

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

15 noiembrie 2011 *

Cuprins

I — Cadrul juridic	I - 11181
II — Situația de fapt	I - 11182
A — Istoricul reformei impozitului pe profit întreprinse de Government of Gibraltar	I - 11182
B — Reforma impozitului pe profit întreprinsă de Government of Gibraltar	I - 11184
III — Procedura administrativă și decizia în litigiu	I - 11187
IV — Procedura în primă instanță și hotărârea atacată	I - 11191
V — Procedura în fața Curții și concluziile părților	I - 11192
VI — Cu privire la recursuri	I - 11195
A — Cu privire la motivul unic al Comisiei și la al optulea motiv al Regatului Spaniei	I - 11195
1. Motivarea hotărârii atacate	I - 11195
2. Argumentele părților	I - 11198
3. Aprecierea Curții	I - 11204
a) Cu privire la condiția de a realiza profit și la plafonarea impozitării ..	I - 11207
b) Cu privire la avantajele de care beneficiază societățile „offshore”	I - 11209

* Limba de procedură: engleza.

VII — Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului	I - 11214
A — Cu privire la al doilea motiv al Government of Gibraltar și al Regatului Unit și la al doilea aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar	I - 11215
1. Cu privire la al doilea aspect al celui de al doilea motiv	I - 11216
2. Cu privire la al doilea aspect al celui de al treilea motiv invocat de Government of Gibraltar	I - 11217
3. Cu privire la primul aspect al celui de al doilea motiv	I - 11217
a) Argumentele părților	I - 11217
b) Aprecierea Curții	I - 11219
4. Cu privire la al treilea aspect al celui de al doilea motiv	I - 11221
a) Argumentele părților	I - 11221
b) Aprecierea Curții	I - 11222
B — Cu privire la al treilea motiv al Regatului Unit și la primul aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar, întemeiate pe o încălcare a dreptului la apărare	I - 11225
1. Argumentele părților	I - 11225
2. Aprecierea Curții	I - 11227
C — Cu privire la primul motiv, referitor la selectivitatea regională	I - 11232
VIII — Cu privire la cheltuielile de judecată	I - 11233

În cauzele conexe C-106/09 P și C-107/09 P,

având ca obiect două recursuri formulate în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție, introduse la 16 martie 2009,

Comisia Europeană (C-106/09 P), reprezentată de domnii R. Lyal, V. Di Bucci și N. Khan, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

recurentă,

celelalte părți în proces fiind:

Government of Gibraltar, reprezentat de domnul J. Temple Lang, solicitor, domnul M. Llamas, barrister, și A. Petersen, advokat,

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de doamna I. Rao, în calitate de agent, asistată de domnul D. Anderson, QC, și de doamna M. Gray, barrister,

reclamante în primă instanță,

susținute de

Irlanda, reprezentată de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnul B. Doherty, barrister, cu domiciliul ales în Luxemburg,

intervenientă în recurs,

Regatul Spaniei, reprezentat de doamna N. Díaz Abad și de domnul J. M. Rodríguez Cárcamo, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

intervenient în primă instanță,

și

Regatul Spaniei (C-107/09 P), reprezentat de doamna N. Díaz Abad și de domnul J. M. Rodríguez Cárcamo, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

recurent,

celelalte părți în proces fiind:

Comisia Europeană, reprezentată de domniile R. Lyal, V. Di Bucci și N. Khan, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă în primă instanță,

Government of Gibraltar, reprezentat de domnul J. Temple Lang, solicitor, domnul M. Llamas, barrister, și A. Petersen, avocat,

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de doamna I. Rao, în calitate de agent, asistată de domnul D. Anderson, QC, și de doamna M. Gray, barrister,

reclamante în primă instanță,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot și doamna A. Prechal, președinți de cameră, domnii A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (raportor), D. Šváby, doamna M. Berger și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 noiembrie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 aprilie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin recursurile formulate, Comisia Comunităților Europene și Regatul Spaniei solicită anularea Hotărârii Tribunalului de Primă Instanță al Comunităților Europene din 18 decembrie 2008, Government of Gibraltar și Regatul Unit/Comisia (T-211/04 și T-215/04, Rep., p. II-3745, denumită în continuare „hotărârea atacată”), prin care Tribunalul a anulat Decizia 2005/261/CE a Comisiei din 30 martie 2004 privind schema de ajutoare pe care Regatul Unit intenționează să o pună în aplicare cu privire la reforma impozitului pe profit întreprinsă de Government of Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1, denumită în continuare „decizia în litigiu”).

I — Cadrul juridic

- 2 Articolul 6 din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului [88 CE] (JO L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41) prevede:

„Procedura oficială de investigare

(1) Decizia de a deschide procedura oficială de investigare sintetizează elementele relevante de fapt și de drept, include o evaluare preliminară a Comisiei cu privire la caracterul de ajutor de stat al măsurii propuse și indică îndoielile privind

compatibilitatea acesteia cu piața comună. Prin decizie, se solicită statului membru în cauză și celorlalte persoane interesate să-și prezinte observațiile într-un termen stabilit, care în mod normal nu depășește o lună. În cazuri întemeiate, Comisia poate prelungi termenul stabilit.

(2) Observațiile primite sunt transmise statului membru în cauză. În cazul în care o parte interesată o cere, pe baza unui potențial prejudiciu, identitatea acesteia nu este dezvăluită statului membru în cauză. Statul membru în cauză poate răspunde observațiilor transmise într-un termen stabilit, care în mod normal nu depășește o lună. În cazuri întemeiate, Comisia poate prelungi termenul stabilit.”

II — Situația de fapt

A — Istoricul reformei impozitului pe profit întreprinse de Government of Gibraltar

- ³ La 11 iulie 2001, Comisia a decis să deschidă procedura oficială de investigare în temeiul articolului 88 alineatul (2) CE în privința a două reglementări aplicate în Gibraltar, referitoare la impozitul care se aplică societăților și având ca obiect „societățile scutite” (JO 2002, C 26, p. 13) și, respectiv, „societățile calificate” (JO 2002, C 26, p. 9).

- 4 Pentru a beneficia de statutul de societate scutită, o întreprindere trebuia să îndeplinească mai multe condiții. Printre aceste condiții figura și interdicția de a exercita o activitate comercială sau orice altă activitate în Gibraltar, cu excepția activităților în care aveau ca parteneri alte societăți scutite sau societăți calificate. Sub rezerva câtorva excepții, o societate scutită era exonerată de plata impozitului pe venit în Gibraltar și era obligată doar la plata unei taxe forfetare anuale de 225 GBP.

- 5 Condițiile pentru a beneficia de statutul de societate calificată erau, în esență, identice cu cele impuse pentru a beneficia de statutul de societate scutită. Societățile calificate plăteau un impozit la o cotă care era negociată cu autoritățile fiscale din Gibraltar, cuprinsă între 2 și 10% din profitul acestora.

- 6 Prin Hotărârea din 30 aprilie 2002, Government of Gibraltar/Comisia (T-195/01 și T-207/01, Rec., p. II-2309), Tribunalul, pe de o parte, a anulat decizia de deschidere a procedurii oficiale de investigare referitoare la societățile scutite pentru motivul că Comisia calificase întreaga schemă aplicabilă acestor societăți ca un ajutor nou și, pe de altă parte, a respins cererea în anulare formulată împotriva deciziei de deschidere a procedurii referitoare la societățile calificate.

- 7 Procedura referitoare la societățile scutite a condus la Decizia Comisiei din 19 ianuarie 2005 de propunere a unor măsuri corespunzătoare, care a fost acceptată de Regatul Unit la 18 februarie 2005 (JO 2005, C 228, p. 9). În urma procedurii referitoare la societățile calificate, Comisia a adoptat la 30 martie 2004 Decizia 2005/77/CE privind schema de ajutoare pusă în aplicare de Regatul Unit în favoarea „qualifying companies” din Gibraltar (JO 2005, L 29, p. 24) prin care a declarat incompatibilă cu piața comună schema referitoare la aceste societăți.

B — *Reforma impozitului pe profit întreprinsă de Government of Gibraltar*

- 8 La 27 aprilie 2002, sub rezerva stabilirii aspectului dacă regimurile fiscale referitoare la societățile scutite și la societățile calificate constituiau sau nu constituiau ajutoare de stat, Government of Gibraltar a anunțat intenția sa de a abroga întreaga legislație în materia impozitării întreprinderilor și de a institui un regim fiscal cu totul nou pentru toate societățile din Gibraltar. Această reformă a impozitului pe profit întreprinsă de Government of Gibraltar face obiectul prezentului litigiu.
- 9 Prin scrisoarea din 12 august 2002, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a notificat Comisiei, în temeiul articolului 88 alineatul (3) CE, proiectul de reformă a impozitului pe profit (denumit în continuare „proiectul de reformă fiscală”) pe care Government of Gibraltar intenționa să îl pună în aplicare.
- 10 Pentru a putea fi aplicat de Government of Gibraltar, proiectul de reformă fiscală trebuia adoptat în prealabil de House of Assembly din Gibraltar. În cadrul acestei reforme, legislația care reglementa până la acel moment societățile scutite și societățile calificate trebuia abrogată cu efect imediat.
- 11 Acest proiect de reformă fiscală cuprinde, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 18 din hotărârea atacată, un sistem de impozitare aplicabil tuturor societăților stabilite în Gibraltar și un impozit suplimentar sau de penalitate („top-up tax”) aplicabil numai societăților de servicii financiare și întreprinderilor de rețea, acestea din urmă cuprinzând întreprinderile active în sectorul telecomunicațiilor, al electricității și al apei.

12 Caracteristicile sistemului de impozitare care trebuia introdus prin acest proiect sunt expuse la punctele 21-25 din hotărârea atacată după cum urmează:

„21 Sistemul de impozitare introdus prin reforma fiscală și aplicabil tuturor societăților stabilite în Gibraltar se compune dintr-un impozit pe numărul de salariați (payroll tax), un impozit pe ocuparea localurilor profesionale (business property occupation tax) și o taxă de înregistrare (registration fee):

- impozitul pe numărul de salariați: toate societățile din Gibraltar vor fi supuse unui impozit pe numărul de salariați la nivelul de 3000 GBP pe salariat și pe an; fiecare «angajator» din Gibraltar va fi obligat să plătească un impozit pe numărul de salariați pentru totalitatea «salariaților» săi care lucrează cu normă întreagă sau cu jumătate de normă și «angajați în Gibraltar»; legislația referitoare la reforma fiscală conține o definiție a termenilor citați anterior;

- impozitul pe ocuparea localurilor profesionale (Business Property Occupation Tax, denumit în continuare «BPOT»): toate societățile care ocupă localuri în Gibraltar în scopuri profesionale vor trebui să plătească un impozit pe ocuparea localurilor menționate, stabilit la un nivel echivalent cu un procentaj din obligațiile pe care le au în temeiul cotei generale a impozitului funciar în Gibraltar;

- taxa de înregistrare: toate societățile din Gibraltar vor trebui să plătească o taxă de înregistrare anuală al cărei quantum se va ridica la 150 GBP pentru societățile care nu sunt destinate să genereze venituri și la 300 GBP pentru societățile care sunt destinate să genereze venituri.

