dispozițiile LIP din 2010.
- (50) În ceea ce privește compatibilitatea celor 165 de soluții fiscale anticipate și a practicii generale în materie de soluții fiscale anticipate cu piața internă, Comisia nu a identificat niciun temei de compatibilitate posibil bazat pe excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatele (2) și (3) din tratat.
- (51) În concluzie, opinia preliminară a Comisiei a fost că cele 165 de soluții fiscale anticipate enumerate în anexa la decizia de extindere a procedurii și practica în materie de soluții fiscale anticipate din Gibraltar constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și și-a exprimat îndoielele cu privire la compatibilitatea acestora cu piața internă. De asemenea, aceasta a invitat Regatul Unit și autoritățile din Gibraltar să îi furnizeze dovezi privind controalele *ex post*. În final, Comisia a invitat Regatul Unit să explice dacă și în ce temei practica în materie de soluții fiscale anticipate sau oricare dintre cele 165 de soluții fiscale anticipate evaluate ar putea fi considerate compatibile.

#### 4. OBSERVAȚIILE PREZENTATE DE REGATUL UNIT

##### 4.1. Observații privind scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe

- (52) Observațiile prezentate de Regatul Unit la 20 decembrie 2013 pot fi rezumate după cum urmează:
1. LIP din 2010 aplică principiul teritorial conform căruia profiturile societăților sunt impozitate în Gibraltar numai dacă veniturile „sunt acumulate sau obținute din Gibraltar”. Aceasta a fost, de asemenea, situația în temeiul LIP din 1952;
  2. scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu poate fi considerată selectivă, întrucât aceste dispoziții sunt deschise tuturor societăților și se aplică, în general, tuturor sectoarelor industriei, finanțelor și comerțului. Disponibilitatea scutirii nu este limitată în niciun fel, nici la categoria de societăți, nici la vreun tip de activitate. Faptul că unele societăți beneficiază de o normă fiscală într-o măsură mai mare decât altele nu înseamnă că aceasta este selectivă. În plus, nu se poate identifica un grup special de societăți care beneficiază de măsură. Nu există alte societăți aflate în situații de fapt sau de drept similare în Gibraltar cărora nu li s-ar aplica aceste măsuri;
  3. este incorect să se afirme că scutirea favorizează în mod selectiv în special societățile care primesc redevențe pentru drepturile de proprietate intelectuală și dobânzi intragrup plătite de societățile care nu sunt situate în Gibraltar. Nu există nicio dispoziție în sistemul fiscal care să conducă la o anumită proporție de societăți care nu sunt situate în Gibraltar sau care oferă orice privilegiu societăților care acordă împrumuturi societăților străine;

<sup>(21)</sup> A se vedea, de exemplu, cauzele conexe C-78/08-C-80/08, Paint Graphos și alții, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 73 și următoarele.

4. referirea la „societățile offshore” în considerentul 37 din prima decizie de inițiere a procedurii este prea ambiguă și nu are legătură cu tratamentul fiscal al veniturilor pasive. În plus, argumentul potrivit căruia măsura restabilește regimul anterior al societăților scutite este irelevant deoarece nu influențează evaluarea scutirii în ceea ce privește selectivitatea;
5. în ceea ce privește selectivitatea *de facto*, nu a putut fi identificat niciun grup identificabil sau nicio categorie identificabilă de societăți ca beneficiari. Modul în care o anumită dispoziție se aplică uneori în practică nu face ca acea dispoziție să fie selectivă, cu excepția cazului în care condițiile măsurii sau un aspect identificabil și stabil al circumstanțelor specifice cărora li se aplică o astfel de dispoziție conduce la obținerea unor beneficii doar pentru o categorie limitată de societăți. În cazul de față, numărul societăților care beneficiază efectiv sau potențial de pe urma dispozițiilor nu este limitat în niciun fel, în drept sau în fapt. Prin urmare, dispoziția nu este selectivă;
6. scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe este justificată de natura și economia generală a sistemului fiscal din Gibraltar. În primul rând, neimpozitarea dobânzilor pasive din surse externe este consecința logică a principiului teritorialității, care se bazează pe obiectivul evitării dublei impunerii. În al doilea rând, scutirea de la impozitarea dobânzilor și redevențelor încasate din Gibraltar este justificată de logica oricărui sistem fiscal, având în vedere faptul că costul colectării nu trebuie să depășească veniturile preconizate;
7. în cazul în care Comisia ar concluziona că tratarea dobânzilor aferente împrumuturilor din surse externe este selectivă, aceasta ar trebui să fie considerată drept ajutor „existent”. Noul element de ajutor ar putea viza numai valorile dobânzilor pasive „care erau impozabile înainte de intrarea în vigoare a LIP din 2010”, în timp ce, în conformitate cu LIP din 1952, dobânzile aferente împrumuturilor din surse externe nu erau impozabile din cauza regulii privind „locul în care a fost acordat împrumutul” <sup>(22)</sup>. Aceasta înseamnă că, *de facto*, noțiunea de „loc” în care a fost acordat împrumutul între societăți din surse externe a rămas aceeași ca în legislația anterioară. În consecință, era incorect din punct de vedere juridic pentru Comisie să inițieze o procedură oficială de investigare cu privire la acest aspect specific al sistemului fiscal din Gibraltar;
8. guvernul Gibraltarului a introdus un act legislativ, cu efect de la 1 iulie 2013, prin care toate veniturile din dobânzile aferente împrumuturilor între societăți care depășesc 100 000 GBP pe an, din surse atât interne, cât și externe, sunt supuse impozitării. S-a făcut referire, de asemenea, la actul legislativ suplimentar adoptat la 24 decembrie 2013, cu efect de la 1 ianuarie 2014, prin care redevențele sunt supuse, de asemenea, impozitării;
9. în plus, în cazul în care Comisia ar concluziona că tratamentul fiscal al dobânzilor și redevențelor constituie ajutor „nou”, înțelegerea Regatului Unit cu privire la opinia Gibraltarului este că recuperarea care afectează perioadele relevante ar fi dificilă sau imposibilă din motive practice;
10. în cele din urmă, Comisia s-a îndepărtat de practica normală în temeiul Regulamentului (UE) 2015/1589 al Consiliului <sup>(23)</sup> (denumit în continuare „regulamentul de procedură”) deoarece a inițiat o investigație oficială privind un anumit aspect al sistemului fiscal din Gibraltar, în paralel cu o examinare preliminară continuă a aceluiasi sistem fiscal.

#### 4.2. Observații privind practica în materie de soluții fiscale anticipate

- (53) Argumentele prezentate de Regatul Unit la 31 martie 2015 împotriva deciziei de extindere a procedurii pot fi rezumate după cum urmează:

1. nu există nicio dovadă că soluțiile fiscale anticipate ar fi selective. Practica în materie de soluții fiscale anticipate aplicabilă în Gibraltar nu a implicat niciodată un element de tratament individual sau special, un element de negociere sau o influență sau considerație, cu excepția celor care rezultă din dispozițiile legislației fiscale aplicabile în Gibraltar. O soluție fiscală anticipată este pur și simplu o declarație a comisarului responsabil pentru impozitele pe profit din Gibraltar prin care, pe baza faptelor explicate comisarului și a interpretării normale și corecte a legislației aplicabile, societatea în cauză nu este obligată la plata impozitului pe profit pentru veniturile descrise. Nu există nicio dovadă că oricare dintre soluțiile fiscale anticipate se abate în vreun mod de la interpretarea corectă și normală a legislației fiscale. În plus, autoritățile fiscale nu exercită puteri discreționare și nici nu există dovezi că s-au abținut în mod conștient sau deliberat să efectueze evaluări adecvate sau că au deviat în mod deliberat de la legislația fiscală națională aplicabilă. Cele

<sup>(22)</sup> Această regulă a fost aplicată pentru a se stabili dacă veniturile din dobânzi sunt impozabile ca urmare a principiului teritorialității. Evaluarea se bazează pe următoarele criterii cumulative: (a) locul de reședință al debitorului; (b) sursa de la care se plătește dobânda; (c) locul în care este plătită dobânda; și (d) natura garanției pentru datorie și locul în care a fost acordată aceasta.

<sup>(23)</sup> Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO L 248, 24.9.2015, p. 9).

șapte categorii de soluții fiscale anticipate identificate de Comisie în prima decizie de inițiere a procedurii nu sunt selective în comparație cu alte soluții fiscale anticipate, întrucât niciuna dintre soluțiile fiscale nu se abate de la dispozițiile fiscale naționale aplicabile;

2. nu există nicio dovadă că oricare dintre soluțiile fiscale anticipate denaturează concurența. O măsură poate denatura concurența numai în sectorul în care se aplică sau în unele sectoare strâns asociate. Soluțiile fiscale anticipate vizate de decizie se aplică într-un număr mare de sectoare diferite. Comisia nu a sugerat că vreuna dintre soluțiile fiscale anticipate individuale a denaturat concurența în sectorul în care a fost aplicată, ci doar a indicat că există un efect asupra schimburilor comerciale dintre statele membre care amenință să denatureze concurența, fără a examina dacă o soluție fiscală anticipată a avut sau nu acest efect;
3. există dovezi clare că soluțiile fiscale anticipate la care se face referire în decizia de extindere a procedurii reprezintă doar o parte a unei practici consecvente care a existat cu mult timp înainte ca Regatul Unit să adere la Uniunea Europeană. Practica s-a bazat pe articolul 3 alineatul (1) din LIP din 1952, care este reprodus în prezent sub o formă practic identică la articolul 2 alineatele (1) și (2) din LIP din 2010. Prin urmare, în cazul în care s-ar constata că există un element de ajutor de stat, acesta ar fi în mod necesar un ajutor „existent”, și nu un ajutor „nou”;
4. decizia de extinderii a procedurii se bazează pe o înțelegere incorectă a faptelor semnificative. Comisia a fost informată, din păcate în mod incorect, de autoritățile britanice, în numele guvernului Gibraltarului, că procedura care permite comisarului Gibraltarului să emită soluții fiscale anticipate care confirmă dacă o societate rezidentă este sau nu obligată la plata impozitului în Gibraltar este prevăzută la articolul 42 din LIP din 2010, fiind introdusă prin legea respectivă și nu a existat în temeiul LIP din 1952, în loc să fie informată că articolul 42 a introdus doar un temei legislativ explicit pentru un anumit tip de soluție fiscală anticipată care nu este relevant pentru cazul de față și că soluțiile fiscale anticipate privind aplicarea sistemului teritorial au fost acordate încă din 1952, în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) din LIP din 1952 sau articolul 2 alineatele (1) și (2) din LIP din 2010. Deși această neînțelegere a apărut în urma unor informații incorecte furnizate de autoritățile britanice, Regatul Unit consideră că, probabil, aceste informații incorecte sunt cele care au determinat Comisia să presupună că soluțiile fiscale anticipate acordate începând din 2010 ar putea fi considerate ca fiind „ajutor nou”;
5. astfel cum sugerează decizia de extindere a procedurii, Comisia consideră că practica ar putea fi o „schemă” de ajutor și implică unul sau mai multe ajutoare de stat individuale. Nu există niciun element de probă care să susțină vreuna din aceste opinii. Această incertitudine pune decizia sub semnul întrebării din punct de vedere procedural, cel puțin parțial, deoarece elementul de schemă al practicii în materie de soluții fiscale anticipate nu poate fi tratat de procedura aleasă, întrucât acesta constituie în mod evident ajutor existent, în cazul în care se concluzionează totuși că acesta constituie ajutor. În plus, nu există nicio dovadă care să sugereze că soluțiile fiscale anticipate erau menite să reprezinte altceva decât interpretarea și aplicarea normală și corectă a legislației fiscale în vigoare;
6. decizia de extindere a procedurii a fost adoptată înainte ca Comisia să aibă la dispoziție toate informațiile necesare pentru a fi în măsură să evalueze pe deplin poziția în ceea ce privește soluțiile fiscale anticipate. În special, au existat doar două schimburi de informații între Comisie și Regatul Unit cu privire la practica în materie de soluții fiscale anticipate înainte de adoptarea deciziei de extindere a procedurii de către Comisie. În această perioadă, Comisia nu a sugerat niciodată pe ce bază s-ar putea considera că oricare soluție fiscală anticipată denaturează în vreun fel concurența.

## 5. OBSERVAȚIILE PREZENTATE DE PĂRȚILE INTERESATE

### 5.1. **Observații privind scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe**

- (54) Comisia a primit observații de la patru părți interesate – Gibraltar, Spania, Germania și Confederația spaniolă a organizațiilor de întreprinderi (CEOE).

#### 5.1.1. *Observații prezentate de Gibraltar*

- (55) În observațiile sale, Gibraltarul a sprijinit argumentul prezentat de Regatul Unit potrivit căruia măsura nu este selectivă deoarece este aplicată universal și este deschisă tuturor tipurilor de bunuri, servicii și societăți și că, în cazul în care s-ar constata că aceasta este selectivă, ea ar trebui considerată ca fiind justificată de logica și de natura generală a sistemului ca o consecință a principiului teritorialității. Acesta a subliniat, de asemenea, că scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe este justificată de preocupările legate de capacitatea de gestionare administrativă, întrucât se preconizează că randamentul real al impozitului va fi depășit de costurile asociate colectării impozitului.



- (56) În ceea ce privește scutirea de plata impozitului pe venituri din redevențe, Gibraltar a susținut că scutirea nu poate fi considerată selectivă deoarece societățile care au beneficiat de redevențe în perioada de trei ani în care scutirea de la plata impozitului a fost în vigoare erau active în sectoare diverse precum comerțul cu amănuntul de produse alimentare, îmbrăcăminte, jocuri de noroc și asigurări. În plus, tipul de redevențe în cauză a fost la fel de divers, incluzând drepturile de autor, marca comercială, know-how-ul și brevetele.
- (57) Gibraltar a susținut, de asemenea, că, în cazul în care s-ar constata că măsura este totuși selectivă, aceasta ar trebui să fie considerată „ajutor existent” deoarece reprezintă *de facto* o continuare a vechiului regim în care dobânda din surse externe a făcut obiectul scutirii de la impozitare pe baza unei analize a „locului în care a fost acordat împrumutul”. Din acest motiv, măsura ar putea fi considerată „ajutor nou” doar atunci când vizează veniturile din dobânzi provenite din surse interne.
- (58) În ceea ce privește orice eventuală recuperare, Gibraltarul a susținut, de asemenea, că valorile impozitelor nepercepute s-ar situa sub pragul *de minimis* stabilit prin Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei <sup>(24)</sup>. În special, Gibraltar a susținut că informațiile colectate de la 18 societăți care au primit venituri din redevențe, care împreună au reprezentat venituri brute din redevențe în valoare de 90 de milioane GBP, au arătat că valoarea netă totală a veniturilor din redevențe, ca urmare a cheltuielilor deductibile, se ridică la cel mult 18 milioane GBP. În plus, în ceea ce privește dobânzile pasive încasate din Gibraltar, randamentul fiscal maxim ar fi de aproximativ 250 000 GBP, repartizat între cel puțin 17 societăți. În plus, opinia Gibraltarului este că recuperarea este probabil imposibilă din motive practice și ar întâmpina dificultăți insurmontabile, din cauza caracterului mobil al fondurilor societăților în cauză și având în vedere principiul dreptului internațional conform căruia instanțele dintr-un stat nu vor admite sau recupera creanțe legate de impozite în numele unui alt stat.
- (59) În ceea ce privește procedura, Gibraltar a afirmat că Comisia s-a îndepărtat de la practica obișnuită în temeiul Regulamentului de procedură, aducând argumente similare celor prezentate de autoritățile britanice.

#### 5.1.2. Observații prezentate de Spania, Germania și CEOE

- (60) În observațiile lor, Spania, Germania și CEOE au susținut analiza Comisiei potrivit căreia măsura a constituit ajutor de stat deoarece excludea în mod selectiv anumite tipuri de venituri de la impozitare, avea un efect negativ asupra schimburilor comerciale din interiorul Uniunii și denatura concurența.
- (61) În plus, Spania și-a exprimat preocuparea cu privire la eficacitatea modificării din 7 iunie 2013 în ceea ce privește impozitarea dobânzilor pasive, având în vedere că societățile scutite din Gibraltar care au primit venituri din dobânzi nu aveau nicio obligație de declarare a impozitului. În opinia Spaniei, acest fapt ar împiedica identificarea potențialilor beneficiari ai măsurii și controalele *ex post* privind raportarea și impozitarea veniturilor din dobânzi.
- (62) Spania a susținut, de asemenea, că noul prag de 100 000 GBP introdus prin modificarea din 2013 este ridicat. În plus, dispoziția antiabuz, care impune agregarea dobânzii primite de la societățile afiliate, nu se aplică la nivelul societăților beneficiare. Prin urmare, dispoziția privind pragul ar putea fi ușor eludată printr-o simplă restructurare a unui grup de societăți, creând mai multe societăți în Gibraltar și distribuind dobânda primită între acestea.
- (63) În ceea ce privește scutirea de plata impozitului pe dividende, Spania a contestat justificarea prezentată de Comisie privind evitarea dublei impuneri. În opinia Spaniei, contrar pachetului de lucru pentru 2011 al Grupului de lucru pentru codul de conduită privind notele explicative cu privire la impozitarea întreprinderilor, Gibraltar nu a adoptat o dispoziție antiabuz eficace pentru a asigura impozitarea. În special, s-a considerat că legislația din Gibraltar nu a cerut ca întreprinderea în cauză să fie supusă impozitării (fie în Gibraltar, fie într-o țară străină) pentru a beneficia de scutire. În opinia Spaniei, această lacună a determinat un risc de dublă neimpozitare.
- (64) În ceea ce privește tratamentul fiscal al redevențelor, autoritățile spaniole au considerat că scutirea favoriza în mod selectiv societățile care primesc venituri din redevențe și că o astfel de scutire nu ar putea fi justificată de evitarea dublei impuneri.

<sup>(24)</sup> Regulamentul (UE) nr. 1407/2013 al Comisiei din 18 decembrie 2013 privind aplicarea articolelor 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor *de minimis* (JO L 352, 24.12.2013, p. 1).

- (65) Atât autoritățile spaniole, cât și CEOE au făcut referire, de asemenea, la faptul că scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe trebuie examinată în lumina efectelor generale ale LIP din 2010. În opinia lor, obiectivul LIP din 2010 a fost de a continua efectele sistemului fiscal anterior (declarat deja de Curtea de Justiție ca fiind ajutor de stat) care favorizează societățile offshore față de cele rezidente în Gibraltar.
- (66) În cele din urmă, Spania a contestat, de asemenea, evaluarea efectuată de Comisie cu privire la selectivitatea regională, făcând distincție între statutul provinciei Azore (pe care Comisia a menționat-o în analiza sa din prima decizie de inițiere a procedurii) și statutul Gibraltarului. În special, autoritățile spaniole au considerat că, pe lângă examinarea celor trei criterii de autonomie instituțională, procedurală și financiară, ar trebui examinat, de asemenea, criteriul implicit privind armonizarea fiscală (care, în mod clar, potrivit autorităților spaniole, nu există în Gibraltar). Spania a făcut referire, de asemenea, la o serie de alte aspecte fiscale, cum ar fi numărul de societăți de tip „cutie poștală” situate în Gibraltar care nu sunt supuse impozitării.

## 5.2. Observații privind practica în materie de soluții fiscale anticipate

- (67) Comisia a primit observații de la șase părți interesate – Gibraltar, Spania, Asociația experților contabili din Gibraltar și trei societăți enumerate ca posibili beneficiari ai soluțiilor fiscale anticipate în decizia de extindere a procedurii.

### 5.2.1. Observații prezentate de Gibraltar

- (68) Observațiile prezentate de Gibraltar se referă atât la procedură, cât și la fond. Observațiile urmăresc argumentele prezentate de Regatul Unit și pot fi rezumate după cum urmează:
1. o procedură privind ajutorul de stat nu ar trebui deschisă decât dacă există suficiente dovezi concrete că măsura în cauză conferă un avantaj economic și că avantajul este selectiv și denaturează sau amenință să denatureze concurența. În acest caz, nu există nicio dovadă în acest sens. Observațiile Comisiei cu privire la soluțiile fiscale se limitează la precizarea faptului că Comisia consideră că ar fi trebuit să se solicite mai multe informații. Această opinie nu constituie o dovadă a unui avantaj, a unui caracter selectiv sau a unei denaturări a concurenței;
  2. Comisia a săvârșit o eroare evidentă atunci când a afirmat în decizia de extindere a procedurii că practica în materie de soluții fiscale anticipate în Gibraltar a fost introdusă prin articolul 42 din LIP din 2010;
  3. procedura de emitere a soluțiilor fiscale anticipate este în vigoare încă din anii 1960 și, ca atare, în cazul în care se constată că aceasta constituie ajutor de stat, ar trebui considerată drept „ajutor existent”;
  4. nu există nicio dovadă că oricare dintre soluțiile fiscale anticipate este selectivă sau denaturează concurența. Fiecare soluție fiscală anticipată este o chestiune de interpretare a faptelor prezentate în cerere. Lipsa unei analize detaliate nu poate, în sine, să indice caracterul selectiv;
  5. practica în materie de soluții fiscale anticipate aplicabilă în Gibraltar nu a implicat niciodată un element de tratament individual sau special, un element de negociere sau o influență sau considerație, decât în măsura în care acestea rezultă din dispozițiile legislației fiscale aplicabile în Gibraltar;
  6. obligațiile fiscale ale societăților în cauză ar fi identice, indiferent dacă acestea au solicitat sau nu o soluție fiscală anticipată;
  7. atunci când aplică testul teritorialității, autoritățile fiscale nu se bucură de o marjă de apreciere și au obligația de a respecta legislația și jurisprudența aplicabile în această privință;
  8. efortul Comisiei de a grupa cele 165 de soluții fiscale anticipate în șapte categorii distincte pentru a stabili caracterul selectiv pentru fiecare grup în parte nu este justificat, întrucât nimic nu indică faptul că aceste grupuri prezintă caracteristici particulare atunci când sunt comparate cu alte soluții fiscale anticipate necontestate emise în aceeași perioadă sau anterior.

