ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

15 de Novembro de 2011 *

Índice

I – Quadro jurídico ..... I - 11181

II – Factos na origem do litígio ..... I - 11182

A – Antecedentes da reforma do imposto sobre as sociedades pelo Government of Gibraltar ..... I - 11182

B – Reforma do imposto sobre as sociedades pelo Government of Gibraltar ..... I - 11184

III – Procedimento administrativo e decisão controvertida ..... I - 11187

IV – Tramitação processual em primeira instância e acórdão recorrido ..... I - 11191

V – Tramitação processual no Tribunal de Justiça e pedidos das partes ..... I - 11192

VI – Quanto aos presentes recursos ..... I - 11195

A – Quanto ao fundamento único da Comissão e ao oitavo fundamento do Reino de Espanha ..... I - 11195

1. Fundamentação do acórdão recorrido ..... I - 11195

2. Argumentos das partes ..... I - 11198

3. Apreciação do Tribunal ..... I - 11204

a) Quanto à condição de realização de lucros e à fixação de um limite máximo de tributação ..... I - 11207

b) Quanto às vantagens de que beneficiam as sociedades «offshore» ... I - 11209

* Língua do processo: inglês.

VII – Quanto aos recursos no Tribunal de Primeira Instância ..... I - 11214

A – Quanto ao segundo fundamento do Government of Gibraltar e do Reino Unido e à segunda parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar .... I - 11215

1. Quanto à segunda parte do segundo fundamento ..... I - 11216

2. Quanto à segunda parte do terceiro fundamento invocada pelo Government of Gibraltar ..... I - 11217

3. Quanto à primeira parte do segundo fundamento ..... I - 11217

a) Argumentos das partes. ..... I - 11217

b) Apreciação do Tribunal ..... I - 11219

4. Quanto à terceira parte do segundo fundamento ..... I - 11221

a) Argumentos das partes. ..... I - 11221

b) Apreciação do Tribunal ..... I - 11222

B – Quanto ao terceiro fundamento do Reino Unido e à primeira parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar, relativos a uma violação dos direitos de defesa ..... I - 11225

1. Argumentos das partes ..... I - 11225

2. Apreciação do Tribunal ..... I - 11227

C – Quanto ao primeiro fundamento relativo à selectividade regional ..... I - 11232

VIII – Quanto às despesas ..... I - 11232

Nos processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P,

que têm por objecto dois recursos de uma decisão do Tribunal de Primeira Instância (actualmente Tribunal Geral), nos termos do artigo 56.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, interpostos em 16 de Março de 2009,

Comissão Europeia (C-106/09 P), representada por R. Lyal, V. Di Bucci e N. Khan, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrente,

sendo as outras partes no processo:

Government of Gibraltar, representado por J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, e A. Petersen, advokat,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por I. Rao, na qualidade de agente, assistida por D. Anderson, QC, e M. Gray, barrister,

recorrentes em primeira instância,

apoiados por:

Irlanda, representada por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por B. Doherty, barrister, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente no presente recurso,

Reino de Espanha, representado por N. Díaz Abad e J. M. Rodríguez Cárcamo, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente em primeira instância,

e

Reino de Espanha (C-107/09 P), representado por N. Díaz Abad e J. M. Rodríguez Cárcamo, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrente,

sendo as outras partes no processo:

Comissão Europeia, representada por R. Lyal, V. Di Bucci e N. Khan, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrida em primeira instância,

Government of Gibraltar, representado por J. Temple Lang, solicitor, M. Llamas, barrister, e A. Petersen, advokat,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por I. Rao, na qualidade de agente, assistida por D. Anderson, QC, e M. Gray, barrister,

recorrentes em primeira instância,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot e A. Prechal, presidentes de secção, A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (relator), D. Šváby, M. Berger e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,
secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Novembro de 2010,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de Abril de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 Com os seus recursos, a Comissão das Comunidades Europeias e o Reino de Espanha pedem a anulação do acórdão do Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias de 18 de Dezembro de 2008, Government of Gibraltar e Reino Unido/Comissão (T-211/04 e T-215/04, Colect., p. II-3745, a seguir «acórdão recorrido»), que anulou a Decisão 2005/261/CE da Comissão, de 30 de Março de 2004, sobre o regime de auxílio que o Reino Unido pretende aplicar relativamente à reforma do imposto sobre as sociedades do Government of Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1, a seguir «decisão controvertida»).

I – Quadro jurídico

2 O artigo 6.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo [88.º CE] (JO L 83, p. 1), dispõe:

«Procedimento formal de investigação

1. A decisão de dar início a um procedimento formal de investigação resumirá os elementos pertinentes em matéria de facto e de direito, incluirá uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta e indicará os

elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum. A decisão incluirá um convite ao Estado-Membro em causa e a outras partes interessadas para apresentarem as suas observações num prazo fixado, normalmente não superior a um mês. A Comissão pode prorrogar esse prazo em casos devidamente justificados.

2. As observações recebidas serão transmitidas ao Estado-Membro em causa. Se uma parte interessada o solicitar com fundamento em eventuais prejuízos, a sua identidade não será revelada ao Estado-Membro em causa. O Estado-Membro em causa pode responder às observações apresentadas num prazo estabelecido, normalmente não superior a um mês. A Comissão pode prorrogar esse prazo em casos devidamente justificados.»

II – Factos na origem do litígio

A – *Antecedentes da reforma do imposto sobre as sociedades pelo Government of Gibraltar*

3 Em 11 de Julho de 2001, a Comissão decidiu dar início ao procedimento formal de investigação, nos termos do artigo 88.º, n.º 2, CE, contra duas regulamentações aplicadas a Gibraltar relativas ao imposto sobre as sociedades que tinham por objecto, respectivamente, as «empresas isentas» (JO 2002, C 26, p. 13) e as «empresas elegíveis» (JO 2002, C 26, p. 9).

4 Para poder beneficiar do estatuto de empresa isenta, uma empresa devia preencher diversos requisitos. Entre estes requisitos, figurava a proibição de exercer uma actividade comercial ou qualquer outra actividade em Gibraltar, excepto com outras empresas isentas ou com as empresas elegíveis. Salvo algumas excepções, uma empresa isenta estava isenta do imposto sobre o rendimento em Gibraltar e apenas estava obrigada ao pagamento de um montante fixo anual de 225 GBP.

5 Os requisitos para se beneficiar do estatuto de empresa elegível eram, no essencial, idênticos aos necessários para se beneficiar do estatuto de empresa isenta. As empresas elegíveis pagavam um imposto a uma taxa que era negociada com as autoridades fiscais de Gibraltar e que variava entre 2 % e 10 % dos respectivos lucros.

6 Por acórdão de 30 de Abril de 2002, Government of Gibraltar/Comissão (T-195/01 e T-207/01, Colect., p. II-2309), por um lado, o Tribunal de Primeira Instância anulou a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação em relação às sociedades isentas pelo facto de a Comissão ter qualificado o regime aplicável a estas sociedades de auxílio novo no seu conjunto e, por outro, julgou improcedente o pedido de anulação da decisão de dar início ao procedimento em relação às empresas elegíveis.

7 O procedimento relativo às sociedades isentas foi concluído com a adopção de uma decisão da Comissão, de 19 de Janeiro de 2005, que propõe medidas adequadas, a qual foi aceite pelo Reino Unido em 18 de Fevereiro de 2005 (JO 2005, C 228, p. 9). Na sequência do procedimento relativo às empresas elegíveis, a Comissão adoptou, em 30 de Março de 2004, a Decisão 2005/77/CE relativa ao regime de auxílio aplicado pelo Reino Unido a favor das empresas elegíveis («qualifying companies») em Gibraltar (JO 2005, L 29, p. 24), na qual declarou o regime relativo a estas sociedades incompatível com o mercado comum.

B – *Reforma do imposto sobre as sociedades pelo Government of Gibraltar*

8 Em 27 de Abril de 2002, sem prejuízo da questão de saber se os regimes fiscais relativos às empresas isentas e às empresas elegíveis constituíam ou não auxílios de Estado, o Government of Gibraltar anunciou a sua intenção de revogar toda a sua legislação em matéria de fiscalidade das empresas e de instituir um regime fiscal inteiramente novo para todas as sociedades de Gibraltar. Esta reforma do imposto sobre as sociedades pelo Government of Gibraltar constitui o objecto do presente litígio.

9 Por ofício de 12 de Agosto de 2002, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte notificou a Comissão, nos termos do artigo 88.º, n.º 3, CE, do projecto de reforma do imposto sobre as sociedades (a seguir «projecto de reforma fiscal») que o Government of Gibraltar pretendia aplicar.

10 A fim de poder ser aplicado pelo Government of Gibraltar, o projecto de reforma fiscal deveria ser previamente adoptado pela House of Assembly de Gibraltar. No âmbito desta reforma, a legislação que regulava, até essa data, as empresas isentas e as empresas elegíveis deveria ser revogada com efeitos imediatos.

11 Este projecto de reforma fiscal abrange, como resulta do n.º 18 do acórdão recorrido, um sistema de tributação aplicável a todas as sociedades estabelecidas em Gibraltar e um imposto adicional ou de penalidade («top-up tax») aplicável apenas às sociedades de serviços financeiros e às empresas de serviços de utilidade pública, compreendendo estas últimas as empresas que operam nos sectores das telecomunicações, da electricidade e da água.

12 As características do sistema de tributação que deve ser introduzido por este projecto são apresentadas, nos n.os 21 a 25 do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

«21 O sistema de tributação introduzido pela reforma fiscal e aplicável a todas as empresas estabelecidas em Gibraltar compõe-se de um imposto sobre o número de trabalhadores ("payroll tax"), de um imposto sobre a ocupação de instalações para fins comerciais ("business property occupation tax") e de uma taxa de registo ("registration fee"):

— imposto sobre o número de trabalhadores: todas as empresas de Gibraltar estarão sujeitas a um imposto sobre o número de trabalhadores, no valor de 3 000 GBP por trabalhador e por ano; cada "empregador" em Gibraltar terá de pagar um imposto sobre o número de trabalhadores, pela totalidade dos seus "trabalhadores" "contratados em Gibraltar" a tempo inteiro ou parcial; a legislação relativa à reforma fiscal contém uma definição dos termos referidos;

— imposto sobre a ocupação de instalações para fins comerciais ("Business Property Occupation Tax", a seguir "BPOT"): todas as empresas que ocupam instalações em Gibraltar para fins comerciais deverão pagar um imposto sobre a ocupação das referidas instalações, a uma taxa equivalente a uma percentagem do montante devido a título do imposto predial geral de Gibraltar;

— taxa de registo: todas as empresas de Gibraltar deverão pagar uma taxa de registo anual, cujo montante ascenderá a 150 GBP, para as empresas não destinadas a gerar rendimento, e a 300 GBP, para as empresas destinadas a gerar rendimento.