- 22 Contribuția la impozitul pe numărul de salariați și la BPOT va fi plafonată la 15 % din profit. Din stabilirea acestui plafon rezultă că societățile vor plăti impozitul pe numărul de salariați și BPOT numai dacă realizează profit și dacă valoarea impozitului nu va depăși 15 % din profitul menționat.

[...]

- 23 Anumite activități, precum serviciile financiare sau cele de rețea, vor fi supuse unui impozit suplimentar (sau de penalitate) pe profitul generat de aceste activități. Impozitul suplimentar nu se va aplica decât profitului care rezultă din aceste activități.

- 24 Astfel, societățile de servicii financiare vor datora, pe lângă impozitul pe numărul de salariați și BPOT, un impozit suplimentar (sau de penalitate) pe profitul generat de activitățile de servicii financiare, la un nivel cuprins între 4 și 6 % din profit (calculat în conformitate cu normele de contabilitate acceptate la nivel internațional); impozitul total al acestor societăți (impozitul pe numărul de salariați, BPOT și impozitul suplimentar) va fi plafonat la 15 % din profit.

- 25 Întreprinderile de rețea vor datora, pe lângă impozitul pe numărul de salariați și BPOT, un impozit suplimentar (sau de penalitate) pe profitul generat de activitățile desfășurate, care va fi egal cu 35 % din profit (calculat în conformitate cu normele de contabilitate acceptate la nivel internațional). Aceste întreprinderi vor fi autorizate să deducă impozitul pe numărul de salariați și BPOT din impozitul suplimentar. Deși impozitul anual total al întreprinderilor de rețea (impozitul pe numărul de salariați și BPOT) este de asemenea plafonat la 15 % din profit, modul de funcționare a impozitului suplimentar în cazul întreprinderilor de rețea va asigura că acestea din urmă vor plăti întotdeauna un impozit egal cu 35 % din profit.”

III — Procedura administrativă și decizia în litigiu

- 13 În urma notificării către Comisie din partea Regatului Unit a proiectului de reformă fiscală, aceasta, prin scrisoarea din 16 octombrie 2002, a informat acest stat membru cu privire la decizia sa de a deschide procedura prevăzută la articolul 88 alineatul (2) CE (denumită în continuare „decizia de deschidere a procedurii oficiale”) și a invitat părțile interesate să își prezinte observațiile (JO 2002, C 300, p. 2).
- 14 Aceasta decizie face trimitere la punctul 9 din Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO 1998, C 384, p. 3, Ediție specială, 08/vol. 3, p. 151, denumită în continuare „Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală”). La punctele 29-33 și 37-44 din decizia menționată, Comisia a prezentat patru elemente ale proiectului de reformă fiscală care, în opinia sa, conferă avantaje selective în plan material, și anume condiția de a obține profit care conferă avantaje societăților neprofitabile, diferitele plafonări de impozite care conferă avantaje societăților care beneficiază de aceste plafonări, scutirea de impozit pentru întreprinderile stabilite în anumite zone din Gibraltar și, în sfârșit, scutiri de dobânzi pentru împrumuturile acordate pentru realizarea anumitor obiective. Societățile „offshore” nu figurează printre acelea care beneficiază de un avantaj selectiv.
- 15 La punctul 60 litera (f) din decizia de deschidere a procedurii oficiale, Comisia solicită Regatului Unit să îi furnizeze următoarele informații:

„O estimare a numărului, a dimensiunii și a activităților:

- societăților care nu obțin profit și, prin urmare, nu vor plăti impozitul pe numărul de salariați și BPOT;

- societăților fără salariați care obțin profit (cu alte cuvinte, fără unități salariale impozabile);
 - societăților care realizează profit cu mai puțin de un salariat (cu excluderea celor care nu au salariați).”
- 16 Comisia a primit observații din partea Regatului Unit, din partea Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Confederația Spaniolă a Asociațiilor de Întreprinderi), din partea Ålands Landskapsstyrelse [executivul din insulele Åland (Finlanda)], din partea Regatului Spaniei și a Government of Gibraltar.
- 17 Regatul Spaniei a considerat astfel, la punctul 3 din comentariile transmise Comisiei la 3 ianuarie 2003:

„[...]

În plus față de aceste observații care confirmă obiecțiile ridicate de Comisie, care, fundamental, sunt în sine îndeajuns pentru a pune sub semnul întrebării validitatea reformei propuse de Regatul Unit în numele Government of Gibraltar, ni se pare esențial ca aprecierea compatibilității schemei să fie făcută ținând seama, conform dispozițiilor legale, de contextul economic și fiscal real care există pe teritoriul autorității care îl propune.

Reforma fiscală avută în vedere cuprinde anumite caracteristici foarte speciale, precum:

[...]

- c) În ceea ce privește cele 28 800 de societăți care nu sunt supuse impozitului suplimentar de care este vorba la punctul a) de mai sus, în realitate, regimul fiscal avut în vedere nu constă într-un impozit general pe profitul societății, ci într-un ansamblu de diverse taxe specifice (impozitul pe numărul de salariați, [BPOT], taxa de înregistrare) care fac obiectul unor plafonări, astfel încât sarcina fiscală este extrem de scăzută, chiar inexistentă (nu degeaba în Gibraltar acest proiect este denumit «impozit zero»).

Trebuie avut în vedere că, întrucât cea mai mare parte a celor 28 800 de societăți înregistrate pot fi considerate ca fiind societăți «cutii poștale» sau de administrare de active, acestea vor trebui, cu condiția realizării unui profit, să achite un impozit de 3 000 GBP per angajat și pe an. În măsura în care cea mai mare parte dintre acestea nu au, în principiu, decât un singur salariat (un contabil sau un auditor), cel mai adesea fiind angajat cu fracțiune de normă, acestea vor plăti maximum 3 000 GBP pe an în cazul în care nu își desfășoară activitatea într-un local (cum este cazul în general), deoarece ele nu vor trebui să achite [BPOT].

[...]

- d) Societățile «offshore» ies din domeniul de aplicare al celor două noi taxe: aproximativ 8 000 de societăți fără nicio prezență fizică în Gibraltar vor fi astfel scutite;

[...]

O asemenea reformă fiscală are multe particularități și nu modifică cu nimic situația fiscală a întreprinderilor care nu au nici personal, nici localuri în Gibraltar.

[...]”

- 18 Comisia a transmis aceste observații Regatului Unit, care i-a adus la cunoștință comentariile sale prin scrisoarea din 13 februarie 2003 fără a adopta, cu toate acestea, o poziție cu privire la argumentele Regatului Spaniei referitoare la tratamentul fiscal al societăților „offshore”.
- 19 La punctul 163 din decizia în litigiu, Comisia a conchis că „[proiectul de reformă fiscală] constituie o schemă de ajutoare de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) din Tratatul CE. Nu se aplică niciuna dintre derogările prevăzute la articolul 87 alineatele (2) și (3) din Tratatul CE. Prin urmare, Regatul Unit nu este autorizat să pună în aplicare reforma”.
- 20 Potrivit Comisiei, și după cum rezultă din considerentele (98)-(152) ale deciziei în litigiu, proiectul de reformă fiscală este selectiv în plan atât regional, cât și material. Acesta ar fi selectiv în plan regional în măsura în care prevede un sistem de impozitare aplicabil societăților pe baza căruia întreprinderilor din Gibraltar li se aplică, în general, o cotă mai mică decât întreprinderilor britanice [considerentul (127) al deciziei în litigiu].
- 21 Comisia consideră că anumite aspecte ale proiectului de reformă fiscală sunt selective în plan material. Astfel, ar fi selective pe acest plan, în primul rând, condiția de a realiza profit înainte de a fi supus impozitului pe numărul de salariați și BPOT, deoarece favorizează întreprinderile care nu realizează profit [considerentele (128)-(133) ale deciziei în litigiu], și, în al doilea rând, plafonul de 15% din profit aplicat în cazul supunerii la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT, deoarece acest plafon favorizează întreprinderile care, pentru exercițiul fiscal în cauză, au un profit scăzut în raport cu numărul de salariați și cu ocuparea localurilor profesionale [considerentele (134)-(141) ale deciziei în litigiu]. În sfârșit, în al treilea rând, ar fi de asemenea selectiv în plan material faptul de a prevedea un impozit pe numărul de salariați și BPOT, deoarece aceste două impozite favorizează, prin natura lor, societățile „offshore” care nu au o prezență fizică reală în Gibraltar și care, în consecință, nu trebuie să plătească impozitul care se aplică societăților [considerentele (142)-(144) și (147)-(150) ale deciziei în litigiu].

22 Dispozitivul deciziei în litigiu prevede la articolul 1:

„Propunerile notificate de Regatul Unit în vederea reformei sistemului de fiscalitate aplicat întreprinderilor din Gibraltar constituie o schemă de ajutoare de stat incompatibilă cu piața comună.

Prin urmare, aceste propuneri nu pot fi puse în aplicare.”

IV — Procedura în primă instanță și hotărârea atacată

23 Prin cereri depuse la grefa Tribunalului la 9 iunie 2004, Government of Gibraltar, în cauza T-211/04, și Regatul Unit, în cauza T-215/04, au formulat fiecare o acțiune în anulare împotriva deciziei în litigiu.

24 Aceste reclamante au invocat, în esență, trei motive identice în fiecare dintre cauzele menționate. Primul și al doilea motiv se întemeiază pe erorile de drept și de apreciere privind aplicarea criteriului selectivității regionale și, respectiv, a criteriului selectivității materiale. Al treilea motiv se întemeiază pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură în cadrul examinării celui de al treilea aspect al proiectului de reformă fiscală privind societățile „offshore”. Acest ultim motiv se împarte în două aspecte, primul referitor la o încălcare a dreptului de a fi ascultat invocat atât

de Regatul Unit, cât și de Government of Gibraltar și al doilea referitor la o eroare de motivare invocată doar de Government of Gibraltar.

- 25 Prin Ordonanțele președintelui Camerei a treia a Tribunalului din 14 decembrie 2004 și din 15 februarie 2005, au fost admise cererile de intervenție formulate de Regatul Unit, în susținerea concluziilor Government of Gibraltar în cauza T-211/04, și, respectiv, de Regatul Spaniei, în susținerea concluziilor Comisiei în cauza T-215/04.
- 26 Tribunalul a admis atât primul motiv al reclamantelor, referitor la selectivitatea regională, cât și al doilea motiv, referitor la selectivitatea materială. În consecință, Tribunalul nu a examinat al treilea motiv, întemeiat pe încălcarea normelor fundamentale de procedură.

V — Procedura în fața Curții și concluziile părților

- 27 Prin Ordonanța președintelui Curții din 26 iunie 2009, cauzele C-106/09 P și C-107/09 P au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.
- 28 Prin Ordonanța președintelui Curții din 25 septembrie 2009, a fost admisă intervenția Irlandei în prezentele cauze în susținerea concluziilor Regatului Unit și ale Government of Gibraltar.

29 Prin recursul formulat, Comisia solicită Curții:

— în principal:

— anularea hotărârii atacate,

— respingerea cererilor în anulare formulate de Government of Gibraltar și de Regatul Unit și

— obligarea Government of Gibraltar și a Regatului Unit la plata cheltuielilor de judecată;

— în subsidiar:

— trimiterea cauzelor la Tribunal spre rejudecare și

— soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată aferente celor două proceduri.

30 Prin recursul formulat, Regatul Spaniei solicită Curții:

— anularea hotărârii atacate,

— declararea deciziei în litigiu ca fiind legală și

— obligarea intimatelor la plata cheltuielilor de judecată.