### 5.2.2. Observațiile prezentate de Spania

(69) Observațiile prezentate de autoritățile spaniole la 30 noiembrie 2016 pot fi rezumate după cum urmează:

1. autoritățile spaniole nu contestă principiul teritorialității în sine ci, mai degrabă, modul în care acesta este interpretat de către autoritățile din Gibraltar. Această regulă generală, combinată cu lipsa unei evaluări adecvate, a monitorizării și a aplicării legale a dispozițiilor fiscale de către administrația fiscală din Gibraltar (fie *ex ante*, fie *ex post*), conduce la un tratament fiscal arbitrar și favorabil pentru un număr mare de societăți din teritoriu;
2. în afară de cele 165 de societăți enumerate în anexa 1 la decizia de extindere a procedurii, societățile intermediare care își desfășoară activitatea în Gibraltar, cum ar fi firmele de consultanță, societățile fiduciare și firmele de avocatură specializate în planificarea fiscală și gestiunea fiscală, beneficiază, de asemenea, în mod indirect, de ajutor;
3. Spania și-a reiterat încă o dată opinia potrivit căreia chestiunea ar trebui analizată și din perspectiva selectivității regionale, care, în opinia sa, ar aborda și argumentul potrivit căruia măsura constituie ajutor existent.

### 5.2.3. Observațiile prezentate de Asociația experților contabili din Gibraltar

(70) La 3 noiembrie 2016, Asociația experților contabili din Gibraltar – principalul organism reprezentativ pentru experții contabili care lucrează în Gibraltar, și-a prezentat observațiile privind decizia de extindere a procedurii. Observațiile pot fi rezumate după cum urmează:

1. soluțiile fiscale anticipate enumerate nu au fost nici solicitate, nici emise în conformitate cu articolul 42 din LIP din 2010;
2. soluțiile fiscale anticipate selectate acoperă un număr mare de circumstanțe și tematici și nu prezintă „caracterul comun” la care se face referire în decizia de extindere a procedurii;
3. soluțiile fiscale anticipate de acest fel au fost solicitate și emise în Gibraltar încă din anii 1950, iar schema, în cazul în care constituie ajutor de stat, ar trebui să fie considerată drept ajutor existent;
4. soluțiile fiscale anticipate constituie interpretări ale legislației fiscale din Gibraltar. Acestea nu sunt „tranzacții” negociate sau concesiuni. Emiterea unei soluții fiscale anticipate nu conferă un tratament favorabil. Decizia de extindere a procedurii nu oferă nicio dovadă că interpretarea legislației ar fi diferită în absența unei solicitări de emiteră a unei soluții fiscale anticipate;
5. niciunul dintre criteriile impuse pentru stabilirea prezenței unui ajutor de stat nu este îndeplinit. Măsura nu este acordată din resurse de stat și nu conferă un avantaj economic întreprinderilor deoarece nu există pierderi de venituri fiscale, întrucât tratamentul fiscal fără o soluție fiscală anticipată ar fi același. Măsura nu este selectivă și nu există nicio dovadă că măsura în cauză denaturează sau amenință să denatureze concurența sau afectează schimburile comerciale în interiorul Uniunii;
6. cu excepția a șase dintre acestea, toate cele 165 de soluții fiscale anticipate enumerate în decizia de extindere a procedurii au fost emise într-o perioadă în care veniturile din dobânzi pasive nu erau impozabile în temeiul LIP din 2010. Prin urmare, marea majoritate a soluțiilor fiscale anticipate nu puteau genera venituri din dobânzi impozabile.

### 5.2.4. Observații formulate de către sau în numele societăților enumerate ca beneficiari ai soluțiilor fiscale anticipate în decizia de extindere a procedurii

(71) De asemenea, Comisia a primit observații din partea sau în numele a trei societăți cărora le-a fost acordată o soluție fiscală anticipată identificată în decizia de extindere a procedurii – International Power Ltd, un reprezentant al unei societăți potențiale la data solicitării de emiteră a soluției fiscale anticipate, și Hastings Insurance Group Ltd. Observațiile pot fi rezumate după cum urmează:

1. soluțiile fiscale anticipate au fost menite să solicite confirmarea regimului fiscal aplicabil și nu au reprezentat o modalitate de a obține beneficii fiscale. Principalul motiv pentru care s-au solicitat soluții fiscale anticipate a fost acela de a asigura securitatea juridică cu privire la aplicarea normelor fiscale generale și nu de a conveni asupra unui tratament fiscal alternativ specific pentru societate;

2. soluțiile fiscale anticipate le permit statelor membre să ofere contribuabililor lor securitate juridică și previzibilitate cu privire la aplicarea normelor fiscale generale. Luarea în considerare a practicii în materie de soluții fiscale anticipate din Gibraltar ca schemă de ajutoare de stat ar împiedica autoritățile fiscale din Gibraltar să furnizeze certitudine juridică și ar penaliza contribuabilii care urmăresc certitudine juridică, ignorând în același timp contribuabilii care beneficiază de același tratament, dar decid să nu solicite confirmarea privind aplicarea exactă a legii;
3. cererile de emitere a soluțiilor fiscale anticipate nu au fost formulate în temeiul articolului 42 din LIP din 2010 ci au solicitat, dimpotrivă, o confirmare generală cu privire la tratamentul fiscal aplicabil în temeiul legii;
4. soluțiile fiscale anticipate nu constituie un avantaj pentru societăți deoarece acestea doar au confirmat tratamentul fiscal care ar fi fost aplicat în temeiul legislației aplicabile în Gibraltar;
5. conținutul cererilor de emitere a unei soluții fiscale și soluțiile fiscale în sine indică faptul că autoritățile fiscale din Gibraltar au examinat în mod corespunzător toți factorii relevanți înainte de emiterea soluțiilor fiscale anticipate.

## 6. RĂSPUNSUL REGATULUI UNIT LA OBSERVAȚIILE PĂRȚILOR TERȚE

### 6.1. Comentarii privind scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe

(72) La 16 aprilie 2014, Comisia a transmis Regatului Unit observațiile primite de la părțile interesate cu privire la scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe. Răspunsul Regatului Unit la aceste observații poate fi rezumat după cum urmează:

1. nu a fost furnizată nicio dovadă care să demonstreze denaturarea concurenței sau efectul asupra schimburilor comerciale;
2. scutirea de la impozitarea dividendelor este justificată de evitarea dublei impuneri și este un rezultat direct al principiului teritorialității;
3. în urma modificării din iunie 2013, toate societățile înregistrate în Gibraltar care primesc venituri din dobânzi pasive fac obiectul impozitului pe profit și au obligația de a depune o declarație fiscală;
4. în ceea ce privește pragul de 100 000 GBP impus de legislație, autoritățile fiscale din Gibraltar au efectuat o analiză care a arătat că doar 1 % din veniturile din dobânzile aferente împrumuturilor între societăți se vor încadra sub prag și, prin urmare, nu vor fi supuse impozitării. Rezultatele analizei au fost prezentate Grupului de lucru pentru codul de conduită și Comisiei înainte de adoptarea modificării din 2013, pentru a explica motivele pentru introducerea acestei limite și pentru a cuantifica eventualele pierderi de venituri din impozite;
5. în ceea ce privește observațiile Spaniei potrivit cărora scutirea pentru veniturile din redevențe favorizează în mod selectiv un grup de societăți care primesc redevențe, nu există un astfel de sector sau grup. Toate societățile care beneficiază de redevențe sunt tratate în același mod;
6. nu există nicio variație sau marjă de apreciere în ceea ce privește conceptul de teritorialitate, care se aplică în mod consecvent tuturor societăților în temeiul LIP din 2010;
7. Observațiile Spaniei cu privire la anumite părți din legislația fiscală din Gibraltar pentru care Comisia nu a inițiat o procedură de investigare sunt irelevante, iar investigația Comisiei ar trebui să se limiteze la aspectele pentru care a fost inițiată procedura;
8. în final, au fost prezentate observații privind statutul Gibraltarului ca teritoriu britanic de peste mări, guvernarea sa executivă, legislativă și judiciară independentă, arătând astfel că măsura nu poate fi tratată ca ajutor regional.

## 6.2. Comentarii privind practica în materie de soluții fiscale anticipate

- (73) La 7 decembrie 2016, Comisia a transmis Regatului Unit observațiile formulate de părțile interesate cu privire la practica în materie de soluții fiscale anticipate, astfel cum se prevede în decizia de extindere a procedurii. Răspunsul Regatului Unit la aceste observații poate fi rezumat după cum urmează:
1. observațiile formulate de cei trei destinatari ai soluțiilor fiscale anticipate coroborează observațiile pe care autoritățile britanice le-au prezentat Comisiei pe parcursul procedurii de investigare și constituie dovezi suplimentare care sprijină legalitatea practicii în materie de soluții fiscale anticipate în Gibraltar și faptul că această practică nu constituie ajutor de stat;
  2. guvernul din Gibraltar a efectuat revizuirii ample ale tuturor celor 165 de soluții fiscale anticipate enumerate în decizia de extindere a procedurii, care, în opinia Regatului Unit, confirmă faptul că niciuna dintre cele 165 de soluții fiscale nu a scutit beneficiarul de la plata impozitelor care, în caz contrar, ar fi fost datorate sau care au condus la o pierdere de venituri din impozite pentru Gibraltar;
  3. reexaminările efectuate confirmă faptul că niciuna dintre soluțiile fiscale anticipate enumerate în decizia de extindere a procedurii nu este selectivă și, prin urmare, niciuna dintre acestea nu constituie ajutor de stat pe această bază;
  4. 14 dintre soluțiile fiscale anticipate menționate în decizia de extindere a procedurii au vizat tranzacții care nu s-au materializat niciodată, iar alte trei soluții fiscale au făcut referire la impozitarea veniturilor salariale și/sau a prestațiilor în natură și niciuna dintre aceste categorii nu ridică probleme legate de ajutorul de stat;
  5. poziția exprimată de Gibraltar, potrivit căreia autoritățile sale fiscale nu se bucură de o largă putere de apreciere atunci când emit soluții fiscale anticipate și nu emit soluții fiscale anticipate fără a verifica sau a evalua cererile, este corectă. Soluțiile fiscale anticipate nu conduc la o aplicare selectivă a regimului fiscal, întrucât acestea aplică doar legislația astfel cum este prevăzută în LIP din 2010.

## 7. EVALUAREA SCUTIRII DE LA PLATA IMPOZITULUI PENTRU VENITURILE DIN DOBÂNZI PASIVE ȘI DIN REDEVENȚE

- (74) În prima decizie de inițiere a procedurii, Comisia a concluzionat, cu titlu preliminar, că scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive (împrumut între societăți) și din redevențe constituie ajutor de stat și și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea acesteia cu piața internă.
- (75) Începând cu 1 iulie 2013, veniturile din dobânzi pasive au fost supuse impozitării (în măsura în care dobânda primită sau de primit pentru fiecare societate-sursă a depășit 100 000 GBP pe an). Începând cu 1 ianuarie 2014, veniturile din redevențe (primate sau de primit de către o societate înregistrată în Gibraltar) au fost supuse impozitării.
- (76) Domeniul de aplicare a prezentei decizii (în conformitate cu secțiunea 7) se limitează la evaluarea veniturilor din dobânzi pasive și din redevențe primite sau de primit în perioada cuprinsă între intrarea în vigoare a LIP din 2010 (1 ianuarie 2011) și 30 iunie 2013 (în ceea ce privește dobânzile) sau 31 decembrie 2013 (în ceea ce privește redevențele) <sup>(25)</sup>.

### 7.1. Existența ajutorului

- (77) Calificarea unei măsuri naționale drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat necesită îndeplinirea următoarelor condiții. În primul rând, trebuie să existe o intervenție din partea statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să confere beneficiarului un avantaj selectiv. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența <sup>(26)</sup>.

#### 7.1.1. Resurse de stat și imputabilitatea statului

- (78) Pentru a constitui ajutor de stat, o măsură trebuie să fie atât imputabilă unui stat membru, cât și finanțată prin intermediul resurselor de stat.

<sup>(25)</sup> Prin urmare, prezenta decizie nu abordează argumentele prezentate de Regatul Unit și de părțile interesate cu privire la alte venituri pasive sau la o perioadă de după intrarea în vigoare a modificărilor din 2013.

<sup>(26)</sup> A se vedea, printre altele, hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 53.

- (79) Întrucât scutirea rezultă dintr-o lege a Parlamentului din Gibraltar, aceasta poate fi considerată ca fiind imputabilă Gibraltarului.
- (80) În ceea ce privește finanțarea scutirii prin intermediul resurselor de stat, Curtea de Justiție a susținut în mod constant că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire de impozit care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse de stat, conferă beneficiarilor o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat <sup>(27)</sup>. Măsura fiscală în cauză rezultă din renunțarea de către Gibraltar la veniturile fiscale pe care, în caz contrar, ar fi fost îndreptățit să le încaseze de la societăți rezidente în Gibraltar care beneficiază de venituri din dobânzi pasive sau din redevențe. Prin renunțarea la aceste venituri, măsura fiscală dă naștere unei pierderi de resurse de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat <sup>(28)</sup>.

### 7.1.2. Avantaj

- (81) Conform jurisprudenței instanțelor Uniunii, noțiunea de ajutor cuprinde nu doar beneficii pozitive, ci și măsuri care reduc, în diferite forme, taxele cuprinse în mod normal în bugetul unei întreprinderi <sup>(29)</sup>. Un avantaj poate fi acordat prin diferite tipuri de reducere a sarcinii fiscale a unei societăți și, în mod specific, printr-o reducere a cotei de impozitare, a bazei impozabile sau a cuantumului impozitului datorat <sup>(30)</sup>. O măsură care implică o reducere a unui impozit generează un avantaj deoarece plasează întreprinderile cărora li se aplică într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili și conduce la o pierdere de venituri pentru stat <sup>(31)</sup>.
- (82) În cazul de față, măsura contrazice principiul general conform căruia impozitul pe profit este colectat de la toate persoanele impozabile care primesc venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar. În conformitate cu acest principiu, veniturile din dobânzi pasive și din redevențe ar trebui, în mod normal, să intre în domeniul de aplicare a impozitării, sub rezerva aplicării principiului teritorialității. În ceea ce privește redevențele, trebuie remarcat faptul că principiul teritorialității consideră că veniturile din redevențe primite de o societate din Gibraltar sunt acumulate în Gibraltar și sunt obținute din Gibraltar. În ceea ce privește veniturile din dobânzi pasive, impozitarea acestor venituri în cadrul sistemului teritorial depinde de aplicarea regulii „locului în care a fost acordat împrumutul”, care se bazează pe patru criterii cumulative <sup>(32)</sup>, axându-se pe sursa venitului. În consecință, în anumite cazuri, veniturile din dobânzi pasive din surse externe pot, chiar și în absența unei scutiri fiscale contestate, să nu fie supuse impozitului pe profit în Gibraltar ca urmare a sistemului teritorial. Cu toate acestea, scutirea de la plata impozitului în temeiul principiului teritorialității nu este automată și trebuie luate în considerare și alte criterii în afară de sursa de proveniență a dobânzii (de exemplu, localizarea garanției pentru datorie) pentru a stabili dacă dobânda a fost acumulată în Gibraltar sau a fost obținută din Gibraltar, în conformitate cu regula „locului în care a fost acordat împrumutul”.
- (83) Prin urmare, scutirea introduce o reducere a impozitului pe care societățile care beneficiază de scutire ar trebui, în caz contrar, să îl suporte. Acest fapt dă naștere unui avantaj deoarece societățile sunt scutite de costurile inerente activităților lor economice și, prin urmare, sunt plasate într-o poziție financiară mai favorabilă față de alți contribuabili (care primesc venituri active).

### 7.1.3. Selectivitate

- (84) Pentru ca o măsură să fie considerată ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat, trebuie să se constate că aceasta este selectivă, în sensul că favorizează anumite întreprinderi sau producția anumitor bunuri.

<sup>(27)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

<sup>(28)</sup> A se vedea cauza C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, punctul 58.

<sup>(29)</sup> Cauza C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, punctul 38.

<sup>(30)</sup> A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:2005:768, punctul 78; Cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, ECLI:EU:C:2006:8, punctul 132; Cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punctele 21-31.

<sup>(31)</sup> Cauzele conexe C-393/04 și C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, punctul 30, și cauza C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, punctul 14.

<sup>(32)</sup> Evaluarea se bazează pe următoarele criterii cumulative: (a) locul de reședință al debitorului; (b) sursa de la care se plătește dobânda; (c) locul în care este plătită dobânda; și (d) natura și locul garanției pentru datorie (dacă este cazul).

- (85) Ca o remarcă preliminară, în ceea ce privește observațiile prezentate de Spania cu privire la selectivitatea regională, trebuie notat faptul că, în prima decizie de inițiere a procedurii, Comisia nu a exprimat îndoiele cu privire la selectivitatea regională și a considerat că de fapt cadrul de referință pentru evaluarea scutirii s-a limitat exclusiv la teritoriul geografic al Gibraltarului <sup>(33)</sup>. Comisia își menține opinia potrivit căreia scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu implică selectivitate regională. În special, sunt îndeplinite cele trei criterii cumulative de autonomie (autonomie instituțională, procedurală și financiară), astfel cum au fost elaborate de Curtea de Justiție în cauzele Azore <sup>(34)</sup> și Union General de Trabajadores de la Rioja <sup>(35)</sup>. În consecință, autoritățile din Gibraltar sunt considerate suficient de autonome față de guvernul central al Regatului Unit, iar cadrul de referință corespunde, prin urmare, limitelor geografice ale teritoriului Gibraltarului <sup>(36)</sup>.
- (86) În scopul stabilirii selectivității materiale, jurisprudența constantă prevede că, într-o primă etapă, trebuie să se identifice regimul fiscal comun sau normal aplicabil în cadrul jurisdicției fiscale relevante („sistemul de referință”). În al doilea rând, trebuie să se stabilească dacă o anumită măsură face distincție între operatorii economici care, având în vedere obiectivele inerente sistemului, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În acest caz, se consideră că măsura este selectivă *prima facie* <sup>(37)</sup>. În a treia etapă a testului, trebuie să se stabilească dacă o astfel de selectivitate *prima facie* se justifică prin natura sau schema generală a sistemului (de referință) <sup>(38)</sup>. În cazul în care o măsură selectivă *prima facie* se justifică prin natura sau economia generală a sistemului, aceasta nu va fi considerată selectivă și, prin urmare, nu va intra în domeniul de aplicare a articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (87) În acest context, este important, de asemenea, să se observe că, pentru ca o măsură fiscală să se califice drept selectivă, nu este necesar ca sistemul fiscal să fie conceput astfel încât societățile care beneficiază de un avantaj selectiv să fie supuse, în general, aceluiași sarcini fiscale ca alte societăți, ci să beneficieze de norme derogatorii, astfel încât avantajul selectiv să fie diferența dintre sarcina fiscală normală și cea suportată de aceste societăți <sup>(39)</sup>.
- (88) Într-adevăr, o astfel de înțelegere a selectivității ar însemna că numai un sistem fiscal conceput în conformitate cu o anumită tehnică de reglementare ar putea fi calificat drept selectiv și că normele fiscale naționale care au fost concepute în mod diferit ar evita controlul ajutoarelor de stat chiar dacă au produs aceleași efecte în drept sau în fapt. Acest lucru ar contraveni jurisprudenței constante, care prevede că, atunci când se evaluează selectivitatea, articolul 107 alineatul (1) din tratat nu face distincție între măsuri în raport cu cauzele sau obiectivele acestora, ci le definește în funcție de efectele lor și, prin urmare, independent de tehnicile utilizate <sup>(40)</sup>.

#### 7.1.3.1. Sistemul de referință

- (89) Sistemul de referință reprezintă valoarea de referință față de care este evaluat caracterul selectiv al unei măsuri. Acesta este alcătuit dintr-un set coerent de norme care se aplică în general pe baza unor criterii obiective tuturor întreprinderilor care se încadrează în domeniul său de aplicare, astfel cum este prevăzut prin obiectivul acestuia. Aceste norme definesc nu numai domeniul de aplicare a sistemului, ci și condițiile în care sistemul se aplică, drepturile și obligațiile întreprinderilor care fac obiectul acestuia, precum și aspectele tehnice ale funcționării sistemului <sup>(41)</sup>. În cazul impozitelor, sistemul de referință se bazează pe elemente cum ar fi baza de impozitare, persoanele impozabile, evenimentul impozabil și cotele de impozitare <sup>(42)</sup>.

<sup>(33)</sup> Prima decizie de inițiere a procedurii, considerentele 48-57.

<sup>(34)</sup> Cauza C-88/03, Portugalia/Comisia, ECLI:EU:C:2006:511, punctul 57 și următoarele.

<sup>(35)</sup> Cauzele C-428/06-C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, punctul 47 și următoarele.

<sup>(36)</sup> O astfel de evaluare a selectivității regionale a fost confirmată de Tribunal în cauzele conexe T-211/04 și T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, punctele 76-116. Deși hotărârea a fost atacată, Curtea de Justiție nu a examinat evaluarea selectivității regionale.

<sup>(37)</sup> A se vedea hotărârea în cauzele conexe C-20/15 P și C-21/15 P, Comisia/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 57 și jurisprudența citată.

<sup>(38)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 65.

<sup>(39)</sup> Cauza C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia și Spania/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 91; cauza C219/16 P, Lowell Financial Services GmbH/Comisia, ECLI:EU:C:2018:508, punctul 92.

<sup>(40)</sup> Cauza C-487/06 P, British Aggregates/Comisia, ECLI:EU:C:2008:757, punctele 85 și 89 și jurisprudența citată, precum și cauza C-279/08 P, Comisia/Țările de Jos (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, punctul 51.

<sup>(41)</sup> A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat (JO C 262, 19.7.2016, p. 1), punctul 133.

<sup>(42)</sup> Comunicarea privind noțiunea de ajutor de stat, punctul 134.