22 A tributação em imposto sobre o número de trabalhadores e em BPOT será limitada a 15 % dos lucros. Resulta da instituição deste limite que as empresas apenas pagarão o imposto sobre o número de trabalhadores e o BPOT se realizarem lucros e que o montante do imposto não excederá 15 % dos referidos lucros.

[…]

23 Certas actividades, nomeadamente os serviços financeiros e os serviços de utilidade pública, estarão sujeitas a um imposto adicional (ou de penalidade) sobre os lucros gerados por estas actividades. O imposto adicional incide apenas sobre os lucros que podem ser atribuídos às referidas actividades.

24 Assim, para além do imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT, as sociedades de serviços financeiros estarão ainda sujeitas a um imposto adicional (ou de penalidade) sobre os lucros gerados pelas actividades de serviços financeiros, a uma taxa compreendida entre 4 % e 6 % dos lucros (calculados em conformidade com as normas contabilísticas reconhecidas internacionalmente); a tributação total destas empresas (imposto sobre o número de trabalhadores, BPOT e imposto adicional) será limitada a 15 % dos lucros.

25 Para além do imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT, as empresas de serviços de utilidade pública estarão sujeitas a um imposto adicional (ou de penalidade) sobre os lucros gerados pelas suas actividades, à taxa de 35 % sobre os lucros (calculados em conformidade com as normas contabilísticas reconhecidas internacionalmente). Estas empresas estarão autorizadas a deduzir o imposto sobre o número de trabalhadores e o BPOT do montante devido a título do imposto adicional. Embora a tributação anual total das empresas de serviços de utilidade pública (imposto sobre o número de trabalhadores e BPOT) esteja também limitada a 15 % dos lucros, o funcionamento do imposto adicional sobre os serviços de utilidade pública garantirá que a carga fiscal destas empresas seja sempre da ordem dos 35 % dos seus lucros.»

III – Procedimento administrativo e decisão controvertida

13 Na sequência da notificação pelo Reino Unido do projecto de reforma fiscal à Comissão, esta informou esse Estado-Membro, por ofício de 16 de Outubro de 2002, da sua decisão de dar início ao procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE (a seguir «decisão de dar início ao procedimento formal») e convidou os interessados a apresentarem as suas observações (JO 2002, C 300, p. 2).

14 Esta decisão faz referência ao n.º 9 da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO 1998, C 384, p. 3, a seguir «comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal»). Nos n.ºs 29 a 33 e 37 a 44 da dita decisão, a Comissão expõe quatro elementos do projecto de reforma fiscal que, em seu entender, conferem vantagens selectivas no plano material, a saber, a condição relativa à realização de lucros, que confere vantagens às sociedades não lucrativas, os diferentes limites máximos de tributação, que conferem vantagens às sociedades que beneficiam destes limites máximos, a isenção de tributação das empresas que se encontrem estabelecidas em determinadas zonas de Gibraltar e, por fim, a isenção dos juros recebidos em virtude de empréstimos concedidos para concretizar determinados objectivos. As sociedades «offshore» não são aqui mencionadas como beneficiárias de uma vantagem selectiva.

15 No n.º 60, alínea f), da decisão de dar início ao procedimento formal, a Comissão pede ao Reino Unido que lhe forneça as seguintes informações:

«uma estimativa da quantidade, da dimensão e do tipo de actividade das:

— empresas que não realizam lucros e que, por conseguinte, não estão sujeitas ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT,

— empresas que realizam lucros que não têm trabalhadores (isto é, que não dispõem de unidades assalariadas tributáveis),

— empresas que realizam lucros que empregam menos de um trabalhador (com excepção das que não têm trabalhadores).»

16 A Comissão recebeu observações do Reino Unido, da Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Confederação Espanhola das Organizações Empresariais), da Ålands Landskapsstyrelse [executivo das Ilhas Åland (Finlândia)], do Reino de Espanha e do Government of Gibraltar.

17 Assim, o Reino de Espanha considerou, no n.º 3 das suas observações, apresentadas à Comissão em 3 de Janeiro de 2003:

«[…]

Para além destas observações que confirmam as objecções suscitadas pela Comissão, que, fundamentalmente, são suficientes, só por si, para pôr em causa a validade da reforma proposta pelo Reino Unido em nome do Government of Gibraltar, parece-nos essencial que a apreciação da compatibilidade do regime seja efectuada levando devidamente em consideração o contexto económico e fiscal real existente no território da autoridade que o propõe.

A reforma fiscal proposta possui características bastante peculiares, tais como:

[…]

(c) No que diz respeito às 28 800 sociedades que não estão sujeitas ao imposto adicional referido na alínea a) *supra*, o regime fiscal proposto consiste, na realidade, não num imposto geral sobre os lucros das sociedades, mas num conjunto de diversos impostos específicos (imposto sobre o número de assalariados, o [BPOT], a taxa de registo), objecto de limites máximos, de modo que a carga fiscal é extremamente baixa, ou mesmo inexistente (não é por acaso que este imposto é denominado em Gibraltar de "imposto zero").

Importa ter presente que, uma vez que a maior parte das 28 800 sociedades registadas podem ser consideradas sociedades "caixa de correio" ou de gestão de activos, estas deverão, sob reserva da realização de lucros, pagar um imposto de 3 000 GBP por trabalhador e por ano. Como a maior parte destas sociedades tem, em princípio, apenas um trabalhador (um contabilista ou um auditor), muito frequentemente empregado a tempo parcial, essas sociedades pagarão, no máximo, 3 000 GBP por ano se não ocuparem instalações para fins comerciais (o que é, regra geral, o caso), porque não terão de pagar o [BPOT].

[…]

(d) As sociedades "offshore" não serão abrangidas pelo âmbito de aplicação de dois dos novos impostos: cerca de 8 000 sociedades que não se encontram fisicamente presentes em Gibraltar serão isentas;

[…]

Esta reforma fiscal apresenta muitas especificidades e deixa intacta a situação fiscal das empresas que não dispõem de pessoal nem de instalações em Gibraltar.

[…]»

18 A Comissão transmitiu estas observações ao Reino Unido, que lhe enviou os seus comentários por ofício de 13 de Fevereiro de 2003 sem ter, todavia, tomado posição sobre os argumentos do Reino de Espanha relativos ao tratamento fiscal das sociedades «offshore».

19 No n.º 163 da decisão controvertida, a Comissão concluiu que «[o projecto de reforma fiscal] constitui um regime de auxílio estatal, na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do Tratado CE. Não se aplica nenhuma das derrogações previstas no n.º 2 ou no n.º 3 do artigo 87.º Assim sendo, o Reino Unido não está autorizado a executar a reforma».

20 Segundo a Comissão, e como resulta dos considerandos 98 a 152 da decisão controvertida, o projecto de reforma fiscal é selectivo, tanto no plano regional como no plano material. No plano regional, é selectivo na medida em que prevê um regime de imposto sobre as sociedades, segundo o qual as empresas em Gibraltar estão, em geral, sujeitas a uma taxa de tributação inferior à das empresas estabelecidas no Reino Unido (considerando 127 da decisão controvertida).

21 A Comissão considera que determinados aspectos do projecto de reforma fiscal são selectivos no plano material. Assim, em primeiro lugar, são selectivos neste plano a condição da realização de lucros, para que uma empresa seja sujeita ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT, na medida em que esta condição favorece as empresas que não realizem lucros (considerandos 128 a 133 da decisão controvertida) e, em segundo lugar, a aplicação do limite máximo de 15 % dos lucros, no que se refere ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT, dado que este limite favorece as empresas que, no exercício fiscal em questão, apresentem lucros pouco elevados em relação ao número de efectivos e às instalações que ocupam para fins comerciais (considerandos 134 a 141 da decisão controvertida). Por fim, em terceiro lugar, é também selectivo no plano material o facto de prever um imposto sobre o número de trabalhadores e o BPOT, uma vez que estes dois impostos favorecem, por natureza, as sociedades «offshore», que não estão fisicamente presentes em Gibraltar, e que, consequentemente, não estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades (considerandos 142 a 144 e 147 a 151 da decisão controvertida).

22 O dispositivo da decisão controvertida prevê no seu artigo 1.º:

«As propostas notificadas pelo Reino Unido, tendo em vista a reforma do regime de fiscalidade das empresas em Gibraltar, constituem um regime de auxílio estatal incompatível com o mercado comum.

Consequentemente, essas propostas não podem ser aplicadas.»

IV – Tramitação processual em primeira instância e acórdão recorrido

23 Por petições apresentadas na Secretaria do Tribunal de Primeira Instância em 9 de Junho de 2004, o Government of Gibraltar, no processo T-211/04, e o Reino Unido, no processo T-215/04, interpuseram recursos de anulação da decisão controvertida.

24 Esses recorrentes invocam, no essencial, três fundamentos idênticos em cada um dos referidos processos. O primeiro e segundo fundamentos são relativos a erros de direito e de apreciação no que diz respeito, respectivamente, à aplicação do critério da selectividade regional e do critério da selectividade material. O terceiro fundamento é relativo à violação de formalidades essenciais no âmbito do exame do terceiro aspecto do projecto de reforma fiscal relativo às sociedades «offshore». Este último fundamento subdivide-se em duas partes, a primeira respeitante a uma violação do direito de audição, invocado tanto pelo Reino Unido como pelo Government of Gibraltar, e

a segunda relativa a um erro de fundamentação, suscitado apenas pelo Government of Gibraltar.

25 Por despachos do presidente da Terceira Secção do Tribunal de Primeira Instância de 14 de Dezembro de 2004 e 15 de Fevereiro de 2005, foram deferidos os pedidos de intervenção, respectivamente, do Reino Unido em apoio dos pedidos do Government of Gibraltar no processo T-211/04 e do Reino de Espanha em apoio dos pedidos da Comissão no processo T-215/04.

26 O Tribunal de Primeira Instância julgou procedente o primeiro fundamento dos recorrentes relativo à selectividade regional e o segundo fundamento relativo à selectividade material. Deste modo, o Tribunal de Primeira Instância não procedeu ao exame do terceiro fundamento relativo à violação de formalidades essenciais.

V – Tramitação processual no Tribunal de Justiça e pedidos das partes

27 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 26 de Junho de 2009, os processos C-106/09 P e 107/09 P foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

28 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 25 de Setembro de 2009, foi deferido o pedido de intervenção da Irlanda nos presentes processos em apoio dos pedidos do Reino Unido e do Government of Gibraltar.

29 No seu recurso, a Comissão conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— a título principal:

— anular o acórdão recorrido;

— negar provimento aos pedidos de anulação do Government of Gibraltar e do Reino Unido; e

— condenar o Government of Gibraltar e o Reino Unido nas despesas;

— a título subsidiário:

— remeter os processos ao Tribunal Geral para novo exame; e

— reservar para final nas duas instâncias a decisão quanto às despesas.

30 No seu recurso, o Reino de Espanha conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— anular o acórdão recorrido;

— declarar juridicamente válida a decisão controvertida; e

— condenar os recorridos nas despesas.

31 O Government of Gibraltar conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— negar provimento ao recurso interposto pela Comissão e ao recurso interposto pelo Reino de Espanha; e

— condenar a Comissão e o Reino de Espanha nas despesas do Government of Gibraltar.