31 Government of Gibraltar solicită Curții:

— respingerea recursului formulat de Comisie și a celui formulat de Regatul Spaniei și

— obligarea Comisiei și a Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de Government of Gibraltar.

32 Regatul Unit solicită Curții:

— respingerea recursului formulat de Comisie și a celui formulat de Regatul Spaniei și

— obligarea Comisiei și a Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

33 Irlanda solicită Curții:

— respingerea recursului formulat de Comisie și

— obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

VI — Cu privire la recursuri

- ³⁴ Comisia invocă un motiv unic întemeiat pe încălcarea articolului 87 alineatul (1) CE. Acest motiv, referitor la constatările Tribunalului privind selectivitatea materială a proiectului de reformă fiscală, este împărțit în șase aspecte. Regatul Spaniei invocă unsprezece motive care pot fi clasificate în trei grupe privind, în primul rând, selectivitatea regională a acestui proiect și statutul Gibraltarului (primele șapte motive și al nouălea motiv), în al doilea rând, selectivitatea materială (al optulea motiv) și, în ultimul rând, procedura la Tribunal (al zecelea și al unsprezecelea motiv).
- ³⁵ De la bun început, trebuie să se examineze motivele referitoare la selectivitatea materială, și anume motivul unic al Comisiei și al optulea motiv invocat de Regatul Spaniei.

A — Cu privire la motivul unic al Comisiei și la al optulea motiv al Regatului Spaniei

1. Motivarea hotărârii atacate

- ³⁶ Înainte de examinarea deciziei în litigiu, Tribunalul stabilește, la punctele 143-146 din hotărârea atacată, cadrul de analiză care trebuie respectat de Comisie atunci când examinează caracterul selectiv al unei scheme de ajutoare fiscale. În această privință, potrivit Tribunalului, calificarea de către Comisie a unei măsuri fiscale ca fiind selectivă presupune în mod necesar, într-o primă etapă, identificarea regimului „normal” al sistemului fiscal. În raport cu acest regim fiscal „normal”, Comisia ar trebui, într-o

a doua etapă, să aprecieze și să stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că această măsură derogă de la regimul „normal” respectiv. Într-o a treia etapă, ar trebui să se examineze dacă, în prezența unor asemenea derogări, măsura care are drept consecință o diferențiere între întreprinderi poate să nu fie totuși „selectivă” atunci când aceasta din urmă rezultă din natura sau din economia sistemului de taxe în care aceasta se înscrie.

37 Potrivit Tribunalului, Comisia nu poate să omită aceste prime două etape ale verificării caracterului selectiv al măsurii în cauză, cu riscul de a se substitui statului membru în ceea ce privește stabilirea sistemului său fiscal și a regimului „normal” în cadrul acestui sistem. În ceea ce privește determinarea sistemului fiscal în cauză, Tribunalul apreciază că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre. Astfel, acestea din urmă și entitățile infrastructurale care dispun de o autonomie fiscală ar fi singurele competente pentru a concepe sistemele de impozit aplicabile societăților pe care le consideră cel mai bine adaptate nevoilor economiilor lor.

38 La punctul 148 din hotărârea atacată, Tribunalul amintește că, în decizia în litigiu, „Comisia a concluzionat că trei aspecte ale sistemului fiscal introdus prin [proiectul de reformă fiscală] conferă avantaje selective societăților care beneficiază de acestea și sunt astfel susceptibile de a constitui ajutoare de stat, și anume, în primul rând, condiția de a realiza profit înainte de a fi supus plății impozitului pe numărul de salariați și BPOT, în al doilea rând, plafonul de 15% din profit aplicat în cazul impozitului pe numărul de salariați și al BPOT și, în al treilea rând, impozitul pe numărul de salariați și BPOT prin însăși natura lor”.

39 În continuare, Tribunalul examinează decizia în litigiu în raport cu cadrul de analiză astfel cum a fost stabilit la punctele 143-146 din hotărârea atacată.

- 40 În această privință, Tribunalul constată, la punctul 170 din hotărârea atacată, că, având în vedere explicațiile furnizate de Government of Gibraltar și de Regatul Unit, potrivit cărora ansamblul elementelor proiectului de reformă fiscală constituie un sistem fiscal de sine stătător care trebuie considerat regimul fiscal „normal”, „Comisia nu putea să renunțe la îndeplinirea obligației sale, astfel cum este descrisă la punctul 143 [din hotărârea atacată], de a identifica în prealabil și, dacă este cazul, de a contesta calificarea de către autoritățile din Gibraltar a regimului [...] «normal» al sistemului fiscal notificat”. Or, Tribunalul consideră, la punctele 171-174 din hotărârea atacată, că Comisia nu a urmat etapele cadrului de analiză menționat și a depășit, prin aceasta, având în vedere competența statală în materie fiscală, limitele controlului său.
- 41 În plus, la punctul 175 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat de asemenea că, „în afară de nerespectarea de către Comisie a cadrului de analiză referitor la determinarea selectivității, [...] nici considerațiile reproduse în decizia [în litigiu] [...], nici argumentele avansate de Comisie și de Regatul Spaniei în cursul procesului nu sunt suficiente pentru a repune în discuție temeinicia definirii regimului [...] «normal» al sistemului fiscal notificat”.
- 42 În această ultimă privință, în primul rând, Tribunalul consideră la punctele 176-178 din hotărârea atacată că Comisia nu a reușit să demonstreze că condiția impozitării, și anume obținerea unui profit, și plafonarea impozitului la 15% din profit trebuie considerate derogatorii și că, așadar, regimul fiscal trebuie să fie calificat ca selectiv.
- 43 În al doilea rând, Tribunalul constată, la punctele 179-181 din hotărârea atacată, că nici faptul că Comisia consideră acest sistem fiscal drept „hibrid”, nici împrejurarea că o întreprindere care nu are o „prezență fizică” în Gibraltar nu plătește impozitul pe numărul de salariați și BPOT nu permite să se demonstreze selectivitatea regimului fiscal în cauză.

- 44 În al treilea rând, potrivit punctelor 182-184 din hotărârea atacată, considerațiile Comisiei în ceea ce privește criteriile reținute de regimul în litigiu pentru a determina impozitarea unei întreprinderi sunt prea vagi pentru a pune sub semnul întrebării definiția, astfel cum a fost invocată de autoritățile din Gibraltar, a ceea ce constituie regimul „normal” în cadrul proiectului de reformă fiscală.
- 45 Tribunalul conchide, la punctul 185 din hotărârea atacată, că niciunul dintre aspectele proiectului de reformă fiscală identificate de Comisie nu poate fi considerat că acordă un avantaj selectiv în sensul articolului 87 alineatul (1) CE, în condițiile în care Comisia nu a demonstrat la un standard juridic corespunzător că acestea constituie derogări de la regimul fiscal „normal”.
- 46 În sfârșit, Tribunalul arată, la punctul 186 din hotărârea atacată, „că această comparație între preținsele efecte ale sistemului fiscal introdus prin [proiectul de reformă fiscală] și efectele sistemului fiscal anterior [...], astfel cum a fost efectuată de Comisie în tabelul 1 și în considerentul (150) al deciziei [în litigiu], nu poate, în speță, să fie reținută în vederea aplicării articolului 87 alineatul (1) CE”.

2. Argumentele părților

- 47 În recursul declarat, Comisia invocă un motiv unic, întemeiat pe o încălcare a articolului 87 alineatul (1) CE și privind examinarea selectivității materiale efectuată de Tribunal. Acest motiv este împărțit în șase aspecte.

- 48 Prin intermediul primului aspect al acestui motiv, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare în evaluarea legăturii existente între articolul 87 alineatul (1) CE și întinderea competenței statelor membre în materie fiscală. În această privință, Comisia apreciază că competențele statelor membre în materie fiscală sunt încadrate de dreptul Uniunii, în special de articolul 87 alineatul (1) CE, și că simpla împrejurare că o normă națională aparține dreptului fiscal nu poate exclude această normă de la respectarea articolului menționat, întrucât articolul respectiv nu definește măsurile de stat în funcție de cauza sau de obiectivele acestora, ci în funcție de efectele lor.
- 49 Prin intermediul celui de al doilea aspect al motivului unic invocat, Comisia susține că Tribunalul a considerat în mod eronat că aceasta era obligată să identifice în prealabil regimul „normal” al sistemului fiscal conținut în proiectul de reformă și, în continuare, să demonstreze caracterul derogatoriu al măsurilor în cauză în raport cu acest regim. O astfel de abordare nu ar lua în considerare posibilitatea ca un stat membru să instituie un sistem fiscal intrinsec discriminatoriu ca urmare a înseși structurii acestuia. Astfel, în urma unei selecții judicioase a criteriilor aplicabile în cadrul sistemului său de impozitare pretins „normal”, Gibraltarul ar fi reușit să producă în mare măsură efectele unei scheme care ar include în mod vădit un ajutor de stat în favoarea anumitor categorii de întreprinderi.
- 50 Prin intermediul celui de al treilea aspect al motivului unic invocat, Comisia susține că Tribunalul a încălcat principiile referitoare la interpretarea noțiunii de ajutor de stat, potrivit cărora măsurile naționale trebuie examinate în funcție de efectele acestora, iar nu de obiectivul urmărit sau de o anumită tehnică de reglementare.
- 51 Prin intermediul celui de al patrulea aspect al acestui motiv, Comisia arată că abordarea Tribunalului face să se considere că toate caracteristicile unui sistem fiscal, fără să se țină seama de avantajul pe care acestea le conferă anumitor beneficiari, constituie în mod automat o parte integrantă a acestui sistem, iar nu o derogare, și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al normelor referitoare la ajutoarele de stat.

- 52 Prin intermediul celui de al cincilea aspect al motivului menționat, Comisia critică Tribunalul pentru că a considerat, în mod eronat, că aceasta nici nu identificase regimul fiscal „normal”, nici nu demonstrase că anumite caracteristici ale proiectului de reformă fiscală constituiau derogări de la acest regim. Astfel, Comisia ar fi identificat în mod clar și conform cerințelor legale sistemul fiscal notificat ca fiind întemeiat pe impozitarea forței de muncă angajate și a ocupării localurilor profesionale. În plus, Comisia remarcă faptul că motivul reținut de Tribunal pentru anularea deciziei în litigiu nu era întemeiat pe o lipsă de motivare, ci pe o eroare de drept.
- 53 Prin intermediul celui de al șaselea aspect al motivului său unic, Comisia susține că Tribunalul a omis să examineze cele trei elemente de selectivitate prezentate în decizia în litigiu, abținându-se să analizeze constatările Comisiei întemeiate pe efectele concrete ale proiectului de reformă fiscală, respectiv că acesta din urmă prevede niveluri de impozitare diferite pentru sectoare diferite ale economiei Gibraltarului și că oferă un avantaj selectiv întreprinderilor „offshore” care nu au angajați și nu ocupă localuri în Gibraltar.
- 54 Chiar dacă Tribunalul a reprodus fragmentele relevante din decizia în litigiu la punctele 156-162 din hotărârea atacată, acesta nu a luat poziție în ceea ce privește aspectele selective ale proiectului de reformă fiscală astfel identificate. Tribunalul ar fi ignorat, la punctul 186 din hotărârea atacată, relevanța comparației proiectului de reformă fiscală cu sistemul fiscal anterior. Ar trebui relevat că Comisia subliniase, referindu-se la sistemul anterior, că schema examinată în decizia în litigiu urmărea perpetuarea situației anterioare, întrucât producea aceleași efecte, în pofida utilizării unei tehnici diferite. Astfel, abordarea Tribunalului ar atribui o importanță decisivă unor considerații de tehnici fiscale în detrimentul unei aprecieri în funcție de efectele unei măsuri.
- 55 Regatul Spaniei susține, prin intermediul celui de al optulea motiv, că Tribunalul a considerat în mod greșit că criteriul selectivității materiale nu era îndeplinit. Astfel,

marea majoritate a întreprinderilor stabilite în Gibraltar, respectiv 28798 din 29000 de societăți, ar ajunge să obțină o cotă de impozitare zero. Prin urmare, regimul calificat de Tribunal ca fiind general ar fi, în realitate, un regim special care creează o „selectivitate *de facto*”.