- (90) În cazul de față, sistemul de referință este LIP din 2010. Titlul complet al acestei legi o descrie ca „lege de impunere a impozitului pe profit și de reglementare a colectării acestuia”<sup>(43)</sup>. În ceea ce privește baza de impozitare pentru societăți, articolul 16 din LIP din 2010 prevede că, „cu excepția cazului în care se prevede altfel, profiturile sau câștigurile impozabile ale unei societăți reprezintă valoarea integrală a profiturilor sau a câștigurilor societății pentru orice perioadă contabilă din perioada respectivă”. Prin urmare, sub rezerva ajustărilor prevăzute în LIP din 2010, profiturile contabile trebuie să constituie baza de evaluare pentru calcularea impozitului pe profit în Gibraltar.
- (91) În același timp, astfel cum au subliniat autoritățile britanice<sup>(44)</sup>, ține de logica inerentă a sistemului teritorial de impozitare din Gibraltar faptul că toate veniturile, indiferent dacă sunt active sau pasive, provenite din afara Gibraltarului nu se încadrează în domeniul de aplicare a impozitării în Gibraltar și rămân supuse impozitării în jurisdicția în care veniturile au fost acumulate sau obținute.
- (92) Definiția sistemului general al impozitului pe profit din Gibraltar drept „cadru de referință” este conformă cu jurisprudența constantă a Curții de Justiție, care a stabilit că, în cazul măsurilor care privesc stabilirea impozitului pe profit datorat, sistemul de referință care trebuie luat în considerare este sistemul impozitului pe profit din statul membru în cauză care se aplică întreprinderilor în general, și nu dispozițiile specifice care se aplică numai anumitor contribuabili sau anumitor tranzacții. De exemplu, în Hotărârea World Duty Free, o cauză privind normele care reglementează investițiile în participații, Curtea a susținut poziția Comisiei conform căreia sistemul de referință este sistemul impozitului pe profit din Spania și nu normele specifice care reglementează tratamentul fiscal al acestor investiții<sup>(45)</sup>.
- (93) În timp ce obiectivul LIP din 2010 este de a colecta venituri provenite de la contribuabilii impozitați în Gibraltar (și anume, contribuabilii care primesc venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar)<sup>(46)</sup>, anexa 1 la legea respectivă nu a inclus în categoriile de venituri impozabile în Gibraltar anumite categorii de venituri<sup>(47)</sup>. În consecință, scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu a rezultat dintr-o derogare formală de la sistemul fiscal, ci mai degrabă din neincluderea acestor venituri în categoriile de venituri care intră în domeniul de aplicare a sistemului fiscal din Gibraltar (o scutire implicită).

#### 7.1.3.2. Tratatamentul fiscal diferit al societăților aflate în situații comparabile

- (94) În conformitate cu sistemul teritorial de impozitare aplicabil în mod general în Gibraltar<sup>(48)</sup>, numai veniturile obținute din Gibraltar sau acumulate în Gibraltar sunt supuse impozitului pe profit. Cu toate acestea, LIP din 2010 a prevăzut, la intrarea în vigoare, o scutire automată de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe, fără a acorda atenția necesară elementelor care sunt în general relevante pentru stabilirea domeniului teritorial de aplicare a impozitării în Gibraltar, în conformitate cu principiul teritorialității. În această privință, este deosebit de relevant să se remarce faptul că, în absența scutirii de la plata veniturilor din redevențe, sistemul teritorial de impozitare ar considera că veniturile din redevențe primite de o societate din Gibraltar sunt acumulate întotdeauna în Gibraltar și sunt obținute întotdeauna din Gibraltar<sup>(49)</sup>. În ceea ce privește dobânzile pasive, ar fi necesară o evaluare de la caz la caz a principiului teritorialității, pentru a stabili locul de desfășurare a activităților care generează venitul și, prin urmare, existența sau inexistența unui venit impozabil.

<sup>(43)</sup> <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-21o.pdf>, a se vedea p. 16.

<sup>(44)</sup> Observațiile Regatului Unit din 14 septembrie 2012.

<sup>(45)</sup> A se vedea, în acest sens, cauzele conexe C-20/15 P și C-21/15 P Comisia/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 92: „[În] deciziile în litigiu, pentru a califica măsura în litigiu drept selectivă, Comisia s-a prevalat de faptul că de avantajul fiscal conferit de această măsură nu beneficiau fără distincție toți operatorii economici aflați în mod obiectiv într-o situație comparabilă, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun spaniol, întrucât întreprinderile rezidente care efectuează achiziții de titluri de participare de același tip în societăți cu domiciliul fiscal în Spania nu puteau obține acest avantaj” (subliniere adăugată de Comisie); în aceeași ordine de idei, a se vedea punctele 22 și 68. În aceeași ordine de idei, a se vedea, de asemenea, cauza C-217/03, Belgia și Forum 187/Comisia, ECLI:EU:C:2005:266, punctul 95; cauza C-88/03, Portugalia/Comisia, ECLI:EU:C:2006:511, punctul 56; cauza C519/07 P, Comisia/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, punctele 2-7; și cauzele conexe C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 50. A se vedea, de asemenea, Comunicarea privind noțiunea de ajutor, punctul 134.

<sup>(46)</sup> În scrisoarea din 18 aprilie 2013, autoritățile din Regatul Unit au confirmat faptul că sistemul de referință conform LIP din 2010 este sistemul teritorial de impozitare în temeiul căruia veniturile acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar sunt supuse impozitării în Gibraltar. Acestea au indicat, de asemenea, că acest sistem se aplică tuturor societăților din toate sectoarele industriei, finanțelor și comerțului și că este universal în aplicarea sa.

<sup>(47)</sup> Înainte de intrarea în vigoare a modificărilor care au inclus dobânzile aferente, împrumuturilor între societăți și redevențele în domeniul de aplicare a impozitării, veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu erau incluse în niciunul dintre tipurile de venituri menționate în anexa 1 la LIP din 2010 și, prin urmare, nu au fost supuse impozitării în Gibraltar.

<sup>(48)</sup> Articolul 11 alineatul (1) și articolul 74 din LIP din 2010.

<sup>(49)</sup> Observații transmise de autoritățile britanice, 14 septembrie 2012.



- (95) În prima decizie de inițiere a procedurii, Comisia a constatat că scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe, în ceea ce privește diferențierea între societăți aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă, ar trebui să fie considerată ca fiind selectivă *prima facie*, având în vedere obiectivul LIP din 2010, și anume impozitarea veniturilor acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar.
- (96) De asemenea, Comisia a remarcat în prima decizie de inițiere a procedurii că scutirea părea să favorizeze în mod semnificativ un grup de 529 de societăți care primesc venituri din dobânzi pasive sau din redevențe, în special dobânzi de la alte societăți din același grup sau venituri din redevențe. Comisia a observat, de asemenea, că cea mai mare parte a dobânzii aferente împrumutului primită de societățile din Gibraltar rezulta din împrumuturile între societăți acordate unor entități străine din grup <sup>(50)</sup>.
- (97) Într-un astfel de caz, în care măsura nu rezultă dintr-o derogare formală de la sistemul fiscal, Comisia este de opinie că, la evaluarea selectivității, este deosebit de relevant să se ia în considerare efectele măsurii pentru a evalua dacă măsura favorizează în mod semnificativ un anumit grup de întreprinderi.
- (98) În ceea ce privește redevențele, analiza Comisiei privind efectele măsurii <sup>(51)</sup> arată că aceasta a adus beneficii pentru numai 10 societăți (din cele 8 003 societăți active care își desfășoară activitatea în Gibraltar), toate făcând parte din grupuri multinaționale. În plus, se pare că cel puțin opt dintre acestea aparțin unor multinaționale mari care își desfășoară activitatea la nivel mondial. În schimb, nicio societate autonomă nu a beneficiat de venituri din redevențe în Gibraltar.
- (99) În ceea ce privește dobânda, informațiile furnizate de autoritățile britanice arată că 99,8 % din valoarea totală a veniturilor din dobânzi aferente împrumuturilor între societăți primite de societățile din Gibraltar (1 400 de milioane GBP) provine din împrumuturi acordate societăților străine (din cadrul grupului). În schimb, numai două societăți din Gibraltar, reprezentând cel mult 3 256 834 GBP în total (222 169 GBP în termeni de impozit neperceptat) (corespunzând la 0,2 % din valoarea totală a împrumuturilor între societăți), au beneficiat de dobânzi din surse interne.
- (100) Aceste cifre demonstrează că măsura a favorizat în mod semnificativ societățile care aparțin unor grupuri multinaționale cărora le-au fost atribuite anumite funcții (acordarea de împrumuturi în cadrul grupului și/sau dreptul de utilizare a drepturilor de proprietate intelectuală). În special, măsura a avantajat: (i) un număr mic de companii multinaționale, dintre care cele mai multe fac parte din grupuri multinaționale mari care își desfășoară activitatea la nivel mondial (care primesc venituri din redevențe); și (ii) societăți care fac parte din grupuri multinaționale și oferă împrumuturi unor societăți străine care fac parte din grupul lor. Având în vedere obiectivul LIP din 2010 (și anume, impozitarea veniturilor acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar), aceste societăți se află într-o situație de fapt și de drept similară cu cea a tuturor celorlalte societăți din Gibraltar care generează venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar (sau care desfășoară activități care necesită o licență în temeiul legislației din Gibraltar, cum ar fi sectorul bancar, al asigurărilor sau al jocurilor de noroc).
- (101) Autoritățile din Regatul Unit și din Gibraltar consideră că scutirea constituie o măsură generală aplicată tuturor societăților aflate într-o situație similară, indiferent de sector. Acestea subliniază, de asemenea, că posibilitatea identificării unor societăți care beneficiază de o normă fiscală mai mult decât altele nu determină considerarea normei ca fiind selectivă în sine. Norma ar fi selectivă numai dacă ar fi în mod inerent susceptibilă de a aduce beneficii unei categorii identificabile de societăți. În opinia autorităților din Regatul Unit și din Gibraltar, acest lucru nu este valabil în cazul măsurii de față deoarece nu există alte societăți în Gibraltar care se află într-o situație de fapt sau de drept similară cărora nu li se aplică derogarea.
- (102) Comisia consideră că afirmația Regatului Unit potrivit căreia măsura se aplică *prima facie* tuturor societăților, indiferent de sectorul sau de activitatea acestora, nu este relevantă în scopul evaluării selectivității. Conform unei jurisprudențe constante, faptul că numărul întreprinderilor care pot solicita să beneficieze de o măsură națională este semnificativ sau că aceste întreprinderi aparțin unor sectoare de activitate diverse nu este suficient pentru a pune în discuție caracterul selectiv al măsurii <sup>(52)</sup>.

<sup>(50)</sup> A se vedea Decizia Comisiei din 16 octombrie 2013 privind ajutorul de stat SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) – Regimul de impozitare a societăților comerciale din Gibraltar (JO C 348, 18.11.2013, p. 184).

<sup>(51)</sup> Din motivele prezentate în secțiunea 8.3.1.2, analiza societăților care au beneficiat de venituri din redevențe include cele cinci societăți din Gibraltar cărora li s-au emis soluții fiscale anticipate ca parte a celor 165 de soluții fiscale anticipate care intră în domeniul de aplicare a procedurii extinse inițiate în octombrie 2014 și care au beneficiat de redevențe și venituri din dobânzi prin participația lor la societăți în comandită simplă din Țările de Jos.

<sup>(52)</sup> A se vedea cauzele conexe C-20/15 P și C-21/15 P, World Duty Free Group, punctul 80.

- (103) O măsură care face distincție între întreprinderi care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, este selectivă *a priori*. În cazul de față s-a stabilit că scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe aduce în principal beneficii grupurilor multinaționale. Astfel cum s-a menționat în considerentul 100, având în vedere obiectivul sistemului fiscal de referință (LIP din 2010), și anume impozitarea veniturilor acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar, grupurile multinaționale se află într-o situație de fapt și de drept similară cu cea a tuturor celorlalte societăți din Gibraltar care generează venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar. Prin urmare, scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe este selectivă *prima facie*.
- (104) În plus, trebuie menționat că faptul că scutirea aduce beneficii în principal grupurilor multinaționale nu este o consecință aleatorie a regimului <sup>(53)</sup>. Scutirea, într-o jurisdicție fiscală mică precum Gibraltar, fără a avea în vedere locul în care au fost desfășurate activitățile de cercetare și dezvoltare, a oferit, prin definiție, mai multe oportunități pentru grupurile internaționale care, din cauza structurii și dimensiunii lor internaționale, pot să transfere cu ușurință activele necorporale și capitalul (și ulterior să acorde împrumuturi și/sau dreptul de a utiliza drepturile de proprietate intelectuală) în cadrul grupului. Astfel de constatări demonstrează în mod suficient că măsura a fost concepută pentru a atrage sau a favoriza societățile din cadrul grupului și, în special, grupurile multinaționale însărcinate cu anumite activități (acordarea de împrumuturi în cadrul grupului și/sau dreptul de a utiliza drepturile de proprietate intelectuală). Pe această bază, Comisia concluzionează că măsura este selectivă *prima facie* deoarece efectele sale, care au favorizat în mod semnificativ o anumită categorie de societăți, reprezintă consecința inevitabilă a concepției măsurii.

#### 7.1.3.3. Absența justificărilor în ceea ce privește măsura

- (105) O măsură care este selectivă *prima facie* poate fi justificată prin natura sau economia generală a sistemului fiscal, dacă aceasta decurge în mod direct din principiile sale fondatoare sau directoare intrinseci sau este rezultatul unor mecanisme inerente necesare pentru funcționarea și eficiența acestuia. Acest lucru poate fi valabil în ceea ce privește principiul neutralității, obiectivul de optimizare a recuperării datoriilor fiscale sau capacitatea de gestionare administrativă.
- (106) Autoritățile britanice au susținut că scutirea este consecința logică a principiului teritorialității, care se bazează pe evitarea dublei impunerii. În acest sens, Comisia observă că scutirea pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe introdusă în LIP din 2010 nu poate fi considerată o simplă aplicare a principiului teritorialității. În special, astfel cum s-a explicat deja în secțiunea 7.1.3.2, trebuie remarcat faptul că sistemul teritorial de impozitare consideră că veniturile din redevențe permise de o societate din Gibraltar sunt acumulate în Gibraltar și sunt obținute din Gibraltar. În ceea ce privește dobânzile, o evaluare de la caz la caz a principiului teritorialității este necesară pentru a stabili locul de desfășurare a activităților care generează venitul și, prin urmare, existența sau inexistența unui venit impozabil. Prin urmare, scutirea pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe, astfel cum a fost introdusă în LIP din 2010, nu poate fi considerată o simplă reflectare a aplicării principiului teritorialității.
- (107) În plus, argumentul potrivit căruia aplicarea principiului teritorialității s-ar baza pe necesitatea de a preveni dubla impunere nu ține cont de faptul că entitățile plătitoare (străine) i se permite, în general, deducerea dobânzilor sau a redevențelor în scopuri fiscale <sup>(54)</sup>. În plus, în cadrul Directivei 2003/49/CE a Consiliului <sup>(55)</sup> privind dobânzile și redevențele, anumite plăți de dobânzi și de redevențe în cadrul grupului sunt scutite de impozitele cu reținere la sursă (la nivelul entităților plătitoare străine) pe baza normelor naționale de transpunere a Directivei 2003/49/CE menționate anterior în legislația națională. În consecință, având în vedere riscul limitat de dublă impunere, o măsură de scutire completă și automată este disproporționată, iar prevenirea dublei impunerii nu poate fi considerată o justificare acceptabilă.
- (108) În plus, în contextul procedurii oficiale de investigare, autoritățile britanice au susținut, de asemenea, că scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe este justificată de motive legate de capacitatea de gestionare administrativă, întrucât încasările din impozite nu ar fi suficiente pentru a justifica sarcina administrativă de impunere a impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe. Acestea au observat, în acest sens, că dobânzile provenite din surse externe ar fi scutite în orice caz în temeiul principiului teritorialității aplicabil în mod normal în Gibraltar. În ceea ce privește dobânzile și redevențele provenite din Gibraltar, acestea consideră că scutirea fiscală este justificată de faptul că veniturile preconizate ar fi depășite de costurile de colectare.

<sup>(53)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 106.

<sup>(54)</sup> În anumite situații, în funcție de normele fiscale aplicabile, deductibilitatea plăților de dobânzi sau de redevențe poate fi limitată la nivelul societății plătitoare ca urmare a normelor privind limitarea deductibilității dobânzii, a normelor privind prețurile de transfer sau a altor norme antiabuz.

<sup>(55)</sup> Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO L 157, 26.6.2003, p. 49), astfel cum a fost modificată ultima oară prin Directiva 2013/13/UE a Consiliului din 13 mai 2013.

- (109) Comisia a invitat autoritățile britanice să demonstreze, cu elemente concrete, că acest cost administrativ al punerii în aplicare a impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe ar depăși eventualele venituri rezultate. Cu toate acestea, autoritățile britanice nu au prezentat niciun element concret pentru a-și susține afirmația. În absența oricăror elemente de probă, Comisia nu poate accepta afirmația potrivit căreia scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi și redevențe este justificată de motive care țin de capacitatea de gestionare administrativă.

#### 7.1.3.4. Concluzie privind selectivitatea

- (110) Având în vedere considerațiile expuse în această secțiune, Comisia consideră că măsura este selectivă deoarece favorizează în mod semnificativ un anumit set de societăți care aparțin unor grupuri multinaționale cărora le-au fost atribuite anumite funcții (acordarea de împrumuturi în cadrul grupului sau dreptul de a utiliza drepturi de proprietate intelectuală), în comparație cu alte societăți care se află într-o situație de fapt și de drept similară având în vedere obiectivul intrinsec al LIP din 2010.

#### 7.1.4. Posibila denaturare a concurenței și impactul asupra comerțului în interiorul Uniunii

- (111) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din tratat, pentru a constitui ajutor de stat, o măsură trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența și trebuie să afecteze schimburile comerciale din cadrul Uniunii.
- (112) În cursul investigației, s-a stabilit că majoritatea societăților care au beneficiat de scutirea de plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe fac parte din grupuri internaționale de societăți active în sectoarele în care se desfășoară schimburi comerciale în interiorul Uniunii <sup>(56)</sup>.
- (113) Chiar dacă societățile din Gibraltar care fac obiectul scutirii nu au fost implicate în mod direct în comerț, Curtea de Justiție a susținut că, atunci când se acordă un ajutor unei întreprinderi, consolidând astfel poziția sa față de alte societăți implicate în comerțul în interiorul Uniunii, măsura ar trebui să fie considerată ca afectând comerțul și denaturând concurența <sup>(57)</sup>.
- (114) În plus, trebuie remarcat faptul că scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu este legată de nicio investiție specifică și diminuează pur și simplu pentru beneficiari costurile pe care, în mod normal, ar fi trebuit să le suporte în activitatea lor de zi cu zi. Prin urmare, în cazul în care se constată că scutirea implică ajutor de stat, aceasta ar implica ajutor pentru funcționare. Ajutorul pentru funcționare este mai susceptibil să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența deoarece nu abordează o anumită disfuncționalitate a pieței și nu este limitat în timp.
- (115) Autoritățile din Regatul Unit și Gibraltar au susținut, de asemenea, că orice ajutor care rezultă în urma acordării scutirii pentru redevențe ar fi *de minimis* și nu ar intra în domeniul de aplicare a normelor privind ajutoarele de stat, în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 1407/2013. În contextul procedurii oficiale de investigare, autoritățile britanice au fost invitate să demonstreze că ar fi îndeplinite pentru toate societățile în cauză condițiile pentru ca măsura să fie considerată *de minimis* și, prin urmare, ca fiind exclusă din domeniul de aplicare a normelor privind ajutoarele de stat. Cu toate acestea, informațiile furnizate au vizat doar câteva societăți, iar autoritățile britanice nu și-au justificat afirmația potrivit căreia condițiile *de minimis* ar fi îndeplinite pentru toți beneficiarii ajutorului. Prin urmare, Comisia nu poate accepta argumentul potrivit căruia scutirea nu ar implica ajutor pe motiv că avantajul obținut ar fi întotdeauna *de minimis*.

<sup>(56)</sup> Regatul Unit a susținut că scutirea se aplică în general tuturor sectoarelor industriei, finanțelor și comerțului și nu favorizează un anumit sector al economiei. În plus, în ceea ce privește în special scutirea de la impozitarea veniturilor din redevențe, Gibraltar a indicat că societățile care au beneficiat de redevențe în perioada de trei ani în care scutirea de la plata impozitului a fost în vigoare erau active în sectoare diverse precum comerțul cu amănuntul de produse alimentare, îmbrăcăminte, jocuri de noroc și asigurări. Acestea sunt sectoare liberalizate supuse concurenței și implică schimburi comerciale în interiorul Uniunii. Informațiile disponibile public în legătură cu beneficiarii scutirii de la plata impozitului pe veniturile din redevențe arată, de asemenea, că societățile beneficiare fac parte din grupuri active pe piețele Uniunii.

<sup>(57)</sup> Cauza C-518/13, Eventech/The Parking Adjudicator, ECLI:EU:C:2015:9, punctul 66; cauzele conexe C197/11 și C-203/11, Libert și alții, ECLI:EU:C:2013:288, punctul 77 și C-128/16 P, Comisia/Lico Leasing SA și alții, ECLI:EU:C:2018:591, punctul 84.

- (116) În consecință, Comisia consideră că măsura în cauză denaturează sau amenință să denatureze concurența și că afectează schimburile comerciale în interiorul Uniunii.

#### 7.1.5. Concluzie cu privire la existența ajutorului de stat

- (117) Având în vedere că toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat sunt îndeplinite, Comisia concluzionează că sistemul de scutire de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe, astfel cum a existat înainte de intrarea în vigoare a modificărilor relevante efectuate în 2013, constituie ajutor de stat în sensul articolului respectiv.

### 7.2. Caracterul de ajutor nou al măsurii

- (118) În conformitate cu articolul 1 litera (c) din regulamentul de procedură, „ajutor nou” înseamnă orice ajutor, și anume orice schemă de ajutoare și orice ajutor individual, care nu este ajutor existent, inclusiv modificările ajutoarelor existente. „Ajutorul existent” se referă la ajutorul autorizat sau ajutorul care este considerat a fi fost autorizat în conformitate cu articolul 1 litera (d) din regulamentul de procedură.
- (119) Autoritățile din Regatul Unit și Gibraltar afirmă că, în cazul în care scutirea pentru dobânzile provenite din surse externe constituie ajutor de stat, ar fi vorba despre un ajutor existent deoarece statutul acestor dobânzi în temeiul scutirii a rămas același *de facto* ca cel prevăzut în legislația anterioară din 1952 (ca urmare a principiului teritorialității).
- (120) În această privință, Comisia observă că, în cadrul sistemului teritorial de impozitare, ar trebui efectuată o evaluare de la caz la caz a veniturilor din dobânzi pentru a se stabili dacă a existat un venit impozabil. Acest lucru nu ar conduce la o scutire automată de la plata impozitului pentru veniturile relevante. Prin urmare, scutirea pentru veniturile din dobânzi pasive (înainte de 1 iulie 2013), astfel cum a fost introdusă în LIP din 2010, diferă în mod substanțial de tratamentul fiscal al veniturilor din dobânzi pasive înainte de LIP din 2010 și nu poate fi considerată ca având același efect ca aplicarea principiului teritorialității.
- (121) În plus, în cazul în care principiul teritorialității ar rezulta în mod efectiv în scutirea de la plata impozitului pentru dobânzile din surse externe, acest lucru nu ar fi suficient pentru a stabili caracterul de „ajutor existent” al măsurii, întrucât scutirea anterioară nu s-a limitat la veniturile din dobânzi din surse externe (aceasta viza dobânzile atât din surse externe, cât și din surse interne). Orice eventuală justificare pentru scutire (și conformitatea sa cu principiul teritorialității) trebuie să se bazeze pe raționamentul care se aplică tuturor veniturilor din dobânzi, nu doar pe o parte specifică (dobânzile din surse externe) a acestuia.

