

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

15 novembre 2011 *

Indice

I — Contesto normativo	I - 11181
II — I fatti all'origine della controversia	I - 11182
A — Gli antecedenti della riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del Government of Gibraltar	I - 11182
B — La riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del Government of Gibraltar	I - 11184
III — Il procedimento amministrativo e la decisione controversa	I - 11187
IV — Il procedimento in primo grado e la sentenza impugnata	I - 11191
V — Il procedimento dinanzi alla Corte e le conclusioni delle parti	I - 11192
VI — Sulle impugnazioni	I - 11195
A — Sul motivo unico della Commissione e sull'ottavo motivo del Regno di Spagna	I - 11195
1. Motivi della sentenza impugnata	I - 11195
2. Argomenti delle parti	I - 11198
3. Giudizio della Corte	I - 11204
a) Sul requisito di produrre utili e sulla limitazione dell'imposta	I - 11207
b) Sui vantaggi che recano beneficio alle società «offshore»	I - 11209

* Lingua processuale: l'inglese.

VII — Sui ricorsi dinanzi al Tribunale	I - 11214
A — Sul secondo motivo del Government of Gibraltar e del Regno Unito e sul secondo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar	I - 11215
1. Sul secondo capo del secondo motivo	I - 11216
2. Sul secondo capo del terzo motivo sollevato dal Government of Gibraltar	I - 11217
3. Sul primo capo del secondo motivo	I - 11217
a) Argomenti delle parti	I - 11217
b) Giudizio della Corte	I - 11219
4. Sul terzo capo del secondo motivo	I - 11221
a) Argomenti delle parti	I - 11221
b) Giudizio della Corte	I - 11222
B — Sul terzo motivo del Regno Unito e sul primo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar, vertenti sulla violazione dei diritti della difesa.	I - 11225
1. Argomenti delle parti.	I - 11225
2. Giudizio della Corte	I - 11227
C — Sul primo motivo, attinente alla selettività regionale.	I - 11232
VIII — Sulle spese	I - 11233

Nei procedimenti riuniti C-106/09 P e C-107/09 P,

aventi ad oggetto due impugnazioni, ai sensi dell'art. 56 dello Statuto della Corte di giustizia, proposte il 16 marzo 2009,

Commissione europea (causa C-106/09 P), rappresentata dai sigg. R. Lyal, V. Di Bucci e N. Khan, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

procedimento in cui le altre parti sono:

Government of Gibraltar, rappresentato dal sig. J. Temple Lang, solicitor, dal sig. M. Llamas, barrister, nonché dall'avv. A. Petersen, advokat

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalla sig.ra I. Rao, in qualità di agente, assistita dal sig. D. Anderson, QC, e dalla sig.ra M. Gray, barrister,

ricorrenti in primo grado,

sostenuti da:

Irlanda, rappresentata dal sig. D. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dal sig. B. Doherty, barrister, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniente in sede d'impugnazione,

Regno di Spagna, rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad e dal sig. J.M. Rodríguez Cárcamo, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniente in primo grado,

e

Regno di Spagna (causa C-107/09 P), rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad e dal sig. J.M. Rodríguez Cárcamo, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

procedimento in cui le altre parti sono:

Commissione europea, rappresentata dai sigg. R. Lyal, V. Di Bucci e N. Khan, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta in primo grado,

Government of Gibraltar, rappresentato dal sig. J. Temple Lang, solicitor, dal sig. M. Llamas, barrister, nonché dall'avv. A. Petersen, advokat,

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalla sig.ra I. Rao, in qualità di agente, assistita dal sig. D. Anderson, QC, e dalla sig.ra M. Gray, barrister,

ricorrenti in primo grado,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot e dalla sig.ra A. Prechal, presidenti di sezione, dai sigg. A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (relatore), D. Šváby, dalla sig.ra M. Berger e dal sig. E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 novembre 2010,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 aprile 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ Con le rispettive impugnazioni la Commissione delle Comunità europee e il Regno di Spagna chiedono l'annullamento della sentenza del Tribunale di primo grado delle Comunità europee 18 dicembre 2008, cause riunite T-211/04 e T-215/04, Government of Gibraltar e Regno Unito/Commissione (Racc. pag. II-3745; in prosieguo: la «sentenza impugnata»), con cui detto giudice ha annullato la decisione della Commissione 30 marzo 2004, 2005/261/CE, sul regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra (GU 2005, L 85, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

I — Contesto normativo

- ² L'art. 6 del regolamento (CE) del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'articolo [88 CE] (GU L 83, pag. 1), dispone quanto segue:

«Procedimento d'indagine formale

1. La decisione di avvio del procedimento d'indagine formale espone sinteticamente i punti di fatto e di diritto pertinenti, contiene una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura prevista ed espone i dubbi attinenti

alla sua compatibilità con il mercato comune. La decisione invita lo Stato membro e tutti gli altri interessati a formulare le loro osservazioni entro un termine stabilito, di norma non superiore a un mese. In casi debitamente giustificati la Commissione può prorogare tale termine.

2. Le osservazioni ricevute sono comunicate allo Stato membro interessato. Se un interessato ne fa richiesta, adducendo un danno potenziale, la sua identità non è rivelata allo Stato membro interessato. Quest'ultimo può a sua volta rispondere alle osservazioni entro un termine stabilito, di norma non superiore a un mese. In casi debitamente giustificati la Commissione può prorogare tale termine».

II — I fatti all'origine della controversia

A — Gli antecedenti della riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del Government of Gibraltar

- ³ L'11 luglio 2001 la Commissione ha deciso di avviare un procedimento d'indagine formale ai sensi dell'art. 88, n. 2, CE su due normative applicate a Gibilterra relative all'imposta sulle società e riguardanti, rispettivamente, le «società esenti» (GU 2002, C 26, pag. 13) e le «società qualificate» (GU 2002, C 26, pag. 9).

- 4 Per avere lo status di società esente, un'impresa doveva soddisfare varie condizioni, fra le quali il divieto di esercitare un'attività commerciale od ogni altra attività a Gibilterra salvo che con altre società esenti o qualificate. Salvo eccezioni, una società esente era esonerata dall'imposta sui redditi a Gibilterra ed era tenuta solamente al versamento di un'imposta forfettaria annua di GBP 225.
- 5 Le condizioni per beneficiare dello status di società qualificata erano, in sostanza, identiche a quelle richieste per beneficiare dello status di società esente. Le società qualificate versavano un'imposta la cui aliquota era negoziata con le autorità tributarie di Gibilterra e variava tra il 2 e il 10 % dei loro utili.
- 6 Con sentenza 30 aprile 2002, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Government of Gibraltar/Commissione (Racc. pag. II-2309), il Tribunale, da un lato, ha annullato la decisione di avviare il procedimento d'indagine formale sulle società esenti — la Commissione aveva qualificato complessivamente come aiuto nuovo il regime applicabile a dette società — e, dall'altro, ha respinto la domanda di annullamento diretta contro la decisione di avvio relativa alle società qualificate.
- 7 Il procedimento relativo alle società esenti ha condotto a una decisione della Commissione, del 19 gennaio 2005, di proporre opportune misure, che sono state accettate dal Regno Unito il 18 febbraio 2005 (GU 2005, C 228, pag. 9). In seguito al procedimento concernente le società qualificate la Commissione ha adottato, il 30 marzo 2004, la decisione 2005/77/CE, sul regime di aiuti attuato dal Regno Unito a favore delle «società qualificate» di Gibilterra (GU 2005, L 29, pag. 24), con la quale ha dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime relativo a tali società.

B — *La riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del Government of Gibraltar*

- 8 Il 27 aprile 2002, fatta salva la questione se i regimi fiscali relativi alle società esenti e alle società qualificate costituissero o meno aiuti di Stato, il Government of Gibraltar ha annunciato la propria intenzione di abrogare l'intera normativa in materia di tassazione delle imprese e di introdurre un regime fiscale completamente nuovo per tutte le società di Gibilterra. Tale riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del Government of Gibraltar costituisce l'oggetto della presente controversia.
- 9 Con lettera del 12 agosto 2002, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha notificato alla Commissione, in applicazione dell'art. 88, n. 3, CE, la proposta di riforma del sistema di tassazione delle imprese (in prosieguo: la «proposta di riforma tributaria») che il Government of Gibraltar intendeva attuare.
- 10 Per essere messa in atto dal Government of Gibraltar, la proposta di riforma tributaria doveva essere previamente approvata dalla House of Assembly di Gibilterra. Nell'ambito di tale riforma, la normativa concernente le società esenti e le società qualificate doveva essere abrogata con effetto immediato.
- 11 Come risulta dal punto 18 della sentenza impugnata, detta proposta di riforma tributaria consiste in un sistema di tassazione applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra e in un'imposta addizionale ovvero un prelievo sanzionatorio («top up tax») applicabile solo alle società di servizi finanziari e alle imprese di servizi pubblici, che comprendono le imprese operanti nei settori delle telecomunicazioni, dell'elettricità e dell'acqua.

¹² Le caratteristiche del sistema di tassazione risultante dalla proposta sono esposte ai punti 21-25 della sentenza impugnata nei seguenti termini:

«21 Il sistema di tassazione introdotto dalla riforma fiscale e applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra è costituito da un'imposta sul monte salari (payroll tax), da un'imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (business property occupation tax) e da una tassa di registro (registration fee):

- imposta sul monte salari: tutte le società stabilite a Gibilterra saranno soggette a un'imposta pari a GBP 3 000 per dipendente e per singolo anno. Ogni "datore di lavoro" a Gibilterra dovrà pagare l'imposta sul monte salari per il numero totale dei propri "dipendenti" a tempo pieno o parziale che sono "impiegati a Gibilterra"; le norme relative alla riforma fiscale contengono una definizione delle espressioni sopra citate;
- imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (Business Property Occupation Tax; in prosieguo: la "BPOT"): tutte le società che occupano immobili a Gibilterra a fini commerciali pagheranno un'imposta sull'occupazione di detti beni immobili a un'aliquota equivalente [ad una] percentuale [dell'aliquota generale] sugli immobili a Gibilterra;
- la tassa di registro: tutte le società di Gibilterra dovranno versare una tassa di registro annua pari a GBP 150, per le società non aventi come obiettivo la generazione di utili, e a GBP 300, per le società aventi come obiettivo la generazione di utili.

- 22 L'importo dell'imposta sul monte salari, insieme a quello della BPOT, sarà limitato al 15 % degli utili. Pertanto, le società pagheranno l'imposta sul monte salari e la BPOT solo se producono utili, per un ammontare non superiore al 15 % degli stessi.

(...)

- 23 Alcune attività determinate, ossia imprese di servizi finanziari e imprese di pubblici servizi, saranno soggette ad un'imposta [addizionale] (o [prelievo sanzionatorio]) sugli utili derivanti da tali attività. Questa imposta sarà applicata solo agli utili che possono essere ricondotti a dette attività.