- 56 În răspunsul său la recursul formulat de Comisie, Regatul Spaniei susține motivul invocat de Comisie. Adevăratul obiectiv urmărit de proiectul de reformă fiscală ar consta în continuarea atragerii de capital străin ai cărui deținători caută să evite regimurile de impozitare normală la care ar fi supuși în țările lor de origine. În plus, întrucât analiza unui impozit care se aplică societăților constituie o operațiune care necesită o apreciere economică complexă, Tribunalul a substituit în mod greșit aprecierea economică realizată de Comisie cu propria apreciere în ceea ce privește elementele de selectivitate identificate de Comisie în decizia în litigiu.
- 57 Government of Gibraltar și Regatul Unit susțin, mai întâi, că Tribunalul a respins în mod justificat abordarea adoptată de Comisie în cadrul deciziei în litigiu. Această abordare ar fi eronată și ar contraveni abordării obișnuite a Comisiei astfel cum rezultă în special din Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală. Această nouă abordare ar conduce la înlăturarea suveranității fiscale recunoscute statelor membre prin Tratatul CE și prin jurisprudența constantă a Curții și ar permite Comisiei să armonizeze fiscalitatea directă.
- 58 În ceea ce privește primul aspect al motivului unic invocat de Comisie, Government of Gibraltar și Regatul Unit consideră că acesta pune în discuție competența statelor membre în materie fiscală și se bazează pe o interpretare eronată a hotărârii atacate în măsura în care Tribunalul nu ar fi neglijat încadrarea, prin dreptul Uniunii, a suveranității fiscale a statelor membre.

- 59 De asemenea, teza invocată în susținerea celui de al doilea aspect al motivului unic al Comisiei ar pune sub semnul întrebării suveranitatea fiscală a statelor membre. Simpla împrejurare că un regim fiscal creează pentru anumite întreprinderi un avantaj nu poate fi suficientă în sine pentru a considera regimul ca fiind selectiv, întrucât ar fi necesar în prealabil să se identifice regimul normal. Această situație ar fi confirmată de Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală pe care Comisia ar fi obligată să o respecte în temeiul principiului încrederii legitime.
- 60 De asemenea, în cadrul celui de al treilea aspect al motivului unic, Comisia ar interpreta eronat hotărârea atacată atunci când pretinde că Tribunalul a declarat că Comisia trebuia să se întemeieze pe obiectivele anunțate de autoritățile naționale sau regionale, în loc să examineze conținutul real al normelor în cauză.
- 61 Teza susținută de Comisie, în cadrul celui de al patrulea aspect al motivului său unic, potrivit căreia un sistem fiscal „normal” nu poate aplica mai mult de un criteriu de impozitare ar fi de asemenea incompatibilă cu suveranitatea fiscală a statelor membre. Astfel, aceste state ar trebui să fie libere să adopte impozitele pe care le consideră că sunt cele mai adecvate pentru nevoile lor și să aleagă bazele de impozitare pe care le doresc, incluzând, în cadrul normelor fiscale ale acestora, dispozițiile normale și necesare referitoare la capacitatea contributivă a plătitorilor de impozit care ar fi o caracteristică comună a impozitelor. Faptul că un regim fiscal corespunde mai multor obiective ar fi pe deplin legitim.
- 62 În plus, teza care stă la baza celui de al cincilea aspect al motivului unic al Comisiei ar fi eronată. Un sistem fiscal întemeiat pe utilizarea mai multor baze de impozitare, care include și dispoziții privind capacitatea contributivă a plătitorilor de impozit, nu poate fi considerat lipsit de coerență. Pe de altă parte, ar fi incorectă afirmația Comisiei conform căreia ar fi efectuat o analiză în trei etape.

63 În ceea ce privește, în sfârșit, al șaselea aspect al motivului unic, Government of Gibraltar și Regatul Unit arată că este eronată teza Comisiei potrivit căreia regimul fiscal trebuie considerat selectiv din cauza faptului că economia așa-zisă „offshore” nu este impozitată. Astfel, în fiecare sistem fiscal, societățile care nu dispun de o bază de impozitare precum cea definită de regimul fiscal național nu ar plăti impozit pe baza acestui sistem. Astfel, teza Comisiei ar însemna să se impună statelor membre, în pofida suveranității fiscale a acestora, poziția Comisiei în privința determinării bazei de impozitare corespunzătoare. Simplul fapt că diferite societăți plătesc diferite cuan-tumuri de impozit nu ar fi suficient pentru a hotărî că proiectul de reformă fiscală este selectiv.

64 În ceea ce privește al optulea motiv invocat de Regatul Spaniei, referitor la selectivi-tatea materială a acestui proiect, Government of Gibraltar și Regatul Unit subliniază, mai întâi, că simplul fapt că anumite societăți nu plătesc impozit nu este suficient pentru a decide că tratamentul fiscal care le este rezervat este selectiv și pentru a con-sidera că aceste societăți primesc un ajutor de stat. În plus, determinarea elementelor care constituie baza de impozitare ar ține de suveranitatea fiscală a statelor membre. În special, autoritățile competente nu ar fi obligate să utilizeze fie veniturile, fie profi-tul ca bază de impozitare. În plus, Government of Gibraltar și Regatul Unit subliniază că examinarea în trei etape a unei măsuri fiscale, astfel cum se prevede în Comuni-carea privind ajutoarele de stat în materie fiscală și reținută de Tribunal în hotărârea atacată, se impune pentru a identifica avantajele selective oferite de această măsură. În sfârșit, în ceea ce privește afirmația Regatului Spaniei potrivit căreia 28798 din 29000 de societăți stabilite în Gibraltar ar ajunge, în temeiul proiectului de reformă fiscală, să obțină efectiv o „cotă zero” de impozitare, Regatul Unit exprimă îndoieli în ceea ce privește exactitatea acestor cifre. Government of Gibraltar, fără a lua o poziție cu privire la această afirmație a Regatului Spaniei, susține că este dificil să se estimeze câte societăți vor rămâne stabilite în Gibraltar în cazul în care proiectul de reformă fiscală va fi pus în aplicare și constată, în memoriul în răspuns, faptul că, în pre-zent, din 24000 de societăți înregistrate în Gibraltar, aproximativ 3000 sunt societăți

„scutite” în sensul vechiului regim fiscal, aproximativ 260 sunt societăți de servicii publice sau de servicii financiare și 18 000 sunt societăți inactice care dețin bunuri.

- 65 Irlanda, intervenientă în susținerea concluziilor Regatului Unit în cauza C-106/09 P, consideră că recursul Comisiei ar trebui să fie declarat inadmisibil în măsura în care acesta depășește elementele expuse în decizia în litigiu și în hotărârea atacată. Irlanda consideră că, prin intermediul primului aspect al motivului unic al Comisiei, aceasta caută să impună statelor membre sarcina probei în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Uniunii a naturii și a structurii sistemului lor fiscal. În plus, Irlanda remarcă faptul că Comisia încearcă să-și fundamenteze argumentația în această materie pe principiul nediscriminării, în condițiile în care normele în materie de ajutoare de stat nu își au originea în acest principiu, ci în conceptul de concurență loială în cadrul pieței comune. În ceea ce privește alte aspecte ale motivului unic al Comisiei, Irlanda apreciază că, în temeiul principiilor securității juridice și încrederii legitime, Comisia este obligată să respecte Comunicarea sa privind ajutoarele de stat în materie fiscală. A considera un sistem fiscal ca fiind intrinsec discriminatoriu din cauza efectelor sale, fără a putea identifica o cotă de impozitare normală, ar fi contrar jurisprudenței constante și suveranității fiscale a statelor membre. În plus, nu ar fi suficient să se califice drept „hibrid” un sistem fiscal pentru a conchide că întreprinderile favorizate de acest sistem primesc un ajutor de stat.

3. Aprecierea Curții

- 66 Contrar celor susținute de Irlanda, motivul unic al Comisiei este admisibil deoarece acesta vizează, conform articolului 113 din Regulamentul de procedură al Curții, anularea hotărârii atacate fără a urmări modificarea obiectului litigiului dedus judecătii Tribunalului. Astfel, în acest sens, Comisia reproșează Tribunalului că a încălcat articolul 87 CE întrucât a considerat, în mod greșit, că niciunul dintre cele trei elemente identificate drept selective prin decizia în litigiu nu conferă avantaje selective.

- 67 Trebuie să se înlătore de la bun început critica Comisiei, invocată în cadrul celui de al doilea aspect al motivului său unic, prin care aceasta reproșează Tribunalului că s-a întemeiat în mod greșit pe Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală, al cărei conținut nu a fost respectat de acesta.
- 68 Astfel, în lumina trimiterii de la punctele 143 și 146 din hotărârea atacată la comunicarea menționată, este suficient să se constate că Tribunalul nu a dedus nicio consecință de fapt sau de drept, după cum rezultă din folosirea termenilor „astfel cum însăși Comisia a menționat” și „de altfel” utilizați la punctele menționate, dar s-a întemeiat pentru a-și susține abordarea, astfel cum este expusă la punctele 143-146 din hotărârea atacată, pe jurisprudența Curții și pe repartizarea competențelor în materie fiscală între Uniune și statele membre.
- 69 În aceste condiții, critica Comisiei îndreptată împotriva acestei menționări a Comunicării privind ajutoarele de stat în materie fiscală este inoperantă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 octombrie 2003, Salzgitter/Comisia, C-182/99 P, Rec., p. I-10761, punctele 54 și 55), astfel încât, în această etapă, nu este necesar să se examineze conținutul și domeniul de aplicare ale comunicării menționate.
- 70 În vederea examinării motivului unic al Comisiei și a celui de al optulea motiv al Regatului Spaniei, trebuie să amintim jurisprudența Curții privind noțiunea de avantaj selectiv în materie fiscală.
- 71 Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de ajutor este mai generală decât cea de subvenție, întrucât include nu numai prestații pozitive, precum subvențiile propriu-zise, ci și intervenții de stat care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice (a se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer

Zementwerke, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 38, și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, Rep., p. I-7611, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

- 72 Din acest fapt rezultă că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili constituie un ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE (a se vedea Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec., p. I-877, punctul 14, și Hotărârea Paint Graphos și alții, citată anterior, punctul 46, precum și jurisprudența citată).
- 73 În schimb, avantajele care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici nu constituie ajutoare de stat în sensul articolului 87 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 22, și Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 și C-41/05, Rec., p. I-5293, punctul 32, precum și jurisprudența citată).
- 74 Prin urmare, trebuie să se determine dacă proiectul de reformă fiscală are un caracter selectiv, selectivitatea fiind un element constitutiv al noțiunii de ajutor de stat (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 54).
- 75 În ceea ce privește aprecierea condiției selectivității, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că articolul 87 alineatul (1) CE impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă

(Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citată anterior, punctul 41, și Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia, C-487/06 P, Rep., p. I-10515, punctul 82, precum și jurisprudența citată).