### 7.3. Compatibilitatea ajutorului cu piața internă

- (122) Ajutorul de stat este considerat compatibil cu piața internă dacă se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat <sup>(58)</sup> și poate fi considerat compatibil cu piața internă dacă se încadrează în oricare dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat <sup>(59)</sup>. Cu toate acestea, sarcina de a dovedi că un ajutor de stat este compatibil cu piața internă, în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat, îi revine statului membru care acordă ajutorul <sup>(60)</sup>.
- (123) Comisia observă că autoritățile din Regatul Unit nu au prezentat niciun argument privind motivul pentru care scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe ar trebui considerată compatibilă cu piața internă. În special, Regatul Unit nu a prezentat observații cu privire la îndoielile exprimate în prima decizie de inițiere a procedurii în ceea ce privește compatibilitatea măsurii.

<sup>(58)</sup> Excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (2) din tratat se referă la: (a) ajutoarele cu caracter social acordate consumatorilor individuali; (b) ajutoare destinate reparării daunelor cauzate de dezastruri naturale sau de evenimente extraordinare; și (c) ajutoarele acordate economiei anumitor regiuni ale Republicii Federale Germania.

<sup>(59)</sup> Excepțiile prevăzute la articolul 107 alineatul (3) din tratat se referă la: (a) ajutoarele destinate să favorizeze dezvoltarea anumitor regiuni; (b) ajutoarele destinate să promoveze realizarea unui proiect important de interes european comun sau să remedieze perturbări grave ale economiei unui stat membru; (c) ajutoarele destinate să faciliteze dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice; (d) ajutoarele destinate să promoveze cultura și conservarea patrimoniului; și (e) ajutoarele stabilite prin decizie a Consiliului.

<sup>(60)</sup> Cauza T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisia, ECLI:EU:T:2007:253, punctul 34.

- (124) Comisia însăși nu a identificat niciun posibil temei de compatibilitate și consideră că nu se aplică niciuna dintre excepțiile enumerate la articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat, întrucât măsura nu pare să vizeze atingerea niciunuia dintre obiectivele enumerate în dispozițiile respective. În plus, deoarece scutirea de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu este legată de nicio investiție specifică și diminuează pur și simplu pentru beneficiari costurile pe care ar trebui să le suporte în mod normal în activitatea lor de zi cu zi, se consideră că aceasta implică ajutor pentru funcționare. Ca regulă generală, un astfel de ajutor nu poate, în mod normal, să fie considerat compatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) din tratat, în măsura în care acesta nu facilitează dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice. În plus, avantajele fiscale în acest caz nu sunt limitate în timp, nu sunt în scădere și nu sunt proporționale cu ceea ce este necesar pentru remedierea unei disfuncționalități specifice a pieței sau pentru atingerea unui obiectiv de interes general în regiunile în cauză. În consecință, măsura nu poate fi considerată compatibilă cu piața internă în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat.

## 8. EVALUAREA PRACTICII ÎN MATERIE DE SOLUȚII FISCALE ANTICIPATE DIN GIBRALTAR

- (125) Cu titlu preliminar, ar trebui reamintit faptul că „în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența fiscală a statelor membre sau a entităților infrastatale care dispun de o autonomie fiscală desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiții factori de producție și de diferitele sectoare economice”<sup>(61)</sup>. În același timp, în conformitate cu jurisprudența consacrată, „exercitarea competențelor rezervate nu poate permite adoptarea unilaterală a măsurilor interzise prin tratat”<sup>(62)</sup>.
- (126) În special, Comisia nu pune sub semnul întrebării acordarea de soluții fiscale anticipate de către administrațiile fiscale ale statelor membre. Aceasta recunoaște importanța soluțiilor fiscale anticipate ca instrument de asigurare a securității juridice pentru contribuabili. Soluțiile fiscale anticipate, cu condiția să nu acorde un avantaj selectiv operatorilor economici specifici, nu ridică probleme în conformitate cu legislația Uniunii privind ajutoarele de stat<sup>(63)</sup>.
- (127) Cu toate acestea, în cazul în care o soluție fiscală anticipată aprobă un rezultat care nu reflectă în mod fiabil rezultatul care s-ar obține prin aplicarea normală a regimului fiscal general, respectiva soluție poate conferi un avantaj selectiv destinatarului, în măsura în care acest tratament selectiv conduce la o diminuare a obligațiilor fiscale ale destinatarului în statul membru în comparație cu societățile aflate într-o situație de fapt și de drept similară<sup>(64)</sup>.

### 8.1. Introducere

- (128) În decizia de extindere a procedurilor, în ceea ce privește cele 165 de soluții fiscale anticipate emise de autoritățile fiscale din Gibraltar între ianuarie 2011 și august 2013, Comisia a concluzionat în mod preliminar că soluțiile fiscale anticipate erau selective din punct de vedere material, întrucât autoritățile fiscale din Gibraltar s-au abținut, în general, de la o evaluare adecvată a obligațiilor fiscale ale societăților, prin exercitarea competențelor lor discreționare. De asemenea, Comisia a exprimat opinia preliminară că, în unele cazuri, autoritățile fiscale din Gibraltar ar emite soluții fiscale anticipate incompatibile cu dispozițiile fiscale aplicabile<sup>(65)</sup>.
- (129) Ca o opinie preliminară, Comisia a considerat că, prin acordarea unor astfel de soluții fiscale anticipate numai anumitor societăți multinaționale, spre deosebire de alte societăți exclusiv naționale care nu solicită emiterea de soluții fiscale anticipate, autoritățile fiscale au tratat în mod diferit societățile care se aflau într-o situație de fapt și de drept similară. În consecință, măsurile au fost considerate a fi selective *prima facie*. În plus, Comisia nu a identificat nicio justificare acceptabilă care să rezulte din natura sau economia generală a LIP din 2010.

<sup>(61)</sup> A se vedea cauzele conexe C-236/16 și C-237/16, ANGED/Disputacion de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291, punctul 38, cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 97.

<sup>(62)</sup> A se vedea cauzele conexe 6/69 și 11/69, Comisia/Franța, ECLI:EU:C:1969:68, punctul 17 și cauza 173/73, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 13. A se vedea, de asemenea, cauzele conexe C-182/03 și C217/03, Belgia și Forum 187 ASBL/Comisia, ECLI:EU:C:2006:416, punctul 81; cauzele conexe C106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732; cauza C417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, punctul 25, și Ordonanța pronunțată în cauza C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, punctul 18. A se vedea, de asemenea, hotărârea în cauza T-538/11, Belgia/Comisia, ECLI:EU:T:2015:188, punctul 66.

<sup>(63)</sup> A se vedea documentul de lucru intern al DG Concurență privind ajutoarele de stat și soluțiile fiscale anticipate, punctul 5, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf)

<sup>(64)</sup> A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat (JO C 262, 19.7.2016, p. 1), punctul 170.

<sup>(65)</sup> Aceste îndoeli sunt prezentate în detaliu în considerentul 32 din decizia menționată.

(130) Ca parte a procedurii oficiale de investigare, Comisia a analizat documentația relevantă furnizată de autoritățile britanice în legătură cu cele 165 de soluții fiscale anticipate care nu se încadrează în domeniul de aplicare a investigației, pentru a identifica eventualele practici discreționare, aplicarea incorectă a normelor sau absența controalelor adecvate în ceea ce privește locurile în care activitățile au fost desfășurate efectiv. Documentația evaluată de Comisie a inclus următoarele:

1. cele 165 de soluții fiscale anticipate și cererile pentru emiterea acestor soluții fiscale;
2. rapoartele de audit *ex post* efectuate de autoritățile din Gibraltar în 2015 cu privire la toți beneficiarii celor 165 de soluții fiscale anticipate. Astfel de audituri (sau examinări) au fost efectuate cu scopul de a evalua dacă dispozițiile din LIP din 2010 au fost aplicate în mod eronat. Rapoartele de audit includ informații generale privind societățile vizate și activitățile acestora, precum și posibile modificări în ceea ce privește organizarea, activitățile și funcțiile acestora care au avut loc de la emiterea soluției fiscale, precum și unele informații concrete privind activitățile societăților și o evaluare juridică a faptului dacă societățile și/sau activitățile au fost impozabile în conformitate cu LIP din 2010. Principala problemă evaluată de audituri a fost dacă orice venit provenit din activități a îndeplinit condițiile pentru a fi considerat ca fiind acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar. Auditurile s-au bazat pe căutări extinse ale tuturor documentelor depuse de societățile auditate, pe răspunsurile la chestionare, pe vizitele la fața locului și pe reuniunile cu societățile sau reprezentanții acestora. Au fost furnizate informații financiare mai detaliate privind 25 de societăți, inclusiv conturi financiare și, pentru unele dintre acestea, copii ale declarațiilor de impunere;
3. informații concrete privind toate cele 165 de societăți, cu scopul de a evalua dacă afirmația potrivit căreia aceste societăți nu desfășoară activități în Gibraltar este justificată în mod suficient, inclusiv informații privind numărul de angajați și de directori, cheltuielile personale, costurile de amortizare, alte cheltuieli de funcționare legate de operațiunile din Gibraltar și cheltuielile de funcționare care nu sunt legate de activitățile din Gibraltar.

(131) Analiza acestor informații a permis Comisiei să evalueze dacă societățile relevante au generat venituri impozabile în Gibraltar în conformitate cu sistemul teritorial de impozitare și/sau dacă oricare soluție fiscală anticipată a fost acordată sau pusă în aplicare într-un mod care nu era conform cu dispozițiile fiscale aplicabile.

## 8.2. Soluțiile fiscale anticipate care nu ridică probleme

(132) În marea majoritate a cazurilor (160 din cele 165 de soluții fiscale anticipate examinate), această analiză nu a arătat că soluțiile fiscale anticipate au fost acordate într-un mod incompatibil cu normele fiscale generale aplicabile. În majoritatea cazurilor, veniturile generate de societățile în cauză nu au îndeplinit cerințele teritoriale pentru a fi impozabile în Gibraltar. În special, rapoartele de audit și celelalte documente furnizate de autoritățile britanice au arătat că activitățile din Gibraltar ale societăților au fost limitate și, în general, nu au putut determina autoritățile fiscale să concluzioneze că activitățile generatoare de venituri au avut loc efectiv în Gibraltar. Cu alte cuvinte, au existat suficiente dovezi că activitățile care au generat profituri nu au avut loc în Gibraltar. Mai multe soluții fiscale anticipate au confirmat neimpozitarea dobânzilor pasive, a redevențelor și/sau a dividendelor care era conformă cu dispozițiile fiscale aplicabile deoarece, la momentul acordării soluțiilor fiscale anticipate, dispozițiile fiscale aplicabile nu prevedeau impozitarea veniturilor din redevențe și din dobânzi pasive. Astfel cum se arată în considerentele 145-147, au fost furnizate justificări corespunzătoare în legătură cu celelalte cazuri. Concluziile de mai sus sunt ilustrate prin următoarele exemple, care reflectă diferite categorii de activități comerciale (vizate de cele 165 de soluții fiscale anticipate) identificate în decizia de extindere a procedurii <sup>(66)</sup>.

(133) Primul exemplu se referă la o soluție fiscală acordată unei societăți care furnizează servicii de gestionare și consultanță hotelurilor și cazinourilor din Africa. Raportul de audit a concluzionat că serviciile au fost furnizate în Africa prin intermediul personalului angajat de societate în Africa. Auditul a arătat că societatea nu a desfășurat nicio activitate comercială în Gibraltar sau din Gibraltar. Activitatea societății în Gibraltar s-a limitat la sprijinul administrativ de bază oferit de un singur membru al personalului în calitate de secretar administrativ, fără ca vreo activitate semnificativă să fie desfășurată în Gibraltar. Astfel de sarcini de secretariat de bază nu au fost considerate activități generatoare de venituri în Gibraltar. Aceasta a fost susținută de o vizită la fața locului la sediul societății din Gibraltar, care s-a constatat că este format dintr-un birou destinat exclusiv organizării de reuniuni ale consiliului de administrație. Supravegherea sediului în alte zile de către autoritățile fiscale a arătat că

<sup>(66)</sup> A se vedea, în special, considerentul 53 din decizia de extindere a procedurii.

acesta nu a fost utilizat în alte scopuri. Pe această bază, raportul a concluzionat că societatea se afla în afara domeniului de aplicare a impozitării în Gibraltar, având în vedere faptul că niciun venit nu a fost acumulat în Gibraltar sau nu a fost obținut din Gibraltar (deoarece societatea nu a desfășurat activități generatoare de venituri în Gibraltar).

- (134) În al doilea exemplu, o soluție fiscală anticipată a fost acordată unei societăți care furnizează servicii de brokeraj maritim clienților în numele armatorilor. Auditul a confirmat faptul că serviciile au fost efectuate în sau din diferitele locații ale grupului din Londra, Singapore, Australia sau Monaco, fără desfășurarea de activități generatoare de venituri în Gibraltar. Auditul nu a identificat nicio dovadă care să indice că societatea a desfășurat vre-o activitate în Gibraltar. Pe această bază, raportul de audit a considerat că societatea nu a avut o prezență sau un sediu permanent în Gibraltar, în afară de serverul său. În consecință, auditul a concluzionat că societatea se afla în afara domeniului de aplicare a impozitării în Gibraltar ca urmare a faptului că niciun venit nu a fost acumulat în Gibraltar sau nu a fost obținut din Gibraltar (deoarece societatea comercială nu a desfășurat activități generatoare de venituri în Gibraltar).
- (135) Al treilea exemplu se referă la o soluție fiscală anticipată emisă unei societăți care furnizează servicii administrative și de sprijin unei societăți afiliate din Luxemburg. Serviciile au fost furnizate de doi dintre directorii săi, rezidenți în Gibraltar. Societatea a avut, de asemenea, împrumuturi acordate unor diferite societăți din cadrul grupului, situate în principal în Țările de Jos. Garanția și garanțiile reale pentru împrumuturile respective erau deținute în afara Gibraltarului <sup>(67)</sup>. Ancheta realizată în 2015 a concluzionat că societatea a avut o prezență fizică în Gibraltar prin intermediul serviciilor de administrare profesională desfășurate de directorii rezidenți ai acesteia, care iau decizii în materie de administrare. Până la 30 iunie 2013, societatea a fost impozitată numai pe veniturile rezultate din serviciile administrative și de sprijin, întrucât dobânda aferentă împrumutului între societăți nu era impozabilă în Gibraltar <sup>(68)</sup> (în conformitate cu scutirea de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive în temeiul LIP din 2010). Începând cu 1 iulie 2013, societatea a fost supusă, de asemenea, impozitului pe veniturile din dobânzi (clasa 1A, tabelul C din anexa 1 la LIP din 2010), ca urmare a modificării care a încadrat dobânzile aferente împrumuturilor între societăți în domeniul de aplicare a impozitării în temeiul LIP din 2010. Societatea a făcut obiectul unei regularizări complete pentru toate scopurile fiscale din Gibraltar începând cu 1 iulie 2013.
- (136) În cel de al patrulea exemplu, o soluție fiscală anticipată a fost acordată unei societăți care, în temeiul unui acord de asociere în participație, a stabilit cu părți terți din afara Gibraltarului furnizarea de servicii de publicitate, de marketing și de promovare în legătură cu activități de jocuri de noroc la distanță, inclusiv recunoașterea și dezvoltarea mărcii. Societatea a primit o parte din veniturile generate din exploatarea activităților de jocuri de noroc la distanță desfășurate în Malta de către contrapartea la acordul de asociere în participație. Examinarea, care a inclus o vizită la fața locului și o investigație preliminară efectuată de funcționarii fiscali din Gibraltar în sectorul financiar, sectorul bancar și cel al cazării cu privire la spațiile pentru birouri din Gibraltar, a arătat că societatea nu a avut o prezență fizică sau un sediu permanent în Gibraltar și că directorii săi nu au desfășurat activități generatoare de venituri în sau din Gibraltar. Raportul a concluzionat că societatea se afla în afara domeniului de aplicare a impozitării deoarece niciun venit nu a fost acumulat în Gibraltar sau nu a fost obținut din Gibraltar. Soluția fiscală anticipată a fost revocată de autoritățile fiscale din Gibraltar la 17 iulie 2015, întrucât reprezentanții societății au confirmat în cadrul reuniunii organizate la sediu că nu mai aveau o relație cu societatea.
- (137) În al cincilea exemplu, s-a acordat o soluție fiscală anticipată unei societăți active în domeniul achizițiilor de produse petroliere direct de la rafinării în Asia și în domeniul depozitării, transportului și livrării ulterioare a produselor respective de la terminalele de depozitare ale societății situate în Asia către clienți din Italia, Grecia, Israel și Turcia. Examinarea a arătat că societatea nu a avut o prezență fizică sau un sediu permanent în Gibraltar și că administratorul său unic nu a desfășurat activități generatoare de venituri în sau din Gibraltar. De asemenea, examinarea a constatat că, astfel cum reiese de pe site-ul web al grupului din care făcea parte societatea, activitatea de comerț a avut loc în diferite locații geografice, prin intermediul unor birouri situate în Hong Kong, Regatul Unit, Dubai, Oman și Afganistan. Pe această bază, examinarea a concluzionat că societatea se afla în afara domeniului de aplicare a impozitării în temeiul articolului 11 din LIP din 2010 deoarece niciun venit nu a fost acumulat în Gibraltar sau nu a fost obținut din Gibraltar.
- (138) În al șaselea exemplu, a fost emisă o soluție fiscală anticipată pentru o societate care desfășoară activități de comerț cu produse medicale nefarmaceutice și legate de sănătate, din Coreea de Sud și până în Germania. Auditul a arătat că deciziile comerciale și cele de administrare au fost externalizate către o persoană cu reședința în Namibia. Auditul a arătat, de asemenea, că administratorul unic al societății, cu reședința în Gibraltar, a furnizat societății servicii generale de consultanță și nu a fost implicat în mod activ în activitățile de comerț de zi cu zi desfășurate de societate. Absența unei prezențe fizice în Gibraltar poate fi identificată pe baza unei vizite la fața

<sup>(67)</sup> Sursa veniturilor și locul acordării garanției sunt deosebit de relevante pentru a se stabili dacă veniturile din dobânzi se acumulează în Gibraltar sau se obțin din Gibraltar (aplicarea regulii „locului în care a fost acordat împrumutul”).

<sup>(68)</sup> În absența scutirii de la plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive în temeiul LIP din 2010, veniturile ar fi făcut obiectul principiului teritorialității și, prin urmare, a regulii „locului în care a fost acordat împrumutul”. Având în vedere sursa externă a dobânzii și locul acordării garanției pentru împrumut, cel mai probabil veniturile din dobânzi ar fi fost luate în considerare ca fiind acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar.

locului, a unei reuniuni cu societatea, a unor răspunsuri la întrebările suplimentare cu solicitare de răspuns scris și a unor verificări sistematice efectuate pe internet. Examinarea a considerat că societatea nu a prestat niciun serviciu în Gibraltar sau din Gibraltar și, prin urmare, a concluzionat că societatea nu avea surse de venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar.

- (139) În al șaptelea exemplu, societatea a fost implicată în exploatarea jocurilor de noroc online prin intermediul unui site internet. Veniturile societății au reprezentat taxe primite de la utilizatorii finali cu privire la elemente și drepturi care nu sunt de bază, comisioane primite din activități de pariuri în temeiul licenței către furnizori terți și vânzarea de produse legate de jocurile de noroc. Analiza informațiilor disponibile a arătat că, până la 1 ianuarie 2014, toate activitățile s-au desfășurat în afara Gibraltarului. În special, dezvoltarea de software a fost efectuată de filiala societății în alt stat membru, în timp ce serverul gazdă era situat în Elveția. Funcția legată de serviciile pentru clienți a fost îndeplinită de trei persoane libere-profesioniste într-un alt stat membru și într-o țară terță. Taxele de abonament au fost prelucrate în Țările de Jos. În acest context, investigația realizată în cadrul examinării a considerat că societatea nu a fost imposibilă pe veniturile generate până la 1 ianuarie 2014 <sup>(69)</sup>. De la 2 ianuarie 2014, societatea a avut o prezență fizică în Gibraltar și are venituri care se acumulează în Gibraltar și sunt obținute din Gibraltar, depune declarații fiscale complete și integrale pentru venituri sale și face obiectul unei regularizări complete în scopul impozitării în Gibraltar. Soluția fiscală anticipată a fost revocată în ianuarie 2014.
- (140) În al optulea exemplu, auditul a confirmat că societatea a desfășurat activități de comercializare de produse chimice agricole din Ungaria, Belgia și Israel către clienți din fosta Republică iugoslavă a Macedoniei, Bosnia și Herțegovina și Slovacia. În urma examinării tuturor documentelor depuse de societate, precum și a informațiilor suplimentare furnizate de societate în scris și în contextul unei reuniuni cu reprezentanții societății (și pe baza altor funcții de investigare), auditul a constatat că nu au avut loc activități generatoare de venituri în Gibraltar (în absența oricărui servicii furnizate în sau din Gibraltar sau în absența oricărei activități desfășurate în sau din Gibraltar) și a concluzionat, prin urmare, că societatea se afla în afara domeniului de aplicare a impozitării în conformitate cu articolul 11 din LIP din 2010.
- (141) Cel de al nouălea și ultim exemplu se referă la o soluție fiscală anticipată emisă pentru o societate de navlosire a iahturilor de lux (înregistrată în Regatul Unit) în Insulele Virgine Britanice. Societatea avea un site web care arăta că navlosirea se realiza în zona Caraibilor. Examinarea efectuată de autoritățile fiscale din Gibraltar a arătat că societatea nu a desfășurat nicio activitate comercială în Gibraltar și nu a avut o prezență fizică sau un sediu permanent în Gibraltar. Prin urmare, s-a concluzionat că nu au existat activități generatoare de venituri care să conducă la impozitarea societății în temeiul principiului teritorialității. Soluția fiscală anticipată și-a pierdut valabilitatea în octombrie 2015, deoarece societatea a fost radiată din Registrul Comerțului din Gibraltar.
- (142) Aceste nouă exemple sunt doar ilustrative. Comisia a evaluat informațiile și documentele disponibile în legătură cu toate cele 160 de soluții fiscale anticipate pentru a se asigura că soluțiile fiscale au fost acordate în conformitate cu normele fiscale aplicabile în Gibraltar și că activitățile desfășurate de societățile în cauză au reflectat în mod corect activitățile descrise în cererea de emitere a soluției fiscale anticipate.
- (143) Dintre cele 160 de soluții fiscale anticipate, 98 au fost legate efectiv de principiul teritorialității (iar examinările efectuate de autoritățile fiscale din Gibraltar au constatat că nu au fost desfășurate activități generatoare de venituri în Gibraltar). În consecință, veniturile generate de societățile în cauză nu s-au încadrat în orice caz în domeniul de aplicare a sistemului teritorial de impozitare din Gibraltar.
- (144) În 34 de cazuri, destinatarii au primit dobânzi pasive, redevențe și/sau dividende <sup>(70)</sup> și se pare că fie situația acestora a fost regularizată, fie activitățile lor au încetat după modificările din 2013. Cu toate acestea, în măsura în care tratamentul fiscal al acestor societăți este rezultatul punerii în aplicare a schemei de ajutor examinate în secțiunea 7 din prezenta decizie, Comisia face trimitere la secțiunea respectivă. În consecință, orice ajutor acordat pe baza acestor soluții fiscale anticipate (în perioada anterioară intrării în vigoare a modificărilor din 2013) este tratat în partea operațională a prezentei decizii ca făcând parte din schema de ajutor identificată în secțiunea 7.