- 24 Pertanto, le società di servizi finanziari, oltre all'imposta sul monte salari e alla BPOT, saranno soggette a un'imposta [addizionale] (o [prelievo sanzionatorio]) sugli utili derivanti da attività di servizi finanziari, a un'aliquota compresa tra il 4 e il 6 % degli utili (calcolati in base agli standard contabili validi a livello internazionale); tali società saranno soggette a tassazione (imposta sul monte salari, BPOT e imposta [addizionale]) con un limite complessivo del 15 % degli utili.

- 25 Le imprese di pubblici servizi, oltre all'imposta sul monte salari e alla BPOT, saranno soggette a un'imposta [addizionale] (o [prelievo sanzionatorio]) sugli utili derivanti dalle loro attività di servizi, alla percentuale del 35 % su tali utili (calcolati in base agli standard contabili validi a livello internazionale). A tali società sarà consentito di detrarre l'imposta sul monte salari e la BPOT dall'importo dovuto per l'imposta [addizionale]. Sebbene anche le società di servizi abbiano un limite complessivo annuo del 15 % degli utili per l'imposta sul monte salari e la BPOT, l'applicazione dell'imposta [addizionale] garantirà che queste società paghino sempre un'imposta pari al 35 % degli utili».

III — Il procedimento amministrativo e la decisione controversa

- 13 Ricevuta la notifica da parte del Regno Unito della proposta di riforma tributaria, la Commissione, con lettera del 16 ottobre 2002, ha informato detto Stato membro della propria decisione di avviare il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE (in prosieguo: la «decisione di avviare il procedimento formale») e ha invitato gli interessati a presentare le loro osservazioni (GU 2002, C 300, pag. 2).
- 14 Detta decisione fa riferimento al punto 9 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU 1998, C 384, pag. 3; in prosieguo: la «comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale»). Ai punti 29-33 e 37-44 di detta decisione, la Commissione indica quattro elementi della proposta di riforma tributaria che a suo avviso conferirebbero vantaggi selettivi sul piano materiale, ossia il requisito relativo alla produzione di utili, che avvantaggia le società non redditizie, i diversi limiti all'imposizione, che avvantaggiano le società che ne usufruiscono, l'esenzione da imposta per le imprese impiantate in determinate zone di Gibilterra e, infine, l'esenzione degli interessi derivanti da prestiti accordati per realizzare determinati obiettivi. Non è indicato che le società «offshore» beneficino di un vantaggio selettivo.
- 15 Al punto 60, lett. f), della decisione di avviare il procedimento formale, la Commissione domanda al Regno Unito di fornirle le informazioni seguenti:

«una stima del numero, delle dimensioni e delle attività:

- delle società che non realizzano utili e che, di conseguenza, non sono assoggettate all'imposta sul monte salari e alla BPOT;

- delle società che realizzano utili senza avere dipendenti (vale a dire senza forza lavoro imponibile);
- delle società che realizzano utili con meno di un dipendente (escluse quelle che non hanno alcun dipendente)».

- ¹⁶ La Commissione ha ricevuto le osservazioni del Regno Unito, della Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Confederazione spagnola delle associazioni di impresa), dell'Ålands Landskapsstyrelse [esecutivo delle isole Åland) (Finlandia)], del Regno di Spagna e del Government of Gibraltar.
- ¹⁷ Il Regno di Spagna ha indicato, al punto 3 delle sue osservazioni, presentate alla Commissione il 3 gennaio 2003, quanto segue:

«(...)

Oltre a queste osservazioni che approvano le obiezioni sollevate dalla Commissione, le quali sono fondamentalmente già sufficienti a mettere in causa la validità della riforma proposta dal Regno Unito a nome del Government of Gibraltar, riteniamo essenziale che la compatibilità del regime sia valutata tenendo debito conto del contesto economico e fiscale effettivamente vigente sul territorio dell'autorità che lo propone.

La riforma tributaria comprende talune caratteristiche davvero singolari, e cioè:

(...)

- (c) Per quanto riguarda le 28 800 società che non sono assoggettate all'imposta addizionale di cui supra, lett. a), il regime tributario che s'intende introdurre consiste, invero, non in un'imposta generale sugli utili societari, bensì in un insieme di singole imposte (imposta sul monte salari, [BPOT], tassa di registrazione) soggette a limiti, tale che la pressione fiscale è estremamente modesta se non inesistente (non a caso a Gibilterra la proposta di riforma è denominata "imposta zero").

Non si deve dimenticare che, poiché la maggior parte delle 28 800 società registrate possono essere considerate società fantasma o di gestione delle attività, esse saranno tenute, sempre che realizzino utili, ad assolvere un'imposta annua di GBP 3 000 per dipendente. Dato che la maggior parte delle stesse ha, in linea di principio, un unico dipendente (un contabile o un revisore dei conti), il più delle volte assunto a tempo parziale, esse pagheranno al massimo GBP 3 000 all'anno se non occupano immobili a uso commerciale (caso tipico), perché non dovranno assolvere la [BPOT];

(...)

- (d) Le società "offshore" sfuggiranno all'ambito di applicazione di due delle imposte di nuova istituzione: circa 8 000 società che non hanno presenza fisica a Gibilterra saranno dunque esentate.

(...)

Una riforma tributaria siffatta è ben singolare e non modifica punto la situazione fiscale delle imprese che non dispongono né di personale né di locali a Gibilterra.

(...).».

- 18 La Commissione ha trasmesso tali osservazioni al Regno Unito, che l'ha resa partecipe dei propri commenti con lettera del 13 febbraio 2003, senza tuttavia prendere posizione sugli argomenti del Regno di Spagna relativi al trattamento fiscale delle società «offshore».
- 19 Al punto 163 della decisione controversa, la Commissione ha concluso che «[la proposta di riforma tributaria] costituisce regime di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE. Non si applica alcuna delle deroghe di cui all'articolo 87, paragrafo 2, o all'articolo 87, paragrafo 3. Il Regno Unito non è pertanto autorizzato ad attuare la riforma».
- 20 Secondo la Commissione, e come risulta dai punti 98-152 della decisione controversa, la proposta di riforma tributaria è selettiva sia sul piano regionale che su quello materiale. Essa sarebbe selettiva sul piano regionale in quanto istituisce un sistema di tassazione delle imprese in forza del quale le imprese di Gibilterra sono assoggettate, in generale, a un'aliquota inferiore a quella applicata alle imprese del Regno Unito (punto 127 della decisione controversa).
- 21 La Commissione considera che taluni aspetti della proposta di riforma tributaria sono selettivi sul piano materiale. Su tale piano sarebbero selettivi, infatti, in primo luogo, il requisito di produrre utili prima di essere assoggettati all'imposta sul monte salari e alla BPOT, requisito che favorirebbe le imprese che non producono utili (punti 128-133 della decisione controversa), e, in secondo luogo, il limite del 15% degli utili per l'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT, giacché esso favorirebbe le imprese che, per l'esercizio fiscale in causa, hanno maggiori utili rispetto al numero di dipendenti e all'occupazione di immobili a uso commerciale (punti 134-141 della decisione controversa). Infine, in terzo luogo, sarebbe parimenti selettivo sul piano materiale il fatto di prevedere un'imposta sul monte salari e la BPOT, due imposte che per loro natura favorirebbero le società «offshore», che non hanno presenza fisica reale a Gibilterra e che, per questo, non debbono l'imposta sulle società (punti 142-144 e 147-151 della decisione controversa).

²² Il dispositivo della decisione controversa prevede all'art. 1 quanto segue:

«Le proposte notificate dal Regno Unito per la riforma del sistema di tassazione delle imprese a Gibilterra costituiscono regime di aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.

Tali proposte non possono essere pertanto attuate».

IV — Il procedimento in primo grado e la sentenza impugnata

²³ Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 9 giugno 2004, il Government of Gibraltar, nella causa T-211/04, e il Regno Unito, nella causa T-215/04, hanno proposto ciascuno ricorso di annullamento contro la decisione controversa.

²⁴ Detti ricorrenti hanno invocato, in sostanza, tre motivi identici in ciascuna di tali cause. Il primo e il secondo motivo vertono su errori di diritto e di valutazione concernenti l'applicazione, rispettivamente, del criterio di selettività regionale e del criterio di selettività materiale. Il terzo motivo riguarda la violazione delle forme sostanziali nell'ambito dell'esame del terzo aspetto della proposta di riforma tributaria, attinente alle società «offshore». Tale ultimo motivo è suddiviso in due capi, il primo relativo a una violazione del diritto al contraddittorio, sollevato tanto dal Regno Unito quanto

dal Government of Gibraltar, e il secondo a un errore di motivazione, dedotto unicamente dal Government of Gibraltar.

- ²⁵ Con ordinanze del presidente della Terza Sezione del Tribunale 14 dicembre 2004 e 15 febbraio 2005 sono state accolte le domande di intervento presentate, rispettivamente, dal Regno Unito a sostegno delle conclusioni del Government of Gibraltar nella causa T-211/04 e dal Regno di Spagna a sostegno delle conclusioni della Commissione nella causa T-215/04.
- ²⁶ Il Tribunale ha accolto tanto il primo motivo dei ricorrenti, relativo alla selettività regionale, quanto il secondo, relativo alla selettività materiale. Per questo il Tribunale non ha proceduto all'esame del terzo motivo, vertente sulla violazione delle forme sostanziali.

V — Il procedimento dinanzi alla Corte e le conclusioni delle parti

- ²⁷ Con ordinanza del presidente della Corte 26 giugno 2009, le cause C-106/09 P e C-107/09 P sono state riunite ai fini della fase scritta, della fase orale e della sentenza.
- ²⁸ Con ordinanza del presidente della Corte 25 settembre 2009, l'Irlanda è stata ammessa ad intervenire nei presenti procedimenti a sostegno delle conclusioni del Regno Unito e del Government of Gibraltar.

29 Nella propria impugnazione la Commissione conclude che la Corte voglia:

- a titolo principale:
 - annullare la sentenza impugnata;
 - respingere i ricorsi di annullamento proposti dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito, e
 - condannare il Government of Gibraltar nonché il Regno Unito alle spese;
- in via subordinata:
 - rinviare le cause dinanzi al Tribunale per un riesame, e
 - riservare le spese dei due gradi di giudizio.

30 Nella propria impugnazione il Regno di Spagna conclude che la Corte voglia:

- annullare la sentenza impugnata;
- dichiarare legittima la decisione controversa, e

— condannare i convenuti alle spese.

31 Il Government of Gibraltar conclude che la Corte voglia:

— respingere l'impugnazione della Commissione e quella proposta dal Regno di Spagna, e

— condannare la Commissione e il Regno di Spagna alle spese sostenute dal Government of Gibraltar.

32 Il Regno Unito conclude che la Corte voglia:

— respingere l'impugnazione della Commissione e quella proposta dal Regno di Spagna, e

— condannare la Commissione e il Regno di Spagna alle spese.

33 L'Irlanda conclude che la Corte voglia:

— respingere l'impugnazione della Commissione, e

— condannare la Commissione alle spese.