76 În lumina acestei jurisprudențe, trebuie să se examineze dacă Tribunalul a încălcat articolul 87 alineatul (1) CE, astfel cum a fost interpretat de Curte, atunci când a statuat că niciunul dintre cele trei elemente identificate prin decizia în litigiu nu conferă avantaje selective.

a) Cu privire la condiția de a realiza profit și la plafonarea impozitării

77 Ținând seama de primele două elemente de selectivitate ale măsurii în cauză identificate în decizia în litigiu, și anume faptul că impozitul pe numărul de salariați și BPOT nu sunt datorate decât în măsura în care persoana impozabilă obține profit și că impozitul este plafonat conform acestor două baze de impozitare la 15% din profit, Tribunalul a constatat că Comisia nu a reușit să demonstreze că aceste elemente conferă avantaje selective.

78 Această constatare a Tribunalului nu este afectată de o eroare de drept.

79 Astfel cum s-a amintit la punctul 73 din prezenta hotărâre, în sfera noțiunii de ajutor de stat intră numai avantajele selective, iar nu și avantajele care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici.

- 80 Or, condiția de a realiza profit și plafonarea impozitării profitului sunt, prin ele însele, măsuri generale aplicabile fără distincție tuturor operatorilor economici și nu sunt, așadar, de natură să acorde avantaje selective.
- 81 Afirmația Comisiei potrivit căreia criteriul profitului este străin logicii inerente a unui sistem de impozitare fondat pe impozitul pe numărul de salariați și pe BPOT nu implică faptul că acest criteriu, în sine neutru, devine selectiv.
- 82 Tribunalul nu a săvârșit o eroare de drept atunci când a statuat că condiția de a realiza profit și plafonarea impozitării la 15 % din profit nu conferă avantaje selective.
- 83 Astfel, avantajele invocate de Comisie rezultate din măsuri aplicabile fără distincție tuturor operatorilor economici, și anume cerința de a obține profit de care ar beneficia operatorii puțin rentabili și cele care rezultă din plafonarea impozitării de care ar beneficia operatorii foarte rentabili, nu permit să se considere că regimul fiscal supus examinării cuprinde elemente selective. Aceste efecte nu sunt de natură să favorizeze „anumite întreprinderi” sau „producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE, ci sunt doar consecința faptului aleatoriu că operatorul în cauză este puțin sau foarte rentabil în perioada de impozitare.
- 84 Rezultă din cele de mai sus că trebuie respinse criticile îndreptate împotriva concluziei formulate de Tribunal potrivit căreia Comisia nu a reușit să demonstreze că primele două elemente identificate în decizia în litigiu, și anume condiția privind obținerea de profit și plafonarea impozitării la 15 % din profit, conferă avantaje selective.

b) Cu privire la avantajele de care beneficiază societățile „offshore”

- 85 Tribunalul a constatat, la punctul 185 din hotărârea atacată, lipsa avantajelor selective în favoarea societăților „offshore”. Comisia, întrucât nu a respectat cadrul de analiză referitor la determinarea selectivității măsurii fiscale astfel cum a fost expus la punctele 143-146 din hotărârea atacată și amintit la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre, nu ar fi reușit să demonstreze că societățile „offshore”, care prin natura lor nu au o prezență fizică în Gibraltar, beneficiază de avantaje selective.
- 86 Acest raționament este afectat de o eroare de drept.
- 87 Astfel, trebuie amintită în această privință, în primul rând, jurisprudența potrivit căreia articolul 87 alineatul (1) CE nu distinge în funcție de cauzele sau de obiectivele intervențiilor de stat, ci le definește în funcție de efectele lor și, așadar, independent de tehnicile utilizate (a se vedea Hotărârea British Aggregates/Comisia, citată anterior, punctele 85 și 89, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-279/08 P, Rep., p. I-7671, punctul 51).
- 88 Or, abordarea reținută de Tribunal, întemeiată numai pe luarea în considerare a tehnicii de reglementare utilizate de proiectul de reformă fiscală, nu permite să se examineze efectele măsurii fiscale în cauză și exclude *a priori* orice posibilitate de a califica drept „avantaj selectiv” faptul că societățile „offshore” nu sunt supuse niciunui impozit. În consecință, această abordare intră în contradicție cu jurisprudența amintită la punctul 87 din prezenta hotărâre.
- 89 În al doilea rând, trebuie să se constate că abordarea Tribunalului nu respectă nici jurisprudența amintită la punctul 71 din prezenta hotărâre potrivit căreia existența unui avantaj selectiv în favoarea unei întreprinderi presupune ca sarcinile care grevează în mod normal bugetul acesteia să fie reduse.

- 90 Desigur, Curtea a reținut, la punctul 56 din Hotărârea Portugalia/Comisia, citată anterior, că determinarea cadrului de referință are o importanță deosebită în cazul măsurilor fiscale întrucât existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare denumită „normală”.
- 91 Cu toate acestea, contrar raționamentului Tribunalului și tezei susținute de Government of Gibraltar și de Regatul Unit, această jurisprudență nu condiționează calificarea unui sistem fiscal drept „selectiv” de faptul ca acesta să fie conceput astfel încât întreprinderile care beneficiază eventual de un avantaj selectiv să fie, în general, supuse acelorași sarcini fiscale ca celelalte întreprinderi, dar să profite de norme derogatorii, astfel încât avantajul selectiv poate fi identificat ca fiind diferența dintre sarcina fiscală normală și cea suportată de primele întreprinderi.
- 92 Astfel, o asemenea interpretare a criteriului selectivității ar presupune, contrar jurisprudenței amintite la punctul 87 din prezenta hotărâre, că, pentru a putea fi considerat selectiv, un regim fiscal trebuie să fie conceput potrivit unei anumite tehnici de reglementare, ceea ce ar avea drept consecință că normele fiscale naționale nu intră, de la bun început, în sfera controlului în materie de ajutoare de stat din simplul motiv că acestea țin de o altă tehnică de reglementare, deși produc, în drept și/sau în fapt, aceleași efecte.
- 93 Aceste considerații sunt valabile mai ales pentru un sistem fiscal care, la fel ca în cauză, în loc să prevadă norme generale pentru totalitatea întreprinderilor, de la care se derogă în favoarea anumitor întreprinderi, ajunge la un rezultat identic ajustând și combinând norme fiscale astfel încât însăși aplicarea acestora conduce la o sarcină fiscală diferențiată pentru diferitele întreprinderi.

- 94 În al treilea rând, trebuie să se constate că, la punctele 184-186 din hotărârea atacată, Tribunalul a reproșat în mod eronat Comisiei faptul că nu a demonstrat existența unui avantaj selectiv în favoarea societăților „offshore”, în lipsa identificării, în decizia în litigiu, a unui cadru de referință în raport cu care poate fi stabilită existența unui avantaj selectiv.
- 95 Astfel, în acest sens, trebuie subliniat că, contrar celor statuate de Tribunal în ceea ce privește punctele 143, 144 și 150 din decizia în litigiu, din aceste puncte rezultă că Comisia a examinat existența unor avantaje selective în favoarea societăților „offshore” în raport cu regimul fiscal în cauză care se aplică în mod formal tuturor întreprinderilor. Rezultă astfel că decizia în litigiu identifică acest regim drept cadrul de referință în raport cu care societățile „offshore” ar fi, în fapt, favorizate.
- 96 În ultimul rând, trebuie să se constate că, contrar celor statuate de Tribunal, Comisia a demonstrat la un standard juridic corespunzător în decizia în litigiu că societățile „offshore” profită, în raport cu acest cadru de referință, de avantaje selective în sensul jurisprudenței amintite la punctul 75 din prezenta hotărâre.
- 97 Desigur, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența statelor membre sau a entităților infrastatale care dispun de o autonomie fiscală desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiți factori de producție și de diferite sectoare economice, astfel cum a constatat Tribunalul la punctul 146 din hotărârea atacată.
- 98 Cu toate acestea, Tribunalul a omis să aprecieze regimul în cauză în ansamblu și nu a ținut seama de elementele pe care, în decizia în litigiu, Comisia și-a întemeiat aprecierea regimului în cauză.

- 99 În acest sens, trebuie amintite caracteristicile constante ale regimului în cauză, astfel cum acesta este descris la punctele 21-25 din hotărârea atacată.
- 100 Acest regim se caracterizează, pe de o parte, prin combinarea impozitului pe numărul de salariați și a BPOI ca unice baze de impozitare, însoțite de condiția realizării de profit a cărui impozitare este plafonată la 15 %, și, pe de altă parte, prin lipsa unei baze de impozitare general aplicabile care să prevadă o impozitare a tuturor societăților vizate de acest regim.
- 101 Având în vedere caracteristicile acestui regim amintite la punctul precedent, rezultă că regimul în litigiu, prin combinarea acestor baze, chiar dacă acestea se bazează pe aceleași criterii prin ele însele de natură generală, operează, în fapt, o discriminare între societăți care se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de proiectul de reformă fiscală, și anume acela de introducere a unui sistem general de impozitare pentru toate societățile stabilite în Gibraltar.
- 102 Astfel, combinarea acestor baze de impozitare nu are drept consecință numai o impozitare care depinde de numărul de salariați și de dimensiunea localurilor profesionale ocupate, ci exclude de la bun început de la orice impozitare, pentru motivul lipsei unor alte baze de impozitare, societățile „offshore” în considerarea faptului că nu au salariați și nici nu ocupă localuri profesionale.
- 103 Desigur, conform jurisprudenței citate la punctul 73 din prezenta hotărâre, o sarcină fiscală diferită care rezultă din aplicarea unui regim fiscal „general” nu poate fi suficientă, în sine, pentru stabilirea selectivității unei impozitări în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

- 104 Astfel, criteriile care constituie baza de impozitare reținute de un sistem fiscal trebuie de asemenea, pentru a se putea considera că conferă avantaje selective, să fie de natură să caracterizeze întreprinderile beneficiare pe baza caracteristicilor care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată, permițând astfel ca un asemenea regim să fie considerat ca favorizând „anumite” întreprinderi sau producerea „anumitor” bunuri în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.
- 105 Or, tocmai aceasta este situația în speță.
- 106 În această privință, trebuie să se observe că împrejurarea că societățile „offshore” nu sunt impozitate nu este o consecință aleatorie a regimului în cauză, ci consecința ineluctabilă a faptului că bazele de impozitare sunt concepute tocmai astfel încât societățile „offshore”, care, prin natura lor, nu angajează salariați și nu ocupă localuri profesionale, să nu dispună de o bază de impozitare în sensul bazelor de evaluare reținute în proiectul de reformă fiscală.
- 107 Așadar, împrejurarea că societățile „offshore”, care reprezintă din perspectiva bazelor de impozitare reținute în proiectul de reformă fiscală un grup de societăți, nu sunt supuse impozitării tocmai în considerarea caracteristicilor proprii și specifice acestui grup permite să se considere că aceste societăți beneficiază de avantaje selective.
- 108 Din ansamblul considerațiilor precedente rezultă că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că proiectul de reformă fiscală nu conferă avantaje selective, în sensul articolului 87 alineatul (1) CE, societăților „offshore”.