<sup>(69)</sup> Observațiile Regatului Unit din 21 februarie 2018.

<sup>(70)</sup> Soluțiile fiscale anticipate referitoare la impozitarea unor astfel de venituri ar putea intra în domeniul de aplicare a procedurii de investigare în legătură cu scutirea de plata impozitului pentru veniturile din dobânzi pasive și din redevențe (în special cu privire la veniturile din dobânzi pasive și din redevențe generate înainte de 1 iulie 2013 și, respectiv, 1 ianuarie 2014), iar orice impozit neperceptat în urma acordării scutirii pentru aceste venituri poate face obiectul recuperării în conformitate cu secțiunea 10 din prezenta decizie. Aceste 34 de soluții fiscale anticipate sunt menționate în anexă ca soluțiile fiscale anticipate nr. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 și 158.



- (145) În 19 cazuri, fie societatea nu a fost înregistrată, fie activitățile descrise în cererile de emiteră a soluției fiscale anticipate nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă. Prin urmare, nu au existat venituri impozabile în aceste cazuri și, indiferent de poziția adoptată de autoritățile fiscale, soluțiile fiscale anticipate nu puteau implica acordarea vreunui avantaj societăților în cauză.
- (146) În alte patru cazuri, soluțiile fiscale anticipate au concluzionat că veniturile relevante acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar erau, prin urmare, impozabile în conformitate cu articolul 11 din LIP din 2010. În acest sens, trebuie remarcat faptul că, în astfel de cazuri, rapoartele de audit ale autorităților fiscale din Gibraltar au subliniat că soluțiile fiscale anticipate au fost revocate ca urmare a unor modificări legislative sau materiale. De asemenea, se pare că revocările nu au fost rezultatul auditurilor efectuate în 2015, ci ale examinărilor anterioare, de exemplu atunci când au intrat în vigoare modificările din 2013 privind veniturile din dobânzi și din redevențe. Cu alte cuvinte, în cele patru cazuri, societățile relevante erau plătitoare de impozit pe veniturile lor acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar.
- (147) Celelalte cinci soluții fiscale anticipate se referă la chestiuni legate de impozitul pe veniturile persoanelor fizice, cum ar fi impozitarea angajaților. Aceste decizii nu afectează nivelul de impozitare al societăților relevante și, prin urmare, nu se încadrează în domeniul de aplicare a impozitului pe profit.
- (148) Tabelul din anexă oferă o imagine de ansamblu asupra constatărilor Comisiei cu privire la cele 160 de soluții fiscale anticipate care nu au ridicat probleme, cu referire la categoriile descrise în prezenta secțiune. Acesta arată că nu s-a constatat niciun caz în care vreuna dintre soluțiile fiscale anticipate să fie incompatibilă cu aplicarea normală a sistemului fiscal din Gibraltar <sup>(71)</sup>.
- (149) Prin urmare, chiar dacă s-ar fi constatat că autoritățile din Gibraltar ar fi emis cele 160 de soluții fiscale anticipate fără a urma o procedură desemnată sau fără a efectua o analiză de fond la momentul acordării soluțiilor fiscale anticipate, aceasta nu ar fi avut niciun impact în practică și nu ar fi avut ca rezultat acordarea oricărui avantaj deoarece activitățile (sau absența activităților) societăților în cauză nu au generat venituri impozabile în conformitate cu normele privind impozitul pe profit din Gibraltar <sup>(72)</sup>.
- (150) În consecință, după ce a examinat cu atenție elementele de probă furnizate de autoritățile britanice, Comisia a ajuns la concluzia că cele 160 de soluții fiscale anticipate reflectă în mod fiabil ceea ce ar fi rezultat în urma aplicării normale a sistemului comun de impozitare din Gibraltar, fără existența unei aplicări incorecte a legii sau a altor indicii privind existența unui ajutor de stat. Prin urmare, acordarea și punerea în aplicare a unor astfel de soluții fiscale anticipate nu ridică probleme legate de ajutoarele de stat <sup>(73)</sup>.

### 8.3. Soluțiile fiscale anticipate contestate

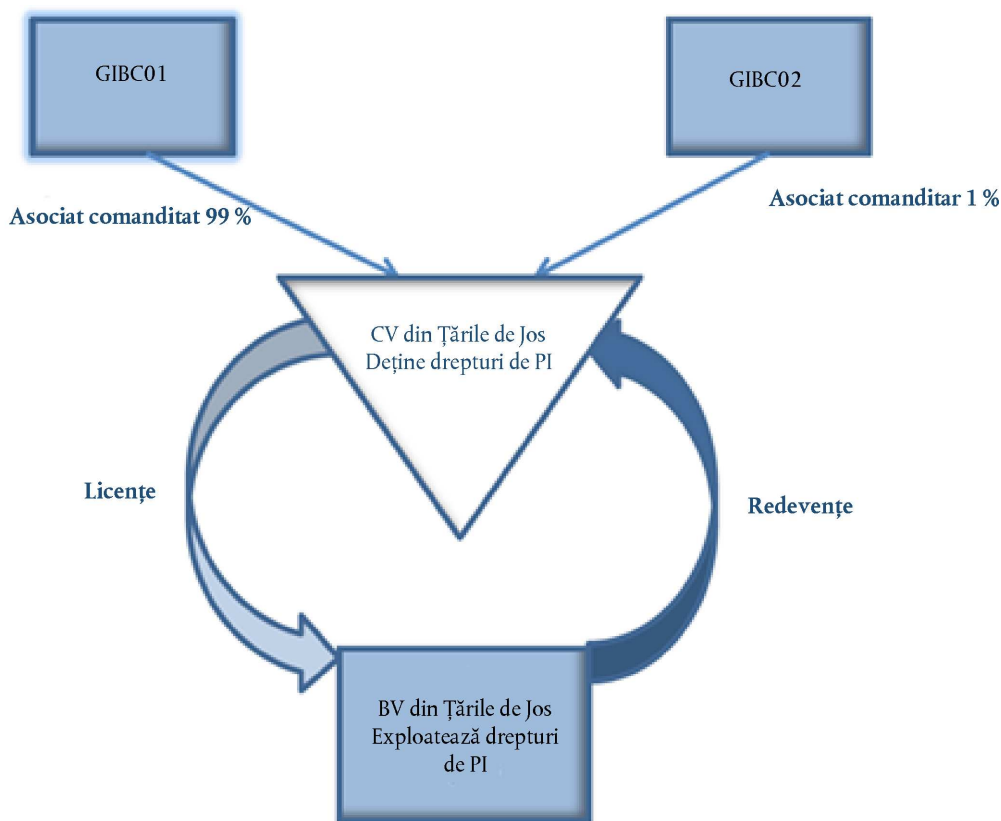
- (151) Investigația Comisiei a arătat că cinci soluții fiscale anticipate acordate asociațiilor din Gibraltar ai unor societăți în comandită simplă („comanditaire vennootschap” sau „CV”) din Țările de Jos au ridicat probleme în ceea ce privește normele privind ajutoarele de stat.
- (152) Soluțiile fiscale anticipate relevante au fost acordate în 2011 sau 2012 și au confirmat că redevențele (și, într-o măsură mai mică, veniturile din dobânzi pasive) generate la nivelul CV din Țările de Jos nu erau impozabile în temeiul LIP din 2010. Aceste soluții fiscale anticipate au rămas valabile și nu au fost revocate de către autoritățile fiscale, nici ca urmare a modificărilor aduse LIP din 2010 în 2013, care au încadrat dobânzile și redevențele în domeniul de aplicare a impozitării, nici ca urmare a auditurilor efectuate în 2015.

<sup>(71)</sup> În conformitate cu considerentul 144, aceasta nu aduce atingere niciunui ajutor acordat în legătură cu cele 34 de soluții fiscale anticipate care implică venituri pasive ca urmare a punerii în aplicare a schemei de ajutoare examinate în secțiunea 7 din prezenta decizie.

<sup>(72)</sup> În conformitate cu considerentul 144, aceasta nu aduce atingere niciunui ajutor acordat în legătură cu cele 34 de soluții fiscale anticipate care implică venituri pasive ca urmare a punerii în aplicare a schemei de ajutoare examinate în secțiunea 7 din prezenta decizie.

<sup>(73)</sup> În conformitate cu considerentul 144, aceasta nu aduce atingere niciunui ajutor acordat în legătură cu cele 34 de soluții fiscale anticipate care implică venituri pasive ca urmare a punerii în aplicare a schemei de ajutoare examinate în secțiunea 7 din prezenta decizie.

- (153) Situațiile menționate în cererile de emitere a unei soluții fiscale anticipate implică, de regulă, următoarea structură:



- (154) În conformitate cu legislația Țărilor de Jos, CV este o societate în comandită simplă, care este considerată, în general, o entitate transparentă în scopuri fiscale și, prin urmare, nu este obligată la plata impozitului pe profit în Țările de Jos <sup>(74)</sup>. În consecință, veniturile realizate de CV nu sunt impozitate în Țările de Jos la nivelul acesteia, ci la nivelul participanților la CV, în funcție de cota respectivă de participație în CV. Cu alte cuvinte, o obligație fiscală în raport cu veniturile acestor CV se impune în Țările de Jos numai dacă unul sau mai mulți participanți la CV sunt persoane sau societăți rezidente în Țările de Jos.
- (155) În ceea ce privește tratamentul fiscal în Gibraltar, din observațiile prezentate de Regatul Unit reiese că, în absența unor norme specifice în LIP din 2010, Gibraltarul aplică principiul de drept comun și, prin urmare, consideră CV din Țările de Jos ca fiind entități transparente, în conformitate cu normele și jurisprudența aplicabile în Regatul Unit <sup>(75)</sup>. Prin urmare, partea relevantă a oricărui venit încasat de CV va fi considerată ca fiind primită direct de către societățile din Gibraltar cu participație în CV din Țările de Jos.
- (156) În absența oricărei convenții fiscale bilaterale între Gibraltar și Țările de Jos, exigibilitatea impozitului în Gibraltar ar depinde, în principiu, de măsura în care partea din venitul relevant generată de CV din Țările de Jos intră în domeniul de aplicare a impozitării în conformitate cu LIP din 2010. Întrucât veniturile din dobânzi pasive și din redevențe nu au fost supuse impozitării până în iunie 2013 (în cazul dobânzilor pasive) și ianuarie 2014 (în cazul veniturilor din redevențe), orice astfel de venituri primite de CV din Țările de Jos nu au fost impozabile la nivelul asociaților din Gibraltar. În schimb, în urma modificărilor aduse LIP din 2010 care au supus veniturile din dobânzi pasive din redevențe la plata impozitelor, indiferent de sursa acestora (clasele 1A și 3A, tabelul C din anexa 1 la LIP din 2010), o aplicare corectă a normelor fiscale din Gibraltar ar fi trebuit să determine autoritățile fiscale din Gibraltar să ia în considerare redevențele (primite începând cu 1 ianuarie 2014) și dobânzile pasive (primite începând cu 1 iulie 2013) relevante ca venituri impozabile la nivelul asociaților din Gibraltar <sup>(76)</sup>.

<sup>(74)</sup> În realitate, în conformitate cu legislația neerlandeză, trebuie să se facă distincție între CV deschise și CV închise. O astfel de distincție depinde de măsura în care accesul noilor asociați și transferul acțiunilor societății în comandită este condiționat de obținerea unei permisiuni din partea tuturor celorlalți asociați. În timp ce o CV deschisă este considerată o entitate impozabilă (opacă) în sine, o CV închisă este considerată a fi o entitate transparentă și, prin urmare, nu este obligată la plata impozitului pe profit. În cazul de față, CV relevante sunt CV închise. Cu toate acestea, această clasificare este irelevantă pentru tratamentul fiscal din Gibraltar al CV (în conformitate cu principiile de drept comun).

<sup>(75)</sup> A se vedea, în special, manualul intern publicat de HM Revenues and Customs (Administrația fiscală și vamală) privind clasificarea entităților străine în scopuri fiscale în Regatul Unit, astfel cum a fost actualizat ultima dată la 9 ianuarie 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

<sup>(76)</sup> În ceea ce privește veniturile din dobânzi pasive, acest lucru s-ar aplica numai în măsura în care dobânda primită sau de primit de la orice societate este de cel puțin 100 000 GBP.

- (157) În observațiile lor din 21 februarie 2018, autoritățile din Regatul Unit au confirmat că Biroul de administrație fiscală din Gibraltar consideră CV din Țările de Jos ca fiind entități transparente din punct de vedere fiscal. Totuși, acestea au ajuns la concluzia că în Gibraltar nu rezultă nicio impozitare deoarece nu există nicio dispoziție specifică în LIP din 2010 care să definească și să prescrie modul în care ar trebui să fie supus impozitării asociatul din Gibraltar. Motivul este că definiția noțiunii de „persoană” la articolul 74 din LIP din 2010 nu se referă în mod explicit la societățile în comandită simplă din Țările de Jos și, prin urmare, nu există niciun mecanism specific privind modul de impozitare a veniturilor din participații deținute în cadrul unui CV.
- (158) Comisia nu înțelege raționamentul autorităților fiscale din Regatul Unit și Gibraltar din următoarele motive. În primul rând, întrebarea relevantă nu este dacă CV din Țările de Jos ar trebui să fie impozitate în Gibraltar sau nu, ci dacă asociații (rezidenți în Gibraltar) acestor CV ar trebui impozitați pentru cota lor din veniturile generate de astfel de CV. Întrucât CV sunt considerate transparente în scopuri fiscale în Gibraltar (conform principiilor dreptului comun), asociații rezidenți în Gibraltar ar trebui impozitați pe cota lor din veniturile generate de CV în măsura în care veniturile intră în domeniul de aplicare a impozitării în conformitate cu LIP din 2010 (pentru veniturile din dobânzi, acesta ar fi cazul de la 1 iulie 2013, iar pentru redevențe, de la 1 ianuarie 2014) <sup>(77)</sup>. Comisia și-a exprimat îndoielile cu privire la raționamentul prezentat de Regatul Unit, dar nu a primit argumente convingătoare în sprijinul acestuia.
- (159) În al doilea rând, chiar dacă definiția noțiunii de „persoană” de la articolul 74 ar fi relevantă pentru cazurile de față (în opinia Comisiei, acesta este numai cazul societăților relevante din Gibraltar cu participație în CV din Țările de Jos, nu și al CV din Țările de Jos ca atare), trebuie remarcat faptul că definiția de la articolul 74 <sup>(78)</sup> este foarte generică și suficient de largă pentru a include o CV din Țările de Jos.
- (160) Beneficiarii celor cinci soluții fiscale anticipate contestate sunt următorii:
1. MJN Holdings (Gibraltar) Limited (soluția fiscală anticipată nr. 144, acordată la 11 septembrie 2012);
  2. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited <sup>(79)</sup> (soluția fiscală anticipată nr. 83, acordată la 2 iunie 2011);
  3. Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited <sup>(80)</sup> (soluția fiscală anticipată nr. 84, acordată la 2 iunie 2011);
  4. Ash (Gibraltar) One Limited (soluția fiscală anticipată nr. 139, acordată la 8 mai 2012);
  5. Ash (Gibraltar) Two Limited (soluția fiscală anticipată nr. 140, acordată la 8 mai 2012).
- (161) Valoarea profiturilor realizate la nivelul CV și cotele relevante din respectivele profituri impozabile la nivelul celor cinci beneficiari (în conformitate cu participațiile lor respective în CV) pentru perioada 2014-2016 <sup>(81)</sup> sunt după cum urmează <sup>(82)</sup>:

Societate din Gibraltar	Participație în cadrul CV (%)	2014		2015		2016	
		Profitul CV (dobândă și redevențe) (USD)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %) (USD)	Profitul CV (dobândă și redevențe) (USD)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %) (USD)	Profitul CV (dobândă și redevențe)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

<sup>(77)</sup> Clasa 3A, (b), tabelul C din anexa 1 prevede că redevențele vor fi considerate ca fiind acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar în cazul în care societatea care primește veniturile din redevențe este o societate înregistrată în Gibraltar. Această normă nu afectează concluzia potrivit căreia societățile înregistrate în Gibraltar relevante sunt supuse impozitării pe cota acestora din veniturile din redevențe generate la nivelul CV din Țările de Jos, întrucât cota relevantă din orice venituri primite de CV este considerată a fi primită direct de societățile din Gibraltar cu participație în CV din Țările de Jos.

<sup>(78)</sup> Articolul 74 definește noțiunea de persoană ca fiind „orice întreprindere, individuală sau făcând parte dintr-un grup, precum și orice club, societate sau alt organism, sau oricare una sau mai multe persoane de orice vârstă și de sex masculin sau feminin și include orice societate și un colectiv de persoane, precum și orice altă entitate, astfel cum este definită în regulamentele adoptate în temeiul prezentei legi”.

<sup>(79)</sup> Menționată ca „întreprindere prospectivă” în decizia de extindere a procedurii.

<sup>(80)</sup> Menționată ca „întreprindere prospectivă” în decizia de extindere a procedurii.

<sup>(81)</sup> Nu se cunosc valorile profiturilor realizate de CV relevante pentru anii fiscali 2012, 2013 și 2017.

<sup>(82)</sup> Conturile anuale ale CV relevante sunt exprimate în USD. Perioada contabilă pentru MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. și Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. se încheie la 31 decembrie. În schimb, perioada contabilă pentru Ash (Gibraltar) One Ltd. și Ash (Gibraltar) Two Ltd. se încheie la 30 septembrie.

Societate din Gibraltar	Participație în cadrul CV (%)	2014		2015		2016	
		Profitul CV (dobândă și redevențe) (USD)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %) (USD)	Profitul CV (dobândă și redevențe) (USD)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %) (USD)	Profitul CV (dobândă și redevențe)	Procent din profitul CV (profit × dobândă %)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	- 3 053 497,00	- 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	- 1 785 671,00 EUR	- 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	- 3 053 497,00	- 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	- 1 785 671,00 EUR	- 21 606,62 EUR

(162) Cotele relevante din valoarea profiturilor menționate în tabelul de mai sus ar fi trebuit să fie incluse în baza de impozitare a celor cinci societăți din Gibraltar și impozitate în conformitate cu normele fiscale comune din Gibraltar.

### 8.3.1. Existența ajutorului

#### 8.3.1.1. Condiții de evaluare a ajutorului de stat

(163) Astfel cum s-a subliniat deja în considerentul 77, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor de stat, trebuie, în primul rând, să existe o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat; în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv unei întreprinderi și, în al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența <sup>(83)</sup>.

(164) În ceea ce privește intervenția statului sau prin intermediul resurselor de stat, soluțiile fiscale anticipate contestate au fost emise de autoritățile fiscale din Gibraltar, care fac parte din guvernul Gibraltarului. Soluțiile fiscale anticipate au reprezentat o acceptare de către autoritățile respective a unui anumit tratament fiscal. Pe baza acestor soluții fiscale, beneficiarii soluțiilor fiscale și-au stabilit obligația de plată a impozitului pe profit în Gibraltar (pentru fiecare an fiscal). În cazul în care beneficiarul a avut obligația de a depune o declarație fiscală <sup>(84)</sup>, soluția fiscală anticipată a fost utilizată ulterior de către beneficiar pentru a completa declarațiile sale fiscale, iar aceste declarații au fost acceptate de autoritățile fiscale din Gibraltar ca fiind corespunzătoare obligației de plată a impozitului pe profit datorat de societate în Gibraltar. În cazul în care nu a existat o obligație de a depune o declarație fiscală ca urmare a absenței unui venit impozabil în urma unei soluții fiscale anticipate, nu a fost emisă o obligație de plată a impozitului. Orice avantaj fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate este, prin urmare, imputabil Gibraltarului.

(165) În ceea ce privește finanțarea măsurilor prin intermediul resurselor de stat, Curtea de Justiție a susținut în mod constant că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire de impozit care, deși nu implică un transfer pozitiv de resurse de stat, conferă întreprinderilor beneficiare o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, constituie un ajutor de stat <sup>(85)</sup>. În acest caz, soluțiile fiscale anticipate contestate confirmă faptul că cota relevantă din veniturile din redevențe și dobânzi generate de societățile în comandă simplă din Țările de Jos nu este impozabilă la nivelul societăților rezidente din Gibraltar cu participație în societățile respective. Prin urmare, se poate afirma că tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate are drept efect reducerea impozitului pe profit datorat în Gibraltar de către beneficiarii

<sup>(83)</sup> A se vedea cauza C-399/08 P, Comisia/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punctul 39 și jurisprudența citată.

<sup>(84)</sup> Până la 31 decembrie 2015, o societate din Gibraltar care nu avea venituri impozabile, de exemplu pentru că primește numai dividende de la o altă societate, nu avea obligația să depună o declarație fiscală.

<sup>(85)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

soluțiilor fiscale respective și, în consecință, conduce la o pierdere a resurselor de stat. Aceasta se datorează faptului că orice scutire acordată ca urmare a soluțiilor fiscale anticipate contestate determină o pierdere a veniturilor fiscale care, în caz contrar, ar fi fost puse la dispoziția Gibraltarului în absența scutirii<sup>(86)</sup>. Prin urmare, măsurile sunt finanțate prin intermediul resurselor de stat.