VI — Sulle impugnazioni

- ³⁴ La Commissione solleva un motivo unico, vertente sulla violazione dell'art. 87, n. 1, CE. Tale motivo, che riguarda le conclusioni del Tribunale in merito alla selettività materiale della proposta di riforma tributaria, si articola in sei capi. Il Regno di Spagna deduce undici motivi, che possono essere ripartiti in tre gruppi relativi, il primo, alla selettività regionale di detta proposta e allo status di Gibilterra (i sette primi motivi e il nono), il secondo, alla selettività materiale (ottavo motivo) e, l'ultimo, al procedimento dinanzi al Tribunale (decimo e undicesimo motivo).
- ³⁵ Occorre esaminare in primis i motivi relativi alla selettività materiale, ossia il motivo unico della Commissione e l'ottavo motivo sollevato dal Regno di Spagna.

A — Sul motivo unico della Commissione e sull'ottavo motivo del Regno di Spagna

1. Motivi della sentenza impugnata

- ³⁶ Prima di procedere all'esame della decisione controversa, il Tribunale pone, ai punti 143-146 della sentenza impugnata, il contesto di analisi cui la Commissione deve attenersi allorché verifica la selettività di un regime di aiuti fiscali. Al riguardo il Tribunale osserva che il fatto che la Commissione qualifichi una misura fiscale come selettiva presuppone necessariamente che essa abbia individuato preliminarmente il regime «normale» del sistema fiscale. Dopodiché, rispetto a tale regime fiscale

«normale», la Commissione dovrebbe valutare e stabilire l'eventuale selettività del vantaggio conferito dalla misura fiscale in causa, dimostrando che tale misura deroga a detto regime «normale». In un terzo momento, occorrerebbe esaminare se in presenza di tali deroghe, la misura che comporta una differenziazione tra imprese possa nondimeno essere non «selettiva» quando risulta dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in cui s'inscrive.

37 Secondo il Tribunale, la Commissione non può omettere queste due prime fasi della verifica della selettività della misura in questione, pena sostituirsi allo Stato membro nella determinazione del suo sistema tributario e del regime «normale» nell'ambito di tale sistema. Per quanto riguarda la determinazione del sistema di tassazione controverso, il Tribunale ritiene che, nell'attuale fase di sviluppo del diritto dell'Unione, la fiscalità diretta rientri nella competenza degli Stati membri. Questi ultimi e le entità infrastatali dotate di autonomia fiscale sarebbero competenti in via esclusiva a configurare i sistemi di tassazione delle imprese che ritengano più adeguati alle esigenze delle loro economie.

38 Al punto 148 della sentenza impugnata, il Tribunale ricorda che, nella decisione controversa, «la Commissione ha concluso che tre aspetti del sistema tributario introdotto dalla [proposta di riforma tributaria] conferiscono vantaggi selettivi alle imprese che ne beneficiano e possono quindi costituire aiuti di Stato, ossia, in primo luogo, la condizione relativa alla realizzazione di utili cui è subordinato l'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT, in secondo luogo, il limite del 15% degli utili applicato all'imposta sul monte salari e alla BPOT e, in terzo luogo, la natura stessa dell'imposta sul monte salari e della BPOT».

39 Successivamente, il Tribunale procede all'esame della decisione controversa con riferimento al contesto d'analisi che è stato posto ai punti 143-146 della sentenza impugnata.

- 40 Al riguardo, il Tribunale constata, al punto 170 della sentenza impugnata, che, alla luce delle spiegazioni fornite dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito, in base alle quali l'insieme degli elementi della proposta di riforma tributaria costituisce un sistema fiscale a parte intera che occorre considerare come il regime fiscale «normale», «la Commissione non poteva rinunciare ad assolvere il proprio compito, descritto al (...) punto 143 [della sentenza impugnata], di individuare preliminarmente e, se del caso, rimettere in discussione la qualifica, da parte delle autorità di Gibilterra, del regime (...) “normale” del sistema di tassazione notificato». Ora, il Tribunale dichiara, ai punti 171-174 della sentenza impugnata, che la Commissione non ha rispettato le fasi di detto contesto di analisi e, per ciò stesso, tenuto conto della competenza nazionale in materia tributaria, ha oltrepassato i limiti del suo controllo.
- 41 Il Tribunale rileva pure, al punto 175 della sentenza impugnata, che, «a parte il mancato rispetto da parte della Commissione dell'ambito di analisi relativo alla determinazione della selettività, (...) né le considerazioni espone nella decisione [controversa] (...) né gli argomenti dedotti dalla Commissione e dal Regno di Spagna in corso di causa sono sufficienti a rimettere in discussione la fondatezza della definizione del regime (...) “normale” del sistema di tassazione notificato».
- 42 A quest'ultimo proposito il Tribunale considera, in primo luogo, ai punti 176-178 della sentenza impugnata, che la Commissione non è riuscita a dimostrare che il presupposto dell'imposizione, ossia la realizzazione di utili, e la limitazione dell'imposta al 15 % degli stessi devono essere considerati come derogatori e che, per ciò stesso, il sistema fiscale deve essere qualificato come selettivo.
- 43 In secondo luogo, il Tribunale constata, ai punti 179-181 della sentenza impugnata, che né il fatto che la Commissione consideri tale sistema fiscale come «ibrido» né la circostanza che un'impresa che non ha «presenza fisica» a Gibilterra non sia assoggettata all'imposta sul monte salari e alla BPOT valgono a dimostrare la selettività del regime fiscale in causa.

- 44 In terzo luogo, a termini dei punti 182-184 della sentenza impugnata, le considerazioni della Commissione quanto ai differenti criteri previsti dal regime controverso per determinare l'imposizione di un'impresa sono troppo vaghi per rimettere in causa la definizione, quale offerta dalle autorità di Gibilterra, di cosa sia il regime «normale» nell'ambito della proposta di riforma tributaria.
- 45 Il Tribunale conclude, al punto 185 della sentenza impugnata, che nessuno degli aspetti della proposta di riforma tributaria identificati dalla Commissione può essere considerato atto a conferire un vantaggio selettivo ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, dal momento che la Commissione non ha sufficientemente dimostrato che essi costituiscono deroghe al regime fiscale «normale».
- 46 Infine, al punto 186 della sentenza impugnata, il Tribunale rileva che «il confronto fra gli asseriti effetti del sistema tributario introdotto dalla [proposta di riforma tributaria] e gli effetti del sistema tributario precedente (...), effettuato dalla Commissione nella tabella 1 e al punto 150 della decisione [controversa], non può essere utilizzato, nel caso di specie, ai fini dell'applicazione dell'art. 87, n. 1, CE».

2. Argomenti delle parti

- 47 Con la sua impugnazione la Commissione solleva un motivo unico, vertente su una violazione dell'art. 87, n. 1, CE e incentrato sull'esame della selettività materiale condotto dal Tribunale. Tale motivo si articola in sei capi.

- 48 Con il primo capo di tale motivo la Commissione fa valere che il Tribunale ha valutato erroneamente la relazione tra l'art. 87, n. 1, CE e la portata della competenza degli Stati membri in materia fiscale. La Commissione ritiene, al riguardo, che le competenze degli Stati membri in materia fiscale siano assoggettate al diritto dell'Unione, segnatamente all'art. 87, n. 1, CE, e che la mera circostanza che una norma nazionale rientri nel diritto tributario non può sottrarre detta norma al rispetto di tale articolo, atteso che esso definisce le misure statali non secondo la loro causa o i loro obiettivi, ma secondo i loro effetti.
- 49 Con il secondo capo del suo motivo unico la Commissione asserisce che il Tribunale ha, a torto, considerato che essa fosse tenuta prima ad identificare il regime «normale» del sistema tributario prospettato nella proposta di riforma e poi a dimostrare il carattere derogatorio delle misure in causa rispetto a detto regime. Un tale approccio non terrebbe conto della possibilità, per uno Stato membro, di istituire un sistema fiscale intrinsecamente discriminatorio per la sua sola struttura. Infatti, grazie ad una selezione accurata dei criteri da applicare nel suo sistema di tassazione asseritamente «normale», Gibilterra sarebbe pervenuta a riprodurre, in larga misura, gli effetti di un regime che implicherebbe manifestamente un aiuto di Stato in favore di talune categorie di imprese.
- 50 Con il terzo capo del suo motivo unico la Commissione sostiene che il Tribunale ha infranto i principi relativi all'interpretazione della nozione di aiuto di Stato, in base ai quali le misure nazionali devono essere esaminate alla luce dei loro effetti e non dell'obiettivo perseguito o di una determinata tecnica regolamentare.
- 51 Con il quarto capo del medesimo motivo la Commissione fa valere che l'approccio del Tribunale conduce a considerare che tutte le caratteristiche di un sistema fiscale, a prescindere dal vantaggio che conferiscono a taluni beneficiari, costituiscono automaticamente una parte integrante di tale sistema e non una deroga, sfuggendo, di conseguenza, all'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato.

- 52 Con il quinto capo di detto motivo la Commissione rimprovera al Tribunale di aver, a torto, considerato che la Commissione non avesse né individuato il regime fiscale «normale» né dimostrato che determinate caratteristiche della proposta di riforma tributaria costituivano deroghe a questo regime. Invero, la Commissione avrebbe chiaramente e regolarmente identificato il sistema di tassazione notificato come fondato sull'imposizione della manodopera impiegata e dell'occupazione degli immobili ad uso commerciale. Inoltre, la Commissione rimarca che il motivo accolto dal Tribunale per annullare la decisione controversa è fondato non su una carenza di motivazione, bensì su un errore di diritto.
- 53 Con il sesto capo del motivo unico la Commissione fa valere che il Tribunale non ha esaminato i tre elementi di selettività individuati nella decisione controversa omettendo di analizzare le constatazioni della Commissione fondate sugli effetti concreti della proposta di riforma tributaria, ossia che quest'ultima perviene a livelli di imposizione diversi per settori diversi dell'economia di Gibilterra e che procura un vantaggio selettivo alle imprese «offshore», che non hanno dipendenti né occupano immobili a Gibilterra.
- 54 Pur avendo riprodotto i passaggi pertinenti della decisione controversa ai punti 156-162 della sentenza impugnata, il Tribunale non avrebbe preso posizione sugli aspetti selettivi della proposta di riforma tributaria così identificati. Il Tribunale avrebbe ignorato, al punto 186 della sentenza impugnata, la pertinenza del confronto tra la proposta di riforma tributaria e il sistema tributario anteriore. Occorrerebbe rilevare che la Commissione aveva sottolineato, facendo riferimento al sistema anteriore, che il regime esaminato nella decisione controversa intendeva perpetuare la situazione precedente producendone i medesimi effetti, ancorché con una tecnica differente. Pertanto, l'approccio del Tribunale accorderebbe un'importanza decisiva a considerazioni di tecnica fiscale a discapito di una valutazione incentrata sugli effetti di una misura.
- 55 Il Regno di Spagna sostiene, con il suo ottavo motivo, che il Tribunale ha a torto considerato che il criterio di selettività materiale non fosse soddisfatto. Infatti, la grande

maggioranza delle imprese stabilite a Gibilterra, ovvero 28 798 società su 29 000, arriverebbe ad ottenere un'aliquota d'imposta pari a zero. Di conseguenza, il regime che il Tribunale definisce generale sarebbe, in realtà, un regime speciale, che crea una «selettività de facto».