- 109 Prin urmare, motivul unic al Comisiei și la al optulea motiv al Regatului Spaniei sunt întemeiate sub acest aspect, astfel încât este necesar să se anuleze hotărârea atacată pentru acest motiv.
- 110 Rezultă că nu mai este necesară examinarea primelor șapte motive și a celui de al nouălea motiv al Regatului Spaniei, referitoare la selectivitatea regională și la statutul Gibraltarului. Nu mai este necesară nici examinarea celui de al zecelea și a celui de al unsprezecelea motiv al statului membru menționat, referitoare la procedura în fața Tribunalului.

VII — Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului

- 111 Conform articolului 61 primul paragraf a doua teză din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul anulării deciziei Tribunalului, Curtea poate să soluționeze în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată.
- 112 În cauză, Curtea apreciază că acțiunile în anularea deciziei în litigiu formulate de către reclamantele în primă instanță sunt în stare de judecată și că acestea trebuie soluționate în mod definitiv.
- 113 Prin urmare, se impune examinarea acțiunilor formulate la Tribunal de Government of Gibraltar și de Regatul Unit.
- 114 Reclamantele în primă instanță au invocat, în esență, trei motive. Primul motiv și al doilea motiv, care se împarte în trei aspecte, sunt întemeiate pe erori privind aplicarea criteriului selectivității regionale și, respectiv, a criteriului selectivității materiale. Al

treilea motiv se întemeiază pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură în cadrul investigării efectuate de Comisie în privința societăților „offshore”. Acest ultim motiv se împarte în două aspecte, dintre care primul, referitor la o încălcare a dreptului la apărare, este invocat atât de Government of Gibraltar, cât și Regatul Unit, și la doilea, referitor la o eroare de motivare, care este invocat numai de Government of Gibraltar.

- 115 În primul rând, trebuie să fie analizate primele trei aspecte ale celui de al doilea motiv, privind selectivitatea materială, precum și al doilea aspect al celui de al treilea motiv invocat de Government of Gibraltar, care are de asemenea legătură cu un element referitor la selectivitatea materială. În al doilea rând, trebuie examinat primul aspect al celui de al treilea motiv, privind dreptul la apărare. În ultimul rând, este necesară pronunțarea cu privire la primul motiv, referitor la selectivitatea regională.

A — Cu privire la al doilea motiv al Government of Gibraltar și al Regatului Unit și la al doilea aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar

- 116 Al doilea motiv invocat de reclamantele în primă instanță, referitor la selectivitatea materială, cuprinde trei aspecte. Prin intermediul primului aspect, aceste reclamante reproșează Comisiei că s-a îndepărtat de la practica sa decizională și de la Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală. Prin intermediul celui de al doilea aspect, care este singurul cu privire la care s-a pronunțat hotărârea atacată, reclamantele menționate susțin că niciunul dintre cele trei elemente identificate în decizia în litigiu nu conferă avantaje selective. În sfârșit, al treilea aspect urmărește să demonstreze că decizia menționată nu a ținut seama de faptul că eventualele avantaje selective sunt, în orice caz, justificate prin natura și economia sistemului fiscal în cauză. Prin intermediul celui de al doilea aspect al celui de al treilea motiv, Government of Gibraltar invocă o eroare de motivare a deciziei în litigiu.

1. Cu privire la al doilea aspect al celui de al doilea motiv

- 117 În ceea ce privește criticile invocate în cadrul celui de al doilea aspect al celui de al doilea motiv, referitor la calificarea celor trei elemente identificate în decizia în litigiu, trebuie amintit că din considerațiile expuse la punctele 86-110 din prezenta hotărâre rezultă că Comisia nu a încălcat articolul 87 alineatul (1) CE atunci când a apreciat, în decizia în litigiu, că regimul fiscal în cauză acordă avantaje selective.
- 118 Astfel, deși din cuprinsul punctelor 77-84 din prezenta hotărâre rezultă că Tribunalul nu a săvârșit o eroare de drept atunci când a statuat că primele două elemente identificate în decizia în litigiu, și anume condiția de a realiza profit și plafonarea impozitării la 15 % din profit, nu conferă avantaje selective, nu este mai puțin adevărat că, în ceea ce privește al treilea element identificat în decizia în litigiu referitor la tratamentul fiscal al societăților „offshore”, Comisia a considerat în mod justificat că aceste societăți profită de asemenea avantaje.
- 119 Or, dacă din decizia în litigiu rezultă că regimul fiscal în cauză acordă avantaje selective, această concluzie este justificată la un standard juridic corespunzător prin existența unor avantaje selective în favoarea societăților „offshore”, fără a mai fi necesar ca celelalte două elemente identificate în această decizie ca fiind selective să confere de asemenea avantaje selective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia, C-66/02, Rec., p. I-10901, punctul 98). Astfel, al doilea aspect al celui de al doilea motiv este inoperant.
- 120 Al doilea aspect al celui de al doilea motiv al Government of Gibraltar și al Regatului Unit invocat înaintat în primă instanță împotriva deciziei în litigiu trebuie, în consecință, să fie respins.

2. Cu privire la al doilea aspect al celui de al treilea motiv invocat de Government of Gibraltar

¹²¹ De la început, trebuie respins al doilea aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar, întemeiat pe o eroare de motivare în măsura în care Comisia nu ar fi precizat care societăți formează „vastul sector «offshore»” la care se referă punctul 143 din decizia în litigiu, aceasta în lipsa indicării unei societăți individualizate, a unui număr de întreprinderi individualizate sau a unui sector economic care ar beneficia pe nedrept de proiectul de reformă fiscală.

¹²² În acest sens, este suficient să se arate că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în cazul unei scheme de ajutoare, Comisia se poate limita să analizeze caracteristicile generale ale schemei în cauză, fără a fi obligată să examineze fiecare caz concret în care se aplică, în scopul de a verifica dacă schema amintită cuprinde elemente de ajutoare (Hotărârea din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” și alții/Comisia, C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, Rep., p. I-4727, punctul 130, precum și jurisprudența citată).

3. Cu privire la primul aspect al celui de al doilea motiv

a) Argumentele părților

¹²³ Prin intermediul primului aspect al celui de al doilea motiv, reclamantele în primă instanță reproșează Comisiei că s-a îndepărtat, în decizia în litigiu, de la Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală. Government of Gibraltar susține în plus că această decizie nu este conformă practicii decizionale a Comisiei.

- 124 În ceea ce privește domeniul de aplicare al Comunicării privind ajutoarele de stat în materie fiscală, recurențele susțin că din cuprinsul punctului 13 din comunicarea menționată rezultă că statele membre au competența de a decide cu privire la politica economică pe care o consideră cea mai potrivită și în special de a repartiza sarcina fiscală așa cum consideră că este potrivit, în funcție de diferiți factori de producție. În plus, conform punctelor 9 și 16 din această comunicare, ar fi necesar ca Comisia să stabilească faptul că o măsură fiscală prevede, în favoarea anumitor întreprinderi din statele membre, o excepție de la aplicarea sistemului fiscal, ceea ce ar implica mai întâi să se stabilească regimul comun aplicabil de la care se derogă ulterior. În sfârșit, potrivit punctului 14 din această comunicare, faptul că anumite întreprinderi sau anumite sectoare beneficiază mai mult decât altele de o anumită măsură fiscală nu ar avea drept consecință includerea acestora în domeniul de aplicare al normelor în materie de ajutoare de stat.
- 125 Abordarea reținută de Comisie în decizia în litigiu în ceea ce privește avantajele de care beneficiază societățile „offshore” ar fi incompatibilă cu orientarea care ar reieși din comunicarea menționată. Îndepărtându-se chiar de la această comunicare, Comisia ar fi încălcat principiul protecției încrederii legitime.
- 126 În susținerea criticii, invocată doar de Government of Gibraltar, potrivit căreia Comisia ar fi dezvoltat un nou principiu de selectivitate materială neconform practicii sale decizionale anterioare, acest reclamant citează câteva decizii ale Comisiei.
- 127 Comisia susține că reclamantele în primă instanță interpretează eronat Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală. Aceasta susține și că nu derogă de la practica sa decizională și că abordarea adoptată în decizia în litigiu se înscrie în cadrul jurisprudenței Curții.

b) Aprecierea Curții

- 128 În ceea ce privește, în primul rând, critica potrivit căreia, în decizia în litigiu, Comisia s-ar fi abătut de la Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală, trebuie amintit că comunicarea menționată, care, fiind o măsură de organizare internă adoptată de administrație, nu are caracterul unei norme de drept, stabilește totuși o normă de conduită orientativă în ceea ce privește practica ce trebuie urmată de la care administrația nu poate să se abată într-un caz particular fără a oferi motive care să fie compatibile cu principiul egalității de tratament (a se vedea, în ceea ce privește Liniile directoare privind ajutoarele de stat, Hotărârea din 9 iunie 2011, Diputación Foral de Vizcaya și alții/Comisia, C-465/09 P-C-470/09 P, punctul 120 și jurisprudența citată).
- 129 Prin urmare, trebuie examinat dacă Comisia s-a abătut efectiv de la comunicarea menționată, în ceea ce privește investigarea selectivității schemei în cauză.
- 130 În această privință, trebuie să se constate mai întâi că, contrar a ceea ce susțin reclamatele în primă instanță, punctul 13 din comunicarea menționată nu poate fi interpretat în sensul că exceptează de la orice control în raport cu normele în materie de ajutoare de stat posibilitatea statelor membre de a repartiza sarcina fiscală în funcție de diferiți factori de producție. Astfel, respectivul punct 13 precizează doar că „măsurile fiscale de care beneficiază toți agenții economici” nu constituie ajutoare de stat, în timp ce, în speță, de avantajele fiscale de care beneficiază societățile „offshore” nu beneficiază de fapt toți agenții economici, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 102 din prezenta hotărâre.
- 131 În continuare, în ceea ce privește punctele 9 și 16 din Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală, trebuie subliniat că, contrar celor susținute de reclamatele în primă instanță, nu rezultă din acestea că existența unor avantaje nu poate fi demonstrată altfel decât prin constatarea unei derogări de la regimul normal de impozitare.

- 132 Astfel, pe de o parte, punctul 9 menționat nu prevede decât exemple de avantaje selective care sunt larg răspândite. Pe de altă parte, punctul 16 precizează că avantajele care rezultă dintr-o măsură în aparență generală pot fi, cu toate acestea, selective. Această concluzie se coroborează cu punctul 13 din comunicarea menționată, care este primul punct care se referă la distincția dintre ajutoarele de stat și măsurile generale și care arată clar că acestea din urmă trebuie să fie „în mod efectiv accesibile tuturor întreprinderilor pe baza unei egalități de acces și [ca] domeniul lor de aplicare să nu poată fi redus *de facto*”.
- 133 În sfârșit, teza reclamantelor în primă instanță, potrivit căreia Comisia s-ar fi îndepărtat de la Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală, nu își găsește susținere nici în cuprinsul punctului 14 din această comunicare. Deja din formularea „nu înseamnă neapărat că se încalcă normele de concurență ce reglementează ajutorul de stat” rezultă că acest punct nu urmărește să excludă categoric anumite măsuri de punere în aplicare a normelor în materie de ajutor de stat.
- 134 Prin urmare, trebuie respinsă critica potrivit căreia Comisia s-a îndepărtat, în decizia în litigiu, de la Comunicarea privind ajutoarele de stat în materie fiscală.
- 135 În al doilea rând, trebuie respinsă critica invocată de Government of Gibraltar potrivit căreia Comisia ar fi derogat în decizia în litigiu de la practica sa decizională.
- 136 În acest sens, este suficient să se amintească faptul că, potrivit jurisprudenței, aprecierea caracterului de ajutor de stat al unei anumite măsuri trebuie făcută numai în cadrul articolului 87 alineatul (1) CE și nu din perspectiva unei pretinse practici decizionale anterioare a Comisiei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iulie 2011, Freistaat Sachsen și Land Sachsen-Anhalt/Comisia, C-459/10 P, punctul 50).