- (166) În ceea ce privește necesitatea prezenței unui efect asupra schimburilor comerciale, cele cinci societăți care beneficiază de soluțiile fiscale anticipate contestate fac parte din grupuri multinaționale care își desfășoară activitatea pe diverse piețe din mai multe state membre, astfel încât orice ajutor în favoarea acestora poate afecta schimburile comerciale în interiorul Uniunii. În aceeași ordine de idei, prin acordarea unui tratament fiscal favorabil societăților multinaționale din cadrul grupului, Gibraltarul a împiedicat realizarea de investiții potențiale în statele membre care nu pot sau nu vor oferi un tratament fiscal la fel de favorabil. Având în vedere că soluțiile fiscale anticipate contestate consolidează poziția concurențială a beneficiarilor în comparație cu alte întreprinderi concurente în cadrul schimburilor comerciale din interiorul Uniunii, acestea trebuie considerate ca fiind susceptibile să afecteze astfel de schimburi comerciale<sup>(87)</sup>.
- (167) În mod similar, în ceea ce privește necesitatea prezenței unei denaturări a concurenței, se consideră că o măsură acordată de un stat denaturează sau amenință să denatureze concurența în cazul în care este susceptibilă să consolideze poziția concurențială a beneficiarului măsurii respective în comparație cu cea a altor întreprinderi concurente<sup>(88)</sup>.
- (168) Autoritățile britanice susțin că nu există nicio dovadă că oricare dintre soluțiile fiscale anticipate denaturează concurența. În opinia lor, o măsură poate denatura concurența numai în sectorul în care se aplică sau în sectoarele strâns asociate. O astfel de denaturare nu este evidentă în decizia de extindere a procedurii, întrucât soluțiile fiscale anticipate se aplică într-un număr mare de sectoare diferite.
- (169) Investigația a arătat că beneficiarii celor cinci soluții fiscale contestate sunt activi pe piețele mondiale, cum ar fi alimentație pediatrică, recrutare de personal de conducere, produse chimice pentru consumatori și aplicații industriale, atât în mai multe state membre, cât și în țări terțe. Toate acestea sunt piețe pe care respectivii beneficiari se confruntă cu concurența din partea altor întreprinderi. Tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate exonerează beneficiarii de o obligație fiscală pe care altfel ar fi fost obligați să o suporte în cadrul gestionării curente a activităților obișnuite. Prin urmare, ar trebui să se considere că ajutoarele acordate pe baza soluțiilor fiscale anticipate denaturează sau amenință să denatureze concurența prin consolidarea poziției financiare a beneficiarilor pe piețele pe care își desfășoară activitatea. Prin scutirea acestora de o obligație fiscală pe care altfel ar fi trebuit să o suporte și pe care întreprinderile concurente trebuie să o suporte, tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate deblochează resurse pe care societățile le-ar putea utiliza, de exemplu, pentru a investi în activitățile lor comerciale, pentru a efectua investiții suplimentare sau pentru o mai bună remunerare a acționarilor, ceea ce conduce la denaturarea concurenței pe piețele pe care își desfășoară activitatea. Prin urmare, cea de a patra condiție pentru constatarea existenței unui ajutor de stat este îndeplinită, de asemenea, în cazul de față.

#### 8.3.1.2. Avantaj selectiv

- (170) În ceea ce privește a treia condiție – existența unui avantaj selectiv – trebuie reamintit faptul că o decizie fiscală trebuie să confirme în prealabil modul în care sistemul fiscal de drept comun se aplică într-un anumit caz, având în vedere faptele și circumstanțele sale specifice. Cu toate acestea, la fel ca în cazul oricărei alte măsuri fiscale, tratamentul fiscal acordat pe baza unei soluții fiscale anticipate trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat. Astfel cum s-a explicat deja în considerentul 127, în cazul în care o soluție fiscală anticipată aprobă un tratament fiscal care nu corespunde celui care ar rezulta dintr-o aplicare normală a sistemului fiscal de drept comun, fără justificare, măsura conferă un avantaj selectiv beneficiarului, în măsura în care acest tratament fiscal îmbunătățește situația financiară a întreprinderii în cauză în statul membru respectiv, în raport cu întreprinderile aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul regimului fiscal.
- (171) În cazul în care o măsură adoptată de stat consolidează situația financiară netă a unei întreprinderi, există un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat<sup>(89)</sup>. Pentru a stabili existența unui avantaj, trebuie să se țină seama de efectul măsurii în sine<sup>(90)</sup>. În cazul măsurilor fiscale, se poate acorda un avantaj prin diferite tipuri de reduceri ale sarcinii fiscale a unei întreprinderi, în special prin reducerea bazei de impozitare sau a valorii impozitului datorat<sup>(91)</sup>.

<sup>(86)</sup> A se vedea cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P, Comisia/Guvernul din Gibraltar și Regatul Unit, ECLI:EU:C:2011:732, punctul 72 și jurisprudența citată.

<sup>(87)</sup> Cauza C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, punctul 41 și jurisprudența citată.

<sup>(88)</sup> Hotărârea în cauza 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, punctul 11, și cauzele conexe T-298/97, T312/97 etc. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, punctul 80.

<sup>(89)</sup> A se vedea Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene („Comunicarea privind noțiunea de ajutor”) (JO C 262, 19.7.2016, p. 1), punctul 67 și jurisprudența citată.

<sup>(90)</sup> A se vedea cauza 173/73, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 13.

<sup>(91)</sup> A se vedea cauza C-66/02, Italia/Comisia, ECLI:EU:C:2005:768, punctul 78; cauza C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, ECLI:EU:C:2006:8, punctul 132 și cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia ECLI:EU:C:2014:2262, punctele 21-31.

- (172) Soluțiile fiscale anticipate contestate acordate în 2011 sau 2012 au confirmat faptul că veniturile din redevențe și dobânzi pasive primite de societățile din Gibraltar prin participația lor în CV relevante nu sunt impozabile în temeiul LIP din 2010. Tratatul fiscal în cauză a stabilit obligația lor de plată a impozitului pe profit în Gibraltar pe parcursul perioadei vizate de soluțiile fiscale anticipate contestate <sup>(92)</sup> și, prin urmare, a fost în măsură să ofere un avantaj selectiv.
- (173) Articolul 107 alineatul (1) din tratat interzice numai ajutoarele „care favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”, cu alte cuvinte, interzice măsurile care conferă un avantaj selectiv <sup>(93)</sup>. Astfel cum se menționează în considerentul 86, pentru a evalua selectivitatea, este necesar să se stabilească cadrul de referință și o derogare de la acesta care nu este justificată prin logica sistemului fiscal.
- (174) Prin urmare, analiza existenței unui avantaj selectiv trebuie să înceapă prin identificarea sistemului de referință aplicabil în statul membru sau, în cazul de față, pe teritoriul de peste mări în cauză. Ulterior, este necesar să se stabilească dacă măsura reprezintă o derogare de la sistemul de referință respectiv, dând naștere unui tratament mai favorabil în comparație cu alte întreprinderi aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă, având în vedere obiectivele sistemului (selectivitate *prima facie*) <sup>(94)</sup>. În sfârșit, o măsură fiscală care constituie o derogare de la sistemul de referință poate fi justificată, cu toate acestea, în cazul în care statul membru poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului fiscal menționat <sup>(95)</sup>. În acest caz, măsura fiscală nu este selectivă.

#### *Sistemul de referință*

- (175) Astfel cum s-a explicat deja în considerentul 89, un sistem de referință constă într-un set coerent de norme care se aplică în general pe baza unor criterii obiective tuturor întreprinderilor care se încadrează în domeniul său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia.
- (176) În ceea ce privește aplicarea normelor privind impozitul pe profit în Gibraltar, astfel cum s-a indicat deja în considerentul 90, sistemul de referință este LIP din 2010, al cărei obiectiv este colectarea de venituri de la contribuabilii care primesc venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar. Secțiunea 7.1.3.1 definește mai în detaliu sistemul de referință.
- (177) Articolul 16 alineatul (1) din LIP din 2010 prevede că, sub rezerva celorlalte dispoziții din LIP din 2010, profiturile sau câștigurile impozabile realizate de o societate din Gibraltar într-o perioadă contabilă reprezintă valoarea integrală a profiturilor sau a câștigurilor societății pentru perioada contabilă respectivă. În conformitate cu normele de drept comun <sup>(96)</sup>, în ceea ce privește profiturile sau câștigurile obținute în cadrul unei societăți în comandită (în care o societate din Gibraltar este asociat), este necesar să se ia în considerare cota la care societatea din Gibraltar are dreptul din profiturile sau câștigurile realizate în cadrul societății în comandită și să se impoziteze respectivele profituri sau câștiguri în conformitate cu dispozițiile din LIP din 2010, ca și cum această cotă ar reprezenta profiturile sau câștigurile societății din Gibraltar.

#### *Derogarea de la sistemul de referință*

- (178) În a doua etapă, este necesar să se stabilească dacă măsura constituie o derogare de la aplicarea normală a normelor sistemului de referință în favoarea anumitor întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept similară altor întreprinderi, având în vedere obiectivul intrinsec al sistemului de referință.
- (179) În observațiile lor cu privire la decizia de extindere a procedurii, Asociația experților contabili din Gibraltar a susținut că majoritatea soluțiilor fiscale anticipate menționate în decizia respectivă au fost emise într-un moment în care veniturile din dobânzi pasive nu erau impozabile în conformitate cu LIP din 2010 și, prin urmare, marea majoritate a soluțiilor fiscale anticipate nu au putut genera venituri din dobânzi impozabile.

<sup>(92)</sup> Astfel de soluții fiscale anticipate erau încă valabile la momentul efectuării auditurilor.

<sup>(93)</sup> A se vedea cauza C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:C:2013:525, punctul 17; și cauza C-522/13, Ministerio de Defensa și Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, punctul 32.

<sup>(94)</sup> A se vedea hotărârea în cauzele conexe C-20/15 P și C-21/15 P, Comisia/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, punctul 57 și jurisprudența citată.

<sup>(95)</sup> A se vedea cauzele conexe C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 65.

<sup>(96)</sup> A se vedea, în special, manualul intern publicat de HM Revenues and Customs (Administrația fiscală și vamală) privind clasificarea entităților străine în scopuri fiscale în Regatul Unit, astfel cum a fost actualizat ultima dată la 9 ianuarie 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Astfel cum s-a explicat deja în considerentul 156, într-adevăr, la momentul acordării soluțiilor fiscale anticipate, acestea erau conforme cu dispozițiile fiscale aplicabile, întrucât dispozițiile fiscale aplicabile nu au prevăzut impozitarea redevențelor și a veniturilor din dobânzi pasive.
- (181) Cu toate acestea, astfel cum s-a stabilit în secțiunea 7 din prezenta decizie, această scutire care rezultă din legislația Gibraltarului a constituit o schemă de ajutoare de stat. Prin urmare, argumentul invocat de Asociația experților contabili din Gibraltar demonstrează că tratamentul fiscal oferit prin aceste soluții fiscale anticipate a constituit ajutor de stat. Într-adevăr, în cazuri individuale, aplicarea unei scheme de ajutoare reprezintă o măsură de ajutor individual.
- (182) În plus, prin permiterea ca beneficiarii soluțiilor fiscale anticipate să continue să beneficieze de soluțiile fiscale după intrarea în vigoare a modificărilor din 2013 privind dobânzile și redevențele, autoritățile fiscale din Gibraltar au prelungit existența acestei scheme în cinci cazuri individuale. În plus, acestea nu au respectat nici normele naționale. Prolungirea acestui tratament fiscal favorabil este în mod clar o derogare de la sistemul fiscal de drept comun.
- (183) În ceea ce privește perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 (intrarea în vigoare a LIP din 2010) și data care precede intrarea în vigoare a modificărilor privind dobânzile pasive și redevențele (30 iunie 2013 și, respectiv, 31 decembrie 2013), partea din soluțiile fiscale anticipate care a vizat scutirea de la impozitarea dobânzilor pasive și a redevențelor a confirmat pur și simplu aplicarea dispozițiilor fiscale aplicabile la momentul respectiv<sup>(97)</sup>, și anume că aceste venituri nu intră în domeniul de aplicare a impozitării în Gibraltar. În consecință, scutirea acordată în temeiul soluțiilor fiscale anticipate relevante (în perioada anterioară modificărilor din 2013) ar trebui, prin urmare, să fie considerată ca făcând parte din ajutorul de stat identificat în secțiunea 7.
- (184) De la 1 iulie 2013 și, respectiv, 1 ianuarie 2014, veniturile din dobânzi pasive și din redevențe au făcut parte din categoriile de venituri supuse impozitării în Gibraltar<sup>(98)</sup>. În consecință, orice scutire acordată celor cinci societăți din Gibraltar pentru cota lor din veniturile generate de CV din Țările de Jos nu a reflectat aplicarea normală a sistemului fiscal de drept comun. Aplicarea în continuare a soluțiilor fiscale anticipate, chiar și după intrarea în vigoare a modificărilor care au încadrat dobânzile și redevențele în domeniul de aplicare a impozitării și după efectuarea auditurilor de către autoritățile din Gibraltar în 2015 pentru a evalua dacă tratamentul fiscal aplicat societăților relevante a respectat normele fiscale aplicabile, a dat naștere unui avantaj selectiv în favoarea acelor cinci societăți.
- (185) Chiar dacă scutirile respective ar fi fost rezultatul unei simple aplicări eronate a legii prin continuarea *de facto* a regimului anterior de acordare a scutirilor și nu rezultatul direct al celor cinci soluții fiscale anticipate ca atare, aceasta nu ar modifica această concluzie deoarece efectele măsurii ar fi aceleași.
- (186) Având în vedere obiectivul sistemului de impozitare pe profit din Gibraltar (impozitul pe veniturile acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar), cele cinci societăți în cauză se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a tuturor societăților supuse impozitului pe profit (cu venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar) care fac obiectul impozitului pe profit în Gibraltar. Soluțiile fiscale anticipate în cauză se referă la societăți care primesc venituri din redevențe și din dobânzi pasive, care au fost supuse impozitării în toate cazurile (sub rezerva pragului de 100 000 GBP în ceea ce privește dobânzile) după intrarea în vigoare a modificărilor legislative relevante. În acest sens, nu se poate face nicio diferență față de alte societăți care primesc aceleași categorii de venituri sau care primesc alte categorii de venituri impozabile (inclusiv în cazul în care aceste venituri sunt primite printr-o structură transparentă din punct de vedere fiscal). Faptul că veniturile au fost obținute prin participare în CV din Țările de Jos nu generează diferențe, întrucât normele fiscale din Gibraltar, care se bazează pe principii de drept comun în absența unor norme specifice de impozitare a societăților în comandită simplă, prevăd impozitarea unor astfel de venituri la nivelul asociațiilor din Gibraltar. Prin urmare, tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate conferă un avantaj celor cinci societăți față de toate celelalte societăți impozabile care primesc venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar, acestea din urmă aflându-se într-o situație de fapt și de drept comparabilă din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul de impozit pe profit din Gibraltar.
- (187) Având în vedere cele de mai sus, Comisia concluzionează că avantajele acordate pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate sunt selective *prima facie*.

<sup>(97)</sup> Deși foarte concise, cele cinci soluții fiscale anticipate relevante par să se bazeze pe faptul că veniturile pasive (inclusiv redevențele) nu erau supuse impozitării în temeiul LIP din 2010.

<sup>(98)</sup> Începând cu 1 iulie 2013, veniturile din dobânzi pasive sunt impozitate în măsura în care suma primită sau de primit din orice sursă este egală sau mai mare de 100 000 GBP pe an.

*Absența justificărilor în ceea ce privește măsura*

- (188) Conform unei jurisprudențe consacrate, noțiunea de ajutor de stat nu are în vedere măsurile de stat care introduc o diferențiere între întreprinderi și sunt, prin urmare, selective *prima facie*, dacă această diferențiere rezultă din natura și economia sistemului, ceea ce este de competența statului membru vizat să demonstreze <sup>(99)</sup>.
- (189) O măsură care constituie o scutire de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica prin natura sau economia sistemului fiscal în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că respectiva măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal sau în cazul în care aceasta rezultă din mecanisme inerente necesare pentru funcționarea și eficiența sistemului <sup>(100)</sup>. În această privință, trebuie stabilită o distincție între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special, care îi sunt exterioare și, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuși care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective <sup>(101)</sup>.
- (190) În măsura în care tratamentul fiscal al celor cinci societăți din Gibraltar care dețin participație în CV din Țările de Jos este rezultatul punerii în aplicare a schemei de ajutor examinate în secțiunea 7 din prezenta decizie, Comisia face trimitere la partea din secțiunea respectivă referitoare la presupusele justificări ale acestei scheme.
- (191) În plus, nici Regatul Unit, nici părțile terțe nu au prezentat vreo justificare pentru tratamentul favorabil aprobat prin soluțiile fiscale anticipate contestate în favoarea celor cinci societăți din Gibraltar care dețin participație în CV din Țările de Jos. Comisia reamintește, în această privință, că sarcina dovedirii unei astfel de justificări revine statelor membre. Prin urmare, în absența unei justificări prezentate de Regatul Unit, Comisia trebuie să concluzioneze că avantajul fiscal acordat celor cinci beneficiari ai soluțiilor fiscale anticipate în cauză nu poate fi justificat prin natura sau schema generală a sistemului de impozitare pe profit din Gibraltar.
- (192) În orice caz, Comisia nu a putut identifica niciun motiv care să permită justificarea tratamentului preferențial pentru cele cinci societăți în cauză despre care s-ar putea afirma că rezultă în mod direct din principiile intrinseci, fondatoare sau directoare ale sistemului de referință sau din mecanismele inerente acestui sistem, necesare pentru funcționarea și eficacitatea acestuia <sup>(102)</sup>.
- (193) În plus, motivele invocate de autoritățile britanice pentru neimpozitarea veniturilor generate la nivelul CV din Țările de Jos (și anume, faptul că nu există o dispoziție specifică în LIP din 2010 care să definească și să prescrie modul în care un asociat din Gibraltar în cadrul unei CV din Țările de Jos ar trebui impozitat) nu respectă normele fiscale aplicabile din Gibraltar (și principiile de drept comun aplicabile) și nu pot fi considerate o justificare care decurge direct din principiile intrinseci, fondatoare sau directoare ale sistemului de referință.
- (194) În concluzie, avantajul fiscal acordat celor cinci beneficiari ai soluțiilor fiscale anticipate nu poate fi justificat prin natura și logica sistemului.

### 8.3.1.3. Concluzie privind existența unui avantaj selectiv

- (195) Având în vedere cele de mai sus, Comisia concluzionează că avantajele fiscale acordate celor cinci societăți identificate în considerentul 160 pe baza soluțiilor fiscale contestate au un caracter selectiv.

### 8.3.1.4. Concluzie privind existența ajutorului

- (196) Întrucât tratamentul fiscal acordat pe baza celor cinci soluții fiscale anticipate contestate îndeplinește toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din tratat, trebuie să se considere că neimpozitarea veniturilor din redevențe și din dobânzi acordată beneficiarilor celor cinci soluții fiscale anticipate (ca parte a celor 165 de soluții fiscale anticipate identificate în decizia de extindere a procedurii) care primesc astfel de venituri prin

<sup>(99)</sup> Hotărârea în cauza C-88/03, Portugalia/Comisia, ECLI:EU:C:2006:511, punctele 52 și 80, precum și jurisprudența citată.

<sup>(100)</sup> Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 69.

<sup>(101)</sup> Cauza C88/03, Portugalia/Comisia, ECLI:EU:C:2006:511, punctul 81.

<sup>(102)</sup> Cauzele conexate C-78/08-C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, punctul 69.



deținerea de participații în CV din Țările de Jos constituie ajutor de stat în sensul dispoziției respective, fie pe baza evaluării efectuate în secțiunea 7 din prezenta decizie (în ceea ce privește avantajele obținute de beneficiarii soluțiilor fiscale anticipate care ridică probleme înainte de intrarea în vigoare a modificărilor din 2013), fie pe baza secțiunii 8 (în ceea ce privește avantajele acordate după intrarea în vigoare a modificărilor din 2013).

### 8.3.2. Beneficiarii ajutorului

- (197) Comisia observă că toate cele cinci societăți din Gibraltar care beneficiază de soluțiile fiscale anticipate contestate fac parte din grupuri multinaționale mari. De asemenea, Comisia observă că structura grupului corporativ care implică CV din Țările de Jos, BV din Țările de Jos și asociațiile din Gibraltar, astfel cum se arată în considerentul 153, aduce beneficii proprietarului societăților asociate din Gibraltar („societatea-mamă”). În loc să exploateze ea însăși drepturile de proprietate intelectuală, societatea-mamă plasează drepturile de proprietate intelectuală în cadrul unei structuri corporative complexe (cu implicarea unei societăți din Țările de Jos, a unei societăți în comandită simplă din Țările de Jos și a uneia sau a două societăți holding din Gibraltar) care permite societății-mamă să genereze profit din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală fără ca aceste profituri să fie impozitate. Având în vedere caracterul transparent (din punct de vedere fiscal) al CV din Țările de Jos și faptul că societățile din Gibraltar nu desfășoară nicio altă activitate în afară de deținerea unei participații în CV din Țările de Jos, beneficiarul final al profiturilor neimpozitate care rezultă din exploatarea drepturilor de proprietate intelectuală este societatea-mamă.
- (198) În scopul aplicării normelor privind ajutoarele de stat, entități juridice separate pot fi considerate ca alcătuind o singură unitate economică. Prin urmare, respectiva unitate economică este considerată a fi întreprinderea în cauză care beneficiază de măsura de ajutor. Astfel cum a susținut Curtea de Justiție anterior, „noțiunea de întreprindere, plasată în contextul dreptului concurenței, trebuie să fie înțeleasă în sensul că desemnează o unitate economică (...) chiar dacă din punct de vedere juridic această unitate economică este constituită din mai multe persoane, fizice sau juridice”<sup>(103)</sup>. Pentru a stabili dacă mai multe entități formează o unitate economică, Curtea de Justiție verifică existența unei participații de control sau a unor legături de natură funcțională, economică sau organică<sup>(104)</sup>. În cazul de față, structura corporativă a entităților din Țările de Jos și din Gibraltar este stabilită și controlată în totalitate de societatea-mamă în scopul exploatării drepturilor de proprietate intelectuală și al optimizării fiscale. În consecință, întreaga structură corporativă, și anume BV din Țările de Jos, CV din Țările de Jos, asociații din Gibraltar și societatea-mamă formează o singură unitate economică și ar trebui toate considerate ca fiind întreprinderile care beneficiază de măsura de ajutor.
- (199) În consecință, pe lângă asociații din Gibraltar ai CV din Țările de Jos, care sunt beneficiarii ajutorului, Comisia consideră, de asemenea, că BV din Țările de Jos, CV din Țările de Jos și societățile-mamă ale asociațiilor din Gibraltar beneficiază de ajutoare de stat acordate pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate, în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

### 8.3.3. Caracterul de ajutor nou al măsurilor

- (200) Autoritățile din Regatul Unit, precum și Gibraltar, Asociația experților contabili din Gibraltar și părțile terțe care reprezintă unele dintre societățile enumerate în decizia de extindere a procedurii susțin că decizia de extindere a procedurii se bazează pe o înțelegere incorectă a cadrului juridic aplicabil în ceea ce privește procedura privind soluțiile fiscale anticipate. Deși recunosc că o astfel de neînțelegere a apărut în urma unor informații incorecte furnizate de autoritățile britanice (trimiterea incorectă la articolul 42 din LIP din 2010), autoritățile din Regatul Unit și Gibraltar consideră că informațiile incorecte au determinat Comisia să presupună că soluțiile fiscale anticipate acordate începând cu anul 2010 constituie „ajutor nou”.
- (201) În acest sens, trebuie menționat, în primul rând, faptul că Regatul Unit și Gibraltar au informat Comisia că practica în materie de soluții fiscale anticipate s-a bazat pe articolul 2 din LIP din 2010 doar după adoptarea deciziei de extindere a procedurii. Întrucât articolul 2 nu acordă în mod explicit comisariatului competența de a emite soluții fiscale anticipate, nu a fost evident pentru Comisie că o astfel de competență a decurs din competențele generale de administrare a LIP din 2010 prevăzute în dispoziția respectivă.
- (202) În al doilea rând, în opinia Comisiei, este irelevant în sensul procedurii de investigare în cazul de față dacă practica în materie de soluții fiscale anticipate s-a bazat pe articolul 42 din LIP din 2010 sau pe competența generală a comisariatului fiscal din Gibraltar de administrare a acestei legi. Decizia a identificat în mod clar practica în materie de soluții fiscale anticipate și cele 165 de soluții fiscale anticipate individuale aferente. Prin urmare, trimiterea la articolul 42 din LIP (2010) nu ar fi putut induce în eroare părțile interesate cu privire la măsurile care ar fi fost examinate în cadrul procedurii oficiale de investigare.