56 In risposta all'impugnazione della Commissione il Regno di Spagna sostiene il motivo sollevato dalla Commissione. Il vero obiettivo perseguito dalla proposta di riforma tributaria consisterebbe nell'attrarre ancora capitale estero di soggetti che cercano di aggirare i regimi di imposizione normali ai quali sarebbero assoggettati nei rispettivi paesi di origine. Inoltre, siccome l'analisi di un'imposta sulle società è un'operazione che richiede una valutazione economica complessa, a torto il Tribunale avrebbe sostituito la propria valutazione economica a quella realizzata dalla Commissione relativamente agli elementi di selettività identificati dalla Commissione nella decisione controversa.

57 Il Government of Gibraltar e il Regno Unito affermano, anzitutto, che il Tribunale ha respinto a buon diritto l'approccio della Commissione nella decisione controversa. Tale approccio sarebbe errato e contrario all'abituale comportamento della Commissione quale si ricava in particolare dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale. Questo nuovo approccio porterebbe ad annullare la sovranità fiscale riconosciuta agli Stati membri dal Trattato CE nonché dalla costante giurisprudenza della Corte e permetterebbe alla Commissione di procedere all'armonizzazione della fiscalità diretta.

58 Quanto al primo capo del motivo unico sollevato dalla Commissione, il Government of Gibraltar e il Regno Unito ritengono che esso metta in discussione la competenza degli Stati membri in materia fiscale e che si fondi su un'errata lettura della sentenza impugnata, visto che il Tribunale non avrebbe negletto l'inquadramento, da parte del diritto dell'Unione, della sovranità fiscale degli Stati membri.

- 59 La tesi invocata a sostegno del secondo capo del motivo unico della Commissione metterebbe parimenti in discussione la sovranità fiscale degli Stati membri. La mera circostanza che un regime fiscale crei per talune imprese un vantaggio non può essere sufficiente da sola per considerare tale regime come selettivo, poiché sarebbe necessario per prima cosa identificare il regime normale. Lo confermerebbe la comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale, alla quale la Commissione sarebbe vincolata in virtù del principio di tutela del legittimo affidamento.
- 60 La Commissione procederebbe ugualmente, nell'ambito del terzo capo del suo motivo unico, a una lettura errata della sentenza impugnata laddove assume che il Tribunale abbia dichiarato che la Commissione doveva fondarsi sugli obiettivi dichiarati dalle autorità nazionali o regionali anziché esaminare il contenuto reale delle norme contestate.
- 61 La tesi sostenuta dalla Commissione nell'ambito del quarto capo del suo motivo unico, secondo la quale un sistema tributario «normale» non può applicare più di un criterio di imposizione, sarebbe anch'essa inconciliabile con la sovranità fiscale degli Stati membri. Infatti, tali Stati dovrebbero essere liberi di adottare le imposte che ritengano maggiormente confacenti ai loro bisogni e di scegliere i criteri d'imposizione che preferiscono, includendo, nelle loro normative fiscali, le disposizioni normali e necessarie relative alla capacità contributiva dei soggetti passivi che sarebbero una caratteristica comune delle imposte. Che un regime fiscale risponda a più di un obiettivo sarebbe del tutto legittimo.
- 62 Anche la tesi sottesa al quinto capo del motivo unico della Commissione sarebbe erronea. Un sistema tributario fondato sull'utilizzazione di svariati criteri d'imposizione, che comprenda altresì disposizioni sulla capacità contributiva dei soggetti passivi, non può essere considerato incoerente. Sarebbe peraltro scorretta l'affermazione della Commissione secondo cui essa avrebbe effettuato un'analisi in tre fasi.

63 Quanto, infine, al sesto capo del motivo unico, il Government of Gibraltar e il Regno Unito asseriscono l'erroneità della tesi della Commissione secondo la quale il regime fiscale va considerato selettivo perché l'economia cosiddetta «offshore» è esente da imposta. Invero, in ogni sistema di tassazione le società che non dispongono di una base imponibile corrispondente a quella definita dal sistema tributario nazionale non pagano imposte a titolo di tale sistema. Quindi, la tesi della Commissione finirebbe con l'imporre agli Stati membri, nonostante la loro sovranità fiscale, la posizione della Commissione in merito all'individuazione del giusto criterio d'imposizione. Il mero fatto che società diverse paghino importi d'imposta diversi non sarebbe sufficiente per concludere nel senso della selettività della proposta di riforma tributaria.

64 Riguardo all'ottavo motivo sollevato dal Regno di Spagna, relativo alla selettività materiale di tale proposta, il Government of Gibraltar e il Regno Unito sottolineano, innanzitutto, che il mero fatto che talune società non paghino imposta non è sufficiente per concludere nel senso della selettività del trattamento fiscale che è loro riservato e per considerare che tali società ricevano un aiuto di Stato. Inoltre, la determinazione degli elementi costitutivi della base imponibile rientrerebbe nella sovranità fiscale degli Stati membri. In particolare, le autorità competenti non sarebbero tenute ad utilizzare o i redditi o gli utili come base imponibile. Il Government of Gibraltar e il Regno Unito sottolineano altresì che l'esame in tre fasi di una misura fiscale, come previsto dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale e accettato dal Tribunale nella sentenza impugnata, è necessario per identificare i vantaggi selettivi procurati da tale misura. Infine, quanto all'affermazione del Regno di Spagna secondo la quale 28798 società sulle 29000 stabilite a Gibilterra perverrebbero, grazie alla proposta di riforma tributaria, ad ottenere effettivamente un'aliquota d'imposta «pari a zero», il Regno Unito mette in dubbio la correttezza di tali dati. Il Government of Gibraltar, senza prendere specificamente posizione su tale affermazione del Regno di Spagna, osserva che è difficile stimare quante società resteranno a Gibilterra qualora la proposta di riforma tributaria venga attuata e rende noto, nella comparsa di risposta, che, attualmente, sulle 24000 società registrate a Gibilterra circa 3000 sono «esenti»

ai sensi del precedente regime fiscale, circa 260 sono società di servizi pubblici o di servizi finanziari e 18 000 sono società inerti che detengono beni.

- ⁶⁵ L'Irlanda, intervenendo a sostegno delle conclusioni del Regno Unito nella causa C-106/09 P, considera che l'impugnazione della Commissione dovrebbe essere dichiarata irricevibile, in quanto va al di là degli elementi sviluppati nella decisione controversa e nella sentenza impugnata. L'Irlanda ritiene che, con il primo capo del suo motivo unico, la Commissione cerchi di addossare agli Stati membri l'onere della prova della conformità con il diritto dell'Unione della natura e della struttura dei loro sistemi fiscali. Fa osservare inoltre che la Commissione tenta di fondare la sua argomentazione al riguardo sul principio di non discriminazione, laddove le regole in materia di aiuti di Stato trovano origine non in tale principio, bensì nella nozione di concorrenza leale sul mercato comune. Riguardo agli altri capi del motivo unico della Commissione, l'Irlanda è dell'avviso che la Commissione sia vincolata, in forza dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, alla sua comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale. Considerare un sistema tributario come intrinsecamente discriminatorio a causa dei suoi effetti, senza poter identificare un'aliquota d'imposta normale, sarebbe contrario alla costante giurisprudenza e alla sovranità fiscale degli Stati membri. Peraltro, e in particolare, non sarebbe sufficiente qualificare un sistema fiscale come «ibrido» per concluderne che le imprese favorite da tale sistema ricevono un aiuto di Stato.

3. Giudizio della Corte

- ⁶⁶ Contrariamente a quanto sostiene l'Irlanda, il motivo unico della Commissione è ricevibile, in quanto tende, conformemente all'art. 113 del regolamento di procedura della Corte, all'annullamento della sentenza impugnata e non a modificare l'oggetto della controversia dinanzi al Tribunale. La Commissione contesta, infatti, al Tribunale di aver disatteso l'art. 87 CE considerando, a torto, che nessuno dei tre elementi identificati dalla decisione controversa come selettivi conferisce vantaggi selettivi.

- 67 Occorre respingere immediatamente la censura della Commissione, sollevata nell'ambito del secondo capo del suo motivo unico, con cui essa lamenta che il Tribunale si sarebbe, a torto, fondato sulla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale, della quale avrebbe frainteso il contenuto.
- 68 Infatti, relativamente al riferimento, ai punti 143 e 146 della sentenza impugnata, a detta comunicazione, è sufficiente constatare che il Tribunale non ne ha tratto nessuna conseguenza di fatto o di diritto, come s'inferisce dall'impiego ai detti punti delle espressioni «come ha enunciato la stessa Commissione» e «[p]eraltro», bensì ha fondato il proprio ragionamento, quale esposto ai punti 143-146 della sentenza impugnata, sulla giurisprudenza della Corte e sulla ripartizione delle competenze tributarie tra l'Unione e gli Stati membri.
- 69 Alla luce di ciò, la censura della Commissione diretta contro tale menzione della comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale è inconferente (v., in tal senso, sentenza 2 ottobre 2003, causa C-182/99 P, Salzgitter/Commissione, Racc. pag. I-10761, punti 54 e 55), cosicché non vi è motivo, in questa fase, di esaminare il contenuto e la portata di detta comunicazione.
- 70 Per esaminare il motivo unico della Commissione e l'ottavo motivo del Regno di Spagna occorre ricordare la giurisprudenza della Corte relativa alla nozione di vantaggio selettivo in materia fiscale.
- 71 È giurisprudenza costante che la nozione di aiuto è più generale di quella di sovvenzione, dato che non designa soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi statali i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (v. sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 38, e 8 settembre 2011, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e a., Racc. pag. I-7611, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).

- ⁷² Di conseguenza, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v. sentenze 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España, Racc. pag. I-877, punto 14, e Paint Graphos e a., cit., punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- ⁷³ Al contrario, vantaggi risultanti da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 CE (v., in tal senso, sentenze 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione, Racc. pag. I-6857, punto 22, e 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Racc. pag. I-5293, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- ⁷⁴ Occorre dunque determinare se la proposta di riforma tributaria presenti un carattere selettivo, visto che la selettività è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato (v. sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, Portogallo/Commissione, Racc. pag. I-7115, punto 54).
- ⁷⁵ In merito alla valutazione del requisito della selettività, da una giurisprudenza costante risulta che l'art. 87, n. 1, CE impone di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime (sentenze Adria-Wien

Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cit., punto 41, e 22 dicembre 2008, causa C-487/06 P, British Aggregates/Commissione, Racc. pag. I-10515, punto 82 e giurisprudenza ivi citata).

- ⁷⁶ Sulla scorta di tale giurisprudenza, occorre esaminare se il Tribunale abbia disatteso l'art. 87, n. 1, CE, come interpretato dalla Corte, dichiarando che nessuno dei tre elementi identificati dalla decisione controversa conferisce vantaggi selettivi.

a) Sul requisito di produrre utili e sulla limitazione dell'imposta

- ⁷⁷ Il Tribunale ha concluso, con riferimento ai due primi elementi di selettività della misura in causa identificati nella decisione controversa, ossia il fatto che un'imposizione in forma di imposta sul monte salari e di BPOT è applicata solo se il soggetto passivo produce utili e che con riferimento a questi criteri d'imposizione la tassazione è limitata al 15 % degli utili, che la Commissione non è giunta a dimostrare che tali elementi conferiscono vantaggi selettivi.

- ⁷⁸ Tale conclusione del Tribunale non è inficiata da un errore di diritto.

- ⁷⁹ Come è stato ricordato al punto 73 della presente sentenza, solo i vantaggi selettivi e non quelli risultanti da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici rientrano nella nozione di aiuto di Stato.

- ⁸⁰ Ora, il requisito di produrre utili e il limite all'imposizione degli stessi sono, di per sé, misure generali, applicabili senza distinzione a tutti gli operatori economici, sicché non possono conferire vantaggi selettivi.
- ⁸¹ L'affermazione della Commissione nel senso che il criterio degli utili è estraneo alla logica intrinseca di un sistema di tassazione fondato sull'imposta sul monte salari e sulla BPOT non implica che tale criterio, in sé neutro, diventi selettivo.
- ⁸² Il Tribunale non è incorso in errore di diritto allorché ha statuito che il requisito di produrre utili e il limite d'imposizione al 15 % degli stessi non conferiscono vantaggi selettivi.
- ⁸³ Infatti, i vantaggi denunciati dalla Commissione risultanti da misure applicabili senza distinzione a tutti gli operatori economici, ossia il requisito della realizzazione di utili, di cui profitterebbero gli operatori con poca redditività, e quelli risultanti dal limite d'imposizione, di cui profitterebbero gli operatori con notevole redditività, non consentono di considerare che il regime fiscale in esame comporta effetti selettivi. Questi effetti non sono tali da favorire «talune imprese» o «talune produzioni» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, ma sono unicamente la conseguenza del fatto aleatorio che l'operatore in questione abbia poca o molta redditività nel corso del periodo di imposizione.
- ⁸⁴ Discende da quanto sopra che devono essere respinte le censure dirette contro la conclusione formulata dal Tribunale secondo la quale la Commissione non è giunta a dimostrare che i due primi elementi identificati nella decisione controversa, ossia il requisito di produrre utili e il limite d'imposizione del 15 % degli stessi, conferiscono vantaggi selettivi.

b) Sui vantaggi che recano beneficio alle società «offshore»

⁸⁵ Il Tribunale ha concluso, al punto 185 della sentenza impugnata, per l'assenza di vantaggi selettivi a beneficio delle società «offshore». La Commissione, non avendo rispettato l'ambito di analisi relativo alla determinazione della selettività della misura fiscale quale esposto ai punti 143-146 della sentenza impugnata e ricordato ai punti 36 e 37 della presente sentenza, non sarebbe giunta a dimostrare che le società «offshore», che per natura non hanno presenza fisica a Gibilterra, beneficiano di vantaggi selettivi.

⁸⁶ Tale valutazione del Tribunale è inficiata da un errore di diritto.

⁸⁷ Occorre ricordare infatti, a tale riguardo e in primo luogo, la giurisprudenza costante a termini della quale l'art. 87, n. 1, CE non distingue gli interventi statali secondo le cause o gli obiettivi, bensì li definisce in funzione dei loro effetti e, quindi, indipendentemente dalle tecniche impiegate (v. sentenze *British Aggregates/Commissione*, cit., punti 85 e 89 e giurisprudenza ivi citata, e 8 settembre 2011, causa C-279/08 P, *Commissione/Paesi Bassi*, Racc. pag. I-7671, punto 51).

⁸⁸ Ora, l'approccio seguito dal Tribunale, fondato sulla mera considerazione della tecnica normativa utilizzata dalla proposta di riforma tributaria, non consente di esaminare gli effetti della misura fiscale in questione ed esclude a priori qualsiasi possibilità di qualificare come «vantaggio selettivo» l'assenza di qualsivoglia imposizione per le società «offshore». Di conseguenza tale approccio è contrario alla giurisprudenza ricordata al punto 87 della presente sentenza.

⁸⁹ In secondo luogo, si deve constatare che l'approccio del Tribunale non tiene conto neppure della giurisprudenza ricordata al punto 71 della presente sentenza, in base alla quale l'esistenza di un vantaggio selettivo a beneficio di un'impresa presuppone che gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di quest'ultima siano alleviati.

- ⁹⁰ Certamente, la Corte ha dichiarato, al punto 56 della citata sentenza Portogallo/Commissione, che la determinazione del contesto di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso delle misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito «normale».
- ⁹¹ Tuttavia, contrariamente al ragionamento del Tribunale e alla tesi sostenuta dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito, tale giurisprudenza non fa dipendere la qualificazione di un sistema fiscale come «selettivo» dal fatto che quest'ultimo sia concepito in maniera che le imprese che beneficiano eventualmente di un vantaggio selettivo siano, in generale, assoggettate agli stessi oneri fiscali delle altre imprese, ma godano di deroghe, di guisa che il vantaggio selettivo possa essere identificato come la differenza tra l'onere fiscale normale e quello sopportato da tali prime imprese.
- ⁹² Infatti, un tale modo di comprendere il criterio di selettività presupporrebbe, contrariamente alla giurisprudenza citata al punto 87 della presente sentenza, che un regime fiscale, per poter esser qualificato come selettivo, sia concepito secondo una determinata tecnica regolamentare, con la conseguenza che talune norme tributarie nazionali sfuggirebbero immediatamente al controllo in materia di aiuti di Stato per il solo fatto di rientrare in un'altra tecnica regolamentare, benché producano, in diritto e/o di fatto, i medesimi effetti.
- ⁹³ Tali considerazioni valgono soprattutto per un sistema fiscale che, come nella fattispecie, anziché prevedere regole generali per la totalità delle imprese, alle quali derogare a favore di talune di esse, conduce a un risultato identico rettificando e combinando le norme tributarie in maniera che la loro stessa applicazione porti a una pressione fiscale differenziata per le diverse imprese.

- 94 In terzo luogo, si deve constatare che il Tribunale ha erroneamente rimproverato alla Commissione, ai punti 184-186 della sentenza impugnata, di non aver dimostrato l'esistenza di un vantaggio selettivo a profitto delle società «offshore» non avendo identificato, nella decisione controversa, un contesto di riferimento rispetto al quale poter stabilire l'esistenza di un vantaggio selettivo.
- 95 Occorre rilevare, infatti, a tal titolo, che, a differenza di quanto statuito dal Tribunale in merito ai punti 143, 144 e 150 della decisione controversa, risulta da tali punti che la Commissione ha esaminato l'esistenza dei vantaggi selettivi a beneficio delle società «offshore» alla luce del regime fiscale in causa quale si applica formalmente a tutte le imprese. Appare, quindi, evidente che la decisione controversa individua tale regime come contesto di riferimento rispetto al quale le società «offshore» sarebbero, de facto, favorite.
- 96 In ultimo luogo, si deve constatare che la Commissione, contrariamente a quanto ha dichiarato il Tribunale, ha dimostrato a sufficienza di diritto, nella decisione controversa, che le società «offshore» beneficiano, tenuto conto di detto contesto di riferimento, di vantaggi selettivi nel senso della giurisprudenza ricordata al punto 75 della presente sentenza.
- 97 Certamente, data l'assenza di regolamentazione dell'Unione in materia, rientra nella competenza degli Stati membri o delle entità infrastatali dotate di autonomia fiscale determinare i criteri d'imposizione e la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici, come il Tribunale rileva al punto 146 della sentenza impugnata.
- 98 Tuttavia, il Tribunale ha omissso di valutare il regime in causa nel suo insieme e non ha tenuto conto degli elementi sui quali la Commissione ha fondato la propria valutazione del regime in causa nella decisione controversa.

- 99 Al riguardo, è importante ricordare le caratteristiche costanti del regime in causa, come descritto ai punti 21-25 della sentenza impugnata.
- 100 Tale regime si caratterizza, da un lato, per la combinazione dell'imposta sul monte salari e della BPOT quali criteri d'imposizione unici, corredati dal requisito di produrre utili la cui imposizione è soggetta al limite del 15 %, e, dall'altro, per l'assenza di un criterio d'imposizione di applicazione generale che preveda la tassazione di tutte le società considerate da tale regime.
- 101 Tenuto conto delle caratteristiche di tale regime, ricordate al punto precedente, sembra che il regime controverso, combinando tali criteri, ancorché fondati su criteri in sé generali, operi di fatto una discriminazione tra società che si trovano in una situazione analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dalla proposta di riforma tributaria, che è quello di introdurre un sistema generale di tassazione per tutte le società stabilite a Gibilterra.
- 102 Infatti, la combinazione di tali criteri d'imposizione non ha unicamente la conseguenza di portare a un'imposizione che è funzione del numero di dipendenti e delle dimensioni degli immobili commerciali occupati, ma esclude a priori da qualsivoglia imposizione, in assenza di altri criteri, le società «offshore», in quanto queste ultime non hanno dipendenti né occupano immobili commerciali.
- 103 Vero è che, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 73 della presente sentenza, una pressione fiscale differente risultante dall'applicazione di un regime fiscale «generale» non può essere sufficiente, in sé, a dimostrare la selettività di un'imposizione ai fini dell'art. 87, n. 1, CE.

104 Infatti, per poter essere ritenuti costituire vantaggi selettivi, i criteri d'imposizione prescelti da un regime fiscale devono essere anche idonei a caratterizzare le imprese beneficiarie in virtù delle proprietà loro peculiari quale categoria privilegiata, così da potersi concludere che tale regime favorisce «talune» imprese o «talune» produzioni ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

105 Ebbene, ciò è proprio quanto avviene nella fattispecie.

106 Al riguardo, occorre osservare che la circostanza che le società «offshore» non siano tassate non è una conseguenza casuale del regime in causa, bensì il risultato ineluttabile del fatto che i criteri d'imposizione sono concepiti precisamente in modo che le società «offshore», le quali per loro natura non hanno dipendenti né occupano immobili commerciali, non dispongano delle basi imponibili prese in considerazione dai criteri previsti dalla proposta di riforma tributaria.

107 Pertanto, la circostanza che le società «offshore», che con riferimento ai criteri d'imposizione previsti nella proposta di riforma tributaria costituiscono un gruppo di società, sfuggano all'imposizione, proprio grazie alle caratteristiche peculiari al gruppo, consente di considerare che tali società beneficino di vantaggi selettivi.

108 Risulta da tutto quanto precede che il Tribunale ha commesso un errore di diritto considerando che la proposta di riforma tributaria non conferisce vantaggi selettivi, ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, alle società «offshore».

- 109 Di conseguenza, il motivo unico della Commissione e l'ottavo motivo del Regno di Spagna sono fondati sul punto e il presente capo della sentenza impugnata deve essere annullato.
- 110 Ne discende che non vi è più ragione di esaminare i primi sette motivi e il nono motivo del Regno di Spagna, attinenti alla selettività regionale e allo status di Gibilterra. Non è più necessario neppure esaminare il decimo e l'undicesimo motivo di detto Stato membro, relativi al procedimento dinanzi al Tribunale.

VII — Sui ricorsi dinanzi al Tribunale

- 111 A norma dell'art. 61, primo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quest'ultima, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta.
- 112 Nella fattispecie, la Corte ritiene che i ricorsi di annullamento della decisione controversa proposti dalle parti ricorrenti in primo grado siano maturi per la decisione e che si debba statuire definitivamente su di essi.
- 113 Occorre perciò esaminare i ricorsi proposti dinanzi al Tribunale dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito.
- 114 I ricorrenti in primo grado hanno invocato, in sostanza, tre motivi. Il primo motivo e il secondo, che si articola in tre capi, vertono su errori concernenti, rispettivamente, l'applicazione del criterio di selettività regionale e del criterio di selettività materiale. Il terzo motivo attiene alla violazione di forme sostanziali nell'esame condotto dalla

Commissione in ordine alle società «offshore». Quest'ultimo motivo si suddivide in due capi, il primo relativo a una violazione dei diritti della difesa, sollevato tanto dal Government of Gibraltar quanto dal Regno Unito, e, il secondo, fatto valere unicamente dal Government of Gibraltar, a un errore di motivazione.

- ¹¹⁵ In primo luogo, occorre trattare i tre capi del secondo motivo, vertenti sulla selettività materiale, nonché il secondo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar, attinente anch'esso ad un elemento della selettività materiale. In secondo luogo, va esaminato il primo capo del terzo motivo, concernente i diritti della difesa. Da ultimo, ci si pronuncerà sul primo motivo, relativo alla selettività regionale.

A — Sul secondo motivo del Government of Gibraltar e del Regno Unito e sul secondo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar

- ¹¹⁶ Il secondo motivo sollevato dai ricorrenti in primo grado, relativo alla selettività materiale, consta di tre capi. Con il primo capo detti ricorrenti contestano alla Commissione di essersi discostata dalla sua prassi decisionale e dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale. Con il secondo capo, che è l'unico su cui la sentenza impugnata si è pronunciata, i ricorrenti sostengono che nessuno dei tre elementi identificati nella decisione controversa conferisce vantaggi selettivi. Infine, il terzo capo mira a dimostrare che detta decisione non ha tenuto conto del fatto che eventuali vantaggi selettivi sono in ogni caso giustificati dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale di cui trattasi. Con il secondo capo del suo terzo motivo il Government of Gibraltar invoca un errore di motivazione della decisione controversa.

1. Sul secondo capo del secondo motivo

- ¹¹⁷ Riguardo alle censure sollevate nell'ambito del secondo capo del secondo motivo, relativo alla qualificazione dei tre elementi identificati nella decisione controversa, occorre ricordare che dalle considerazioni esposte ai punti 86-110 della presente sentenza risulta che la Commissione non viola l'art. 87, n. 1, CE ritenendo, nella decisione controversa, che il regime fiscale in causa conferisca vantaggi selettivi.
- ¹¹⁸ Infatti, anche se dai punti 77-84 della presente sentenza emerge che il Tribunale non ha commesso errore di diritto concludendo che i due primi elementi identificati nella decisione controversa, ossia il requisito di produrre utili e la limitazione dell'imposta al 15 % degli stessi, non conferiscono vantaggi selettivi, resta nondimeno che la Commissione ha considerato a buon diritto con riferimento al terzo elemento identificato nella decisione controversa, relativo al trattamento fiscale delle società «offshore», che dette società beneficiano di tali vantaggi.
- ¹¹⁹ Ora, sebbene risulti dalla decisione controversa che il regime fiscale in causa conferisce vantaggi selettivi, tale conclusione è sufficientemente giustificata dall'esistenza di siffatti vantaggi a beneficio delle società «offshore», senza che occorra che i due altri elementi identificati in detta decisione come selettivi conferiscano anch'essi vantaggi selettivi (v., in tal senso, sentenza 15 dicembre 2005, causa C-66/02, Italia/Commissione, Racc. pag. I-10901, punto 98). Di conseguenza, il secondo capo del secondo motivo è inoperante.
- ¹²⁰ Il secondo capo del secondo motivo fatto valere in primo grado contro la decisione controversa dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito deve, pertanto, essere respinto.

2. Sul secondo capo del terzo motivo sollevato dal Government of Gibraltar

¹²¹ Si deve innanzitutto respingere il secondo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar, vertente su un errore di motivazione perché la Commissione, non avendo indicato una singola società, un numero di singole imprese o un settore economico che a suo avviso beneficerebbero della proposta di riforma tributaria, non avrebbe precisato quali società formino il «grande settore “offshore”» cui fa riferimento il punto 143 della decisione controversa.

¹²² A tal titolo è sufficiente rilevare che, conformemente alla giurisprudenza costante della Corte, la Commissione può, nel caso di un regime di aiuti, limitarsi a studiarne le caratteristiche generali, senza essere tenuta ad esaminare ogni singolo caso di applicazione al fine di verificare se detto regime contenga elementi di aiuto (sentenza 9 giugno 2011, cause riunite C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, Racc. pag. I-4727, punto 130 e giurisprudenza ivi citata).

3. Sul primo capo del secondo motivo

a) Argomenti delle parti

¹²³ Con il primo capo del loro secondo motivo i ricorrenti in primo grado rimproverano alla Commissione di essersi discostata, nella decisione controversa, dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale. Il Government of Gibraltar adduce inoltre che detta decisione non è conforme alla prassi decisionale della Commissione.

- ¹²⁴ Quanto alla portata della comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale, i ricorrenti fanno valere come dal punto 13 di detta comunicazione risulti che gli Stati membri sono liberi di scegliere la politica economica che ritengano più appropriata e, in particolare, di ripartire la pressione fiscale nella maniera prescelta sui diversi fattori di produzione. Inoltre, conformemente ai punti 9 e 16 della medesima comunicazione, sarebbe necessario che la Commissione dimostri che una misura fiscale instaura, in favore di talune imprese degli Stati membri, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario, e ciò implicherebbe che venga anzitutto stabilito il regime comune applicabile al quale è fatta indi deroga. Infine, secondo il punto 14 di detta comunicazione, il fatto che talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di una determinata misura fiscale non implicherebbe necessariamente che quest'ultima rientri nell'ambito di applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato.
- ¹²⁵ L'approccio della Commissione nella decisione controversa per quanto concerne i vantaggi di cui beneficiano le società «offshore» sarebbe inconciliabile con l'orientamento che emergerebbe dalla suddetta comunicazione. Discostandosi da questa stessa comunicazione, la Commissione avrebbe violato il principio della tutela del legittimo affidamento.
- ¹²⁶ A sostegno della censura, sollevata unicamente dal Government of Gibraltar, secondo cui la Commissione avrebbe sviluppato un nuovo principio di selettività materiale non conforme alla sua prassi decisionale anteriore, detto ricorrente cita alcune decisioni della Commissione.
- ¹²⁷ Secondo la Commissione, i ricorrenti in primo grado effettuano una lettura errata della comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale. Essa fa valere altresì che non deroga alla propria prassi decisionale e che l'approccio adottato nella decisione controversa s'inscrive nell'ambito della giurisprudenza della Corte.

b) Giudizio della Corte

- ¹²⁸ Per quanto concerne, in primo luogo, la censura secondo cui la Commissione si sarebbe discostata, nella decisione controversa, dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale, occorre ricordare che detta comunicazione, la quale, in quanto misura di ordine interno adottata dall'amministrazione, non può essere qualificata regola di diritto, enuncia nondimeno una regola di condotta indicativa della prassi da seguire da cui quest'ultima non può discostarsi, in un caso particolare, senza offrire ragioni che siano compatibili con il principio di parità di trattamento (v., quanto agli orientamenti in materia di aiuti di Stato, sentenza 9 giugno 2011, cause riunite da C-465/09 P a C-470/09 P, *Diputación Foral de Vizcaya e a./Commissione*, punto 120 e giurisprudenza ivi citata).
- ¹²⁹ Occorre perciò esaminare se la Commissione si sia effettivamente discostata, per quanto concerne l'esame della selettività del regime in causa, da detta comunicazione.
- ¹³⁰ A tale riguardo si deve constatare, innanzitutto, che, contrariamente a quanto asseriscono i ricorrenti in primo grado, il punto 13 della suddetta comunicazione non può essere compreso nel senso che esenta da qualsivoglia controllo sotto il profilo delle regole in materia di aiuti di Stato la facoltà degli Stati membri di ripartire la pressione fiscale sui diversi fattori di produzione. Invero, detto punto 13 precisa unicamente che «[l]e misure fiscali aperte a tutti gli agenti economici» non costituiscono aiuti di Stato, mentre, nel caso di specie, i vantaggi fiscali di cui beneficiano le società «offshore» non sono effettivamente aperti a tutti gli agenti economici, come emerge dal punto 102 della presente sentenza.
- ¹³¹ Dopodiché, quanto ai punti 9 e 16 della comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale, occorre sottolineare che, contrariamente a quanto affermano i ricorrenti in primo grado, non ne risulta che l'esistenza di vantaggi può essere dimostrata solo constatando una deroga a un normale sistema d'imposta.

- ¹³² Infatti, da un lato, detto punto 9 enuncia solo esempi dei vantaggi selettivi più comuni. Dall'altro, il punto 16 precisa che vantaggi derivanti da una misura apparentemente generale possono nondimeno essere riconosciuti come selettivi. Tale conclusione è corroborata dal punto 13 della medesima comunicazione, il primo punto che tratta della distinzione tra gli aiuti di Stato e le misure generali e che indica chiaramente che queste ultime devono essere «effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e [che] il loro ambito non deve essere di fatto ridotto».
- ¹³³ Infine, la tesi dei ricorrenti in primo grado secondo cui la Commissione si sarebbe discostata dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale non trova sostegno neppure nel punto 14 della suddetta comunicazione. Discende già dalla formulazione «non implica necessariamente [la ricaduta] nel campo di applicazione delle regole di concorrenza in materia di aiuti di Stato» che questo punto non intende escludere in maniera categorica determinate misure dall'applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato.
- ¹³⁴ Pertanto, la censura secondo cui la Commissione si è discostata, nella decisione controversa, dalla comunicazione sugli aiuti di Stato in materia fiscale deve essere respinta.
- ¹³⁵ In secondo luogo, va disattesa la censura sollevata dal Government of Gibraltar nel senso che la Commissione avrebbe derogato, nella decisione controversa, alla sua prassi decisionale.
- ¹³⁶ A tal titolo è sufficiente rilevare che, conformemente alla giurisprudenza, è solo nell'ambito dell'art. 87, n. 1, CE che deve essere valutato il carattere di aiuto di Stato di una determinata misura, e non con riferimento alla pretesa prassi decisionale anteriore della Commissione (v., in tal senso, sentenza 21 luglio 2011, causa C-459/10 P, Freistaat Sachsen e Land Sachsen-Anhalt/Commissione, punto 50).