32 O Reino Unido conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— negar provimento ao recurso interposto pela Comissão e ao recurso interposto pelo Reino de Espanha; e

— condenar a Comissão e o Reino de Espanha nas despesas.

33 A Irlanda conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— negar provimento ao recurso interposto pela Comissão; e

— condenar a Comissão nas despesas.

VI – Quanto aos presentes recursos

34 A Comissão invoca um fundamento único relativo à violação do artigo 87.º, n.º 1, CE. Este fundamento, relativo às conclusões do Tribunal de Primeira Instância sobre a selectividade material do projecto de reforma fiscal, está dividido em seis partes. O Reino de Espanha invoca onze fundamentos que podem ser repartidos em três grupos relativos, em primeiro lugar, à selectividade regional deste projecto e ao estatuto de Gibraltar (os sete primeiros fundamentos e o nono fundamento), em segundo lugar, à selectividade material (oitavo fundamento) e, em último lugar, ao processo no Tribunal de Primeira Instância (décimo e décimo primeiro fundamentos).

35 Importa examinar desde logo os fundamentos relativos à selectividade material, a saber, o fundamento único da Comissão e o oitavo fundamento invocado pelo Reino de Espanha.

A – *Quanto ao fundamento único da Comissão e ao oitavo fundamento do Reino de Espanha*

1. Fundamentação do acórdão recorrido

36 Antes de proceder ao exame da decisão controvertida, o Tribunal de Primeira Instância apresenta, nos n.os 143 a 146 do acórdão recorrido, o quadro de análise que a Comissão deve respeitar quando examina o carácter selectivo de um regime de auxílios fiscais. A este respeito, o Tribunal de Primeira Instância considera que a qualificação pela Comissão de uma medida fiscal de selectiva supõe necessariamente, num primeiro momento, que ela identifique previamente o regime «normal» do sistema fiscal. Em relação a este regime fiscal «normal», a Comissão deve, num segundo

momento, apreciar e estabelecer o eventual carácter selectivo da vantagem concedida pela medida fiscal em causa, demonstrando que esta medida constitui uma derrogação ao referido regime «normal». Num terceiro momento, há que examinar se, em presença dessas derrogações, a medida que provoca uma diferenciação entre empresas pode, no entanto, não revestir carácter «selectivo», quando esta última resulta da natureza ou da economia do sistema de impostos no qual se inscreve.

37 Segundo o Tribunal de Primeira Instância, a Comissão não pode omitir essas primeira e segunda etapas do controlo do carácter selectivo da medida em causa, sob pena de se substituir ao Estado-Membro no que diz respeito à determinação do seu sistema fiscal e do regime «normal» neste sistema. Quanto à determinação do sistema fiscal em causa, o Tribunal de Primeira Instância considera que, no estado actual do desenvolvimento do direito da União, a fiscalidade directa é da competência dos Estados-Membros. Por conseguinte, apenas estes últimos e as entidades infra-estatais que disponham de autonomia fiscal podem conceber sistemas de imposto sobre as sociedades que considerem ser os que melhor se adaptam às necessidades das suas economias.

38 No n.º 148 do acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância recorda que, na decisão controvertida, «a Comissão concluiu que três aspectos do sistema fiscal introduzido [pelo projecto de reforma fiscal] conferem vantagens selectivas às sociedades que deles beneficiam e são, portanto, susceptíveis de constituir auxílios de Estado, a saber: em primeiro lugar, a condição de realização de lucros, para que uma empresa seja sujeita ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT; em segundo lugar, a aplicação do limite máximo de 15% dos lucros no que se refere ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT; e, em terceiro lugar, a própria natureza do imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT».

39 Em seguida, o Tribunal de Primeira Instância procede ao exame da decisão controvertida à luz do quadro de análise apresentado nos n.os 143 a 146 do acórdão recorrido.

40 A este respeito, o Tribunal de Primeira Instância declara, no n.º 170 do acórdão recorrido, que, atendendo às explicações fornecidas pelo Government of Gibraltar e pelo Reino Unido, segundo as quais todos os elementos do projecto de reforma fiscal constituem um sistema fiscal completo que deve ser tratado como o regime fiscal «normal», «a Comissão não podia renunciar a cumprir o seu dever, como descrito no n.º 143 [do acórdão recorrido], de identificar previamente e, sendo caso disso, de pôr em causa a qualificação, pelas autoridades de Gibraltar, do regime […] "normal" do sistema fiscal notificado». Ora, o Tribunal de Primeira Instância considera, nos n.os 171 a 174 do acórdão recorrido, que a Comissão não seguiu as etapas do referido quadro de análise e ultrapassou, deste modo, relativamente à competência estatal em matéria fiscal, os limites do seu controlo.

41 Além disso, o Tribunal de Primeira Instância salienta igualmente, no n.º 175 do acórdão recorrido, que, «além do facto de a Comissão não ter respeitado o âmbito de análise relativo à determinação da selectividade, […] nem as considerações reproduzidas na decisão [controvertida] […] nem os argumentos invocados pela Comissão e pelo Reino de Espanha no decurso da instância são suficientes para pôr em causa a fundamentação da definição do regime […] "normal" do sistema fiscal notificado».

42 No que diz respeito a este último ponto, o Tribunal de Primeira Instância considera, em primeiro lugar, nos n.os 176 a 178 do acórdão recorrido, que a Comissão não demonstrou que a condição da tributação, a saber, a realização de lucros, e o limite máximo do imposto a 15 % dos lucros se devem considerar derrogatórios e que, portanto, o regime fiscal deve ser qualificado de selectivo.

43 Em segundo lugar, o Tribunal de Primeira Instância declara, nos n.os 179 a 181 do acórdão recorrido, que nem o facto de a Comissão considerar este sistema fiscal como «híbrido» nem a circunstância de uma empresa que não está «fisicamente presente» em Gibraltar não estar sujeita ao imposto sobre o número de trabalhadores e ao BPOT permitem demonstrar o carácter selectivo do regime fiscal em causa.

44 Em terceiro lugar, segundo os n.os 182 a 184 do acórdão recorrido, as considerações da Comissão quanto aos diferentes critérios adoptados no regime controvertido para determinar a tributação de uma empresa são demasiado vagas para pôr em causa a definição feita pelas autoridades de Gibraltar do que constitui o regime «normal» no projecto de reforma fiscal.

45 O Tribunal de Primeira Instância conclui, no n.º 185 do acórdão recorrido, que não se pode considerar que nenhum dos aspectos do projecto de reforma fiscal identificados pela Comissão confira uma vantagem selectiva na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, uma vez que a Comissão não demonstrou suficientemente que aqueles constituem derrogações ao regime fiscal «normal».

46 Por último, o Tribunal de Primeira Instância salienta, no n.º 186 do acórdão recorrido, «que a comparação dos pretensos efeitos do sistema fiscal introduzido [pelo projecto de reforma fiscal] com os efeitos do sistema fiscal anterior […], como efectuada pela Comissão no quadro 1 e no considerando 150 da decisão [controvertida], não pode, no caso em apreço, ser considerada para efeitos de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE».

2. Argumentos das partes

47 No seu recurso, a Comissão invoca um fundamento único, relativo a uma violação do artigo 87.º, n.º 1, CE, a respeito do exame da selectividade material efectuada pelo Tribunal de Primeira Instância. Este fundamento está dividido em seis partes.

48 Na primeira parte deste fundamento, a Comissão alega que o Tribunal de Primeira Instância apreciou erradamente a relação entre o artigo 87.º, n.º 1, CE e a competência dos Estados-Membros em matéria fiscal. A este respeito, a Comissão considera que as competências dos Estados-Membros em matéria fiscal são enquadradas pelo direito da União, em particular, pelo artigo 87.º, n.º 1, CE, e que a simples circunstância de uma disposição nacional se integrar no direito fiscal não pode excluir esta disposição do respeito pelo referido artigo, dado que este artigo define as medidas estatais não segundo a sua causa ou os seus objectivos, mas segundo os seus efeitos.

49 Na segunda parte do seu fundamento único, a Comissão sustenta que o Tribunal de Primeira Instância considerou erradamente que ela tinha a obrigação de identificar previamente o regime «normal» do sistema fiscal previsto no projecto de reforma e, depois, de demonstrar o carácter derrogatório das medidas em causa em relação a este regime. Alega que esta abordagem ignora a possibilidade de um Estado-Membro aplicar um sistema fiscal intrinsecamente discriminatório em razão da sua estrutura. Com efeito, graças a uma selecção judiciosa dos critérios a aplicar no seu sistema de tributação alegadamente «normal», Gibraltar conseguiu reproduzir, em larga medida, os efeitos de um regime que incorporasse manifestamente um auxílio de Estado a favor de determinadas categorias de empresas.

50 Na terceira parte do seu fundamento único, a Comissão sustenta que o Tribunal de Primeira Instância infringiu os princípios relativos à interpretação do conceito de auxílio de Estado, segundo os quais as medidas nacionais devem ser analisadas à luz dos seus efeitos e não à luz do objectivo prosseguido ou de uma determinada técnica regulamentar.

51 Na quarta parte deste fundamento, a Comissão alega que a abordagem do Tribunal de Primeira Instância leva a considerar que qualquer característica do sistema fiscal, independentemente da vantagem que confere a certos beneficiários, constitui automaticamente uma parte integrante deste sistema e não uma derrogação e, consequentemente, escapa à aplicação das normas relativas aos auxílios de Estado.

52 Na quinta parte do referido fundamento, a Comissão censura o Tribunal de Primeira Instância de ter considerado erradamente que a Comissão não identificou o regime fiscal «normal» nem demonstrou que determinadas características do projecto de reforma fiscal constituíam derrogações a este regime. Com efeito, a Comissão identificou clara e regularmente o sistema fiscal notificado como baseado na tributação da mão-de-obra utilizada e da ocupação das instalações para fins comerciais. Além disso, a Comissão sublinha que o Tribunal de Primeira Instância anulou a decisão controvertida com fundamento não numa falta de fundamentação, mas num erro de direito.

53 Na sexta parte do seu fundamento único, a Comissão alega que o Tribunal de Primeira Instância não analisou os três elementos de selectividade identificados na decisão controvertida, tendo designadamente deixado por apreciar as observações da Comissão fundadas nos efeitos concretos do projecto de reforma fiscal, a saber, que este último estabelece níveis de tributação diferentes para diferentes sectores da economia de Gibraltar e proporciona uma vantagem selectiva às empresas «offshore» que não tenham trabalhadores e que não tenham instalações em Gibraltar.