<sup>(103)</sup> Cauza C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, punctul 11. A se vedea, de asemenea, cauza T-137/02, Pollmeier Malchow/Comisia, ECLI:EU:T:2004:304, punctul 50.

<sup>(104)</sup> Cauza C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA/Comisia, ECLI:EU:C:2010:787, punctele 47-55; cauza C222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA și alții, ECLI:EU:C:2006:8, punctul 112.

- (203) Un aspect și mai important este faptul că nicăieri în decizia respectivă nu se invocă faptul că nu există o dispoziție în LIP din 1952 care să corespundă articolului 42 din LIP din 2010 ca un motiv pentru a susține concluzia conform căreia practica în materie de soluții fiscale anticipate și cele 165 de soluții fiscale anticipate individuale au constituit „ajutor nou”.
- (204) Autoritățile britanice susțin, de asemenea, că soluțiile fiscale anticipate sunt doar o parte a unei practici consecvente care a început cu mult timp înainte ca Regatul Unit să adere la Comunitățile Europene în 1973. Practica s-a bazat pe articolul 3 alineatul (1) din LIP din 1952, care este reprodus în prezent sub o formă practică identică la articolul 2 alineatele (1) și (2) din LIP din 2010, care conferă comisarului fiscal o competență generală de a asigura administrarea corespunzătoare a legilor în vederea evaluării și colectării impozitului pe profit în Gibraltar. Prin urmare, în opinia Regatului Unit, în cazul în care s-ar constata că există un element de ajutor de stat, acesta ar fi în mod necesar „ajutor existent”, și nu „ajutor nou”. În plus, efectele economice, juridice și financiare ale soluțiilor fiscale anticipate ar fi fost întotdeauna bazate pe înțelegerea de către comisar a legii aplicabile, iar soluțiile fiscale anticipate emise înainte de 2010 au fost identice în toate privințele în ceea ce privește soluțiile fiscale anticipate acordate după adoptarea LIP din 2010. Observații similare au fost formulate de autoritățile din Gibraltar și de Asociația experților contabili din Gibraltar.
- (205) Argumentele prezentate de Regatul Unit și de unele părți interesate presupun că decizia de extindere a procedurii se referă la practica emiterii de soluții fiscale anticipate ca atare. Comisia nu este de acord cu această presupunere, întrucât din formularea din decizia respectivă reiese în mod clar că aceasta se referă la cele 165 de soluții fiscale anticipate emise în perioada 2011-2013, menționate în anexa la decizia respectivă, și la practica în materie de soluții fiscale anticipate în conformitate cu LIP din 2010 evidențiată de respectivele soluții fiscale anticipate. În decizia de extindere a procedurii, Comisia a adoptat poziția preliminară potrivit căreia soluțiile fiscale anticipate constituie ajutor de stat deoarece (i) acestea au fost acordate fără să existe o procedură desemnată pentru solicitarea de informații de către autoritățile fiscale din Gibraltar și (ii) autoritățile fiscale din Gibraltar s-au abținut de la efectuarea unei evaluări corespunzătoare a obligațiilor fiscale ale societăților, prin exercitarea competențelor lor discreționare. De asemenea, Comisia a exprimat opinia preliminară că, în unele cazuri, autoritățile fiscale din Gibraltar au emis soluții fiscale anticipate care nu erau consecvente cu dispozițiile fiscale aplicabile.
- (206) Pentru a putea susține că practica constituie „ajutor existent”, autoritățile din Regatul Unit sau părțile interesate ar trebui să stabilească faptul că, înainte de 1 ianuarie 1973, a existat o practică, care a constituit o schemă de ajutoare *de facto*, de acordare a soluțiilor fiscale anticipate care ar fi putut să aplice în mod eronat LIP din 1952. Autoritățile britanice nu au furnizat niciun indiciu că o astfel de practică a existat înainte de aderarea Regatului Unit.
- (207) În consecință, chiar dacă soluțiile fiscale anticipate emise înainte de aderare s-ar baza pe o competență generală a comisarului din Gibraltar de administrare a Legii privind impozitul pe profit, care a existat din 1953, acestea nu fac parte în mod clar din măsurile descrise în decizia de extindere a procedurii. În acest context, trebuie subliniat faptul că acest cadru juridic în temeiul căruia a fost acordat ajutorul (LIP din 2010) diferă în mod substanțial de LIP din 1952. Modificările includ neimpozitarea veniturilor pasive în temeiul LIP din 2010, precum și abrogarea măsurilor în favoarea „societăților scutite” și a „societăților eligibile”, care au existat în temeiul LIP din 1952.

#### 8.3.4. Compatibilitatea ajutorului cu piața internă

- (208) Un ajutor de stat este considerat compatibil cu piața internă dacă acesta se încadrează în una dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (2) din tratat și poate fi considerat compatibil cu piața internă în cazul în care Comisia constată că acesta se încadrează în una dintre categoriile enumerate la articolul 107 alineatul (3) din tratat. Cu toate acestea, sarcina de a dovedi că un ajutor de stat este compatibil cu piața internă, în conformitate cu articolul 107 alineatul (2) sau (3) din tratat, îi revine statului membru care acordă ajutorul.
- (209) Regatul Unit nu a invocat niciun motiv care să permită constatarea compatibilității cu piața internă, în temeiul oricăreia dintre dispozițiile respective, pentru ajutorul de stat pe care l-a acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate. Părțile terțe nu au invocat niciun astfel de motiv.
- (210) În plus, întrucât tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate scutește societățile relevante de o sarcină fiscală pe care, în caz contrar, ar fi trebuit să o suporte în cadrul gestionării curente a activităților lor obișnuite, ajutorul acordat în temeiul acestor soluții fiscale anticipate constituie ajutor pentru funcționare. Ca regulă generală, un astfel de ajutor nu poate, în mod normal, să fie considerat compatibil cu piața internă în temeiul articolului 107 alineatul (3) din tratat, în măsura în care acesta nu facilitează dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice. În plus, avantajele fiscale în cauză nu sunt limitate în timp, nu sunt în scădere și nu sunt proporționale cu ceea ce este necesar pentru remedierea unei disfuncționalități specifice a pieței sau pentru atingerea unui obiectiv de interes general în regiunile în cauză. Prin urmare, acestea nu pot fi considerate compatibile cu piața internă.

- (211) În consecință, ajutorul de stat acordat celor cinci societăți relevante de către autoritățile fiscale din Gibraltar este incompatibil cu piața internă.

#### 8.4. Absența unei scheme de ajutoare

- (212) În decizia de extindere a procedurii, Comisia și-a exprimat îndoielile nu numai în ceea ce privește cele 165 de soluții fiscale anticipate individuale identificate în anexa la decizia respectivă, ci și, în sens general, în legătură cu practica în materie de soluții fiscale anticipate prevăzută în LIP din 2010. Aceasta s-a datorat faptului că autoritățile fiscale din Gibraltar au părut să aplice recurent în mod eronat dispozițiile LIP din 2010. În această privință, Comisia și-a exprimat opinia preliminară potrivit căreia cele 165 de soluții fiscale anticipate și practica în materie de soluții fiscale anticipate din Gibraltar constituiau măsuri de ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat și și-a exprimat îndoielile cu privire la compatibilitatea acestora cu piața internă.
- (213) Deși Comisia a fost îndreptățită să își exprime îndoielile la momentul inițierii procedurii oficiale de investigare, trebuie remarcat faptul că constatările menționate în secțiunile 8.3.1 și 8.3.2 nu sunt suficiente pentru a demonstra existența unei scheme de ajutoare bazate pe practica în materie de soluții fiscale anticipate în Gibraltar. În special, astfel de constatări nu indică o practică recurentă de aplicare necorespunzătoare a LIP din 2010 prin acordarea de soluții fiscale anticipate.
- (214) În plus, modificările legislative și de reglementare adoptate de Gibraltar în legătură cu procedura privind soluțiile fiscale anticipate, principiul teritorialității și dispoziția privind combaterea evitării obligațiilor fiscale (a se vedea secțiunea 11 din prezenta decizie) reduc marja de apreciere a autorităților fiscale din Gibraltar în ceea ce privește acordarea de soluții fiscale anticipate și aplicarea normelor privind impozitul pe profit.
- (215) În consecință, Comisia concluzionează că practica în materie de soluții fiscale anticipate, astfel cum a fost investigată în cazul de față, nu implică existența unei scheme de ajutoare.

#### 9. ILEGALITATEA AJUTORULUI

- (216) În conformitate cu articolul 108 alineatul (3) din tratat, statele membre sunt obligate să informeze Comisia despre orice plan de acordare de ajutoare (obligația de notificare) și nu pot pune în aplicare măsurile de ajutor propuse până în momentul în care Comisia nu adoptă o decizie finală cu privire la acestea (clauză de standstill).
- (217) Comisia constată că Regatul Unit nu a notificat Comisiei niciun plan de a acorda scutirea de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe sau soluțiile fiscale anticipate contestate și nici nu a respectat clauza de standstill prevăzută la articolul 108 alineatul (3) din tratat. Prin urmare, în conformitate cu articolul 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/1589, scutirea de plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe care a existat în temeiul LIP din 2010 și tratamentul fiscal acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate contestate constituie ajutor ilegal, pus în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat.

#### 10. RECUPERAREA AJUTORULUI

- (218) În conformitate cu tratatul și cu jurisprudența consacrată a Curții de Justiție, Comisia are obligația de a decide dacă statul membru în cauză trebuie să anuleze sau să modifice măsura de ajutor în cazul în care constată că ajutorul este incompatibil cu piața internă <sup>(105)</sup>. De asemenea, Curtea a susținut în mod consecvent că obligația impusă unui stat membru de a anula ajutorul considerat de Comisie ca fiind incompatibil cu piața internă are rolul de a restabili situația existentă anterior <sup>(106)</sup>.
- (219) În acest context, Curtea a stabilit că obiectivul este atins odată cu rambursarea de către beneficiar a sumelor acordate sub formă de ajutor ilegal, pierzând astfel avantajul de care beneficiase față de concurenții săi de pe piață, și odată cu restabilirea situației anterioare plății ajutorului <sup>(107)</sup>.

<sup>(105)</sup> A se vedea cauza C-70/72, Comisia/Germania, ECLI:EU:C:1997:87, punctul 13.

<sup>(106)</sup> A se vedea cauzele conexe C-278/92, C-279/92 și C-280/92, Spania/Comisia, ECLI:EU:C:1994:325, punctul 75.

<sup>(107)</sup> A se vedea cauza C-75/97, Belgia/Comisia, ECLI:EU:C:1999:311, punctele 64 și 65.

- (220) În conformitate cu jurisprudența, articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul de procedură prevede că „atunci când adoptă decizii negative în cazuri de ajutor ilegal, Comisia decide ca statul membru în cauză să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului de la beneficiar [...]”.
- (221) Astfel, având în vedere că măsurile în cauză au fost puse în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat și sunt considerate a fi ajutor ilegal și incompatibil, statul membru ar trebui să aibă obligația de a recupera ajutorul pentru a restabili situația existentă pe piață înainte de acordarea ajutorului respectiv. Recuperarea ar trebui să acopere intervalul de timp cuprins între data la care beneficiarul a obținut avantajul, și anume atunci când ajutorul a fost pus la dispoziția beneficiarului, și data recuperării efective a ajutorului, iar sumele care urmează a fi recuperate ar trebui să fie purtătoare de dobândă până la recuperarea efectivă.
- (222) Nicio dispoziție din dreptul Uniunii nu impune Comisiei ca, atunci când dispune recuperarea unui ajutor declarat incompatibil cu piața internă, să stabilească cuantumul exact al ajutorului ce urmează a fi recuperat. Dimpotrivă, este suficient ca decizia Comisiei să includă informații care să permită destinatarului acesteia să calculeze el însuși suma respectivă fără prea mare dificultate <sup>(108)</sup>.
- (223) În ceea ce privește ajutoarele de stat ilegale acordate sub forma unor măsuri fiscale, suma care trebuie recuperată trebuie să fie calculată pe baza unei comparații între impozitul plătit efectiv și suma care ar fi trebuit să fie plătită în absența tratamentului fiscal preferențial.
- (224) În acest caz, pentru a calcula suma impozitului care ar fi trebuit să fie plătit în absența tratamentului fiscal preferențial, autoritățile britanice ar trebui să reevalueze obligațiile fiscale ale entităților care au beneficiat de măsurile în cauză pentru fiecare an fiscal pentru care au beneficiat de aceste măsuri.
- (225) Ar trebui să se considere că ajutorul individual a fost pus la dispoziția beneficiarului începând cu data la care impozitul neperceptat ar fi devenit exigibil, pentru fiecare an fiscal, în absența măsurilor respective.
- (226) Suma impozitului neperceptat pentru un anumit an fiscal ar trebui calculată după cum urmează:
- în primul rând, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să stabilească profitul global al societății în cauză pentru anul fiscal respectiv (inclusiv profitul obținut din redevențe și/sau dobânzi pasive);
  - pe baza acestui profit, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să calculeze baza de impozitare a societății în cauză pentru anul fiscal respectiv;
  - baza de impozitare ar trebui să fie înmulțită cu cota de impozitare pe profit aplicabilă pentru anul fiscal respectiv;
  - în cele din urmă, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să deducă impozitul pe profit pe care societatea l-a plătit deja pentru anul fiscal respectiv (dacă este cazul).
- (227) În ceea ce privește ajutoarele acordate prin intermediul scutirii de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și redevențe, autoritățile din Regatul Unit și Gibraltar au susținut că recuperarea ar fi probabil imposibilă din motive practice, din cauza caracterului mobil al fondurilor societăților în cauză și a principiului dreptului internațional conform căruia instanțele dintr-un stat nu vor admite sau recupera creanțe legate de impozite în numele unui alt stat. Cu toate acestea, nici autoritățile din Regatul Unit, nici autoritățile din Gibraltar nu au furnizat vreo dovadă a unor dificultăți concrete în practică care ar putea conduce la concluzia că recuperarea ajutorului este absolut imposibilă. Într-adevăr, conform jurisprudenței consacrate, condiția unei „imposibilități absolute” de executare nu este îndeplinită atunci când statul membru se limitează să comunice Comisiei dificultăți juridice, politice sau practice pe care le prezintă punerea în aplicare a deciziei, fără a întreprinde un veritabil demers pe lângă întreprinderile în cauză pentru recuperarea ajutorului și fără a propune Comisiei modalități alternative de punere în aplicare a deciziei, care să permită depășirea dificultăților <sup>(109)</sup>. În consecință, Comisia concluzionează că autoritățile din Regatul Unit și Gibraltar nu au demonstrat că recuperarea ajutorului acordat prin intermediul scutirii ar fi imposibilă.

<sup>(108)</sup> A se vedea cauza C-441/06, Comisia/Franța, ECLI:EU:C:2007:616, punctul 29 și jurisprudența citată.

<sup>(109)</sup> A se vedea cauza C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisia, ECLI:EU:C:2018:873, punctul 91; cauza C-37/14, Comisia/Franța, ECLI:EU:C:2015:90, punctul 66 și cauza C-411/12, Comisia/Italia, ECLI:EU:C:2013:832, punctul 37.

### 10.1. Recuperarea ajutorului acordat prin intermediul scutirii

- (228) Orice impozit nepercept în urma scutirii de la plata impozitului pe venituri din dobânzi pasive și din redevențe în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și ziua care precede intrarea în vigoare a modificărilor respective care au încadrat dobânzile pasive și redevențele în domeniul de aplicare a impozitării ar trebui să fie recuperat în măsura în care venitul a fost obținut în Gibraltar sau a fost acumulat din Gibraltar <sup>(110)</sup>.
- (229) Astfel cum se explică în considerentul 82, *veniturile din redevențe* primite de o societate din Gibraltar sunt considerate ca fiind acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar. Prin urmare, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să aibă obligația de a recupera impozitul neachitat de către orice societate din Gibraltar care a primit venituri din redevențe în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2013.
- (230) În ceea ce privește *veniturile din dobânzi pasive* primite de societățile din Gibraltar în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 30 iunie 2013, pentru a stabili dacă aceste venituri au fost acumulate în Gibraltar sau au fost obținute din Gibraltar, autoritățile din Regatul Unit vor trebui să aplice regula „locului în care a fost acordat împrumutul”, descrisă în considerentul 82, în conformitate cu principiul teritorialității.
- (231) În cazul în care autoritățile din Regatul Unit ajung la concluzia că veniturile din dobânzi pasive au fost acumulate în Gibraltar sau au fost obținute din Gibraltar, impozitul nepercept ca urmare a neimpozitării veniturilor respective ar trebui recuperat de la societatea în cauză.

### 10.2. Recuperarea ajutoarelor acordate celor cinci societăți din Gibraltar în legătură cu participația lor în CV din Țările de Jos

- (232) Autoritățile britanice ar trebui să fie obligate să elimine practica de a nu impozita cota fiecărei societăți din Gibraltar identificate în considerentul 160 din veniturile din dobânzi pasive și din redevențe generate de CV din Țările de Jos la care societatea este asociat.
- (233) Autoritățile britanice ar trebui, de asemenea, să fie obligate să recupereze impozitul neachitat de cele cinci societăți din Gibraltar ca urmare a neimpozitării cotei acestora din veniturile din dobânzi pasive și din redevențe generate de CV relevante din Țările de Jos.
- (234) Recuperarea ar trebui să acopere impozitul nepercept în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și data la care autoritățile din Regatul Unit au eliminat practica de a nu impozita veniturile societăților din Gibraltar rezultate din participația acestora în CV din Țările de Jos, astfel cum se menționează în considerentul 232.
- (235) În ceea ce privește *veniturile din redevențe* ale societăților din Gibraltar rezultate din participația acestora în CV din Țările de Jos, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să recupereze sumele corespunzătoare impozitelor nepercepte în legătură cu aceste venituri pe întreaga perioadă definită în considerentul anterior.
- (236) În ceea ce privește *veniturile din dobânzi pasive* ale societăților din Gibraltar rezultate din participația acestora în CV din Țările de Jos, ajutorul ar trebui să fie recuperat de la societățile din Gibraltar în cauză după cum urmează:
- pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 30 iunie 2013, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să stabilească mai întâi dacă dobânda a fost acumulată în Gibraltar sau a fost obținută din Gibraltar. Această evaluare ar trebui realizată prin aplicarea regulii „locului în care a fost acordat împrumutul”, descrisă în considerentul 82. În măsura în care veniturile din dobânzi au fost acumulate în Gibraltar sau au fost obținute din Gibraltar, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să recupereze impozitul nepercept ca urmare a neimpozitării veniturilor respective;
  - pentru perioada începând cu 1 ianuarie 2014, autoritățile din Regatul Unit ar trebui să recupereze impozitul nepercept ca urmare a neimpozitării veniturilor respective, în cazul în care veniturile se ridică la cel puțin 100 000 GBP pe an pentru fiecare societate-sursă.

<sup>(110)</sup> Astfel cum se explică în considerentul 144 din prezenta decizie, orice ajutor acordat pe baza celor 34 de soluții fiscale anticipate privind tratamentul fiscal al veniturilor pasive (în perioada anterioară intrării în vigoare a modificărilor din 2013) este considerat ca făcând parte din ajutorul identificat în secțiunea 7 și poate implica ajutor care trebuie să fie recuperat în conformitate cu considerentele 229 și 230.

- (237) Având în vedere observațiile din considerentele din secțiunea 8.3.2, Comisia consideră că Regatul Unit ar trebui, în primul rând, să recupereze ajutorul ilegal și incompatibil acordat societăților din Gibraltar de la respectivele societăți din Gibraltar. În cazul în care nu este posibil să se recupereze suma totală a ajutorului de la societatea relevantă din Gibraltar, Regatul Unit ar trebui să recupereze suma rămasă din ajutorul respectiv de la alte entități care formează o singură unitate economică cu respectiva societate din Gibraltar, și anume BV relevant din Țările de Jos, CV din Țările de Jos sau societatea-mamă a societății din Gibraltar, astfel încât să se asigure că avantajul acordat este eliminat și că situația existentă anterior pe piață este restabilită prin recuperare.