137 Alla luce di quanto precede, si deve respingere il primo capo del secondo motivo di ricorso.

4. Sul terzo capo del secondo motivo

a) Argomenti delle parti

138 Con il terzo capo del loro secondo motivo i ricorrenti in primo grado sostengono, essenzialmente, che la Commissione ha disatteso l'art. 87, n. 1, CE non considerando che il vantaggio selettivo a profitto delle società «offshore» fosse giustificato dalla natura e dalla struttura del regime.

139 Secondo dette parti, le caratteristiche della proposta di riforma tributaria riflettono l'esistenza di un'amministrazione fiscale necessariamente poco importante a Gibilterra e la modesta base fiscale di Gibilterra, che impone limiti inevitabili e intrinseci al funzionamento e all'efficacia del regime fiscale locale.

140 L'utilizzazione del monte salari e dell'occupazione di immobili commerciali come criteri d'imposizione sarebbe una scelta logica, tenuto conto delle caratteristiche specifiche di Gibilterra, in quanto tale regime fiscale porterebbe ad un'imposta semplice e facilmente controllabile, poco costosa a prelevarsi e simile alle altre imposte che la piccola amministrazione fiscale di Gibilterra è solita riscuotere. Il Government of Gibraltar avanza altresì che la proposta di riforma tributaria ha come conseguenza che tutte le società commerciali saranno tassate. La circostanza che società non

commerciali, che detengono unicamente beni, non saranno tassate sarebbe in linea con la normativa in materia di sistemi fiscali.

¹⁴¹ Secondo la Commissione, sostenuta dal Regno di Spagna, i vantaggi selettivi di cui beneficiano le società «offshore» non possono essere giustificati dalla natura e dalla struttura della proposta di riforma tributaria, dal momento che quest'ultima consiste in quanto tale nella creazione di un sistema che, di fatto, instaura aliquote d'imposta differenti per i diversi tipi di impresa.

¹⁴² Benché possa costituire una scelta strategica ragionevole del Government of Gibraltar, la proposta di riforma tributaria presenterebbe pur sempre un carattere selettivo. Inoltre, i ricorrenti in primo grado non spiegherebbero in quale misura sia necessario, per evitare l'imposizione eccessiva di numerose piccole imprese, tassare talune imprese ad esclusione di altre, senza prendere in considerazione la loro capacità contributiva. Quanto all'argomento secondo il quale il Government of Gibraltar necessita di una tassazione semplice, che si presti ad un controllo efficace, esso non può giustificare che a Gibilterra un congruo numero di società sia esentato.

b) Giudizio della Corte

¹⁴³ Al fine di valutare il terzo capo del secondo motivo dei ricorrenti in primo grado occorre rilevare che la decisione controversa non tratta della questione dell'eventuale giustificazione, per la natura e per la struttura del sistema fiscale, dell'agevolazione di cui beneficiano le società «offshore».

- ¹⁴⁴ Così, è necessario esaminare se la Commissione avrebbe dovuto prendere posizione, nella decisione controversa, su un'eventuale giustificazione, per la natura e la struttura del sistema fiscale, del vantaggio selettivo di cui beneficiano le società «offshore».
- ¹⁴⁵ Secondo una giurisprudenza costante, la nozione di aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti statali che stabiliscono una differenziazione tra le imprese e sono, pertanto, selettivi a priori, qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono (v. in tal senso, in particolare, citate sentenze *Adria-Wien Pipeline* e *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punto 42; *Portogallo/Commissione*, punto 52, nonché *British Aggregates/Commissione*, punto 83).
- ¹⁴⁶ Spetta allo Stato membro che ha introdotto una siffatta differenziazione tra le imprese in materia di oneri dimostrare che essa sia effettivamente giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema di cui trattasi (sentenze 29 aprile 2004, causa C-159/01, *Paesi Bassi/Commissione* Racc. pag. I-4461, punto 43, e *Commissione/Paesi Bassi*, cit., punto 77).
- ¹⁴⁷ Uno Stato membro che chiede di poter concedere aiuti in deroga alle norme del Trattato è soggetto ad un obbligo di collaborazione nei confronti della Commissione. In forza di tale obbligo è tenuto, in particolare, a fornire tutti gli elementi atti a consentire a detta istituzione di accertare che ricorrano le condizioni della deroga richiesta (v. sentenze 28 aprile 1993, causa C-364/90, *Italia/Commissione*, Racc. pag. I-2097, punto 20, e 29 aprile 2004, causa C-372/97, *Italia/Commissione*, Racc. pag. I-3679, punto 81).
- ¹⁴⁸ Infine, occorre ricordare che la Commissione è tenuta, nell'interesse di una buona amministrazione delle norme relative agli aiuti di Stato, a procedere a un esame diligente ed imparziale degli elementi a sua disposizione (v., in particolare, sentenza 2 aprile 1998, causa C-367/95 P, *Commissione/Sytraval e Brink's France*, Racc. pag. I-1719, punto 62).

- ¹⁴⁹ Ora, bisogna rilevare a tale riguardo che, da un lato, il Regno Unito non ha invocato, in sede di notificazione della proposta di riforma tributaria e neppure nella fase d'indagine formale di quest'ultima, una giustificazione per i vantaggi selettivi di cui beneficiano le società «offshore». È pacifico, infatti, che durante il procedimento d'indagine formale della proposta di riforma tributaria, il Regno Unito non ha preso posizione sugli argomenti del Regno di Spagna in ordine a tali vantaggi.
- ¹⁵⁰ D'altro lato, i ricorrenti in primo grado non sostengono neppure nei loro ricorsi dinanzi al Tribunale che la Commissione disponeva di elementi in forza dei quali avrebbe dovuto esaminare, nella decisione controversa, un'eventuale giustificazione del vantaggio selettivo di cui beneficiano le società «offshore».
- ¹⁵¹ Si deve pertanto concludere che non vi era motivo, per la Commissione, di esaminare un'eventuale giustificazione, per la natura e la struttura del sistema fiscale, dei vantaggi selettivi a beneficio delle società «offshore», di modo che non si può rimproverare alla Commissione di non aver trattato questo punto nella decisione controversa.
- ¹⁵² Ciò considerato, la tesi dei ricorrenti in primo grado secondo cui la Commissione ha disatteso l'art. 87, n. 1, CE non considerando che il vantaggio selettivo a profitto delle società «offshore» fosse giustificato dalla natura e dalla struttura del regime deve essere respinto.
- ¹⁵³ Di conseguenza, il primo capo del secondo motivo deve essere respinto.

- 154 Alla luce di tutto quanto precede, devono essere respinti il secondo motivo nel suo insieme e il secondo capo del terzo motivo sollevato dal Government of Gibraltar.

B — Sul terzo motivo del Regno Unito e sul primo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar, vertenti sulla violazione dei diritti della difesa

- 155 Il Regno Unito e il Government of Gibraltar fanno valere, l'uno con il terzo motivo e l'altro con il primo capo del terzo motivo, sollevati dinanzi al Tribunale avverso la decisione controversa, una violazione dei loro diritti di difesa.

1. Argomenti delle parti

- 156 Il Government of Gibraltar e il Regno Unito affermano che la Commissione ha violato i loro diritti di difesa in quanto avrebbe evocato per la prima volta nella decisione controversa la questione della selettività materiale sotto il profilo del trattamento asseritamente vantaggioso delle società «offshore», essendo tale questione di natura diversa da quelle che sono state analizzate durante la valutazione preliminare, effettuata nella decisione di avviare il procedimento formale.
- 157 La Commissione avrebbe, invero, il dovere di tener conto, nel corso del procedimento d'indagine su un aiuto di Stato, del legittimo affidamento che le indicazioni contenute nella decisione di apertura del procedimento formale hanno potuto far sorgere e ciò implica che essa non fondi la decisione finale su considerazioni relativamente alle

quali le parti interessate non abbiano potuto, alla luce di quelle indicazioni, ritenere di dover prendere posizione. A tale riguardo i ricorrenti in primo grado si riferiscono in particolare al punto 126 della sentenza del Tribunale 5 giugno 2001, causa T-6/99, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Commissione (Racc. pag. II-1523), e al punto 88 della sentenza del Tribunale 18 novembre 2004, causa T-176/01, Ferriere Nord/Commissione (Racc. pag. II-3931).

- ¹⁵⁸ Né la questione rivolta al Regno Unito al punto 60, lett. f), di detta decisione, vertente sulle società che non realizzano benefici o che non hanno dipendenti, né il fatto che il Regno di Spagna abbia fatto riferimento, nelle osservazioni presentate a seguito della decisione di avviare il procedimento formale, al settore «offshore» avrebbero consentito al Government of Gibraltar e al Regno Unito di supporre che la Commissione avrebbe esaminato la selettività materiale anche con riferimento al trattamento delle società «offshore».
- ¹⁵⁹ Infatti, da un lato, detta questione non sarebbe stata legata all'analisi dettagliata della proposta di riforma tributaria condotta ai punti 2-59 della decisione di avviare il procedimento formale. Dall'altro, le osservazioni del Regno di Spagna sarebbero state di natura puramente formale e la Commissione non avrebbe mai lasciato intendere di considerare tale elemento come pertinente per il suo esame.
- ¹⁶⁰ Se la Commissione avesse debitamente attirato la loro attenzione sull'aspetto del trattamento fiscale delle società «offshore», il procedimento d'indagine avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.
- ¹⁶¹ La Commissione, sostenuta dal Regno di Spagna, è dell'avviso che i diritti della difesa del Government of Gibraltar e del Regno Unito non siano stati violati.

- 162 Essa sostiene, in via principale, che la questione del carattere selettivo dell'imposizione a carico delle società «offshore» è stata sollevata sia al punto 60, lett. f), della decisione di avviare il procedimento formale, sia dal Regno di Spagna nelle osservazioni presentate a proposito del procedimento d'indagine formale, sulle quali il Government of Gibraltar e il Regno Unito avrebbero avuto la possibilità di esprimersi.
- 163 La Commissione considera, in subordine, che, ammesso pure che i diritti della difesa del Government of Gibraltar e del Regno Unito siano stati violati, l'esito del procedimento non sarebbe stato differente.

2. Giudizio della Corte

- 164 È necessario esaminare anzitutto se i diritti della difesa del Regno Unito siano stati violati.
- 165 Secondo una giurisprudenza costante, il rispetto dei diritti della difesa nell'ambito del procedimento d'indagine formale ai sensi dell'art. 88, n. 2, CE esige che lo Stato membro interessato sia posto in grado di manifestare efficacemente il proprio punto di vista sulla realtà e sulla pertinenza dei fatti e delle circostanze addebitatigli e sui documenti di cui la Commissione si è servita per suffragare le proprie asserzioni circa l'esistenza di una trasgressione del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze 10 luglio 1986, causa 40/85, Belgio/Commissione, Racc. pag. 2321, punto 28, e causa 234/84, Belgio/Commissione, Racc. pag. 2263, punto 27) nonché sulle osservazioni presentate dai terzi interessati, conformemente all'art. 88, n. 2, CE. Qualora lo Stato membro non sia stato posto in grado di commentare tali osservazioni, la Commissione non può prenderle in considerazione nella decisione contro detto Stato (v. sentenze 14 febbraio

1990, causa C-301/87, Francia/Commissione, Racc. pag. I-307, punto 30; 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-959, punto 47, e 5 ottobre 2000, causa C-288/96, Germania/Commissione, Racc. pag. I-8237, punto 100).

- ¹⁶⁶ A tale riguardo occorre ricordare che, nella fattispecie, è pacifico che il Regno Unito ha avuto la facoltà di far conoscere il proprio punto di vista sulla realtà e sulla pertinenza dei fatti e delle circostanze allegati nonché sulle osservazioni presentate dai terzi interessati, come appunto quelle del Regno di Spagna, sicché gli obblighi risultanti dalla giurisprudenza ricordata al punto precedente sono stati rispettati.
- ¹⁶⁷ Dal momento che il Regno Unito lamenta di non aver potuto far utilmente conoscere il proprio punto di vista perché, da un lato, la valutazione preliminare compresa nella decisione di avviare il procedimento formale non conteneva considerazioni sulle società «offshore» e, dall'altro, la Commissione, nei suoi colloqui con il Government of Gibraltar e con il Regno Unito nel corso del procedimento d'indagine formale, non aveva precisato di ritenere che le società «offshore» beneficiassero di vantaggi selettivi, la sua argomentazione non può essere accolta.
- ¹⁶⁸ Quanto, in primo luogo, alla circostanza che la valutazione preliminare non conteneva considerazioni sulle società «offshore», occorre ricordare che la Commissione ha certamente il dovere di formulare chiaramente i propri dubbi sulla compatibilità dell'aiuto nel momento in cui dà avvio a un procedimento d'indagine formale, al fine di consentire allo Stato membro e agli interessati di replicarvi nel migliore dei modi (sentenza 8 maggio 2008, causa C-49/05 P, Ferriere Nord/Commissione, punto 92).
- ¹⁶⁹ Tuttavia, la sola circostanza che la valutazione preliminare della proposta di riforma tributaria notificata non conteneva considerazioni sulle società «offshore» non può costituire un elemento in grado di ingenerare, in capo al Regno Unito, il legittimo

affidamento che la Commissione avrebbe limitato il proprio esame ai soli aspetti contemplati in dette valutazioni preliminari. Allo stesso modo, questa circostanza non implica neppure che la Commissione abbia infranto l'obbligo di formulare chiaramente i propri dubbi.

- 170 Infatti, bisogna ricordare, anzitutto, che la decisione di avviare il procedimento formale conteneva, al punto 60, lett. f), questioni che vertevano precisamente su tale settore, anche se non è stato impiegato il termine «offshore».
- 171 Di conseguenza, il Regno Unito è stato sufficientemente avvertito, con la stessa decisione di avviare il procedimento, che l'esame approfondito, durante il procedimento d'indagine formale della proposta di riforma tributaria, avrebbe potuto vertere altresì sui settori che, non avendo dipendenti e non necessitando di occupare locali, sfuggono alla tassazione.
- 172 Dopodiché, occorre osservare che la valutazione inclusa, conformemente all'art. 6, n. 1, del regolamento n. 659/1999, nella decisione di avviare il procedimento formale è solo una «valutazione preliminare», come recita testualmente tale disposizione, la quale segna l'inizio del procedimento d'indagine formale ed implica soprattutto la possibilità per gli interessati di far valere utilmente il proprio punto di vista.
- 173 Al fine, in particolare, di garantire l'utilità di detta possibilità, alla Commissione non può essere impedito, nella sua decisione definitiva, dopo il procedimento d'indagine formale, di completare la sua valutazione «preliminare» facendo proprio il punto di vista espresso da tali interessati.

- 174 Alla luce di ciò si deve concludere che la mera circostanza che la valutazione preliminare della proposta di riforma tributaria notificata non contenesse considerazioni specifiche in ordine alle società «offshore» non integra una violazione dei diritti della difesa del Regno Unito.
- 175 In secondo luogo, occorre osservare che, a differenza di quanto sostiene il Regno Unito, le osservazioni del Regno di Spagna durante il procedimento d'indagine formale non contengono soltanto argomenti di mera natura fattuale, ma mirano precisamente a dimostrare che la proposta di riforma tributaria notificata è altresì selettiva in quanto avvantaggia le società «offshore», le quali beneficiano dell'esenzione da qualunque imposta.
- 176 La Commissione ha comunicato dette osservazioni al Regno Unito, che ha esposto, nella lettera del 13 febbraio 2003, i propri commenti senza però prendere posizione in ordine alle società «offshore».
- 177 Il Regno Unito, asserendo di non aver potuto far valere utilmente il proprio punto di vista poiché la Commissione non avrebbe lasciato intendere di attribuire importanza alle osservazioni del Regno di Spagna, sviluppa un'argomentazione che finisce con il porre la Commissione nell'obbligo di prendere posizione, durante il procedimento d'indagine formale, sui commenti ricevuti dagli interessati.
- 178 Ora, l'esistenza di un tale obbligo non si ricava dal regolamento n. 659/1999. L'art. 6, n. 2, di detto regolamento impone, infatti, alla Commissione soltanto l'obbligo di comunicare allo Stato membro interessato le osservazioni che ha ricevuto durante il procedimento formale, obbligo cui la Commissione si è, nella fattispecie, pienamente conformata.

- 179 Tutto ciò considerato, si deve respingere il terzo motivo del Regno Unito, vertente sulla violazione dei suoi diritti della difesa, senza dover esaminare se, in mancanza dell'irregolarità allegata, il procedimento avrebbe potuto concludersi con un risultato diverso, condizione perché una violazione dei diritti della difesa comporti l'annullamento della decisione controversa (v. citate sentenze Francia/Commissione, punto 31; 21 marzo 1990, Belgio/Commissione, punto 48, e Germania/Commissione, punto 101).
- 180 Quanto ai diritti della difesa del Government of Gibraltar, occorre per prima cosa rilevare che quest'ultimo ha avuto la facoltà di rivolgere osservazioni alla Commissione e ne ha fatto uso. Nella misura in cui il Government of Gibraltar fa valere, in sostanza, gli stessi argomenti del Regno Unito, è sufficiente ricordare che i diritti della difesa di quest'ultimo Stato membro non sono stati violati, di modo che vale altrettanto per i diritti del Government of Gibraltar. Infatti, conformemente all'art. 88, n. 2, CE, i diritti procedurali del Government of Gibraltar sono in ogni caso meno ampi di quelli del Regno Unito in quanto Stato membro interessato nel procedimento d'indagine formale.
- 181 Si evince in proposito dalla giurisprudenza della Corte che gli interessati, come nella fattispecie il Government of Gibraltar, diversi dallo Stato membro interessato hanno, nel procedimento di controllo sugli aiuti di Stato, unicamente la facoltà di rivolgere alla Commissione tutte le informazioni atte ad illuminare quest'ultima circa il suo successivo comportamento e non possono pretendere direttamente un dibattito in contraddittorio con la Commissione, quale quello previsto in favore del detto Stato membro (v. sentenze Commissione/Sytraval e Brink's France, cit., punto 59, nonché 24 settembre 2002, cause riunite C-74/00 P e C-75/00 P, Falck e Acciaierie di Bolzano/Commissione, Racc. pag. I-7869, punti 80 e 82).
- 182 Visto tutto quanto precede, il terzo motivo del Regno Unito e il primo capo del terzo motivo del Government of Gibraltar devono essere dichiarati infondati e respinti.

C — Sul primo motivo, attinente alla selettività regionale

- ¹⁸³ I ricorrenti in primo grado sostengono, con il loro primo motivo, che la decisione controversa non ha tenuto conto dell'art. 87, n. 1, CE in quanto ha concluso per la selettività regionale della proposta di riforma tributaria.
- ¹⁸⁴ Al riguardo, occorre ricordare che dai punti 86-108 della presente sentenza risulta che la proposta di riforma tributaria è materialmente selettiva giacché conferisce vantaggi selettivi alle società «offshore».
- ¹⁸⁵ Tale constatazione consente, di per sé sola, di giustificare il dispositivo della decisione controversa a termini del quale la proposta di riforma tributaria costituisce un regime di aiuti ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE che il Regno Unito non è autorizzato a mettere in atto.
- ¹⁸⁶ Alla luce di ciò, il primo motivo dei ricorrenti, attinente alla selettività regionale, siccome non rimette in causa l'esistenza di vantaggi selettivi materiali, non può condurre all'annullamento, neppure parziale, della decisione controversa (v., per analogia, ordinanza del presidente della Corte 25 giugno 1998, causa C-159/98 P(R), Antille olandesi/Consiglio, Racc. pag. I-4147, punto 111).
- ¹⁸⁷ Così, è giocoforza concludere che il primo motivo, anche a supporlo fondato, non può condurre all'annullamento della decisione controversa ed è pertanto inoperante.
- ¹⁸⁸ Alla luce di tutto quanto precede si devono respingere in toto i ricorsi presentati dal Government of Gibraltar e dal Regno Unito.

VIII — Sulle spese

- ¹⁸⁹ Ai sensi dell'art. 122, primo comma, del regolamento di procedura, quando l'impugnazione è accolta e la controversia viene definitivamente decisa dalla Corte, quest'ultima statuisce sulle spese. L'art. 69 del medesimo regolamento, che si applica al procedimento di impugnazione ai sensi dell'art. 118 di quest'ultimo, dispone, al suo n. 2, che la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Il n. 4, primo comma, del medesimo art. 69 prevede che gli Stati membri intervenuti nella causa sopportino le proprie spese.
- ¹⁹⁰ Dato che le impugnazioni della Commissione e del Regno di Spagna sono stati accolte e i ricorsi del Government of Gibraltar e del Regno Unito contro la decisione controversa sono stati respinti, si deve, conformemente alle conclusioni della Commissione e del Regno di Spagna, condannare il Government of Gibraltar e il Regno Unito a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dalla Commissione e dal Regno di Spagna in sede di impugnazione nonché le spese sostenute dalla Commissione in primo grado.
- ¹⁹¹ Il Regno di Spagna e l'Irlanda, in quanto intervenienti, rispettivamente, dinanzi al Tribunale e dinanzi alla Corte, sopporteranno ciascuno le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **La sentenza del Tribunale di primo grado delle Comunità europee 18 dicembre 2008, cause riunite T-211/04 e T-215/04, Government of Gibraltar e Regno Unito/Commissione, è annullata.**

- 2) Il ricorso del Government of Gibraltar e il ricorso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sono respinti.**

- 3) Il Government of Gibraltar e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sono condannati a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dalla Commissione europea e dal Regno di Spagna in sede di impugnazione nonché le spese sostenute dalla Commissione europea in primo grado.**

- 4) Il Regno di Spagna e l'Irlanda, in quanto intervenienti, rispettivamente, dinanzi al Tribunale di primo grado delle Comunità europee e dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea, sopporteranno ciascuno le proprie spese.**

Firme