54 Apesar de o Tribunal de Primeira Instância ter reproduzido as passagens relevantes da decisão controvertida nos n.os 156 a 162 do acórdão recorrido, não tomou posição sobre os aspectos selectivos do projecto de reforma fiscal assim identificados. O Tribunal de Primeira Instância ignorou, no n.º 186 do acórdão recorrido, a pertinência da comparação entre o projecto de reforma fiscal e o sistema fiscal anterior. Importa salientar que a Comissão sublinhou, referindo-se ao sistema anterior, que o regime examinado na decisão controvertida visava perpetuar a situação anterior, produzindo os mesmos efeitos apesar da utilização de uma técnica diferente. Assim, a perspectiva do Tribunal de Primeira Instância atribuía um peso decisivo a considerações de técnica fiscal em detrimento de uma apreciação assente nos efeitos de uma medida.

55 O Reino de Espanha sustenta, no seu oitavo fundamento, que o Tribunal de Primeira Instância considerou erradamente que o critério da selectividade material não estava

preenchido. Com efeito, a grande maioria das empresas estabelecidas em Gibraltar, a saber, 28 798 sociedades em 29 000, conseguia obter uma taxa de tributação nula. Por conseguinte, o regime que o Tribunal de Primeira Instância qualifica de geral é, na realidade, um regime especial que cria uma «selectividade *de facto*».

56 Na sua resposta ao recurso da Comissão, o Reino de Espanha defende o fundamento invocado pela Comissão. O verdadeiro objectivo prosseguido pelo projecto de reforma fiscal consistia em continuar a atrair o capital estrangeiro cujos detentores pretendem contornar os regimes normais de tributação a que estão sujeitos nos seus países de origem. Além disso, uma vez que a análise de um imposto sobre as sociedades constitui uma operação que exige uma apreciação económica complexa, o Tribunal de Primeira Instância substituiu erradamente a apreciação económica realizada pela Comissão pela sua própria apreciação no que se refere aos elementos de selectividade identificados pela Comissão na decisão controvertida.

57 O Government of Gibraltar e o Reino Unido alegam, antes de mais, que o Tribunal de Primeira Instância rejeitou correctamente a abordagem adoptada pela Comissão na decisão controvertida. Esta abordagem é errada e oposta à abordagem habitual da Comissão como resulta, nomeadamente, da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal. Esta nova abordagem conduz a uma eliminação da soberania fiscal reconhecida aos Estados-Membros pelo Tratado CE e por jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, permitindo que a Comissão proceda à harmonização da fiscalidade directa.

58 Quanto à primeira parte do fundamento único invocado pela Comissão, o Government of Gibraltar e o Reino Unido consideram que esta põe em causa a competência dos Estados-Membros em matéria fiscal e se baseia numa interpretação errada do acórdão recorrido, na medida em que o Tribunal de Primeira Instância não deixou de levar em consideração o quadro resultante do direito da União em matéria de soberania fiscal dos Estados-Membros.

59 Do mesmo modo, a tese invocada em defesa da segunda parte do fundamento único da Comissão põe em causa a soberania fiscal dos Estados-Membros. A simples circunstância de um regime fiscal criar uma vantagem para certas empresas não pode ser, só por si, suficiente para considerar este regime como selectivo, porque é necessário identificar previamente o regime normal. Isto é corroborado pela comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, à qual a Comissão está vinculada em virtude do princípio da protecção da confiança legítima.

60 A Comissão procede igualmente, no quadro da terceira parte do seu fundamento único, a uma leitura errada do acórdão recorrido, ao afirmar que o Tribunal de Primeira Instância decidiu que a Comissão se devia basear nos objectivos declarados pelas autoridades nacionais ou regionais, em vez de examinar o conteúdo real das normas em causa.

61 A tese defendida pela Comissão, no âmbito da quarta parte do seu fundamento único, segundo a qual um sistema fiscal «normal» apenas pode aplicar um critério de tributação, é também incompatível com a soberania fiscal dos Estados-Membros. Com efeito, esses Estados devem ter a liberdade de criar os impostos que considerem mais adequados às suas necessidades e escolher os valores tributáveis que pretendam, incluindo, nas suas normas fiscais, as disposições normais e necessárias relativas à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, que são uma característica comum dos impostos. O facto de um regime fiscal prosseguir mais de um objectivo é perfeitamento legítimo.

62 Além disso, a tese que está subjacente à quinta parte do fundamento único da Comissão é errada. Um sistema fiscal fundado na utilização de vários valores tributáveis, que inclui igualmente disposições sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, não pode ser considerado incoerente. Acresce que é incorrecta a afirmação da Comissão de que efectuou uma análise em três etapas.

63 Por fim, no que diz respeito à sexta parte do fundamento único, o Government of Gibraltar e o Reino Unido alegam que é errada a tese defendida pela Comissão segundo a qual o regime fiscal devia ser considerado selectivo devido ao facto de a economia dita «offshore» não ser tributada. Com efeito, em qualquer sistema fiscal, as sociedades que não dispõem de uma base de incidência correspondente à definida pelo regime fiscal nacional não pagam imposto em virtude deste sistema. Assim, a tese da Comissão equivale a impor aos Estados-Membros, apesar da sua soberania fiscal, a posição da Comissão quanto à questão de saber qual é o valor tributável adequado. O facto de diferentes tipos de sociedades serem tributados de maneira diferente não permite, só por si, concluir pela selectividade do projecto de reforma fiscal.

64 No que diz respeito ao oitavo fundamento invocado pelo Reino de Espanha relativo à selectividade material deste projecto, o Government of Gibraltar e o Reino Unido sublinham, em primeiro lugar, que o simples facto de determinadas sociedades não serem tributadas não permite concluir pela selectividade do tratamento fiscal que lhes é aplicável e considerar que estas sociedades recebem um auxílio de Estado. Além disso, os Estados-Membros determinam os elementos que integram a matéria colectável no exercício da sua soberania fiscal. As autoridades competentes não são obrigadas a utilizar, designadamente, os rendimentos ou os lucros como valores tributáveis. O Government of Gibraltar e o Reino Unido sublinham ainda que o exame em três etapas de uma medida fiscal, nos termos previstos na comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal e considerado pelo Tribunal de Primeira Instância no acórdão recorrido, se impõe para identificar as vantagens de carácter selectivo decorrentes desta medida. Por fim, quanto à afirmação do Reino de Espanha de que 28 798 sociedades de entre 29 000 estabelecidas em Gibraltar conseguem, em virtude do projecto de reforma fiscal, obter, efectivamente, uma taxa de tributação «zero», o Reino Unido duvida que estes valores sejam exactos. O Government of Gibraltar, sem tomar especificamente posição sobre esta afirmação do Reino de Espanha, refere que é difícil avaliar quantas sociedades se encontrarão estabelecidas em Gibraltar quando o projecto de reforma fiscal for aplicado e menciona, na sua resposta, que, actualmente, das 24 000 sociedades registadas em Gibraltar, cerca de 3 000 são sociedades «isentas» na acepção do antigo regime fiscal, cerca de 260 são sociedades

de serviço público ou de serviços financeiros e 18 000 são sociedades inactivas que possuem bens.

65 A Irlanda, interveniente em apoio dos pedidos do Reino Unido no processo C-106/09 P, considera que o recurso da Comissão deve ser julgado inadmissível, na medida em que excede os elementos desenvolvidos na decisão controvertida e no acórdão recorrido. A Irlanda considera que, na primeira parte do seu fundamento único, a Comissão pretende impor aos Estados-Membros o ónus da prova quanto à conformidade com o direito da União da natureza e da estrutura do seu sistema fiscal. Além disso, observa que a Comissão tenta fundar a sua argumentação na matéria no princípio da não discriminação, enquanto as regras em matéria de auxílios de Estado têm a sua origem não neste princípio, mas no conceito de concorrência leal no mercado comum. No que se refere às restantes partes do fundamento único da Comissão, a Irlanda considera que a Comissão está vinculada, em virtude dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, à sua comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal. Considerar um sistema fiscal como intrinsecamente discriminatório em razão dos seus efeitos, sem poder identificar uma taxa de tributação normal, contraria a jurisprudência assente e a soberania fiscal dos Estados-Membros. Além disso, não basta, designadamente, qualificar um sistema fiscal de «híbrido» para daqui concluir que as empresas favorecidas por este sistema recebem um auxílio de Estado.

3. Apreciação do Tribunal

66 Ao invés do que defende a Irlanda, o fundamento único da Comissão é admissível pelo facto de ter por objectivo, em conformidade com o artigo 113.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a anulação do acórdão recorrido, sem pretender alterar o objecto do litígio no Tribunal de Primeira Instância. Com efeito, a Comissão censura, para este fim, o Tribunal de Primeira Instância de ter violado o artigo 87.º CE, na medida em que considerou, erradamente, que nenhum dos três elementos identificados na decisão controvertida como sendo selectivos confere vantagens selectivas.

67 Importa rejeitar desde logo a alegação da Comissão, suscitada no âmbito da segunda parte do seu fundamento único, de que o Tribunal de Primeira Instância se fundou erradamente na comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, tendo ignorado o seu conteúdo.

68 Com efeito, à luz da referência, nos n.os 143 e 146 do acórdão recorrido, a essa comunicação, basta declarar que o Tribunal de Primeira Instância não tirou desta nenhuma consequência de facto ou de direito, como resulta da utilzação dos termos «como a própria Comissão enuncia» e «além disso» utilizados nos referidos números, mas se fundou, para alicerçar a sua abordagem, como foi exposto nos n.os 143 a 146 do acórdão recorrido, na jurisprudência do Tribunal de Justiça e na repartição de competências em matéria fiscal entre a União e os Estados-Membros.

69 Nestas condições, a alegação da Comissão relativa a esta menção da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal é inoperante (v., neste sentido, acórdão de 2 de Outubro de 2003, Salzgitter/Comissão, C-182/99 P, Colect., p. I-10761, n.os 54 e 55), de modo que não há que examinar, nesta fase, o conteúdo e o âmbito da referida comunicação.

70 Com vista a examinar o fundamento único da Comissão e o oitavo fundamento do Reino de Espanha, importa recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao conceito de vantagem selectiva em matéria fiscal.

71 Segundo jurisprudência assente, o conceito de auxílio é mais geral do que o de subvenção, pois abrange não apenas prestações positivas, como as próprias subvenções, mas também as intervenções do Estado que, de diversas formas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos (v. acórdãos de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke, C-143/99, Colect., p. I-8365, n.º 38, e de 8 de Setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, Colect., p. I-7611, n.º 45 e jurisprudência referida).

72 Daqui decorre que uma medida através da qual as autoridades públicas concedem a certas empresas um tratamento fiscal privilegiado que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloca os seus beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE (v. acórdãos de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Colect., p. I-877, n.º 14, e Paint Graphos e o., já referido, n.º 46 e jurisprudência referida).

73 Em contrapartida, uma vantagem que resulte de uma medida geral indistintamente aplicável a todos os operadores económicos não constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º CE (v., neste sentido, acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C-156/98, Colect., p. I-6857, n.º 22, e de 15 de Junho de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, Colect., p. I-5293, n.º 32 e jurisprudência referida).

74 Por conseguinte, há que determinar se o projecto de reforma fiscal tem carácter selectivo, sendo a selectividade constitutiva do conceito de auxílio de Estado (v. acórdão de 6 de Setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, Colect., p. I-7115, n.º 54).

75 No que respeita à apreciação da condição de selectividade, é jurisprudência assente que o artigo 87.º, n.º 1, CE impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é susceptível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que, à luz do objectivo prosseguido pelo referido regime, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável (acórdãos

Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, já referido, n.º 41, e de 22 de Dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão, C-487/06 P, Colect., p. I-10515, n.º 82 e jurisprudência referida).

76 À luz desta jurisprudência, há que examinar se o Tribunal de Primeira Instância violou o artigo 87.º, n.º 1, CE, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, ao decidir que nenhum dos três elementos identificados na decisão controvertida confere vantagens de carácter selectivo.

a) Quanto à condição de realização de lucros e à fixação de um limite máximo de tributação

77 O Tribunal de Primeira Instância concluiu, à luz dos dois primeiros elementos de selectividade da medida em causa identificados na decisão controvertida, a saber, o facto de a tributação decorrente do imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT ser devida apenas na medida em que o sujeito passivo realize lucros e que a tributação decorrente destes dois valores tributáveis seja limitada a 15 % dos lucros, que a Comissão não demonstrou que estes elementos conferem vantagens de carácter selectivo.

78 Esta conclusão do Tribunal de Primeira Instância não padece de erro de direito.

79 Como foi recordado no n.º 73 do presente acórdão, o conceito de auxílio de Estado só abrange as vantagens de carácter selectivo e não as vantagens que resultem de uma medida geral, aplicável indistintamente a todos os operadores económicos.

80 Ora, a condição de realizar lucros e o limite máximo de tributação dos lucros são, em si, medidas gerais, aplicáveis indistintamente a todos os operadores económicos e não são, por conseguinte, susceptíveis de conferir vantagens de carácter selectivo.

81 A afirmação da Comissão de que o critério dos lucros é alheio à lógica inerente a um sistema de tributação fundado no imposto sobre o número de trabalhadores e o BPOT não implica que este critério, em si neutro, seja selectivo.

82 O Tribunal de Primeira Instância decidiu, sem cometer erro de direito, que a condição relativa à realização de lucros e a fixação de um limite máximo de tributação a 15 % dos lucros não confere vantagens de carácter selectivo.

83 Com efeito, as vantagens denunciadas pela Comissão resultantes de medidas aplicáveis indistintamente a todos os operadores económicos, a saber, a condição relativa à realização de lucros, de que beneficiariam os operadores pouco rentáveis, e as que resultam da fixação de um limite máximo de tributação, de que beneficiariam os operadores muito rentáveis, não permitem considerar que o regime fiscal em análise produz efeitos de carácter selectivo. Estes efeitos não são susceptíveis de favorecer «certas empresas» ou «certas produções» na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, sendo apenas a consequência do facto aleatório de o operador em causa ser pouco ou muito rentável durante o período de tributação.

84 Resulta do exposto que há que rejeitar as alegações relativas à conclusão do Tribunal de Primeira Instância de que a Comissão não demonstrou que os dois primeiros elementos identificados na decisão controvertida, a saber, a condição relativa à realização de lucros e a fixação de um limite máximo de tributação em 15 % dos lucros, conferem vantagens de natureza selectiva.

b) Quanto às vantagens de que beneficiam as sociedades «offshore»

85 O Tribunal de Primeira Instância concluiu, no n.º 185 do acórdão recorrido, que as sociedades «offshore» não beneficiam de quaisquer vantagens de carácter selectivo. A Comissão, por não ter respeitado o quadro de análise relativo à determinação da selectividade da medida fiscal, nos termos expostos nos n.ºs 143 a 146 do acórdão recorrido e recordado nos n.ºs 36 e 37 do presente acórdão, não demonstrou que as sociedades «offshore», que por sua natureza não se encontram fisicamente presentes em Gibraltar, beneficiam de vantagens de natureza selectiva.

86 Este raciocínio padece de erro de direito.

87 Com efeito, importa recordar, a este respeito, em primeiro lugar, a jurisprudência assente segundo a qual o artigo 87.º, n.º 1, CE não faz distinções consoante as causas ou os objectivos das intervenções estatais, antes definindo essas intervenções em função dos respectivos efeitos e, por conseguinte, independentemente das técnicas utilizadas (v. acórdãos British Aggregates/Comissão, já referido, n.ºs 85, 89 e jurisprudência referida, e de 8 de Setembro de 2011, Comissão/Países Baixos, C-279/08 P, Colect., p. I-7671, n.º 51).

88 Ora, a abordagem seguida pelo Tribunal de Primeira Instância, que apenas leva em conta a técnica regulamentar utilizada no projecto de reforma fiscal, não permite examinar os efeitos da medida fiscal em questão e exclui *a priori* a possibilidade de qualificar de «vantagem selectiva» a não tributação das sociedades «offshore». Por conseguinte, esta abordagem ignora a jurisprudência recordada no n.º 87 do presente acórdão.

89 Em segundo lugar, há que declarar que a abordagem do Tribunal de Primeira Instância também não respeita a jurisprudência recordada no n.º 71 do presente acórdão segundo a qual a existência de uma vantagem de natureza selectiva a favor de uma empresa pressupõe que sejam aliviados os encargos que normalmente oneram o orçamento desta.

90 Como o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 56 do seu acórdão Portugal/Comissão, já referido, é certo que a determinação do quadro de referência reveste importância acrescida no caso das medidas fiscais, dado que a própria existência de uma vantagem só pode ser demonstrada em relação a uma tributação dita «normal».

91 Todavia, contrariamente ao raciocínio do Tribunal de Primeira Instância e à tese defendida pelo Government of Gibraltar e pelo Reino Unido, esta jurisprudência não sujeita a qualificação de um sistema fiscal de «selectivo» ao facto de este ser concebido de modo a que as empresas que beneficiem eventualmente de uma vantagem de natureza selectiva sejam, regra geral, sujeitas à mesma carga fiscal que as restantes empresas, mas beneficiem de regras derrogatórias, de modo que a vantagem selectiva pode ser identificada como sendo a diferença entre a carga fiscal normal e a suportada por estas primeiras empresas.

92 Com efeito, esta interpretação do critério de selectividade pressupõe, ao invés da jurisprudência recordada no n.º 87 do presente acórdão, que um regime fiscal, para poder ser qualificado de selectivo, seja concebido segundo uma determinada técnica regulamentar, o que teria como consequência permitir que normas fiscais nacionais deixem de estar sujeitas, desde logo, ao controlo em matéria de auxílios de Estado pelo simples facto de resultarem de outra técnica regulamentar, apesar de provocarem, de direito e/ou de facto, os mesmos efeitos.

93 Estas considerações são válidas, sobretudo, para um sistema fiscal que, como no caso em apreço, em vez de prever normas gerais para todas as empresas, com excepções a favor de certas empresas, chega a um resultado idêntico ajustando e combinando as normas fiscais de modo a que a própria aplicação destas implica uma carga fiscal diferenciada para as diferentes empresas.

94 Em terceiro lugar, há que declarar que o Tribunal de Primeira Instância censurou erradamente a Comissão, nos n.os 184 a 186 do acórdão recorrido, de não ter demonstrado a existência de uma vantagem selectiva para as sociedades «offshore», por não ter identificado, na decisão controvertida, um quadro de referência à luz do qual possa ser demonstrada a existência de uma vantagem selectiva.

95 Com efeito, importa salientar, a este título, que, contrariamente ao que o Tribunal de Primeira Instância decidiu quanto aos n.os 143, 144 e 150 da decisão controvertida, decorre destes números que a Comissão examinou a existência de vantagens selectivas a favor das sociedades «offshore» à luz do regime fiscal em causa, formalmente aplicável a todas as empresas. Assim, a decisão controvertida identifica este regime enquanto quadro de referência à luz do qual as sociedades «offshore» são, de facto, favorecidas.

96 Em último lugar, há que declarar que a Comissão, contrariamente ao que decidiu o Tribunal de Primeira Instância, fez prova suficiente, na decisão controvertida, de que as sociedades «offshore» beneficiam, à luz deste quadro de referência, de vantagens selectivas na acepção da jurisprudência recordada no n.º 75 do presente acórdão.

97 É certo que, não existindo normas da União na matéria, é da competência dos Estados-Membros ou das entidades infra-estatais que disponham de autonomia fiscal a determinação dos valores tributáveis e a repartição da carga fiscal entre os diferentes factores de produção e os diferentes sectores económicos, como declara o Tribunal de Primeira Instância no n.º 146 do acórdão recorrido.

98 Todavia, o Tribunal de Primeira Instância não apreciou o regime em causa no seu conjunto e não levou em consideração os elementos nos quais a Comissão baseou a sua apreciação do regime em causa na decisão controvertida.

99 A este título, há que recordar as características constantes do regime em causa, nos termos descritos nos n.os 21 a 25 do acórdão recorrido.

100 Por um lado, este regime é caracterizado pela conjugação do imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT, como únicos valores tributáveis, juntamente com a condição da realização de lucros cuja tributação tem por limite máximo 15 %, e, por outro, pela inexistência de um valor tributável de aplicação geral, para uma tributação de todas as sociedades visadas por este regime.

101 À luz das características deste regime, recordadas no número precedente, o regime controvertido, ao conjugar estes valores tributáveis, mesmo se estes assentam em critérios, em si próprios, de natureza geral, provoca, de facto, uma discriminação entre as sociedades que se encontram numa situação comparável à luz do objectivo prosseguido pelo projecto de reforma fiscal, a saber, o da introdução de um sistema geral de tributação para todas as sociedades estabelecidas em Gibraltar.

102 Assim, a conjugação destes valores tributáveis não tem apenas como consequência conduzir a uma tributação em função do número de trabalhadores e da dimensão das instalações para fins comerciais ocupadas, mas exclui, desde logo, de qualquer tributação, devido à inexistência de outros valores tributáveis, as sociedades «offshore» pelo facto de estas não terem trabalhadores nem ocuparem instalações para fins comerciais.

103 Em conformidade com a jurisprudência referida no n.º 73 do presente acórdão, é certo que uma carga fiscal diferente resultante da aplicação de um regime fiscal «geral» não é suficiente, em si, para demonstrar a selectividade de uma tributação, para efeitos do artigo 87.º, n.º 1, CE.

104 Assim, a fim de poderem ser reconhecidos como conferindo vantagens selectivas, os critérios que constituem os valores tributáveis previstos num sistema fiscal também devem ser susceptíveis de caracterizar as empresas beneficiárias em virtude das propriedades que lhes são específicas enquanto categoria privilegiada, permitindo, assim, a qualificação deste regime como favorecendo «certas» empresas ou «certas» produções na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.

105 Ora, tal é precisamente o caso no processo em apreço.

106 A este respeito, importa observar que a circunstância de as sociedades «offshore» não serem tributadas não constitui uma consequência aleatória do regime em causa, mas a consequência inelutável do facto de os valores tributáveis serem, precisamente, concebidos de modo a que as sociedades «offshore» que, por sua natureza, não empregam trabalhadores e não ocupam instalações para fins comerciais não dispõem de matéria colectável na acepção dos valores tributáveis previstos no projecto de reforma fiscal.

107 Assim, a circunstância de as sociedades «offshore», que constituem, atendendo aos valores tributáveis previstos no projecto de reforma fiscal, um grupo de sociedades, não estarem sujeitas a tributação devido, precisamente, às características próprias e específicas deste grupo permite considerar que estas sociedades beneficiam de vantagens selectivas.

108 Resulta do exposto que o Tribunal de Primeira Instância cometeu um erro de direito ao considerar que o projecto de reforma fiscal não confere vantagens selectivas, na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, às sociedades «offshore».

109 Consequentemente, o fundamento único da Comissão e o oitavo fundamento do Reino de Espanha são julgados procedentes neste ponto, de modo que, a este respeito, há que anular o acórdão recorrido.

110 Daqui decorre que já não há que examinar os sete primeiros fundamentos e o nono fundamento do Reino de Espanha, relativos à selectividade regional e ao estatuto de Gibraltar. Também já não é necessário examinar o décimo e décimo primeiro fundamentos do referido Estado-Membro, relativos à tramitação processual no Tribunal de Primeira Instância.

VII – Quanto aos recursos no Tribunal de Primeira Instância

111 Em conformidade com o artigo 61.º, primeiro parágrafo, segundo período, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando este anula a decisão do Tribunal Geral, pode decidir definitivamente o litígio, se este estiver em condições de ser julgado.

112 No presente caso, o Tribunal de Justiça considera que os recursos de anulação da decisão controvertida interpostos pelos recorrentes em primeira instância estão em condições de ser julgados, e que há que proferir uma decisão definitiva sobre eles.

113 Assim, há que examinar os recursos interpostos no Tribunal de Primeira Instância pelo Government of Gibraltar e pelo Reino Unido.

114 Os recorrentes em primeira instância invocaram, no essencial, três fundamentos. O primeiro fundamento e segundo fundamento, que se divide em três partes, referem-se a erros relativos à aplicação, respectivamente, do critério da selectividade regional

e do critério da selectividade material. O terceiro fundamento é relativo à violação de formalidades essenciais no âmbito do exame efectuado pela Comissão relativamente às sociedades «offshore». Este último fundamento subdivide-se em duas partes, a primeira, relativa a uma violação dos direitos de defesa, é invocada tanto pelo Government of Gibraltar como pelo Reino Unido e a segunda, relativa a um erro de fundamentação, é invocada unicamente pelo Government of Gibraltar.

115 Em primeiro lugar, importa apreciar as três partes do segundo fundamento relativo à selectividade material e a segunda parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar que se refere também a um elemento relativo à selectividade material. Em segundo lugar, deve ser examinada a primeira parte do terceiro fundamento relativa aos direitos de defesa. Em último lugar, há que analisar o primeiro fundamento relativo à selectividade regional.

A – *Quanto ao segundo fundamento do Government of Gibraltar e do Reino Unido e à segunda parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar*

116 O segundo fundamento invocado pelos recorrentes em primeira instância, relativo à selectividade material, contém três partes. Na primeira parte, esses recorrentes censuram a Comissão de se ter distanciado da sua prática decisória e da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal. Na segunda parte, que é a única sobre a qual o acórdão recorrido incidiu, os referidos recorrentes defendem que nenhum dos três elementos identificados na decisão controvertida confere vantagens selectivas. Por fim, a terceira parte visa demonstrar que a dita decisão ignorou o facto de as vantagens selectivas eventuais serem, de qualquer modo, justificadas pela natureza e pela economia do sistema fiscal em causa. Na segunda parte do seu terceiro fundamento, o Government of Gibraltar invoca um erro de fundamentação da decisão controvertida.

1. Quanto à segunda parte do segundo fundamento

117 Atendendo às alegações suscitadas no quadro da segunda parte do segundo fundamento, relativa à qualificação dos três elementos identificados na decisão controvertida, importa recordar que decorre das considerações expostas nos n.os 86 a 110 do presente acórdão que a Comissão não viola o artigo 87.º, n.º 1, CE ao considerar, na decisão controvertida, que o regime fiscal em causa concede vantagens selectivas.

118 Com efeito, embora resulte dos n.os 77 a 84 do presente acórdão que o Tribunal de Primeira Instância não cometeu erro de direito ao concluir que os dois primeiros elementos identificados na decisão controvertida, a saber, a condição de realização de lucros e a fixação do limite máximo de tributação em 15 % dos lucros, não conferem vantagens selectivas, não deixa de ser verdade que a Comissão considerou, correctamente, no que diz respeito ao terceiro elemento identificado na decisão controvertida relativo ao tratamento fiscal das sociedades «offshore», que estas sociedades beneficiam dessas vantagens.

119 Ora, se resulta da decisão controvertida que o regime fiscal em causa concede vantagens selectivas, esta conclusão é suficientemente justificada em termos jurídicos pela existência de vantagens selectivas a favor das sociedades «offshore», sem que seja necessário, além disso, que os dois restantes elementos identificados nesta decisão como sendo selectivos confiram também vantagens selectivas (v., neste sentido, acórdão de 15 de Dezembro de 2005, Itália/Comissão, C-66/02, Colect., p. I-10901, n.º 98). Assim, a segunda parte do segundo fundamento é inoperante.

120 A segunda parte do segundo fundamento do Government of Gibraltar e do Reino Unido aduzida em primeira instância contra a decisão controvertida deve, por conseguinte, ser julgada improcedente.

2. Quanto à segunda parte do terceiro fundamento invocada pelo Government of Gibraltar

121 Há que rejeitar desde logo a segunda parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar, relativa a um erro de fundamentação, na medida em que a Comissão não especificou as sociedades que constituem o «amplo sector "offshore"» a que o n.º 143 da decisão controvertida faz referência, pelo facto de não ter indicado uma empresa individual, um número de empresas individuais ou um sector económico que pudesse pretensamente beneficiar do projecto de reforma fiscal.

122 A este respeito, basta salientar que, em conformidade com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a Comissão pode, no caso de um regime de auxílios, limitar-se a analisar as características gerais do regime em causa, sem ser obrigada a examinar cada caso de aplicação específico, para verificar se esse regime contém elementos de auxílio (acórdão de 9 de Junho de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e o./Comissão, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, Colect., p. I-4727, n.º 130 e jurisprudência referida).

3. Quanto à primeira parte do segundo fundamento

a) Argumentos das partes

123 Na primeira parte do seu segundo fundamento, os recorrentes em primeira instância censuram a Comissão de se ter distanciado, na decisão controvertida, da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal. Além disso, o Government of Gibraltar sustenta que esta decisão não é conforme com a prática decisória da Comissão.

124 No que diz respeito ao âmbito da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, os recorrentes alegam que resulta do n.º 13 da referida comunicação que os Estados-Membros têm o poder de escolher a política económica que considerarem mais adequada e, nomeadamente, de repartir como entenderem a carga fiscal pelos diferentes factores de produção. Além disso, em conformidade com os n.os 9 e 16 desta comunicação, seria necessário que a Comissão demonstrasse que uma medida fiscal prevê, a favor de certas empresas dos Estados-Membros, uma excepção à aplicação do sistema fiscal, o que implica que deve ser determinado, em primeiro lugar, o regime comum aplicável que é, em seguida, objecto de derrogação. Por fim, segundo o n.º 14 desta comunicação, o facto de algumas empresas ou alguns sectores beneficiarem mais do que outros de algumas destas medidas fiscais não implica necessariamente que as mesmas sejam abrangidas pelas regras de concorrência em matéria de auxílios estatais.

125 A abordagem da Comissão na decisão controvertida no que diz respeito às vantagens de que beneficiam as sociedades «offshore» é inconciliável com a orientação que decorre da referida comunicação. Tendo-se distanciado desta mesma comunicação, a Comissão violou o princípio da protecção da confiança legítima.

126 Em apoio da alegação, apenas invocada pelo Government of Gibraltar, de que a Comissão desenvolveu um novo princípio de selectividade material não conforme com a sua prática decisória anterior, este recorrente refere-se a determinadas decisões da Comissão.

127 A Comissão sustenta que os recorrentes em primeira instância procedem a uma interpretação errada da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal. Alega, igualmente, que não procede a uma derrogação da sua prática decisória e que a abordagem adoptada na decisão controvertida decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

b) Apreciação do Tribunal

128 No que diz respeito, em primeiro lugar, à alegação de que a Comissão se distanciou, na decisão controvertida, da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, importa recordar que a referida comunicação, que, enquanto medida de ordem interna adoptada pela administração, não pode ser qualificada de norma jurídica, enuncia, todavia, uma norma de conduta indicativa da prática a seguir, à qual a administração não se pode furtar, num caso específico, sem apresentar razões compatíveis com o princípio da igualdade de tratamento (v., a respeito das orientações em matéria de auxílios de Estado, acórdão de 9 de Junho de 2011, Diputación Foral de Vizcaya e o./ Comissão, C-465/09 P a C-470/09 P, n.º 120 e jurisprudência referida).

129 Assim, cumpre examinar se a Comissão se distanciou, efectivamente, no que respeita ao exame da selectividade do regime em causa, da referida comunicação.

130 A este respeito, há que declarar, em primeiro lugar, que, contrariamente ao que defendem os recorrentes em primeira instância, o n.º 13 da referida comunicação não pode ser entendido no sentido de que isenta de todo o controlo, à luz das normas relativas aos auxílios de Estado, a faculdade dos Estados-Membros de repartir a carga fiscal entre os diferentes factores de produção. Com efeito, o referido n.º 13 precisa unicamente que «as medidas fiscais acessíveis a todos os agentes económicos» não constituem auxílios de Estado ao passo que, no caso em apreço, as vantagens fiscais de que beneficiam as sociedades «offshore» não se encontram efectivamente acessíveis a todos os agentes económicos, como resulta do n.º 102 do presente acórdão.

131 Em seguida, quanto aos n.ºs 9 e 16 da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, importa sublinhar que, contrariamente ao que defendem os recorrentes em primeira instância, daqui não resulta que a existência de vantagens apenas pode ser demonstrada se for constatada uma derrogação a um regime normal de tributação.

132 Com efeito, por um lado, o referido n.º 9 apenas enuncia exemplos de vantagens selectivas que se encontram amplamente difundidas. Por outro lado, o n.º 16 precisa que podem, todavia, ser reconhecidas como selectivas vantagens resultantes de uma medida aparentemente geral. Esta conclusão é corroborada pelo n.º 13 da dita comunicação, que é o primeiro número que se refere à distinção entre os auxílios de Estado e as medidas gerais e que indica claramente que estas últimas devem ser «efectivamente […] acessíveis a todas as empresas numa base de igualdade e o seu âmbito não pode ser restringido *de facto*».

133 Por fim, a tese dos recorrentes em primeira instância, segundo a qual a Comissão se distanciou da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal, também não é corroborada pelo n.º 14 desta comunicação. Decorre já da formulação «não implica necessariamente que […] sejam abrangidas pelas regras de concorrência em matéria de auxílios estatais» que este número não visa excluir de maneira categórica certas medidas da aplicação das regras em matéria de auxílios de Estado.

134 Assim, deve ser rejeitada a alegação de que a Comissão se distanciou, na decisão controvertida, da comunicação sobre os auxílios estatais em matéria fiscal.

135 Em segundo lugar, há que rejeitar a alegação formulada pelo Government of Gibraltar de que, na decisão controvertida, a Comissão procedeu a uma derrogação da sua prática decisória.

136 A este respeito, basta salientar que, segundo a jurisprudência, o carácter de auxílio de Estado de uma determinada medida só deve ser apreciado no âmbito do artigo 87.º, n.º 1, CE e não à luz de uma pretensa prática decisória anterior da Comissão (v., neste sentido, acórdão de 21 de Julho de 2011, Freistaat Sachsen e Land Sachsen-Anhalt/Comissão, C-459/10 P, n.º 50).

137 Em face do exposto, a primeira parte do segundo fundamento deve ser julgada improcedente.

4. Quanto à terceira parte do segundo fundamento

a) Argumentos das partes

138 Na terceira parte do seu segundo fundamento, os recorrentes em primeira instância sustentam, no essencial, que a Comissão violou o artigo 87.º, n.º 1, CE pelo facto de não ter levado em consideração que a vantagem selectiva a favor das sociedades «offshore» se justificava pela natureza e pela economia do regime.

139 Segundo esses recorrentes, as características do projecto de reforma fiscal reflectem a existência de uma Administração Fiscal necessariamente pouco importante e de uma base fiscal pouco significativa em Gibraltar que impõe limitações inevitáveis e inerentes ao funcionamento e à eficácia do regime fiscal de Gibraltar.

140 A utilização da massa salarial e da ocupação de instalações para fins comerciais como valores tributáveis é uma escolha lógica à luz das características específicas de Gibraltar, na medida em que esse regime fiscal corresponderia a um imposto simples e facilmente controlável, a uma colecta pouco custosa e semelhante a outros impostos a cuja cobrança a Administração Fiscal de Gibraltar, de pequena dimensão, procede regularmente. O Government of Gibraltar refere também que o projecto de reforma fiscal implica que todas as sociedades comerciais serão tributadas. A circunstância

de as sociedades não comerciais, que possuem apenas activos, não serem tributáveis corresponde à norma em matéria de sistemas fiscais.

141 Segundo a Comissão, apoiada pelo Reino de Espanha, as vantagens selectivas das quais beneficiam as sociedades «offshore» não podem ser justificadas pela natureza e pela economia geral do projecto de reforma fiscal, na medida em que este consiste, por natureza, na criação de um sistema que, *de facto,* estabelece taxas de tributação diferentes para os diferentes tipos de empresas.

142 Apesar de o projecto de reforma fiscal poder constituir uma escolha estratégica razoável do Government of Gibraltar, apresenta, todavia, um carácter selectivo. Além disso, os recorrentes em primeira instância não explicam em que medida seria necessário, com vista a evitar a tributação excessiva de numerosas pequenas empresas, tributar algumas destas empresas e excluir outras, sem levar em conta a capacidade contributiva destas empresas. Quanto ao argumento segundo o qual o Government of Gibraltar deveria ter recorrido a um imposto simples, susceptível de ser controlado de forma eficaz, tal não justifica que uma parte significativa das sociedades de Gibraltar seja exonerada do pagamento de imposto.

b) Apreciação do Tribunal

143 A fim de apreciar a terceira parte do segundo fundamento dos recorrentes em primeira instância, importa salientar que a decisão controvertida não se debruça sobre a questão da eventual justificação resultante da natureza e da economia do sistema fiscal da vantagem de que beneficiam as sociedades «offshore».

144 Assim, há que examinar se a Comissão deveria ter tomado posição, na decisão controvertida, sobre uma eventual justificação resultante da natureza e da economia do sistema fiscal da vantagem selectiva de que beneficiam as sociedades «offshore».

145 Segundo jurisprudência constante, o conceito de auxílio de Estado não abrange as medidas estatais que introduzem uma diferenciação entre empresas, e que, portanto, são *a priori* selectivas, quando essa diferenciação resulta da natureza ou da estrutura do sistema em que se inserem (v., neste sentido, designadamente, acórdãos, já referidos, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, n.º 42; Portugal/Comissão, n.º 52; e British Aggregates/Comissão, n.º 83).

146 Incumbe ao Estado-Membro que introduziu essa diferenciação entre as empresas em matéria de carga fiscal demonstrar que essa diferenciação é efectivamente justificada pela natureza e pela economia do sistema em causa (acórdãos de 29 de Abril de 2004, Países Baixos/Comissão, C-159/01, Colect., p. I-4461, n.º 43, e Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 77).

147 Um Estado-Membro que solicita autorização para conceder auxílios, em derrogação das regras do Tratado, fica sujeito a um dever de colaboração com a Comissão. Por força deste dever, compete-lhe, nomeadamente, fornecer todos os elementos susceptíveis de permitir a esta instituição verificar se as condições da derrogação solicitada estão preenchidas (v. acórdãos de 28 de Abril de 1993, Itália/Comissão, C-364/90, Colect., p. I-2097, n.º 20, e de 29 de Abril de 2004, Itália/Comissão, C-372/97, Colect., p. I-3679, n.º 81).

148 Por fim, importa recordar que a Comissão é obrigada, no interesse de uma boa administração das regras relativas aos auxílios de Estado, a proceder a um exame diligente e imparcial dos elementos de que dispõe (v., designadamente, acórdão de 2 de Abril de 1998, Comissão/Sytraval e Brink's France, C-367/95 P, Colect., p. I-1719, n.º 62).

149 Ora, importa salientar, a este respeito, que, por um lado, o Reino Unido não invocou, nem na notificação do projecto de reforma fiscal nem durante a fase formal de investigação deste, qualquer justificação quanto às vantagens selectivas de que beneficiam as sociedades «offshore». Com efeito, é pacífico que, durante o procedimento formal de investigação do projecto de reforma fiscal, o Reino Unido não tomou posição sobre os argumentos do Reino de Espanha relativos a estas vantagens.

150 Por outro lado, os recorrentes em primeira instância também não defendem, nos seus recursos apresentados no Tribunal de Primeira Instância, que a Comissão dispunha de elementos em virtude dos quais deveria ter examinado, na decisão controvertida, uma eventual justificação da vantagem selectiva de que beneficiam as sociedades «offshore».

151 Portanto, há que concluir que a Comissão não tinha de examinar uma eventual justificação, resultante da natureza e da economia do sistema fiscal, das vantagens selectivas das quais beneficiam as sociedades «offshore», de modo que a Comissão não pode ser censurada de não ter abordado este ponto na decisão controvertida.

152 Nestas condições, deve ser rejeitada a tese dos recorrentes em primeira instância segundo a qual a Comissão violou o artigo 87.º, n.º 1, CE pelo facto de não ter levado em consideração que a vantagem selectiva a favor das sociedades «offshore» se justificava pela natureza e pela economia do regime.

153 Por conseguinte, a terceira parte do segundo fundamento deve ser julgada improcedente.

154 Tendo em conta o exposto, há que julgar improcedente o segundo fundamento na íntegra e a segunda parte do terceiro fundamento invocada pelo Government of Gibraltar.

B – *Quanto ao terceiro fundamento do Reino Unido e à primeira parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar, relativos a uma violação dos direitos de defesa*

155 O Reino Unido e o Government of Gibraltar alegam, o primeiro no seu terceiro fundamento e o último na primeira parte do seu terceiro fundamento, invocados no Tribunal de Primeira Instância contra a decisão controvertida, uma violação dos seus direitos de defesa.

1. Argumentos das partes

156 O Government of Gibraltar e o Reino Unido sustentam que a Comissão violou os seus direitos de defesa, dado que esta evocou, pela primeira vez, na decisão controvertida, a questão da selectividade material do ponto de vista do tratamento pretensamente favorável das sociedades «offshore», visto que esta questão é de natureza diferente das questões analisadas quando da apreciação preliminar, efectuada na decisão de dar início ao procedimento formal.

157 Ora, a Comissão deveria levar em conta, ao conduzir o procedimento de investigação de um auxílio de Estado, a confiança legítima que as indicações contidas na decisão de dar início ao procedimento formal puderam gerar, pelo que não devia basear a sua decisão final em considerações relativamente às quais as partes interessadas tenham

podido entender, em face dessas indicações, não ter o dever de tomar posição. A este respeito, os recorrentes em primeira instância referem-se, nomeadamente, ao n.º 126 do acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 5 de Junho de 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Comissão (T-6/99, Colect., p. II-1523), e ao n.º 88 do acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 18 de Novembro de 2004, Ferriere Nord/Comissão (T-176/01, Colect., p. II-3931).

158 Nem a questão dirigida ao Reino Unido no n.º 60, alínea f), da dita decisão, relativa às sociedades que não realizam lucros ou que não têm empregados, nem o facto de o Reino de Espanha ter feito referência, nas suas observações apresentadas na sequência da decisão de dar início ao procedimento formal, ao sector «offshore» teriam permitido ao Government of Gibraltar e ao Reino Unido pressupor que a Comissão examinaria a selectividade material também do ponto de vista do tratamento das sociedades «offshore».

159 Com efeito, por um lado, a referida questão não está relacionada com a análise detalhada do projecto de reforma fiscal que consta dos n.ºs 2 a 59 da decisão de dar início ao procedimento formal. Por outro lado, as observações do Reino de Espanha eram de natureza meramente formal e a Comissão não deu a entender, em momento algum, que considerava este elemento pertinente para a sua investigação.

160 Se a Comissão tivesse chamado devidamente a sua atenção para o aspecto do tratamento fiscal das sociedades «offshore», o resultado do procedimento de investigação poderia ter sido diferente.

161 A Comissão, apoiada pelo Reino de Espanha, considera que os direitos de defesa do Government of Gibraltar e do Reino Unido não foram violados.

162 Sustenta, a título principal, que a questão do carácter selectivo da tributação das sociedades «offshore» foi suscitada tanto no n.º 60, alínea f), da decisão de dar início ao procedimento formal como pelo Reino de Espanha nas suas observações relativas ao procedimento formal de investigação, sobre as quais o Government of Gibraltar e o Reino Unido tiveram a possibilidade de se pronunciar.

163 A título subsidiário, a Comissão considera que o resultado do procedimento não teria sido diferente, mesmo pressupondo que os direitos de defesa do Government of Gibraltar e do Reino Unido tenham sido violados.

2. Apreciação do Tribunal

164 Antes de mais, há que examinar se os direitos de defesa do Reino Unido foram violados.

165 Segundo jurisprudência constante, o respeito dos direitos de defesa, no âmbito do procedimento formal de investigação nos termos do artigo 88.º, n.º 2, CE, exige que o Estado-Membro em causa tenha podido dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre a realidade e a pertinência dos factos e das circunstâncias alegados, e sobre os documentos utilizados pela Comissão em apoio da sua alegação de existência de uma violação do direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Julho de 1986, Bélgica/Comissão, 40/85, Colect., p. 2321, n.º 28, e Bélgica/Comissão, 234/84, Colect., p. 2263, n.º 27), bem como sobre as observações apresentadas por terceiros interessados, em conformidade com o artigo 88.º, n.º 2, CE. Na medida em que o Estado-Membro não teve a oportunidade de comentar estas observações, a Comissão não as pode utilizar na sua decisão contra este Estado (v. acórdãos de 14 de Fevereiro de

1990, França/Comissão, C-301/87, Colect., p. I-307, n.º 30; de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, C-142/87, Colect., p. I-959, n.º 47; e de 5 de Outubro de 2000, Alemanha/Comissão, C-288/96, Colect., p. I-8237, n.º 100).

166 A este respeito, importa recordar que, no caso em apreço, é pacífico que o Reino Unido teve a possibilidade de dar a conhecer o seu ponto de vista sobre a realidade e a pertinência dos factos e das circunstâncias alegados e sobre as observações apresentadas por terceiros interessados, como no presente processo as do Reino de Espanha, de modo que foram respeitadas as obrigações que resultam da jurisprudência recordada no número precedente.

167 Na medida em que o Reino Unido sustenta que não teve a possibilidade de dar a conhecer utilmente a sua posição dado que, por um lado, a apreciação preliminar prevista na decisão de dar início ao procedimento formal não continha quaisquer considerações relativamente às sociedades «offshore» e, por outro lado, a Comissão não precisou, nos contactos que teve com o Government of Gibraltar e o Reino Unido durante o procedimento formal de investigação, que considerava que as sociedades «offshore» beneficiavam de vantagens selectivas, a sua argumentação não pode ser acolhida.

168 Em primeiro lugar, no que diz respeito à circunstância de a apreciação preliminar não conter considerações sobre as sociedades «offshore», importa salientar que, na verdade, a Comissão tem a obrigação de formular claramente as suas dúvidas sobre a compatibilidade do auxílio quando dá início a um procedimento formal de investigação, de modo a permitir que o Estado-Membro e os eventuais interessados facultem a melhor resposta possível (acórdão de 8 de Maio de 2008, Ferriere Nord/Comissão, C-49/05 P, n.º 92).

169 Todavia, a simples circunstância de a apreciação preliminar do projecto de reforma fiscal notificado não conter considerações sobre as sociedades «offshore» não pode constituir um elemento susceptível de criar ao Reino Unido a confiança legítima de

que a Comissão limitaria o seu exame exclusivamente aos aspectos examinados nas referidas apreciações preliminares. Do mesmo modo, esta circunstância também não implica que a Comissão não tenha cumprido a sua obrigação de formular claramente as suas dúvidas.

170 Com efeito, há que recordar, antes de mais, que a decisão de dar início ao procedimento formal continha, no seu n.º 60, alínea f), questões relativas precisamente a esse sector, mesmo se o termo «offshore» não foi utilizado.

171 Por conseguinte, o Reino Unido foi suficientemente informado, na própria decisão de dar início ao procedimento, de que o exame aprofundado, durante o procedimento formal de investigação do projecto de reforma fiscal, também poderia ter por objecto os sectores que, não tendo trabalhadores e não ocupando instalações para fins comerciais, escapam, assim, à tributação.

172 Em seguida, importa observar que a apreciação prevista, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 1, do Regulamento n.º 659/1999, na decisão de dar início ao procedimento formal constitui apenas uma «apreciação preliminar», como resulta da própria redacção desta disposição, que marca o início do procedimento formal de investigação e que implica, especialmente, a possibilidade de os interessados apresentarem utilmente o seu ponto de vista.

173 A fim, nomeadamente, de assegurar esta possibilidade, a Comissão não pode ser impedida de, na sua decisão final, na sequência do procedimento formal de investigação, completar a sua apreciação «preliminar», fazendo seu o ponto de vista expresso por estes interessados.

174 Nestas condições, há que concluir que a simples circunstância de a apreciação preliminar do projecto de reforma fiscal notificado não conter considerações específicas a respeito das sociedades «offshore» não implica uma violação dos direitos de defesa do Reino Unido.

175 Em segundo lugar, há que observar que, contrariamente ao que defende o Reino Unido, as observações do Reino de Espanha durante o procedimento formal de investigação não contêm apenas argumentos de natureza meramente factual, mas visam, precisamente, demonstrar que o projecto de reforma fiscal notificado também é selectivo, na medida em que favorece as sociedades «offshore», que estão completamente isentas de tributação.

176 A Comissão comunicou as referidas observações ao Reino Unido, que apresentou, no seu ofício de 13 de Fevereiro de 2003, os seus comentários, sem todavia ter tomado posição a respeito das sociedades «offshore».

177 O Reino Unido, alegando que não teve a oportunidade de defender utilmente o seu ponto de vista pelo facto de a Comissão não ter dado a entender que atribuía importância às observações do Reino de Espanha, adopta uma argumentação que coloca a Comissão na obrigação de tomar posição, durante o procedimento formal de investigação, sobre os comentários recebidos pelas partes interessadas.

178 Ora, a existência desta obrigação não resulta do Regulamento n.º 659/1999. Com efeito, o artigo 6.º, n.º 2, do referido regulamento apenas impõe à Comissão a obrigação de comunicar ao Estado-Membro em causa as observações que recebeu durante o procedimento formal, obrigação que, no caso em apreço, foi plenamente cumprida pela Comissão.

179 Tendo em conta o exposto, há que julgar improcedente o terceiro fundamento do Reino Unido relativo a uma violação dos seus direitos de defesa, sem que seja necessário examinar se, caso não existisse a irregularidade alegada, o procedimento poderia ter tido um resultado diferente, condição para que uma violação dos direitos de defesa conduza à anulação da decisão controvertida (v. acórdãos, já referidos, França/Comissão, n.º 31; de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, n.º 48; e Alemanha/Comissão, n.º 101).

180 Quanto aos direitos de defesa do Government of Gibraltar, cumpre salientar, em primeiro lugar, que este teve a possibilidade de apresentar observações à Comissão, possibilidade da qual fez uso. Uma vez que o Government of Gibraltar invoca, no essencial, os mesmos argumentos que o Reino Unido, basta recordar que os direitos de defesa desse Estado-Membro não foram violados, de modo que o mesmo é válido no que diz respeito aos direitos de defesa do Government of Gibraltar. Com efeito, os direitos de natureza processual do Government of Gibraltar são, de qualquer modo, menos amplos que os do Reino Unido, na qualidade de Estado-Membro em causa no procedimento formal de investigação, em conformidade com o artigo 88.º, n.º 2, CE.

181 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os interessados, como no caso em apreço o Government of Gibraltar, diferentes do Estado-Membro em causa têm, no procedimento relativo ao controlo dos auxílios de Estado, apenas a faculdade de enviar à Comissão todas as informações destinadas a esclarecer esta instituição na sua acção futura, não podendo exigir a participação num debate contraditório com a Comissão, como o que é aberto ao referido Estado-Membro (v. acórdãos Comissão/Sytraval e Brink's France, já referido, n.º 59, e de 24 de Setembro de 2002, Falck e Acciaierie di Bolzano/Comissão, C-74/00 P e C-75/00 P, Colect., p. I-7869, n.ºs 80 e 82).

182 Tendo em conta o exposto, há que julgar improcedentes o terceiro fundamento do Reino Unido e a primeira parte do terceiro fundamento do Government of Gibraltar.

C – *Quanto ao primeiro fundamento relativo à selectividade regional*

183 Os recorrentes em primeira instância sustentam, no seu primeiro fundamento, que a decisão controvertida violou o artigo 87.º, n.º 1, CE na medida em que concluiu pela selectividade regional do projecto de reforma fiscal.

184 A este respeito, importa recordar que resulta dos n.ºs 86 a 108 do presente acórdão que o projecto de reforma fiscal é materialmente selectivo na medida em que concede vantagens selectivas às sociedades «offshore».

185 Esta declaração permite, por si só, justificar o dispositivo da decisão controvertida em virtude do qual o projecto de reforma fiscal constitui um regime de auxílios na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE que o Reino Unido não pode aplicar.

186 Nestas condições, o primeiro fundamento dos recorrentes, relativo à selectividade regional, na medida em que não põe em causa a existência de vantagens selectivas materiais, não pode conduzir à anulação, mesmo parcial, da decisão controvertida (v., por analogia, despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 25 de Junho de 1998, Antilhas Neerlandesas/Conselho, C-159/98 P(R), Colect., p. I-4147, n.º 111).

187 Assim, impõe-se concluir que o primeiro fundamento, pressupondo que deve ser julgado procedente, não pode conduzir à anulação da decisão controvertida, sendo, por conseguinte, inoperante.

188 Tendo em conta o exposto, há que negar provimento, na íntegra, aos recursos interpostos pelo Government of Gibraltar e pelo Reino Unido.

VIII – Quanto às despesas

189 Nos termos do artigo 122.º, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo, se o recurso for julgado procedente e o Tribunal de Justiça decidir definitivamente o litígio, decidirá igualmente sobre as despesas. O artigo 69.º do mesmo regulamento, aplicável ao processo de recurso das decisões do Tribunal Geral nos termos do seu artigo 118.º, dispõe, no seu n.º 2, que a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. O n.º 4, primeiro parágrafo, do referido artigo 69.º prevê que os Estados-Membros que intervenham no processo devem suportar as respectivas despesas.

190 Tendo os recursos da Comissão e do Reino de Espanha sido julgados procedentes, e uma vez que deve ser negado provimento aos recursos do Government of Gibraltar e do Reino Unido da decisão controvertida, há que condenar, em conformidade com os pedidos da Comissão e do Reino de Espanha, o Government of Gibraltar e o Reino Unido a suportar, além das suas próprias despesas, as despesas efectuadas pela Comissão e pelo Reino de Espanha nos presentes recursos e as despesas da Comissão em primeira instância.

191 O Reino de Espanha e a Irlanda, na qualidade de intervenientes, respectivamente, no Tribunal de Primeira Instância e no Tribunal de Justiça, suportarão as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) decide:

1) **O acórdão do Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias de 18 de Dezembro de 2008, Government of Gibraltar e Reino Unido/Comissão (T–211/04 e T-215/04), é anulado.**

2) É negado provimento ao recurso interposto pelo Government of Gibraltar e ao recurso interposto pelo Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte.

3) O Government of Gibraltar e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte são condenados a suportar, para além das suas próprias despesas, as despesas efectuadas pela Comissão Europeia e pelo Reino de Espanha nos presentes recursos e as despesas da Comissão Europeia em primeira instância.

4) O Reino de Espanha e a Irlanda, na qualidade de intervenientes, respectivamente, no Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias e no Tribunal de Justiça da União Europeia, suportarão as suas próprias despesas.

Assinaturas