137 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se respingă primul aspect al celui de al doilea motiv.

4. Cu privire la al treilea aspect al celui de al doilea motiv

a) Argumentele părților

138 Prin intermediul celui de al treilea aspect al celui de al doilea motiv, reclamantele în primă instanță susțin, în esență, că Comisia a încălcat articolul 87 alineatul (1) CE în măsura în care nu a considerat că avantajul selectiv în favoarea societăților „offshore” era justificat prin natura și economia regimului.

139 Potrivit reclamantelor în primă instanță, caracteristicile proiectului de reformă fiscală reflectă existența unei administrații fiscale care în mod necesar este de mici dimensiuni în Gibraltar și baza de impozitare redusă a Gibraltarului care impune limitări inevitabile și inerente funcționării și eficacității regimului fiscal local.

140 Utilizarea masei salariale și a ocupării localurilor profesionale ca bază de impozitare ar fi o alegere logică ținând seama de caracteristicile specifice ale Gibraltarului întrucât un asemenea regim fiscal ar conduce la un impozit simplu și ușor de controlat, necos-tisitor în privința colectării și similar altor impozite pe care mica administrație fiscală din Gibraltar obișnuiește să le colecteze. Government of Gibraltar invocă și faptul că proiectul de reformă fiscală are drept consecință că toate societățile comerciale vor fi

impozitate. Împrejurarea că societățile necomerciale care dețin doar bunuri nu vor fi impozitate ar corespunde reglementării în materie de sisteme fiscale.

- ¹⁴¹ Potrivit Comisiei, susținută de Regatul Spaniei, avantajele selective de care beneficiază societățile „offshore” nu pot fi justificate prin natura și economia generală a proiectului de reformă fiscală, de vreme ce acesta constă, prin însăși natura sa, în crearea unui sistem care, *de facto*, instituie cote de impozitare diferite pentru diferitele tipuri de întreprinderi.
- ¹⁴² Deși proiectul de reformă fiscală poate reprezenta o alegere strategică rezonabilă a Government of Gibraltar, acesta ar prezenta totuși un caracter selectiv. În plus, reclamantele în primă instanță nu explică în ce măsură ar fi necesar, pentru a evita o impozitare excesivă a unui mare număr de întreprinderi mici, să fie impozitate câteva dintre aceste întreprinderi cu excluderea altora, fără a lua în considerare capacitatea contributivă a acestor întreprinderi. În ceea ce privește argumentul potrivit căruia Government of Gibraltar trebuia să recurgă la un impozit simplu care să permită un control eficace, acesta nu poate justifica scutirea unui mare număr de societăți din Gibraltar.

b) Aprecierea Curții

- ¹⁴³ Pentru a aprecia al treilea aspect al celui de al doilea motiv al reclamantelor în primă instanță, trebuie subliniat că decizia în litigiu nu abordează aspectul unei eventuale justificări prin natura și economia sistemului fiscal a avantajului de care beneficiază societățile „offshore”.

- 144 Așadar, trebuie să se examineze dacă Comisia ar fi trebuit să ia poziție, în decizia în litigiu, față de o eventuală justificare prin natura și economia sistemului fiscal a avantajului selectiv de care beneficiază societățile „offshore”.
- 145 Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de ajutor de stat nu are în vedere măsurile de stat care introduc o diferențiere între întreprinderi și, prin urmare, *a priori* selective, dacă această diferențiere rezultă din natura sau din economia sistemului din care acestea fac parte (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârile citate anterior Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citată anterior, punctul 42, Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 52, precum și Hotărârea British Aggregates/Comisia, punctul 83).
- 146 Statului membru care a introdus o astfel de diferențiere între întreprinderi în materie de sarcini fiscale îi revine sarcina de a demonstra că aceasta este efectiv justificată prin natura și prin economia generală a sistemului în cauză (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia, C-159/01, Rec., p. I-4461, punctul 43, și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos, citată anterior, punctul 77).
- 147 Un stat membru care solicită autorizarea de a acorda ajutoare prin derogare de la normele prevăzute de tratat are o obligație de colaborare față de Comisie. În temeiul acestei obligații, îi revine în special sarcina de a prezenta toate elementele de natură să permită acestei instituții să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea derogării solicitate (a se vedea Hotărârea din 28 aprilie 1993, Italia/Comisia, C-364/90, Rec., p. I-2097, punctul 20, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia, C-372/97, Rec., p. I-3679, punctul 81).
- 148 În sfârșit, trebuie amintit că Comisia este obligată, în interesul unei bune administrări a normelor referitoare la ajutoarele de stat, să procedeze la o examinare diligentă și imparțială a elementelor pe care le are la dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 2 aprilie 1998, Comisia/Sytraval și Brink's France, C-367/95 P, Rec., p. I-1719, punctul 62).

- 149 Or, trebuie subliniat în această privință că, pe de o parte, Regatul Unit nu a invocat, nici în notificarea proiectului de reformă fiscală, nici în etapa oficială de investigare a acestuia, vreo justificare în ceea ce privește avantajele selective de care beneficiază societățile „offshore”. Astfel, este cert că, la momentul procedurii oficiale de investigare a proiectului de reformă fiscală, Regatul Unit nu a luat poziție în ceea ce privește argumentele Regatului Spaniei referitoare la aceste avantaje.
- 150 Pe de altă parte, nici reclamantele în primă instanță nu susțin în acțiunile lor introduse la Tribunal că Comisia dispunea de elementele în temeiul cărora ar fi trebui să examineze, în decizia în litigiu, o eventuală justificare a avantajului selectiv de care beneficiază societățile „offshore”.
- 151 Prin urmare, trebuie să se constate că nu era necesară examinarea de către Comisie a unei eventuale justificări prin natura și economia sistemului fiscal a avantajelor selective de care beneficiază societățile „offshore”, astfel încât nu se poate reproșa Comisiei faptul că nu a abordat acest punct în decizia în litigiu.
- 152 În aceste condiții, trebuie înlăturată teza reclamantelor în primă instanță potrivit căreia Comisia a încălcat articolul 87 alineatul (1) CE prin faptul că nu a considerat că avantajul selectiv în favoarea societăților „offshore” era justificat prin natura și economia regimului.
- 153 Prin urmare, al treilea aspect al celui de al doilea motiv trebuie respins.

- 154 Având în vedere toate cele de mai sus, se impune respingerea celui de al doilea motiv în totalitate, precum și a celui de al doilea aspect al celui de al treilea motiv invocat de Government of Gibraltar.

B — Cu privire la al treilea motiv al Regatului Unit și la primul aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar, întemeiate pe o încălcare a dreptului la apărare

- 155 Regatul Unit și Government of Gibraltar susțin, unul prin intermediul celui de al treilea motiv al său și celălalt prin intermediul primului aspect al celui de al treilea motiv al său, invocate la Tribunal împotriva deciziei în litigiu, o încălcare a dreptului la apărare.

1. Argumentele părților

- 156 Government of Gibraltar și Regatul Unit susțin că Comisia a încălcat dreptul lor la apărare în măsura în care aceasta ar fi evocat pentru prima oară în decizia în litigiu problema selectivității materiale sub forma tratamentului pretins avantajos al societăților „offshore”, această problemă fiind de o natură diferită de cele care au fost analizate cu ocazia evaluării preliminare, efectuată în decizia de deschidere a procedurii oficiale.
- 157 Or, în cursul procedurii de investigare a unui ajutor de stat, Comisia ar fi trebuit să țină seama de încrederea legitimă căreia îi pot da naștere indicațiile conținute în decizia de deschidere a procedurii oficiale, ceea ce implică faptul că aceasta nu își va întemeia decizia sa finală pe considerații în privința cărora, având în vedere aceste indicații,

părțile interesate nu au considerat că trebuie ia poziție. În acest sens, reclamantele în primă instanță se referă în special la punctul 126 din Hotărârea Tribunalului din 5 iunie 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Commission (T-6/99, Rec., p. II-1523), și la punctul 88 din Hotărârea Tribunalului din 18 noiembrie 2004, Ferriere Nord/Comisia (T-176/01, Rec., p. II-3931).

- 158 Nici întrebarea adresată Regatului Unit la punctul 60 litera (f) din decizia menționată, privind societățile care nu obțin niciun profit sau care nu au salariați, nici faptul că Regatul Spaniei s-a referit, în observațiile depuse în urma deciziei de deschidere a procedurii oficiale, la sectorul „offshore” nu ar fi permis Government of Gibraltar și Regatului Unit să presupună că Comisia ar examina selectivitatea materială și sub forma tratamentului societăților „offshore”.
- 159 Astfel, pe de o parte, întrebarea menționată nu ar fi fost legată de analiza detaliată a proiectului de reformă fiscală care figurează la punctele 2-59 din decizia de deschidere a procedurii oficiale. Pe de altă parte, comentariile Regatului Spaniei ar fi fost de natură pur formală și Comisia nu ar fi lăsat în niciun moment să se înțeleagă că ar califica acest element ca fiind relevant pentru investigația sa.
- 160 În cazul în care Comisia ar fi atras în mod corespunzător atenția acestora asupra aspectului tratamentului fiscal al societăților „offshore”, procedura de investigare ar fi putut să ducă la un rezultat diferit.
- 161 Comisia, susținută de Regatul Spaniei, consideră că dreptul la apărare al Government of Gibraltar și al Regatului Unit nu a fost încălcat.

- 162 Aceasta susține, în principal, că problema caracterului selectiv al impozitării societăților „offshore” a fost ridicată atât la punctul 60 litera (f) din decizia de deschidere a procedurii oficiale, cât și de Regatul Spaniei în observațiile sale depuse cu privire la procedura oficială de investigare, asupra cărora Government of Gibraltar și Regatul Unit ar fi avut posibilitatea să se exprime.
- 163 Comisia consideră, în subsidiar, că rezultatul procedurii nu ar fi fost diferit, chiar dacă s-ar presupune că dreptul la apărare al Government of Gibraltar și al Regatului Unit ar fi fost încălcate.