#### 11. MODIFICĂRI LEGISLATIVE ȘI DE REGLEMENTARE ADOPTATE DE GIBRALTAR

- (238) Deși, în majoritatea cazurilor, soluțiile fiscale anticipate care intră în domeniul de aplicare a procedurilor oficiale nu au avut ca rezultat acordarea de ajutoare de stat, investigația Comisiei a evidențiat anumite deficiențe ale sistemului fiscal din Gibraltar, care ar putea fi exploatate de societățile multinaționale în scopuri de planificare fiscală. În special, aceasta a constatat că sistemul teritorial de impozitare din Gibraltar ar putea crea oportunități pentru planificarea fiscală transfrontalieră (cu un risc semnificativ de neimpozitare a profiturilor societăților relevante, atât în Gibraltar, cât și în țările în care activitățile sunt desfășurate efectiv). În plus, s-a constatat că sistemul teritorial poate acorda autorităților fiscale o putere de apreciere prea mare în absența unor orientări clare privind modul în care principiul teritorialității ar trebui aplicat în practică.
- (239) Mai mult, investigația a evidențiat, de asemenea, anumite deficiențe legate de procedura de acordare a soluțiilor fiscale anticipate, în special absența oricărei proceduri desemnate care să prevadă cerințe clare atât pentru solicitant, cât și pentru autoritățile fiscale, precum și absența unor proceduri de control *ex ante* și *ex post* adecvate.
- (240) În cele din urmă, au fost identificate, de asemenea, deficiențe în legătură cu dispoziția generală privind combaterea evitării obligațiilor fiscale, inclusiv normele privind stabilirea prețurilor de transfer, prevăzută la articolul 40 din LIP din 2010, întrucât aplicarea dispoziției este condiționată de existența unui „aranjament artificial”.
- (241) Niciuna dintre aceste deficiențe nu constituie ajutor de stat ca atare. Cu toate acestea, în absența unor măsuri adecvate pentru remedierea acestor deficiențe, autoritățile fiscale dispun de o marjă prea mare de apreciere în ceea ce privește aplicarea normelor, ceea ce poate spori riscul acordării unui ajutor de stat. În plus, aceste deficiențe au contribuit la îndoielile exprimate de Comisie în decizia de extindere a procedurii.
- (242) Pentru a remedia aceste deficiențe, guvernul Gibraltarului a fost de acord să introducă modificări legislative și de reglementare în ceea ce privește procedura privind soluțiile fiscale anticipate, principiul teritorialității și normele antiabuz/normele privind stabilirea prețurilor de transfer. În opinia Comisiei, modificările, care au fost adoptate în octombrie 2018, constituie un pas înainte important pentru îmbunătățirea transparenței și reducerea puterii discreționare în ceea ce privește aplicarea normelor privind impozitul pe profit din Gibraltar.
- (243) Modificările, care au fost publicate și adoptate la 25 octombrie 2018, pot fi rezumate după cum urmează:
- adoptarea unei note orientative <sup>(11)</sup> privind aplicarea principiului teritorialității, care oferă exemple concrete privind o gamă largă de activități și introduce cerințe de monitorizare explicite în ceea ce privește societățile care nu sunt impozabile în Gibraltar;
  - adoptarea legislației și a reglementărilor <sup>(12)</sup> privind aspectele procedurale ale soluțiilor fiscale anticipate, inclusiv următoarele cerințe: 1. cererea de emitere a unei soluții fiscale anticipate trebuie să includă o descriere detaliată a activităților comerciale, cu o indicație clară a locului în care se desfășoară activitățile; 2. soluția fiscală anticipată poate fi acordată numai pentru o perioadă de cel mult trei ani și trebuie să includă o expunere completă a motivelor pentru care este emisă, inclusiv, dacă este cazul, o analiză cuprinzătoare a stabilirii prețurilor de transfer; 3. introducerea unui sistem de control cu verificări atât *ex ante*, cât și *ex post* cu privire la soluțiile fiscale anticipate; și 4. publicarea de către autoritățile fiscale, cel puțin o dată pe an, a unor compilații anonimizate ale soluțiilor fiscale anticipate sau sinteze ale acestora;

<sup>(11)</sup> A se vedea Ghidul privind veniturile acumulate și obținute din 2018. Textul integral este disponibil la adresa: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

<sup>(12)</sup> A se vedea Normele privind impozitul pe profit (soluțiile fiscale anticipate) din 2018. Textul integral este disponibil la adresa: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> A se vedea, de asemenea, Ghidul privind soluțiile fiscale anticipate (procedură) din 2018, textul integral al acestuia fiind disponibil la adresa: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— adoptarea unei legislații de modificare a LIP din 2010 <sup>(113)</sup> pentru a se garanta că dispozițiile privind combaterea evitării obligațiilor fiscale și stabilirea prețurilor de transfer se aplică indiferent dacă aranjamentul relevant este sau nu artificial.

(244) În cele din urmă, este relevant, de asemenea, să se remarce faptul că Gibraltar a adoptat o modificare a articolului 29 din LIP din 2010 <sup>(114)</sup> pentru a solicita tuturor societăților înregistrate în Gibraltar să depună o declarație fiscală indiferent dacă societățile înregistrează venituri care sunt acumulate în Gibraltar și sunt obținute din Gibraltar și indiferent dacă acestea au solicitat sau nu emiterea unei soluții fiscale anticipate. Modificarea a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016.

## 12. CONCLUZIE

(245) Comisia constată că Regatul Unit a pus în aplicare în mod ilegal sistemul de scutire de plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe în Gibraltar, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat. De asemenea, Comisia constată că sistemul respectiv constituie ajutor de stat incompatibil cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

(246) Comisia consideră că tratamentul fiscal acordat de guvernul Gibraltarului pe baza soluțiilor fiscale anticipate în favoarea a cinci societăți din Gibraltar cu participare în societăți în comandită simplă din Țările de Jos (*Commanditaire Vennootschappen*) beneficiare ale unor venituri din redevențe și dobânzi pasive constituie măsuri individuale de ajutor de stat, care au fost puse în aplicare în mod ilegal cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat și care sunt incompatibile cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

(247) Regatul Unit are obligația de a recupera acest ajutor de stat de la beneficiari în temeiul articolului 16 din Regulamentul de procedură. De asemenea, Regatul Unit ar trebui să se asigure că nu se acordă niciun ajutor suplimentar în viitor beneficiarilor sau oricăreia dintre societățile din cadrul grupului ca urmare a scutirii de la plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive și din redevențe sau a tratamentului fiscal prevăzute în soluțiile fiscale anticipate contestate.

(248) Dat fiind că Regatul Unit și-a notificat, la data de 29 martie 2017, intenția de a părăsi Uniunea Europeană, în conformitate cu articolul 50 din Tratatul privind Uniunea Europeană, tratatele vor înceta să se aplice Regatului Unit de la data intrării în vigoare a acordului de retragere sau, în lipsa acestuia, în termen de doi ani de la notificare, cu excepția cazului în care Consiliul European, în acord cu Regatul Unit, decide prelungirea acestei perioade. În consecință și fără a aduce atingere dispozițiilor din acordul de retragere, prezenta decizie se aplică numai până în momentul în care Regatul Unit încetează să mai fie stat membru,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

### Articolul 1

(1) Schema de ajutoare de stat sub forma scutirii de plata impozitului pe veniturile din dobânzi pasive, aplicabilă în Gibraltar în temeiul Legii privind impozitul pe venit din 2010 în perioada 1 ianuarie 2011-30 iunie 2013 și pusă în aplicare în mod ilegal de către Gibraltar, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat, este incompatibilă cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

(2) Schema de ajutoare de stat sub forma scutirii de plata impozitului pe veniturile din redevențe, aplicabilă în Gibraltar în temeiul Legii privind impozitul pe venit din 2010 în perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2013 și pusă în aplicare în mod ilegal de către Gibraltar, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat, este incompatibilă cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

### Articolul 2

Ajutoarele de stat individuale acordate de guvernul Gibraltarului pe baza soluțiilor fiscale anticipate (menționate în anexă ca soluțiile fiscale anticipate nr. 83, 84, 139, 140 și 144), în favoarea a cinci societăți din Gibraltar cu participare în societăți în comandită simplă din Țările de Jos (*Commanditaire Vennootschappen*) și beneficiare ale unor venituri din redevențe și dobânzi pasive, care au fost puse în aplicare în mod ilegal de către Regatul Unit, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din tratat, sunt incompatibile cu piața internă în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

<sup>(113)</sup> A se vedea Regulamentele (de modificare) privind impozitul pe profit din 2018. Textul integral este disponibil la adresa: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

<sup>(114)</sup> Legea (de modificare) din 2015 privind impozitul pe venit din 6 august 2015.

### Articolul 3

- (1) Practica în materie de soluții fiscale anticipate în temeiul Legii privind impozitul pe venit din 2010 nu constituie o schemă de ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.
- (2) Cele 126 de soluții fiscale anticipate, enumerate în anexa la prezenta decizie, altele decât cele cinci soluții fiscale anticipate prevăzute la articolul 2 și cele 34 de soluții fiscale anticipate menționate în considerentul 144 <sup>(115)</sup>, nu constituie ajutoare individuale de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din tratat.

### Articolul 4

- (1) Articolele 1 și 2 din prezenta decizie nu se aplică ajutoarelor individuale acordate pe baza schemelor de ajutoare menționate la articolul 1 sau pe baza soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2 dacă, la momentul acordării ajutoarelor individuale, au îndeplinit condițiile prevăzute de regulamentul adoptat în temeiul articolului 2 din Regulamentul (CE) nr. 994/98 al Consiliului <sup>(116)</sup>, care era în vigoare la momentul acordării ajutoarelor.
- (2) În sensul prezentului articol și al articolului 5, se consideră că ajutorul individual este pus la dispoziția beneficiarului, pentru fiecare an fiscal, din ziua în care impozitul neperceptat pentru anul fiscal respectiv ca urmare a schemelor de ajutoare menționate la articolul 1 sau a soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2 ar fi devenit exigibil în absența schemei respective sau a soluției fiscale anticipate respective.

### Articolul 5

- (1) Regatul Unit recuperează de la beneficiarii ajutorului în cauză toate ajutoarele incompatibile acordate pe baza schemelor de ajutoare menționate la articolul 1 sau pe baza soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2.
- (2) Orice ajutor individual acordat pe baza soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2 care nu poate fi recuperat de la societatea din Gibraltar în cauză se recuperează de la alte entități care formează o singură unitate economică cu respectiva societate din Gibraltar, și anume, BV relevantă din Țările de Jos, CV din Țările de Jos sau societatea-mamă a societății din Gibraltar.
- (3) Sumele care trebuie recuperate sunt purtătoare de dobândă de la data la care au fost puse la dispoziția beneficiarului până la data recuperării lor efective.
- (4) Dobânda se calculează pe o bază compusă, în conformitate cu capitolul V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei <sup>(117)</sup>.
- (5) Regatul Unit încetează să acorde ajutorul pe baza schemelor de ajutoare menționate la articolul 1 sau a soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2, cu efect de la data notificării prezentei decizii.

### Articolul 6

- (1) Recuperarea ajutorului în conformitate cu articolul 5 este imediată și efectivă.
- (2) Regatul Unit se asigură că prezenta decizie este pusă în aplicare în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

### Articolul 7

- (1) În termen de două luni de la data notificării prezentei decizii, Regatul Unit transmite Comisiei următoarele informații:
- (a) o evaluare, pentru fiecare societate din Gibraltar care a generat venituri din dobânzi pasive în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 30 iunie 2013, cu privire la măsura în care aceste venituri din dobânzi au fost acumulate în Gibraltar sau au fost obținute din Gibraltar, pe baza regulii „locului în care a fost acordat împrumutul”;

<sup>(115)</sup> Cele 34 de soluții fiscale anticipate (menționate în anexă ca soluțiile fiscale anticipate nr. 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 și 158) se referă la tratamentul fiscal al veniturilor pasive. Ajutoarele aferente acestor soluții fiscale anticipate (în perioada care precedă intrarea în vigoare a modificărilor din 2013) sunt tratate în conformitate cu articolul 1 din prezenta decizie.

<sup>(116)</sup> Regulamentul (CE) nr. 994/98 al Consiliului din 7 mai 1998 de aplicare a articolelor 92 și 93 din Tratatul de instituire a Comunității Europene anumitor categorii de ajutoare de stat orizontale (JO L 142, 14.5.1998, p. 1).

<sup>(117)</sup> Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 659/1999 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 140, 30.4.2004, p. 1).



- (b) o listă a beneficiarilor care au primit ajutor pe baza schemelor de ajutoare menționate la articolul 1, împreună cu următoarele informații pentru fiecare dintre aceștia și pentru fiecare an fiscal relevant:
- suma profiturilor obținute (indicând separat profiturile obținute din redevențe și profiturile obținute din dobânzi pasive), baza de impozitare, cota de impozitare pe profit aplicabilă, suma impozitului pe profit plătită și suma impozitului neperceput;
  - cuantumul total al ajutoarelor primite;
- (c) următoarele informații pentru fiecare dintre cele cinci societăți din Gibraltar care au primit ajutoare pe baza soluțiilor fiscale anticipate menționate la articolul 2 și pentru fiecare an fiscal relevant:
- suma profiturilor obținute (indicând separat profiturile obținute din redevențe și profiturile obținute din dobânzi pasive), baza de impozitare, cota de impozitare pe profit aplicabilă, suma impozitului pe profit plătită și suma impozitului neperceput;
  - cuantumul total al ajutoarelor primite;
- (d) suma totală (principal și dobânzi de recuperare) de recuperat de la fiecare beneficiar (pentru toți anii fiscali care fac obiectul recuperării);
- (e) o descriere detaliată a măsurilor deja adoptate și a celor planificate pentru a se conforma prezentei decizii;
- (f) documente care să demonstreze că beneficiarii au fost somați să ramburseze ajutoarele.
- (2) Regatul Unit informează Comisia cu privire la stadiul măsurilor naționale adoptate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea integrală a ajutorului în conformitate cu articolul 5. La solicitarea Comisiei, Regatul Unit prezintă Comisiei informații cu privire la măsurile naționale deja adoptate și la cele planificate pentru a se conforma prezentei decizii.

#### Articolul 8

Prezenta decizie se adresează Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.

Adoptată la Bruxelles, 19 decembrie 2018.

Pentru Comisie  
Margrethe VESTAGER  
Membru al Comisiei

## ANEXĂ

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Servicii, consultanță în management	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Servicii, intermediere transporturi maritime	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Comerț, vânzări de produse petroliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
4. Red. Star Enterprises Limited	10.1.2011	Comerț, vânzări de produse petroliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Comerț, import de mobilier	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Comerț, import de mobilier	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Societate holding, acordare de licențe pentru drepturile de proprietate intelectuală	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Comerț, producția și vânzarea de CD-uri	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
9. Întreprindere prospectivă	12.1.2011	Societate holding, acordarea de licențe pentru drepturile de proprietate intelectuală	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Comerț, venituri din chirii	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Comerț, furnizare de servicii de expediere a corespondenței	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Deținere de active, bunuri (aeronave)	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
13. Întreprindere prospectivă	4.2.2011	Beneficiar în cadrul unui fond	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
14. Întreprindere prospectivă	7.2.2011	Acordare de credite	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
15. Zartello Limited	7.2.2011	Comerț, servicii de marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
16. Gol International Limited	10.2.2011	Comerț, agenție sportivă	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Comerț, punere la dispoziție de administratori de active	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Comerț, vânzare de produse medicale	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Comerț, marketing	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Comerț, navlosire pentru iahturi	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Deținere de proprietăți și consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Societate holding de investiții	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Comerț, gestionare a liniei de transport maritim	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Comerț, marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Comerț, marketing și vânzări, formare	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Comerț, distribuție de produse	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Comerț, marketing și vânzări, formare	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Comerț, marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Societate holding de investiții	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Comerț, servicii de gestionare	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Deținerea drepturilor de proprietate intelectuală	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
37. Tübingen Limited	22.3.2011	Societate holding de administrare a activelor, iahturi cu motor	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Comerț, depozitarea și manipularea petrolului	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Comerț, motoare	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Acordare de credite	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
42. Întreprindere prospectivă	28.3.2011	Comerț, servicii de marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Comerț, servicii de marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Participație, proprietate intelectuală	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Societate holding de investiții	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
46. Întreprindere prospectivă	1.4.2011	Comerț, publicitate	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
47. Roxbury Limited	01.4.2011	Deținere de brevete și mărci	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Exploatație de grup	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
51. AMD Limited	1.4.2011	Comerț, vânzări de produse agricole	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Participație, acțiuni ale unei societăți	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Comerț, navlosirea navelor nude	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Comerț, servicii de marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Comerț, servicii de marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Comerț, vânzări de produse agricole	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
63. Bushman Limited	6.5.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Servicii, management și consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Servicii, punerea la dispoziție de administratori fiduciar	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Servicii, punerea la dispoziție de administratori fiduciar	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
67. Benamara Limited	11.5.2011	Societate holding de investiții	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Societate holding de investiții	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Comerț, aprovizionare cu echipamente pentru petrol și gaz	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Servicii, consultanță și consiliere	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Societate holding de proprietăți imobiliare și de investiții	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Comerț, jocuri	Soluție fiscală anticipată privind impozitul pe veniturile personale și nu implică o societate supusă impozitului pe profit
76. Orios Limited	23.5.2011	Comerț, comerț online cu amănuntul de flori și cadouri	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
77. Bushman Limited	23.5.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Deținere de active, iahturi cu motor	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Deținere de active, iahturi cu motor	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
80. Repset Limited	1.6.2011	Exploatație de grup	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Acordare de credite	Soluție fiscală anticipată contestată
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Acordare de credite	Soluție fiscală anticipată contestată
85. Walstead Limited	8.6.2011	Comerț, marketing, vânzări și cercetare	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Comerț în Gibraltar	Soluție fiscală anticipată privind impozitul pe veniturile personale și nu implică o societate supusă impozitului pe profit
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Comerț în Gibraltar	Soluție fiscală anticipată privind impozitul pe veniturile personale și nu implică o societate supusă impozitului pe profit
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Comerț, cumpărare și vânzare de îmbrăcăminte	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Servicii, consultanță și marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
92. Navigia Limited	5.7.2011	Servicii, consultanță	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Deținere de active, iahturi cu motor	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
95. Taylan Limited	11.7.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
96. Întreprindere prospectivă	12.7.2011	Comerț, schimb valutar	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Societate holding de investiții	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Servicii, consultanță și marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
99. Întreprindere prospectivă (Advisory Limited)	14.7.2011	Acordare de credite	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
100. Întreprindere prospectivă	22.7.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
101. Întreprindere prospectivă	5.8.2011	Comerț, marketing	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Exploatație de grup	Soluție fiscală anticipată privind impozitul pe veniturile personale și nu implică o societate supusă impozitului pe profit
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Deținere de proprietate intelectuală	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
105. Tubman (Internațional) Limited	14.9.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Servicii, consultanță și dobânzi la împrumuturi	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
110. Biomet Inc	6.10.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Servicii, consultanță în management	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
113. Întreprindere prospectivă International Law Firm)	16.11.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
115. Miller International Limited	24.11.2011	Comerț, vânzări de echipamente de terasament	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Servicii, sprijin administrativ	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Servicii, agenție de consultanță în domeniul fotbalului	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Comerț, curse cu vele și navosire de iahturi	Supusă impozitării în mod eficace. Venituri acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar și, prin urmare, impozabile în Gibraltar
119. Întreprindere prospectivă	16.12.2011	Servicii, sprijin administrativ	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Filială	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Comerț, închiriere de camioane și remorci	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Comerț, vânzarea de materiale IT	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar



Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Acordare de credite	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Comerț, taxe și comisioane pentru plăți	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comerț, puțuri petroliere, platformă de foraj (navlosire)	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comerț, puțuri petroliere, platformă de foraj (navlosire)	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Comerț, puțuri petroliere, platformă de foraj (navlosire)	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comerț, puțuri petroliere, platformă de foraj (navlosire)	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Comerț, puțuri petroliere, platformă de foraj (navlosire)	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Servicii, punerea la dispoziție de ingineri	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Filială a unei societăți din industria chimică	Soluție fiscală anticipată contestată
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Filială a unei societăți din industria chimică	Soluție fiscală anticipată contestată
141. Întreprindere prospectivă	12.6.2012	Deținere de proprietate intelectuală	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Comerț, înființare de societăți	A fost supusă efectiv impozitării. Venituri acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar și, prin urmare, impozabile în Gibraltar
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Comerț, înființare de societăți	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Filială a unei structuri a grupului	Soluție fiscală anticipată contestată
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Comerț, prestări de servicii fiduciare	A fost supusă efectiv impozitării. Venituri acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar și, prin urmare, impozabile în Gibraltar
146. OED Limited	4.1.2013	Comerț, dezvoltare de software	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Comerț, broker online	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
148. Întreprindere prospectivă	12.4.2013	Deținere de proprietate intelectuală	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Comerț, marketing și publicitate	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Comerț, portaluri internet	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Deținere de acțiuni ale unei societăți	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Comerț, portaluri internet	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Comerț, portaluri internet	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
154. Întreprindere prospectivă	10.5.2013	Deținere de proprietate intelectuală	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Comerț, achiziții, import și export	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Comerț, asigurări generale	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Deținere de proprietate intelectuală	Scutire de la plata impozitului pentru veniturile pasive. Situație regularizată în urma modificărilor legislative sau a încetării activităților
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Acordare de credite	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Comerț, industrie prelucrătoare	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Servicii, furnizare de servicii de consultanță intra-grup	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar

Denumirea societății	Data acordării	Descrierea activităților	Clasificarea soluției fiscale anticipate (având în vedere secțiunea 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Servicii, gestionarea vânzărilor de domenii	Aplicarea principiului teritorialității. Niciun venit acumulat în Gibraltar sau obținut din Gibraltar
163. Întreprindere prospectivă	23.12.2013	Comerț, furnizare de mărfuri	Societatea nu a fost înregistrată, activitățile nu s-au materializat sau societatea a fost inactivă
164. Potențial imigrant	23.12.2013	Angajat	Soluție fiscală anticipată privind impozitul pe veniturile personale și nu implică o societate supusă impozitului pe profit
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Comerț, furnizare de produse digitale, cum ar fi cursurile de formare online	A fost supusă efectiv impozitării. Venituri acumulate în Gibraltar și obținute din Gibraltar și, prin urmare, impozabile în Gibraltar

Notă: numerotarea societăților respectă numerotarea din anexa 1 la decizia de extindere a procedurii.

Din motive de exhaustivitate, tabelul include cele cinci soluții fiscale anticipate contestate având numerele 83, 84, 139, 140 și 144.