2. Aprecierea Curții

- 164 Trebuie examinat, mai întâi, dacă dreptul de apărare al Regatului Unit a fost încălcat.
- 165 Potrivit unei jurisprudențe constante, respectarea dreptului la apărare în cadrul procedurii oficiale de investigare în temeiul articolului 88 alineatul (2) CE impune ca statului membru vizat să i se fi oferit posibilitatea să își prezinte în mod eficient punctul de vedere asupra caracterului veridic și pertinent al faptelor și al circumstanțelor invocate, precum și asupra înscrisurilor obținute de Comisie în susținerea afirmației sale privind existența unei încălcări a dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 1986, Belgia/Comisia, 40/85, Rec., p. 2321, punctul 28, și Hotărârea Belgia/Comisia, 234/84, Rec., p. 2263, punctul 27) și asupra observațiilor prezentate de terții interesați conform articolului 88 alineatul (2) CE. În măsura în care statului membru nu i s-a oferit posibilitatea să comenteze aceste observații, Comisia nu a putut să le rețină în decizia sa împotriva acestui stat (a se vedea Hotărârea din

14 februarie 1990, Franța/Comisia, C-301/87, Rec., p. I-307, punctul 30, Hotărârea din 21 martie 1990, Belgia/Comisia, C-142/87, Rec., p. I-959, punctul 47, și Hotărârea din 5 octombrie 2000, Germania/Comisia, C-288/96, Rec., p. I-8237, punctul 100).

- 166 În această privință, trebuie amintit că, în speță, este cert că Regatul Unit a avut posibilitatea să își prezinte punctul de vedere asupra caracterului veridic și pertinent al faptelor și al circumstanțelor invocate, precum și asupra observațiilor prezentate de terții interesați, cum sunt în speță cele ale Regatului Spaniei, astfel încât obligațiile care rezultă din jurisprudența amintită la punctul precedent au fost respectate.
- 167 În măsura în care Regatul Unit susține că nu a putut să își prezinte în mod eficient punctul de vedere deoarece, pe de o parte, evaluarea preliminară din decizia de deschidere a procedurii oficiale nu conținea considerații privind societățile „offshore” și, pe de altă parte, în cadrul întâlnirilor cu Government of Gibraltar și cu Regatul Unit în cursul procedurii oficiale de investigare, Comisia nu precizase că aprecia că societățile „offshore” beneficiau de avantaje selective, argumentația acestuia nu poate fi primită.
- 168 În ceea ce privește, în primul rând, împrejurarea că evaluarea preliminară nu conținea considerații privind societățile „offshore”, trebuie subliniat că, desigur, Comisia este obligată să își formuleze clar îndoielile cu privire la compatibilitatea ajutorului atunci când deschide o procedură oficială de investigare, pentru a permite statului membru și părților interesate să răspundă cât mai bine la acestea (Hotărârea din 8 mai 2008, Ferriere Nord/Comisia, C-49/05 P, punctul 92).
- 169 Cu toate acestea, simpla împrejurare că evaluarea preliminară a proiectului de reformă fiscală notificat nu conținea considerații asupra societăților „offshore” nu putea să constituie un element de natură să determine Regatul Unit să nutrească încrederea

legitimă că Comisia își va limita investigația numai la aspectele analizate în respectivele evaluări preliminare. Totodată, această împrejurare nu implică nici faptul că Comisia nu și-a respectat obligația de a-și formula clar îndoielile.

- 170 Astfel, trebuie amintit, mai întâi, că decizia de deschidere a procedurii oficiale conținea la punctul 60 litera (f) întrebări privind tocmai acest sector, și aceasta chiar dacă termenul „offshore” nu a fost utilizat.
- 171 Prin urmare, Regatul Unit a fost îndeajuns avertizat, chiar prin decizia de deschidere a procedurii, că examinarea aprofundată, cu ocazia procedurii oficiale de investigare a proiectului de reformă fiscală, ar putea privi și sectoare care, întrucât nu au angajați și nu necesită ocuparea unor localuri, nu sunt supuse astfel impozitării.
- 172 În continuare, trebuie observat că evaluarea inclusă, conform articolului 6 alineatul (1) din Regulamentul nr. 659/1999, în decizia de deschidere a procedurii oficiale nu este decât o „evaluare preliminară”, după cum rezultă din modul de redactare a acestei dispoziții, marcând începutul procedurii oficiale de investigare și presupunând mai ales posibilitatea părților interesate de a-și susține în mod eficient punctul de vedere.
- 173 Pentru a asigura, în special, caracterul util al acestei posibilități, Comisia nu poate fi împiedicată ca, în decizia sa finală, în urma unei proceduri oficiale de investigare, să completeze evaluarea sa „preliminară” însușindu-și punctul de vedere exprimat de părțile interesate.

- 174 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că simpla împrejurare că evaluarea preliminară a proiectului de reformă fiscală notificat nu conținea considerații specifice cu privire la societățile „offshore” nu determină o încălcare a dreptului la apărare al Regatului Unit.
- 175 În al doilea rând, trebuie observat că, contrar susținerilor Regatului Unit, observațiile Regatului Spaniei în cursul procedurii oficiale de investigare nu conțin doar argumente de natură pur faptică, ci urmăresc tocmai să demonstreze că proiectul de reformă fiscală notificat este și selectiv în măsura în care avantajează societățile „offshore” care beneficiază de scutire de la orice impozitare.
- 176 Comisia a comunicat observațiile respective Regatului Unit, care, în scrisoarea sa din 13 februarie 2003, și-a expus comentariile fără a lua totuși o poziție în ceea ce privește societățile „offshore”.
- 177 Prin faptul că susține că nu i s-a oferit posibilitatea să își prezinte în mod eficient punctul de vedere deoarece Comisia nu a lăsat să se înțeleagă că acorda importanță observațiilor Regatului Spaniei, Regatul Unit adoptă o argumentație care echivalează cu obligarea Comisiei să ia poziție, cu ocazia procedurii oficiale de investigare, cu privire la comentariile primite de la părțile interesate.
- 178 Or, existența unei asemenea obligații nu rezultă din Regulamentul nr. 659/1999. Astfel, articolul 6 alineatul (2) din regulamentul menționat nu impune Comisiei decât obligația de a comunica statului membru în cauză observațiile pe care le-a primit în cursul procedurii oficiale, obligație pe care Comisia a îndeplinit-o pe deplin în prezenta cauză.

- 179 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se respingă al treilea motiv al Regatului Unit întemeiat pe o încălcare a dreptului său la apărare fără a mai necesar să se examineze dacă, în lipsa neregularității invocate, procedura ar fi condus la un rezultat diferit, condiție pentru ca o încălcare a dreptului la apărare să determine anularea deciziei în litigiu (a se vedea Hotărârea Franța/Comisia, citată anterior, punctul 31, Hotărârea din 21 martie 1990, Belgia/Comisia, citată anterior, punctul 48, și Hotărârea Germania/Comisia, citată anterior, punctul 101).
- 180 În ceea ce privește dreptul la apărare al Government of Gibraltar, trebuie subliniat, mai întâi, că acesta a avut posibilitatea să adreseze comentarii Comisiei, posibilitate pe care a utilizat-o. În măsura în care Government of Gibraltar susține, în esență, aceleași argumente ca Regatul Unit, este suficient să se amintească că dreptul la apărare al acestui stat membru nu a fost încălcat, astfel încât aceeași este situația și în ceea ce privește dreptul la apărare al Government of Gibraltar. Astfel, conform articolului 88 alineatul (2) CE, drepturile procedurale ale Government of Gibraltar sunt, în orice caz, mai puțin extinse decât cele ale Regatului Unit, care are calitatea de stat membru în cauză în procedura oficială de investigare.
- 181 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că părțile interesate, cum este în speță Government of Gibraltar, altele decât statul membru în cauză, au, în cadrul procedurii de control al ajutoarelor de stat, numai posibilitatea de a adresa Comisiei orice informație destinată să orienteze viitoarea acțiune a acesteia și că nu ar putea pretinde ele însele o dezbatere în contradictoriu cu Comisia precum cea existentă în favoarea acestui stat membru (a se vedea Hotărârea Comisia/Sytraval și Brink's France, citată anterior, punctul 59, precum și Hotărârea din 24 septembrie 2002, Falck și Acciaierie di Bolzano/Comisia, C-74/00 P și C-75/00 P, Rec., p. I-7869, punctele 80 și 82).
- 182 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se respingă ca nefondate al treilea motiv al Regatului Unit și primul aspect al celui de al treilea motiv al Government of Gibraltar.

C — Cu privire la primul motiv, referitor la selectivitatea regională

- 183 Reclamantele în primă instanță susțin, prin intermediul primului motiv, că decizia în litigiu nu a respectat articolul 87 alineatul (1) CE în măsura în care a ajuns la concluzia selectivității regionale a proiectului de reformă fiscală.
- 184 În această privință, trebuie amintit că din cuprinsul punctelor 86-108 din prezenta hotărâre rezultă că proiectul de reformă fiscală este selectiv din punct de vedere material în măsura în care acordă avantaje selective societăților „offshore”.
- 185 Această constatare este suficientă în sine pentru a justifica dispozitivul deciziei în litigiu în temeiul căruia proiectul de reformă fiscală constituie o schemă de ajutoare în sensul articolului 87 alineatul (1) CE pe care Regatul Unit nu este autorizat să o pună în aplicare.
- 186 În aceste condiții, primul motiv al reclamantelor, referitor la selectivitatea regională, în măsura în care nu pune sub semnul întrebării existența unor avantaje selective materiale, nu poate să conducă la anularea, chiar și în parte, a deciziei în litigiu (a se vedea, prin analogie, Ordonanța președintelui Curții din 25 iunie 1998, Antilele Olandeze/Consiliu, C-159/98 P(R), Rec., p. I-4147, punctul 111).
- 187 Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că primul motiv, chiar dacă s-ar presupune că este fondat, nu poate duce la anularea deciziei în litigiu și este, așadar, inoperant.
- 188 Având în vedere toate cele de mai sus, este necesar să se respingă în totalitate acțiunile formulate de Government of Gibraltar și de Regatul Unit.

VIII — Cu privire la cheltuielile de judecată

- ¹⁸⁹ În temeiul articolului 122 primul paragraf din Regulamentul de procedură, atunci când recursul este fondat, iar Curtea soluționează ea însăși în mod definitiv litigiul, aceasta se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Articolul 69 alineatul (2) din același regulament, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 118 din acesta, prevede că partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Alineatul (4) primul paragraf al articolului 69 prevede că statele membre care intervin în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.
- ¹⁹⁰ Întrucât recursurile Comisiei și a Regatului Spaniei sunt admise, iar acțiunile formulate de Government of Gibraltar și de Regatul Unit împotriva deciziei în litigiu sunt respinse, se impune, potrivit concluziilor Comisiei și ale Regatului Spaniei, obligarea Government of Gibraltar și a Regatului Unit la plata propriilor cheltuieli de judecată, a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisie și de Regatul Spaniei în prezentele recursuri, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisie în primă instanță.
- ¹⁹¹ Regatul Spaniei și Irlanda, în calitate de interveniente în fața Tribunalului și, respectiv, în fața Curții, suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) Anulează Hotărârea Tribunalului de Primă Instanță al Comunităților Europene din 18 decembrie 2008, Government of Gibraltar și Regatul Unit/Comisia (T-211/04 și T-215/04).**

- 2) Respinge acțiunea formulată de Government of Gibraltar și acțiunea formulată de Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.**

- 3) Obligă Government of Gibraltar și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord la plata propriilor cheltuieli de judecată, a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisia Europeană și de Regatul Spaniei în prezentele recursuri, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisia Europeană în primă instanță.**

- 4) Regatul Spaniei și Irlanda, în calitate de interveniente în fața Tribunalului de Primă Instanță al Comunităților Europene și, respectiv, în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături