SENTENZA DEL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)

18 dicembre 2008 *

Nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04,

Government of Gibraltar, rappresentato dai sigg. M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, nonché, inizialmente, dagli avv. A. Petersen e K. Nordlander, successivamente dall'avv. K. Karl,

ricorrente nella causa T-211/04,

sostenuto da

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato inizialmente dal sig. M. Bethell, in qualità di agente, assistito dal sig. D. Anderson, QC, e dalla sig.ra H. Davies, barrister, successivamente dalle sig.re E. Jenkinson e E. O'Neill, in qualità di agenti,

interveniente,

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato inizialmente dal sig. M. Bethell e dalla sig.ra E. Jenkinson, in qualità di agenti, assistiti dal sig. D. Anderson, QC, e dalla sig.ra H. Davies, barrister, successivamente dalle sig. re Jenkinson, E. O'Neill e S. Behzadi-Spencer, in qualità di agenti,

ricorrente nella causa T-215/04,

* Lingua processuale: l'inglese.

contro

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. N. Khan e V. Di Bucci, in qualità di agenti,

convenuta,

sostenuta da

Regno di Spagna, rappresentato dalla sig.ra N. Díaz Abad, abogado del Estado,

interveniente,

avente ad oggetto una domanda di annullamento della decisione della Commissione 30 marzo 2004, 2005/261/CE, sul regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra (GU 2005, L 85, pag. 1),

IL TRIBUNALE DI PRIMO GRADO
DELLE COMUNITÀ EUROPEE (Terza Sezione ampliata),

composto dal sig. M. Jaeger, presidente, dalla sig.ra V. Tiili, dal sig. J. Azizi, dalla sig.ra E. Cremona (relatore) e dal sig. O. Czúcz, giudici,

cancelliere: sig.ra C. Kantza, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 marzo 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Contesto normativo

I — *Normativa comunitaria*

1 L'art. 87, n. 1, CE recita:

«Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi

dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

2 La comunicazione della Commissione 98/C 384/03, sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU 1998, C 384, pag. 3; in prosieguo: la «comunicazione relativa agli aiuti di Stato in materia di tassazione diretta delle imprese») precisa, al punto 2, che essa intende fornire chiarimenti in merito alla qualificazione come aiuti ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, nel caso delle misure fiscali.

3 Secondo il punto 16 della comunicazione relativa agli aiuti di Stato in materia di tassazione diretta delle imprese:

«Il principale criterio per applicare l'articolo [87], paragrafo 1, [CE] ad una misura fiscale è (…) il fatto che tale misura instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario. Occorre quindi determinare innanzitutto quale sia il sistema generale applicabile. Si dovrà poi valutare se l'eccezione a tale sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato. In caso contrario, si è in presenza di un aiuto di Stato».

4 L'art. 299, n. 4, CE prevede che le disposizioni del Trattato si applicano ai territori europei di cui uno Stato membro assume la rappresentanza nei rapporti con l'estero.

II — *Status di Gibilterra*

5 Gibilterra è una colonia (o territorio d'oltremare) della Corona britannica dal 1713 e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord è responsabile dei suoi rapporti con l'estero. Gibilterra non fa parte del Regno Unito.

6 All'epoca dei fatti del caso di specie, i testi relativi all'organizzazione dei pubblici poteri a Gibilterra erano la Gibraltar Constitution Order 1969 (ordinanza del 1969 relativa alla costituzione di Gibilterra; in prosieguo: la «Costituzione del 1969») e l'Accompanying Despatch (nota di accompagnamento) 23 maggio 1969.

7 Il potere esecutivo è esercitato da un governatore nominato dalla Regina, della quale è rappresentante, nonché, per determinati affari interni, dal Consiglio dei Ministri di Gibilterra. Quest'ultimo è composto dal Primo ministro e dai Ministri, nominati dal governatore tra i membri eletti della House of Assembly.

8 Il potere legislativo è ripartito tra la House of Assembly e il governatore. La House of Assembly è composta dallo Speaker, dall'Attorney General, dal Financial and Development Secretary e da quindici membri eletti. Le elezioni per la costituzione della House of Assembly si svolgono, in linea di principio, ogni quattro anni.

9 Gibilterra è dotata di propri organi giurisdizionali. Tuttavia, è possibile ricorrere contro le sentenze della massima autorità giurisdizionale di Gibilterra dinanzi alla sezione giudiziaria del Consiglio privato (Judicial Committee of the Privy Council) del Regno Unito.

10 Poiché il territorio di Gibilterra è un territorio europeo, ai sensi dell'art. 299, n. 4, CE, di cui il Regno Unito assume la rappresentanza nei rapporti con l'estero, ad esso si applicano le disposizioni del Trattato. Mentre in forza dell'art. 28 dell'Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Danimarca, dell'Irlanda e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e agli adattamenti dei Trattati (GU 1972, L 73, pag. 14) gli atti delle istituzioni comunitarie riguardanti, in particolare, l'«armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari non si applicano a Gibilterra», in mancanza di una decisione del Consiglio che disponga diversamente, le norme di diritto comunitario in materia di concorrenza, comprese quelle relative agli aiuti accordati dagli Stati membri, si applicano a tale territorio.

Fatti all'origine della controversia

I — *Antecedenti della riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del governo di Gibilterra*

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

12 Le società esenti non erano stabilite a Gibilterra, mentre le società qualificate vi avevano «a bricks and mortar presence» (beni al sole) ed operavano in vari settori.

13 Per godere dello status di società esente, un'impresa doveva soddisfare vari requisiti, tra i quali figurava il divieto di esercitare un'attività commerciale od ogni altra attività a Gibilterra, salvo che con altre società esenti e società qualificate. I cittadini di Gibilterra e i residenti non potevano essere titolari o beneficiari di alcuna partecipazione in una società esente, salvo che per il tramite di una società per azioni e come azionisti di questa. A parte alcune limitate eccezioni, una società esente era esonerata dall'imposta sui redditi a Gibilterra ed era tenuta solamente al versamento di un'imposta forfettaria annua di lire sterline (GBP) 225.

14 I requisiti per beneficiare dello status di società qualificata erano, in sostanza, identici a quelli necessari per poter beneficiare dello status di società esente. Le società qualificate versavano un'imposta la cui aliquota era negoziata con l'autorità tributaria di Gibilterra e variava tra il 2 e il 10% dei loro utili.

15 Con sentenza 30 aprile 2002, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Government of Gibraltar/Commissione (Racc. pag. II-2309), il Tribunale, da un lato, ha annullato la decisione di avvio del procedimento di indagine formale sulle società esenti e, dall'altro, ha respinto la domanda di annullamento diretta contro la decisione di avvio relativa alle società qualificate.

16 Il 27 aprile 2002, fatta salva la questione se i regimi fiscali relativi alle società esenti e alle società qualificate costituissero o meno aiuti di Stato, il governo di Gibilterra ha annunciato la propria intenzione di abrogare l'intera normativa in materia di tassazione delle imprese e di introdurre un regime fiscale completamente nuovo per tutte le società di Gibilterra. Tale riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra costituisce l'oggetto della controversia in esame.

II — *Riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del governo di Gibilterra*

17 Con lettera del 12 agosto 2002 il Regno Unito ha notificato alla Commissione, in conformità dell'art. 88, n. 3, CE, la riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra.

18 Tale riforma fiscale consiste in un sistema di tassazione applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra e in un'imposta supplementare (o sovrattassa) (Top-up Tax) applicabile solo alle società di servizi finanziari e alle imprese di servizi pubblici, che comprendono le imprese operanti nei settori delle telecomunicazioni, dell'elettricità e dell'acqua.

19 La riforma verrà attuata tramite:

— la Companies (Payroll Tax) Ordinance [ordinanza sulle società (imposta sul monte salari)];

— la Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [ordinanza sulle società (tassa di registro annuale)];

— la Rates Ordinance [ordinanza sulle aliquote];

— la Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [ordinanza sulle società (tassazione di determinate attività)].

20 Le norme relative alla riforma fiscale saranno applicate dal governo di Gibilterra una volta approvate dalla House of Assembly. Nell'ambito di tale riforma, la normativa concernente le società esenti e le società qualificate sarà abrogata con effetto immediato.

A — *Sistema di tassazione introdotto dalla riforma*

21 Il sistema di tassazione introdotto dalla riforma e applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra è costituito da un'imposta sul monte salari (Payroll Tax), un'imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (Business Property Occupation Tax) e una tassa di registro (Registration Fee):

— imposta sul monte salari: tutte le società stabilite a Gibilterra saranno soggette a un'imposta pari a GBP 3 000 per dipendente e per singolo anno. Ogni «datore di lavoro» a Gibilterra dovrà pagare l'imposta sul monte salari per il numero totale dei propri «dipendenti» a tempo pieno o parziale che sono «impiegati a Gibilterra»; le norme relative alla riforma fiscale contengono una definizione delle espressioni sopra citate;

— imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (Business Property Occupation Tax; in prosieguo: la «BPOT»): tutte le società che occupano immobili

a Gibilterra a fini commerciali pagheranno un'imposta sull'occupazione di detti beni immobili a un'aliquota equivalente alla percentuale di imposizione derivante dalle aliquote generali sugli immobili a Gibilterra;

— una tassa di registro: tutte le società di Gibilterra dovranno versare una tassa di registro annua pari a GBP 150, per le società non aventi come obiettivo la generazione di utili, e a GBP 300, per le società aventi come obiettivo la generazione di utili.

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

B — *Imposta supplementare (o sovrattassa)*

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

24 Pertanto, le società di servizi finanziari, oltre all'imposta sul monte salari e alla BPOT, saranno soggette a un'imposta supplementare (o sovrattassa) sugli utili derivanti da attività di servizi finanziari, a un'aliquota compresa tra il 4 e il 6% degli utili (calcolati in base agli standard contabili validi a livello internazionale); tali società saranno soggette

a tassazione (imposta sul monte salari, BPOT e imposta supplementare) con un limite complessivo del 15% degli utili.

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

III — *Procedimento amministrativo e decisione impugnata*

26 Con lettera 16 ottobre 2002 la Commissione ha comunicato alle autorità del Regno Unito la propria decisione di avviare il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE in relazione alla riforma fiscale e ha invitato gli interessati a presentare le loro osservazioni (GU C 300, pag. 2). Il Regno Unito ha presentato le proprie osservazioni con lettera del 13 dicembre 2002.

27 La Commissione ha ricevuto le osservazioni della Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Confederazione spagnola delle associazioni di impresa), dell'Ålands Landskapsstyrelse (esecutivo delle isole Åland finlandesi), del Regno di Spagna e del governo di Gibilterra. La Commissione ha trasmesso tali osservazioni al Regno Unito, che ha replicato con lettera del 13 febbraio 2003.

28 Il 30 marzo 2004 la Commissione ha adottato la decisione 2005/261/CE sul regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra (GU 2005, L 85, pag. 1; in prosieguo: la «decisione impugnata»).

29 Il dispositivo della decisione impugnata è formulato nei seguenti termini:

«*Articolo 1*

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

Tali proposte non possono essere pertanto attuate.

Articolo 2

Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord è destinatario della presente decisione».

30 A sostegno della sua conclusione relativa al carattere selettivo della riforma fiscale, la Commissione afferma, in sostanza, ai punti 98-152 della decisione impugnata, che detta riforma è selettiva sia sul piano regionale che sul piano materiale. Essa sarebbe selettiva

sul piano regionale in quanto prevede un sistema di tassazione delle imprese in forza del quale le imprese di Gibilterra sono soggette, in generale, a un'aliquota inferiore a quella applicata alle imprese del Regno Unito (punto 127 della decisione impugnata). La Commissione sostiene che i seguenti aspetti della riforma fiscale sono selettivi sul piano materiale: in primo luogo, la condizione che subordina alla realizzazione di utili l'applicazione dell'imposta sul monte salari e della BPOT, in quanto tale condizione favorisce le imprese che non conseguono utili (punti 128-133 della decisione impugnata); in secondo luogo, il limite del 15% degli utili applicato all'imposta sul monte salari e alla BPOT, in quanto tale limite favorisce le imprese che, per l'anno fiscale in questione, hanno bassi utili in relazione al numero dei loro dipendenti e all'occupazione di strutture immobiliari a uso commerciale (punti 134-141 della decisione impugnata); in terzo luogo, l'imposta sul monte salari e la BPOT, poiché queste due imposte favoriscono, per loro natura, le imprese che non hanno una reale presenza fisica a Gibilterra e, quindi, non sono soggette al sistema di tassazione delle imprese (punti 142-144 e 150 della decisione impugnata). La Commissione conclude che «[l]e misure notificate comprendono pertanto selettività sia regionale che materiale e quest'ultima deriva da varie caratteristiche specifiche del sistema proposto e dall'analisi di tale sistema nel suo insieme» (punto 152 della decisione impugnata).

Procedimento e conclusioni delle parti

31 Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 9 giugno 2004, il governo di Gibilterra, ricorrente nella causa T-211/04, e il Regno Unito, ricorrente nella causa T-215/04, hanno proposto i presenti ricorsi di annullamento della decisione impugnata.

32 Con atto depositato nella cancelleria del Tribunale il 4 ottobre 2004, il Regno Unito ha chiesto di essere ammesso ad intervenire a sostegno delle conclusioni del ricorrente nella causa T-211/04.

33 Con atti depositati nella cancelleria del Tribunale il 7 ottobre 2004, il Regno di Spagna ha chiesto di intervenire a sostegno delle conclusioni della Commissione nelle cause T-211/04 e T-215/04.

34 Con atti depositati nella cancelleria del Tribunale il 1° dicembre 2004, il ricorrente nella causa T-211/04 ha chiesto, ai sensi dell'art. 116, n. 2, del regolamento di procedura del Tribunale, il trattamento riservato nei confronti degli intervenienti dell'allegato A 2 del ricorso. Esso ha ritirato tale domanda con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 26 aprile 2005.

35 Con ordinanze del presidente della Terza Sezione del Tribunale 14 dicembre 2004 e 15 febbraio 2005, sono state accolte le domande di intervento nelle cause T-211/04 e T-215/04.

36 Con atto depositato nella cancelleria del Tribunale l'8 marzo 2005, il Regno Unito ha chiesto la riunione delle cause T-211/04 e T-215/04, ai fini della fase orale e della sentenza, ai sensi dell'art. 50 del regolamento di procedura. Le parti interessate hanno presentato le loro osservazioni su tale domanda nel termine prescritto.

37 Con atti depositati nella cancelleria del Tribunale rispettivamente il 16 marzo 2005 e il 15 aprile 2005, i ricorrenti nelle cause T-211/04 e T-215/04 hanno chiesto il trattamento prioritario di tali cause ai sensi dell'art. 55, n. 2, del regolamento di procedura.

38 Il Regno di Spagna ha depositato la propria memoria di intervento il 29 aprile 2005 nella causa T-215/04 e il 20 giugno 2005 nella causa T-211/04. Le parti principali in tali cause hanno presentato le loro osservazioni su dette memorie entro i termini prescritti. Il Regno Unito non ha depositato memoria di intervento nella causa T-211/04.

39 Con decisioni 12 maggio 2005 e 13 dicembre 2006 il Tribunale ha deciso, sul fondamento dell'art. 55, n. 2, del regolamento di procedura, di accogliere la domanda di trattamento prioritario nelle cause T-211/04 e T-215/04.

40 Il 6 giugno 2005 il Tribunale ha deciso di attribuire le cause T-211/04 e T-215/04 alla Terza Sezione ampliata.

41 Con ordinanza 18 dicembre 2006 le cause T-211/04 e T-215/04 sono state riunite ai fini della fase orale.

42 Su relazione del giudice relatore, il Tribunale (Terza Sezione ampliata) ha deciso di passare alla fase orale e, nell'ambito delle misure di organizzazione del procedimento previste dall'art. 64 del regolamento di procedura, ha invitato le parti nelle cause T-211/04 e T-215/04 a presentare le loro osservazioni scritte sulle conseguenze da trarre dalla sentenza della Corte 6 settembre 2006, causa C-88/03, Portogallo/Commissione (Racc. pag. I-7115; in prosieguo: la «sentenza sul regime fiscale delle Azzorre») nelle presenti cause. Le parti hanno ottemperato a tale richiesta entro il termine impartito.

43 Le parti hanno svolto le loro difese orali e risposto ai quesiti del Tribunale all'udienza che ha avuto luogo il 14 marzo 2007.

44 Il Tribunale ritiene che occorra riunire le due cause ai fini della sentenza; le parti hanno espresso il proprio consenso su tale punto in udienza.

45 Il ricorrente nella causa T-211/04 chiede che il Tribunale voglia:

— annullare la decisione impugnata;

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

46 Il ricorrente nella causa T-215/04 chiede che il Tribunale voglia:

— annullare la decisione impugnata;

— condannare la Commissione alle spese.

47 Nella causa T-211/04 e nella causa T-215/04, la Commissione chiede che il Tribunale voglia:

— respingere il ricorso;

— condannare i ricorrenti alle spese.

48 Nelle cause T-211/04 e T-215/04, il Regno di Spagna chiede che il Tribunale voglia:

— respingere il ricorso;

— condannare i ricorrenti alle spese.

In diritto

49 I ricorrenti deducono, in sostanza, tre motivi. Il primo riguarda errori di diritto e di valutazione nell'applicazione del criterio di selettività regionale, il secondo errori di diritto e di valutazione in ordine all'applicazione del criterio di selettività materiale e il terzo la violazione delle forme sostanziali nell'ambito dell'esame del terzo aspetto della riforma fiscale considerato selettivo sul piano materiale, ossia la natura dell'imposta sul

monte salari e della BPOT. L'ultimo motivo è suddiviso in due parti, la prima relativa alla violazione del diritto al contraddittorio e la seconda a quella dell'obbligo di motivazione.

I — *Sul primo motivo, concernente errori di diritto e di valutazione nell'applicazione del criterio di selettività regionale*

A — *Argomenti delle parti*

50 I ricorrenti sostengono che nel caso di specie la Commissione ha applicato erroneamente il criterio di selettività regionale, in quanto ha considerato il territorio del Regno Unito e il suo regime fiscale delle società quale ambito di riferimento appropriato per valutare la riforma fiscale di Gibilterra. Essi deducono sostanzialmente quattro elementi a sostegno della loro tesi.

51 In primo luogo, affermano che il criterio di selettività regionale non può applicarsi nel caso di specie nel modo in cui lo ha applicato la Commissione, dato che Gibilterra non fa parte del Regno Unito ai sensi del diritto nazionale, del diritto internazionale o del diritto comunitario. La giurisprudenza, la comunicazione relativa agli aiuti di Stato in materia di tassazione diretta delle imprese e il ragionamento sul quale si fonderebbe la Commissione nella decisione impugnata riguarderebbero tutti misure fiscali applicabili a un ente territoriale facente parte di uno Stato membro. Gibilterra non sarebbe equiparabile a un ente del genere.

52 In secondo luogo, i ricorrenti affermano che, quand'anche Gibilterra dovesse essere considerata come facente parte del Regno Unito ai fini dell'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, il Regno Unito non potrebbe costituire l'ambito di

riferimento appropriato, data l'assenza di un sistema tributario comune ai due soggetti. La riforma fiscale di Gibilterra non sarebbe una «deroga», un'«eccezione» o una «riduzione» del regime fiscale delle società del Regno Unito; regime che non sarebbe il sistema di tassazione «normale» applicabile a Gibilterra in mancanza della riforma fiscale controversa. Di conseguenza, il criterio di selettività regionale non sarebbe applicabile.

53 A tale riguardo i ricorrenti sostengono, in primo luogo, che i poteri pubblici del Regno Unito non svolgono alcun ruolo nella definizione del contesto politico ed economico di Gibilterra. Sul piano politico, i poteri pubblici di Gibilterra comprenderebbero poteri esecutivi, legislativi e giurisdizionali peculiari e distinti da quelli del Regno Unito. Sul piano economico, Gibilterra non riceverebbe alcuna sovvenzione né alcun aiuto finanziario dal Regno Unito. I suoi redditi proverrebbero interamente dalle imposte da essa stessa stabilite. Essa adotterebbe le politiche economiche che riterrebbe più adeguate al suo territorio, senza tener conto delle politiche economiche del Regno Unito. Gibilterra batterebbe e stamperebbe la propria moneta, determinerebbe la propria massa monetaria e assumerebbe autonomamente le decisioni in materia di prestiti e spese. Secondo i ricorrenti, la decisione impugnata conterrebbe errori di fatto sull'importanza per Gibilterra dell'esercizio del potere centrale del Regno Unito.

54 I ricorrenti sostengono, in secondo luogo, che Gibilterra e il Regno Unito costituiscono due territori fiscali totalmente separati e distinti. Il governo di Gibilterra e la House of Assembly stabilirebbero il regime fiscale applicabile in tale territorio tenendo conto unicamente delle condizioni particolari che caratterizzano l'economia di detto territorio, senza subire alcuna influenza o limitazione dalle normative o dalle politiche fiscali adottate nel Regno Unito. La normativa fiscale del Regno Unito non sarebbe mai stata applicata a Gibilterra e non si applicherebbe neppure in assenza di una normativa fiscale di quest'ultima. Non esisterebbe quindi alcuna norma con la quale si possano confrontare le imposte applicate a Gibilterra o dalla quale queste ultime possano discostarsi. La decisione impugnata conterrebbe errori di fatto per quanto riguarda la descrizione di Gibilterra come un luogo nel quale le competenze fiscali sono decentralizzate ma in cui permane un sistema centrale di riferimento (punto 121 della decisione impugnata), la descrizione della riforma fiscale come una riduzione delle imposte applicate a livello nazionale (punto 109 della decisione impugnata) e l'affermazione della Commissione secondo cui «il sistema fiscale attualmente applicato

a Gibilterra segue ampiamente il modello del Regno Unito, con l'eccezione dei vantaggi concessi all'economia offshore» (punto 112 della decisione impugnata).

55 Secondo il governo di Gibilterra, il criterio di selettività implica che la misura fiscale controversa possa essere confrontata con un'aliquota d'imposta normale che, in mancanza di tale misura, si applica all'attività considerata nella regione di cui trattasi. Ciò significherebbe necessariamente che l'elemento di confronto utilizzato dev'essere un'imposta o un'altra misura applicabile nella medesima circoscrizione fiscale. Orbene, nella fattispecie, Gibilterra e il Regno Unito costituirebbero due circoscrizioni fiscali distinte; il regime fiscale del Regno Unito non sarebbe applicabile neppure qualora a Gibilterra non esistesse uno specifico regime di tassazione delle imprese. Tale mancata applicazione non dipenderebbe dalla scelta del Regno Unito di trasferire o rinunciare alle proprie competenze fiscali a Gibilterra, come ha affermato la Commissione al punto 114 della decisione impugnata. Infatti, il Regno Unito non potrebbe scegliere di applicare le sue norme fiscali ai propri territori coloniali e non avrebbe mai esercitato poteri fiscali su Gibilterra.

56 I ricorrenti sostengono in terzo luogo che, contrariamente alla tesi esposta dalla Commissione nella decisione impugnata, l'autonomia politica e fiscale di cui gode un ente infrastatale costituisce un criterio pertinente per valutare il carattere selettivo di una misura fiscale adottata da detta entità, dato che tale autonomia politica e fiscale permette di considerare l'ente infrastatale di cui trattasi come un ambito di riferimento appropriato.

57 In terzo luogo, nelle loro osservazioni scritte sulle conseguenze da trarre dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, i ricorrenti, pur affermando che il criterio di selettività regionale non era applicabile nel caso di specie, in quanto Gibilterra non fa parte del Regno Unito e non esiste alcun regime fiscale comune ai due enti, sostengono, in subordine, che nella specie l'ambito di riferimento è il territorio di Gibilterra, conformemente al metodo di definizione di tale ambito esposto ai punti 67 e 68 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

58 In quarto luogo, i ricorrenti sostengono che, quand'anche la riforma fiscale risultasse selettiva sul piano regionale, essa sarebbe giustificata dalla sua natura o dal suo schema generale.

59 La Commissione sostiene che la questione pertinente nel caso di specie non è se Gibilterra sia o meno parte integrante del Regno Unito ai fini dell'applicazione del diritto interno o del diritto internazionale, ma se essa faccia parte del Regno Unito ai fini dell'applicazione del diritto comunitario, il quale ha istituito il proprio ordinamento giuridico. Secondo la Commissione, la risposta sarebbe affermativa.

60 Essa sostiene inoltre che la separazione economica di Gibilterra dal Regno Unito non ha alcuna rilevanza nel caso di specie. Questo tipo di argomento non sarebbe mai stato preso in considerazione nelle decisioni in materia di aiuti di Stato, dato che, anche laddove esista una vera e propria separazione economica tra il potere centrale e la regione autonoma, le norme relative agli aiuti di Stato a finalità regionale si applicherebbero esclusivamente sulla base dell'esistenza di un vantaggio conferito a talune imprese in funzione del loro stabilimento o della loro attività in una parte di uno Stato membro.

61 La Commissione contesta in ogni caso l'autonomia economica e fiscale di Gibilterra rispetto al Regno Unito richiamata dai ricorrenti e fornisce esempi di sostegno finanziario concesso dal Regno Unito a Gibilterra.

62 La Commissione afferma inoltre che, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, le autorità centrali del Regno Unito svolgono un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico a Gibilterra, dato che, in particolare, il Regno Unito è incaricato dell'applicazione del diritto comunitario a Gibilterra e la stabilità monetaria di quest'ultima dipende interamente dal Regno Unito (la divisa di Gibilterra non sarebbe altro che la lira sterlina sotto diverso nome). Nello stesso ordine di idee, la Commissione afferma che la nozione di «questioni interne determinate», tra le quali,

secondo i ricorrenti, rientra la fiscalità, ha scarsa rilevanza nel contesto del diritto comunitario, essenzialmente per due motivi: in primo luogo, la Costituzione del 1969 prevederebbe che le autorità centrali (nella persona del governatore) possano intervenire, in particolare per garantire l'esecuzione degli obblighi internazionali a Gibilterra e, in secondo luogo, a differenza del Regno Unito, Gibilterra non parteciperebbe all'adozione degli atti comunitari che influiscono su proprie questioni interne determinate e che devono essere attuati sul suo territorio.

63 Per quanto riguarda gli argomenti dei ricorrenti relativi alla mancanza di un regime fiscale comune a Gibilterra e al Regno Unito, la Commissione sostiene, in sostanza, che una volta stabilito che Gibilterra fa parte del Regno Unito ai fini dell'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, l'ambito di riferimento appropriato non può che essere quello costituito dal regime fiscale del Regno Unito.

64 La Commissione osserva che l'art. 87 CE fa riferimento agli aiuti «concessi dagli Stati» che incidono sugli scambi tra gli Stati membri. Essa sostiene che la questione determinante non è se il Regno Unito e Gibilterra facciano parte dello stesso territorio fiscale, ma se un regime fiscale applicabile a Gibilterra possa costituire un aiuto concesso da uno Stato membro. La Commissione ritiene che tale questione vada risolta in senso affermativo, dato che le norme comunitarie in materia di aiuti di Stato sono integralmente applicabili a Gibilterra, come ammette lo stesso governo di Gibilterra. L'unico Stato membro che potrebbe concedere aiuti sul territorio di Gibilterra sarebbe il Regno Unito, e la questione se il regime di aiuti sia selettivo sul piano regionale potrebbe essere esaminata solo con riferimento al Regno Unito in quanto Stato membro responsabile del rispetto del diritto comunitario a Gibilterra.

65 La Commissione sostiene inoltre che la mancanza di un sistema di tassazione comune (o normale) applicabile a Gibilterra in caso di mancata applicazione del regime fiscale proprio di quest'ultima non esclude l'applicazione del criterio di selettività regionale. Tale mancanza di un sistema tributario comune sarebbe il risultato di una scelta operata

dal Regno Unito. Quest'ultimo avrebbe scelto di stabilire un vincolo costituzionale particolare con Gibilterra e avrebbe quindi scelto di assoggettarla, con il proprio atto di adesione alla Comunità, alla disciplina in materia di aiuti di Stato. Inoltre il Regno Unito conserverebbe a Gibilterra poteri sufficienti per garantire che quest'ultima adotti un regime di tassazione delle imprese compatibile con il Trattato. Ne conseguirebbe che l'ambito di riferimento potrebbe essere solo quello fornito dal Regno Unito.

66 La Commissione contesta peraltro la rilevanza del grado di autonomia fiscale dell'ente infrastatale ai fini dell'applicazione della nozione di aiuto di Stato. Essa ritiene che anche tale argomento si fondi sull'accettazione del postulato secondo cui Gibilterra fa parte del Regno Unito. In base a questo postulato, l'affermazione secondo la quale l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato dipende dal grado di autonomia di cui gode la regione di cui trattasi sarebbe necessariamente infondata (salvo in caso di delega simmetrica delle competenze fiscali richiamata al punto 115 della decisione impugnata).

67 Nelle sue osservazioni scritte sulle conseguenze che occorre trarre dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, la Commissione sostiene che in detta sentenza la Corte ha accolto la sua tesi secondo cui il criterio che consente di determinare l'ambito di riferimento ai fini della valutazione della selettività regionale è l'ente che svolge un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese, ma ha respinto la sua tesi secondo cui tale ente non può che essere lo Stato membro.

68 Secondo la Commissione, la questione se, nella specie, l'ambito di riferimento possa o meno essere Gibilterra dipende dalle condizioni enunciate nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, e non dallo status costituzionale di Gibilterra quale risulta dal diritto nazionale.

69 Secondo la Commissione, l'esigenza che la regione «ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza», richiamata al punto 66 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, sottintende una quarta condizione preliminare e diversa dalle tre condizioni elencate al punto 67 della sentenza citata ai fini della determinazione dell'ambito di riferimento appropriato.

70 Questa quarta condizione esigerebbe che la regione in questione goda, per quanto riguarda il contesto politico ed economico nel quale operano le imprese stabilite sul suo territorio, di un grado di autonomia equiparabile all'influenza esercitata dal governo centrale di uno Stato membro la cui costituzione non preveda l'autonomia regionale. La Commissione spiega che la logica sottesa a tale esigenza, alla luce delle norme del Trattato in materia di aiuti di Stato, è che per stabilire se talune imprese godano di un vantaggio occorre confrontarne la situazione con quella di altre imprese che operano nello stesso contesto politico ed economico.

71 La Commissione sostiene che il governo di Gibilterra non svolge un ruolo fondamentale nella definizione del contesto politico ed economico nel quale operano le imprese stabilite a Gibilterra e che, di conseguenza, il territorio di Gibilterra non può costituire l'ambito di riferimento appropriato. Dato che tale esigenza preliminare non risulterebbe soddisfatta, sarebbe superfluo tenere conto dei tre criteri elencati al punto 67 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

72 In subordine, la Commissione esamina i tre criteri sopra menzionati e sostiene che Gibilterra non ne soddisfa due, ossia il criterio relativo al potere del governo del Regno Unito di intervenire direttamente nel settore delle misure fiscali adottate dalle autorità di Gibilterra e il criterio relativo all'esistenza di sovvenzioni che compensino le

conseguenze economiche per Gibilterra del suo regime fiscale. Pertanto, il territorio di Gibilterra non costituirebbe l'ambito di riferimento appropriato.

73 Il Regno di Spagna sottolinea che il suo intervento a sostegno delle conclusioni della Commissione non può essere interpretato, esplicitamente o implicitamente, come una manifestazione di sostegno ai motivi della decisione impugnata concernenti la selettività regionale. Esso sostiene che occorre distinguere il caso di Gibilterra da quelli concernenti il regime fiscale dei territori autonomi del Paese Basco e di Navarra a causa dell'esistenza in tali territori di un quadro di armonizzazione fiscale.

74 Al contempo, il Regno di Spagna sostiene che non si può applicare a Gibilterra un regime fiscale totalmente diverso da quello del Regno Unito senza alcun limite o alcuna norma di coordinamento, poiché ciò implicherebbe che, in materia di aiuti di Stato, il territorio di Gibilterra venga trattato come uno Stato membro distinto, cosa che il Regno di Spagna considera una grave violazione dello status internazionale di detto territorio.

75 Nelle sue osservazioni scritte sulle conseguenze che occorre trarre dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, il Regno di Spagna sostiene che si deve aggiungere una quarta condizione alle tre già poste dalla Corte nella sentenza citata, al fine di stabilire se l'ente infrastatale costituisca l'ambito di riferimento appropriato per valutare le misure fiscali adottate da quest'ultimo. Secondo la suddetta quarta condizione, la misura fiscale in questione non sarebbe selettiva se fosse inquadrata mediante una serie di criteri di armonizzazione analoghi a quelli imposti, in forza del diritto comunitario, alle misure fiscali adottate dallo Stato membro dal quale dipende l'ente infrastatale e volte a garantire la libera circolazione delle persone, dei capitali, dei beni e dei servizi e ad evitare distorsioni sul mercato interno.

B — *Giudizio del Tribunale*

76 Si deve ricordare che le norme di diritto comunitario relative agli aiuti concessi dagli Stati membri sono applicabili a Gibilterra (sentenza Government of Gibraltar/Commissione, cit. al punto 15 supra, punto 12). L'art. 87, n. 1, CE costituisce quindi il punto di partenza dell'analisi del Tribunale.

77 Tale articolo vieta gli aiuti di Stato che «favoriscono talune imprese o talune produzioni», vale a dire gli aiuti selettivi (sentenza della Corte 15 dicembre 2005, causa C-66/02, Italia/Commissione, Racc. pag. I-10901, punto 94).

78 In merito alla valutazione del requisito della selettività, da una giurisprudenza costante risulta che l'art. 87, n. 1, CE impone di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime (sentenze della Corte 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 41; 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance e a., Racc. pag. I-4777, punto 68, e 3 marzo 2005, causa C-172/03, Heiser, Racc. pag. I-1627, punto 40).

79 Una simile verifica è altrettanto necessaria riguardo ad un provvedimento adottato non dal legislatore nazionale, ma da un ente infrastatale, in quanto una misura adottata da un ente territoriale e non dal potere centrale può costituire un aiuto qualora ricorrano i presupposti di cui all'art. 87, n. 1, CE (sentenza della Corte 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania/Commissione, Racc. pag. 4013, punto 17).

80 Da quanto precede risulta che, per valutare la selettività della misura in questione, occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, detta misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. La determinazione dell'ambito di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale». L'aliquota normale è quella in vigore nell'area geografica che costituisce l'ambito di riferimento (sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, cit. al punto 42 supra, punto 56).

81 Nel caso di specie occorre esaminare se il territorio del Regno Unito costituisca l'ambito di riferimento appropriato per valutare la selettività regionale della riforma fiscale. Una risposta negativa a tale domanda implicherebbe necessariamente che il territorio di Gibilterra costituisce l'ambito di riferimento appropriato per valutare la riforma fiscale e invaliderebbe qualsiasi conclusione relativa alla selettività regionale di tale riforma.

82 Risulta in particolare dai punti 104 e 125 della decisione impugnata che la Commissione si è fondata su due elementi per concludere che il territorio del Regno Unito costituiva l'ambito di riferimento appropriato al fine di valutare il carattere selettivo sul piano regionale della riforma fiscale: in primo luogo, essa ha sostenuto, in sostanza, che l'ambito di riferimento non poteva essere altro che quello del territorio dello Stato membro interessato, in base allo schema generale del Trattato e delle norme in materia di aiuti di Stato in particolare, e che il grado di autonomia dell'ente infrastatale rispetto al governo centrale non era pertinente ai fini della determinazione di tale contesto; in secondo luogo, essa ha fondato la sua conclusione sul ruolo svolto dalle autorità del Regno Unito nella definizione dell'ambiente politico ed economico nel quale operano le imprese a Gibilterra.

1. Sulla rilevanza del grado di autonomia dell'ente infrastatale rispetto al governo centrale dello Stato membro interessato ai fini della determinazione dell'ambito di riferimento appropriato

83 Per quanto riguarda il primo elemento sul quale la Commissione ha fondato la sua conclusione relativa all'individuazione del territorio del Regno Unito quale ambito di riferimento appropriato nel caso di specie (v. supra, punto 82), si deve rilevare che, come ha ammesso la Commissione nelle sue osservazioni scritte sulle conseguenze che occorre trarre dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, la Corte ha respinto la sua analisi dichiarando quanto segue ai punti 57 e 58 della menzionata sentenza:

«57 A tale riguardo, l'ambito di riferimento non deve essere necessariamente definito entro i limiti del territorio dello Stato membro interessato, cosicché un provvedimento che concede un beneficio solo in una parte del territorio nazionale non è per ciò solamente selettivo ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

58 Non si può escludere che un'entità infrastatale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua totalità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico interessato».

84 È quindi sufficiente esaminare la fondatezza del secondo elemento dedotto a sostegno della conclusione della Commissione relativa alla definizione del Regno Unito quale

ambito di riferimento, ossia il ruolo svolto dalle autorità del Regno Unito nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese a Gibilterra (v. supra, punto 82).

2. Sul ruolo del Regno Unito nella definizione del contesto politico ed economico a Gibilterra quale criterio di determinazione dell'ambito di riferimento nel caso di specie

a) Sentenza sul regime fiscale delle Azzorre

85 Nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42 (punto 65), la Corte, qualora un'autorità regionale o locale, nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale, stabilisca un'aliquota fiscale inferiore a quella nazionale e applicabile unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di sua competenza, ha rilevato in particolare quanto segue:

«66 In quest[a] situazione, il contesto giuridico pertinente per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento qualora l'ente [infrastatale], segnatamente in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza.

67 Affinché una decisione presa in simili circostanze possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è innanzi tutto necessario, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 54 delle sue conclusioni, che tale decisione sia stata adottata da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

68 Da quanto precede risulta che un'autonomia politica e fiscale rispetto al governo centrale che sia sufficiente per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni comunitarie relative agli aiuti di Stato presuppone, come sostenuto dal governo del Regno Unito, che l'ente infrastatale sia dotato non solo della competenza per adottare, nel territorio di competenza, misure di riduzione dell'aliquota d'imposta indipendentemente da qualsiasi considerazione collegata alla condotta dello Stato centrale, ma altresì che detto ente si assuma le conseguenze politiche ed economiche di una tale misura».

86 Nella specie occorre quindi stabilire se la riforma fiscale soddisfi le tre condizioni enunciate al punto 67 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42. Si deve quindi esaminare, in primo luogo, se la riforma fiscale sia stata elaborata da un'autorità regionale o locale dotata, sul piano costituzionale, di uno status politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale del Regno Unito, in secondo luogo, se la riforma fiscale sia stata elaborata senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale del Regno Unito in merito al suo contenuto e, in terzo luogo, se le conseguenze economiche per Gibilterra dell'introduzione della riforma fiscale non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale del Regno Unito.

87 Non può essere accolta la tesi della Commissione secondo cui il punto 66 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, contiene una quarta condizione, preliminare e distinta dalle tre condizioni elencate al punto 67, ossia che l'ente infrastatale svolga un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese presenti sul territorio di sua competenza. Infatti, questa tesi non trova alcun sostegno né nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, né nelle conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed relative a detta sentenza (Racc. pag. I-7119, paragrafi 54 e 55).

88 Del pari, il Tribunale non può accogliere la tesi dedotta dal Regno di Spagna circa l'esistenza di una quarta condizione complementare alle tre stabilite dalla Corte nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, che riguarderebbe l'inquadramento della misura fiscale controversa mediante criteri di armonizzazione imposti dal diritto comunitario alle misure fiscali adottate dallo Stato membro dal quale dipende l'ente infrastatale in questione. Oltre al suo carattere vago per quanto riguarda l'identificazione e il contenuto dei criteri di armonizzazione richiamati, questa tesi non trova alcun sostegno nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, e va quindi parimenti respinta.

b) Sull'applicazione della prima e della seconda condizione enunciate nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre

89 Quanto alla prima condizione di cui alla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, è sufficiente rilevare che, come ammettono le parti nelle cause principali, le autorità competenti di Gibilterra che hanno elaborato la riforma fiscale dispongono, sul piano costituzionale, di uno status politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale del Regno Unito e che, pertanto, questa prima condizione è soddisfatta.

90 Per quanto riguarda la seconda condizione di cui alla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, occorre esaminare se nella fattispecie la riforma fiscale sia stata elaborata senza che il governo centrale del Regno Unito potesse intervenire direttamente sul suo contenuto.

91 La Commissione sostiene che, nel caso di specie, tale condizione non è soddisfatta, dato che, in forza degli artt. 33 e 34 della Costituzione del 1969, il Regno Unito ha il potere di intervenire direttamente, per il tramite del governatore, in particolare sulle materie connesse alla «stabilità finanziaria ed economica», fra le quali occorrerebbe includere la fiscalità.

92 Quanto all'affermazione dei ricorrenti secondo cui il potere residuale del Regno Unito di legiferare a Gibilterra non è mai stato esercitato in materia fiscale, la Commissione replica che la sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, pone la questione se le autorità centrali dello Stato membro abbiano la possibilità di intervenire, e non se lo facciano effettivamente.

93 Si deve rilevare in primo luogo che, come emerge dagli atti delle presenti cause e dalla sentenza Government of Gibraltar/Commissione, citata al precedente punto 15 (punto 53), la tassazione delle imprese rientra nella categoria delle questioni interne determinate. È pacifico che la competenza esecutiva in ordine a tali questioni spetta al Consiglio dei ministri di Gibilterra. Quest'ultimo è competente a redigere e a sottoporre, ai fini dell'adozione, al potere legislativo di Gibilterra le misure fiscali applicabili sul territorio di Gibilterra.

94 Occorre rilevare in secondo luogo che, ai sensi dell'art. 32 della Costituzione del 1969, e con alcune riserve, il potere legislativo di Gibilterra è competente ad adottare leggi «per la pace, l'ordine pubblico e la buona amministrazione di Gibilterra». È pacifico che tale competenza include l'adozione delle misure fiscali. Ai sensi dell'art. 33, n. 1, della Costituzione del 1969, l'esercizio del potere legislativo si traduce, in linea di principio , nel voto di progetti di legge da parte della House of Assembly, previo consenso della Regina o del governatore in nome della Regina. È pacifico che i membri della House of Assembly sono eletti democraticamente dal popolo di Gibilterra e rappresentano solamente quest'ultimo. L'art. 33, n. 2, della Costituzione del 1969 prevede anche la

possibilità per il governatore di negare il proprio consenso a detti progetti di legge o di riservare l'approvazione a determinati progetti di legge, a discrezione della Regina. Inoltre, l'art. 34, n. 2, della Costituzione del 1969 prevede la possibilità per il governatore di proporre, a determinate condizioni, progetti di legge alla House of Assembly e di adottare, a talune condizioni, detti progetti dando il proprio consenso in determinate materie rientranti nelle questioni interne, nell'interesse del mantenimento della stabilità finanziaria ed economica di Gibilterra.

95 In terzo luogo, risulta dagli atti che il Regno Unito conserva in ultima analisi un potere residuale di legiferare a Gibilterra, ma che tale potere è stato esercitato solo eccezionalmente e mai in materia fiscale. A Gibilterra non si applica né è mai stata applicata alcuna normativa fiscale del Regno Unito.

96 Infine, la Commissione non contesta che, nel caso di specie, la riforma fiscale di Gibilterra è stata elaborata dalle autorità di Gibilterra senza l'intervento delle autorità del Regno Unito.

97 Si deve rilevare che i poteri conferiti al governatore dagli artt. 33 e 34 della Costituzione del 1969, che peraltro non sono mai stati esercitati in materia fiscale, non dimostrano una capacità di intervento «diretto» del «governo centrale» del Regno Unito sul contenuto della riforma fiscale, ai sensi della seconda condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42. Benché sia nominato dalla Regina — in veste di Regina di Gibilterra — e ne sia il rappresentante a Gibilterra (art. 18 della Costituzione del 1969), dagli atti non risulta che il governatore di Gibilterra sia equiparabile al governo centrale del Regno Unito e che la sua capacità di intervento nel processo legislativo di Gibilterra possa essere qualificata come un «intervento

diretto» del «governo centrale» del Regno Unito ai sensi del punto 67 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

98 Inoltre, si deve rilevare che il potere residuale di legiferare a Gibilterra conservato dal Regno Unito e i diversi poteri di partecipazione al processo legislativo conferiti al governatore dalla Costituzione del 1969 devono essere interpretati alla luce dello status di Gibilterra quale colonia o «territorio non autonomo» ai sensi del capitolo XI, art. 73, della Carta delle Nazioni Unite di cui il Regno Unito, in quanto «potenza mandataria» ai sensi di tale disposizione, assicura le relazioni esterne. Gli obblighi incombenti al Regno Unito in quanto potenza mandataria rispetto a Gibilterra sono esplicitati al citato art. 73, che nella parte pertinente dispone:

«I Membri delle Nazioni Unite, i quali abbiano od assumano la responsabilità dell'amministrazione di territori la cui popolazione non abbia ancora raggiunto una piena autonomia, riconoscono il principio che gli interessi degli abitanti di tali territori sono preminenti ed accettano come sacra missione l'obbligo di promuovere al massimo, nell'ambito del sistema di pace e di sicurezza internazionale istituito dal presente Statuto, il benessere degli abitanti di tali territori, e, a tal fine, l'obbligo:

a) di assicurare, con il dovuto rispetto per la cultura delle popolazioni interessate, il loro progresso politico, economico, sociale ed educativo, il loro giusto trattamento e la loro protezione contro gli abusi;

b) di sviluppare l'autogoverno delle popolazioni, di prendere in debita considerazione le aspirazioni politiche e di assisterle nel progressivo sviluppo delle loro libere istituzioni politiche, in armonia con le circostanze particolari di ogni territorio e delle sue popolazioni e del loro diverso grado di sviluppo;

(…)».

99 Alla luce di quanto precede, il potere residuale del Regno Unito di legiferare a Gibilterra e i diversi poteri conferiti al governatore devono essere interpretati come strumenti che consentono al Regno Unito di assumere le proprie responsabilità nei confronti della popolazione di Gibilterra e di adempiere i propri obblighi di diritto internazionale, e non nel senso che attribuiscono un potere di intervento diretto sul contenuto di una misura fiscale adottata dalle autorità di Gibilterra, tanto più che tali poteri residuali non sono mai stati esercitati in materia fiscale.

100 Si deve ritenere, pertanto, che nel caso di specie sia soddisfatta la seconda condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

c) Sull'applicazione della terza condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre

101 Per quanto riguarda la terza condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, nella specie si deve esaminare se le eventuali ripercussioni economiche su Gibilterra dell'introduzione della riforma fiscale non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti dalle altre regioni o dal governo centrale del Regno Unito.

102 La Commissione sostiene che tale condizione presuppone che l'ente infrastatale non possa disporre neppure potenzialmente di alcun aiuto per compensare gli effetti delle decisioni adottate da tale ente in materia fiscale. Essa nega, pertanto, che questa condizione implichi l'esistenza di un collegamento tra, da un lato, qualsiasi misura regionale di riduzione dell'imposta e, dall'altro, qualsiasi sovvenzione proveniente dal governo centrale o da un'altra regione. Secondo la Commissione, tale interpretazione non concorda con l'asserita quarta condizione secondo cui l'ente infrastatale deve

occupare un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico nel quale operano le imprese presenti sul suo territorio. Infatti, per valutare se tale condizione sia soddisfatta, si dovrebbe tenere conto di tutte le fonti di finanziamento erogato dal governo centrale, dato che il denaro è fungibile e un pagamento che liberi Gibilterra da una spesa pubblica le consente di destinare maggiori fondi a un altro progetto o di ridurre le tasse. Alla luce di tale interpretazione, la Commissione nega che la terza condizione sia soddisfatta nel caso di specie, a causa dei presunti aiuti finanziari concessi dal Regno Unito a Gibilterra.

103 A tale riguardo, la Commissione invoca in particolare il finanziamento concesso dal Regno Unito al fondo previdenziale di Gibilterra per consentirgli di pagare le pensioni dei cittadini spagnoli attualmente residenti in Spagna e che hanno lavorato a Gibilterra prima che le autorità spagnole decidessero di chiudere la frontiera tra la Spagna e Gibilterra nel 1969. Essa fa inoltre riferimento agli aiuti allo sviluppo concessi dal Regno Unito a Gibilterra in diverse occasioni dopo l'adesione del Regno Unito alla Comunità, il finanziamento da parte di quest'ultimo di un regime di fornitura di capitale di rischio alle piccole e medie imprese (PMI) stabilite nel Regno Unito e a Gibilterra, nonché l'aiuto alla gestione dell'aeroporto di Gibilterra fornito dal Ministero della Difesa del Regno Unito.

104 Tale argomento non può essere accolto.

105 A tale riguardo si deve ricordare, anzitutto, che la tesi dell'esistenza di una quarta condizione contenuta al punto 66 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, è infondata (v. supra, punto 87). Pertanto, la Commissione se ne avvale erroneamente a sostegno del suo argomento.

106 Si deve inoltre rilevare che il verbo «compensare» impiegato dalla Corte al punto 67 della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, implica che debba esistere un nesso di causalità tra la misura fiscale controversa adottata dall'ente infrastatale e gli aiuti economici provenienti dalle altre regioni o dal governo centrale dello Stato membro interessato. L'interpretazione proposta dalla Commissione renderebbe lettera morta la terza condizione di cui alla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, dato che sarebbe molto difficile concepire un ente infrastatale che non riceva alcun sostegno economico, in nessuna forma, dal governo centrale.

107 Orbene, si deve rilevare che gli aiuti economici concessi dal Regno Unito a Gibilterra ai quali ha fatto riferimento la Commissione si collegano a circostanze specifiche e non presentano alcun nesso di causalità con la riforma fiscale.

108 Infatti, in primo luogo, come risulta dagli atti, il finanziamento concesso dal Regno Unito a partire dal 1985 al fondo previdenziale di Gibilterra riguarda il pagamento delle pensioni dei cittadini spagnoli che hanno lavorato a Gibilterra prima che le autorità spagnole chiudessero la frontiera tra la Spagna e Gibilterra nel periodo compreso tra il 1969 e il 1985.

109 In secondo luogo, come emerge dal documento fatto valere dalla Commissione a sostegno della sua tesi, gli aiuti allo sviluppo concessi dal Regno Unito a Gibilterra riguardavano il periodo compreso tra il 1978 e il 1986 ed erano destinati a progetti per lo sviluppo delle infrastrutture di Gibilterra, progetti scolastici e progetti abitativi.

110 In terzo luogo, come risulta dalla decisione della Commissione 4 febbraio 2003, relativa al fondo di capitale di rischio e di prestiti destinato alle PMI (aiuto N 620/2002,

GU C 110, pag. 14), il finanziamento da parte del Regno Unito di un regime di fornitura di capitali di rischio alle PMI stabilite nel Regno Unito e a Gibilterra, notificato dal Regno Unito l'11 settembre 2002, avvantaggia le menzionate PMI e gli investitori interessati.

111 Infine, per quanto riguarda l'aiuto alla gestione dell'aeroporto di Gibilterra, in udienza i ricorrenti hanno sostenuto, senza essere contraddetti dalla Commissione, che tale aeroporto era stato costruito dall'esercito del Regno Unito durante la seconda guerra mondiale ed era sempre stato un aeroporto militare del Regno Unito, messo a disposizione anche degli utenti civili.

112 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, e in mancanza di prova contraria fornita dalla Commissione, si deve rilevare che nessuno dei finanziamenti sopra menzionati è diretto a compensare le eventuali conseguenze economiche che la riforma fiscale comporterebbe per Gibilterra, ai sensi della terza condizione della sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

113 Pertanto, in mancanza di elementi che possano invalidare le affermazioni dei ricorrenti secondo cui Gibilterra non riceve alcun sostegno finanziario dal Regno Unito che compensi le conseguenze economiche della riforma fiscale, si deve ritenere che nel caso di specie sia soddisfatta la terza condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42.

114 Poiché le tre condizioni stabilite dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, sono soddisfatte, si deve concludere che il ruolo svolto dal Regno Unito nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese a Gibilterra non è sufficiente per affermare che il territorio del Regno Unito costituisce

l'ambito di riferimento appropriato nel caso di specie. Pertanto, non è fondato neppure il secondo elemento dedotto a sostegno della conclusione della Commissione relativa all'individuazione del territorio del Regno Unito quale ambito di riferimento (v. supra, punto 84).

115 Si deve quindi concludere che l'ambito di riferimento corrisponde esclusivamente ai confini geografici del territorio di Gibilterra, senza che occorra esaminare le argomentazioni dei ricorrenti relative alla questione dell'appartenenza di Gibilterra al Regno Unito e alla mancanza di un sistema tributario comune a Gibilterra e al Regno Unito. Tale delimitazione dell'ambito di riferimento implica che non si può effettuare alcun confronto tra il regime fiscale applicabile alle imprese stabilite a Gibilterra e quello applicabile alle imprese stabilite nel Regno Unito al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo a vantaggio delle prime.

116 Dal complesso delle considerazioni che precedono risulta che la conclusione della Commissione nella decisione impugnata relativa alla selettività regionale della riforma fiscale è viziata da un errore di diritto e di valutazione.

117 Pertanto, il primo motivo deve essere accolto.

II — *Sul secondo motivo, concernente errori di diritto e di valutazione nell'applicazione del criterio di selettività materiale*

A — *Argomenti delle parti*

118 I ricorrenti contestano la legittimità delle conclusioni della Commissione nella decisione impugnata relative alla selettività materiale di tre aspetti del sistema di tassazione introdotto dalla riforma, ossia: in primo luogo, la condizione relativa alla realizzazione di utili cui è subordinato l'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT (punti 128-133 della decisione impugnata); in secondo luogo, il limite del 15% degli utili applicato all'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT (punti 134-141 della decisione impugnata) e, in terzo luogo, la natura dell'imposta sul monte salari e della BPOT (punti 142-144 e 150 della decisione impugnata).

119 Il governo di Gibilterra sostiene che i tre aspetti controversi sopra citati sono di applicazione generale a Gibilterra e non favoriscono né talune imprese né la produzione di beni specifici. Secondo il governo di Gibilterra, la riforma costituisce un regime fiscale a tutti gli effetti, che si fonda sui criteri dell'impiego e dell'occupazione fondiaria e non costituisce una deroga a un regime fiscale basato sugli utili. La Commissione non avrebbe individuato il punto di riferimento rispetto al quale la riforma accorda un vantaggio selettivo. Essa avrebbe confuso e deformato i due elementi della riforma, vale a dire l'imposta sul monte salari e la BPOT, da un lato, e il limite del 15%, dall'altro, trattando un elemento come se costituisse la regola generale e l'altro come se si trattasse di una deroga a tale regola generale o viceversa, e non trattandoli come due elementi di pari importanza per il funzionamento del meccanismo fiscale proposto da Gibilterra. Nello stesso senso, il Regno Unito sostiene che, secondo il sistema di tassazione introdotto dalla riforma, il fatto generatore dell'assoggettamento all'imposta è l'impiego redditizio di un dipendente o l'utilizzo redditizio di un bene immobile.

120 Per quanto riguarda la condizione che subordina alla realizzazione di utili l'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT, i ricorrenti ne contestano il carattere selettivo sul piano materiale e sostengono che le imprese che non conseguono utili non sono esentate da alcun onere fiscale normalmente applicabile. La necessità di un profitto non costituirebbe un'esenzione o una deroga a un sistema comune di tassazione e pertanto non potrebbe essere considerata selettiva.

121 I ricorrenti contestano inoltre alla Commissione di non avere individuato i beneficiari della misura fiscale controversa conformemente a quanto prescritto dall'art. 87, n. 1, CE. Nel caso di specie, le società che traggono vantaggio dalla condizione relativa alla realizzazione di utili, ossia quelle che non conseguono utili nel corso di un determinato esercizio, potrebbero essere individuate solo in funzione delle circostanze contingenti in cui si trovano o in funzione dei loro risultati attuali, il che creerebbe un gruppo mutevole di società che potrebbe variare in misura significativa da un anno all'altro. Orbene, dalla giurisprudenza discenderebbe che una misura impositiva di carattere generale quale la condizione relativa alla realizzazione di utili, per rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE, deve favorire un gruppo di imprese sufficientemente definibile e prevedibile.

122 I ricorrenti sostengono, in subordine, che la condizione relativa alla realizzazione di utili è giustificata dalla natura e dallo schema generale della riforma fiscale e sfugge quindi alla qualifica come aiuto di Stato. Più in particolare, la riforma fiscale sarebbe basata sul principio secondo cui l'imposta dev'essere versata sui redditi e non sul capitale sociale. La tassazione delle società che non conseguono utili porterebbe alla tassazione del loro capitale sociale, in violazione del principio informatore della riforma fiscale.

123 Per quanto riguarda il limite del 15% degli utili applicato all'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT, i ricorrenti sostengono che esso non è selettivo in quanto non favorisce né talune categorie definite di imprese, né la produzione di talune categorie di beni. Tale limite sarebbe di applicazione generale per tutte le imprese di Gibilterra. Anche a tale riguardo sarebbe impossibile prevedere in

anticipo se talune imprese beneficeranno di tale limite e, in caso affermativo, quali. Il limite in questione farebbe parte del regime impositivo comune al pari dell'impiego di dipendenti e dell'occupazione di beni immobili e non costituirebbe una deroga al detto regime.

124 In subordine, i ricorrenti sostengono che il limite del 15% degli utili è giustificato dalla natura e dallo schema generale del sistema. Infatti, essi considerano tale limite come un fattore di regressività del sistema introdotto dalla riforma fiscale e sostengono che la Commissione non può qualificare come aiuto di Stato l'esenzione fiscale relativa all'ammontare dell'imposta che supera il suddetto limite. Il governo di Gibilterra giustifica inoltre l'introduzione del limite con la necessità di evitare una sovratassazione delle società, che potrebbe comportare licenziamenti e un'instabilità nei periodi ciclici di fluttuazione del mercato o di depressione.

125 Per quanto riguarda, infine, l'imposta sul monte salari e la BPOT, i ricorrenti sostengono che la Commissione, criticando la scelta del governo di Gibilterra relativa alle basi impositive, ossia la manodopera e l'occupazione della terra, contesta in realtà la natura stessa del regime fiscale generale elaborato dal governo di Gibilterra e pertanto lede le prerogative degli Stati membri in ordine all'adozione delle politiche fiscali per essi più idonee. Il fatto che le società che non impiegano dipendenti e non occupano beni immobili a Gibilterra non siano soggette ad imposta non costituirebbe una deroga a un sistema di tassazione «normale»; tale situazione deriverebbe semplicemente dalla natura del regime fiscale generale di Gibilterra.

126 Secondo i ricorrenti, dalla decisione impugnata risulta che, a parere della Commissione, l'unico sistema di tassazione delle imprese che possa essere validamente considerato generale sarebbe un sistema fondato sulla tassazione degli utili delle società. La Commissione sembrerebbe voler stabilire un regime impositivo «normale» dal punto di vista comunitario, ossia un regime fondato sulla tassazione degli utili, per concludere che qualsiasi scostamento dallo stesso può essere considerato un aiuto di Stato. Tale

impostazione della Commissione renderebbe illusoria la competenza degli Stati membri in materia fiscale e sarebbe viziata da un errore di diritto e da una carenza di motivazione.

127 In subordine, i ricorrenti sostengono che l'utilizzo della manodopera e dell'occupazione di beni immobili quali basi impositive è giustificato dalla natura e dallo schema generale del sistema di tassazione che il governo di Gibilterra intende instaurare. A tale riguardo, il Regno Unito sottolinea la necessità per Gibilterra di introdurre un'imposta semplice e facile da riscuotere per un'amministrazione tributaria dotata di pochi effettivi, mentre il governo di Gibilterra fa valere le caratteristiche peculiari dell'economia di Gibilterra, ossia risorse di manodopera limitate, una dipendenza significativa dai lavoratori che si spostano quotidianamente dalla Spagna e uno spazio territoriale limitato.

128 La Commissione sostiene, in via preliminare, che l'applicazione, potenzialmente ampia, del criterio di selettività materiale utilizzato nella decisione impugnata si giustifica alla luce della giurisprudenza, dalla quale risulterebbe che misure apparentemente dirette a tutti gli operatori economici di un determinato territorio presentano nondimeno un carattere selettivo, favorendo di fatto alcuni di tali operatori o una loro specifica categoria. La Commissione contesta inoltre, richiamandosi alla giurisprudenza, la presunta esigenza di identificare in modo preciso e prevedibile i beneficiari della riforma fiscale.

129 Per quanto riguarda il carattere selettivo della condizione relativa alla realizzazione di utili e il limite del 15% degli utili, la Commissione contesta l'argomento dei ricorrenti secondo cui essa avrebbe attribuito più importanza a uno di questi elementi della riforma fiscale che non all'altro. Essa sostiene, al contrario, che tale riforma crea un sistema ibrido nel senso che gli utili conseguiti da una società costituiscono un elemento centrale nell'applicazione di quella che sarebbe apparentemente un'imposta sul monte salari e una BPOT.

130 La Commissione rileva che ciascun elemento di tale sistema ha l'effetto di escludere, per alcune imprese, l'assoggettamento all'imposta normalmente derivante dall'altro elemento. Più in particolare, una società potrebbe essere estremamente redditizia, ma se assumesse la forma per la quale sarebbe attualmente designata con la denominazione di «società esente» non necessiterebbe né di locali né di dipendenti e sarebbe praticamente esente da imposta. Viceversa, una società potrebbe avere dipendenti e occupare beni immobili, ma se non conseguisse utili la riforma fiscale le consentirebbe parimenti di non versare imposte.

131 Il carattere ibrido della riforma fiscale renderebbe indiscernibili la natura e la struttura della stessa. Se, secondo i ricorrenti, la manodopera e la terra sono due fattori di produzione rari a Gibilterra, se ne dovrebbe dedurre che tali risorse limitate andrebbero tassate senza esenzioni né limiti, in modo da garantire che siano destinate all'uso più efficiente. Conformemente a tale asserita logica della riforma fiscale, la condizione che subordina l'assoggettamento a qualsiasi imposta alla realizzazione di utili e la condizione del limite del 15% degli utili non sarebbero comprensibili e, pertanto, il carattere selettivo di questi due aspetti della riforma fiscale non sarebbe giustificabile con la natura e lo schema generale della stessa.

132 La Commissione contesta altresì che il limite del 15% degli utili possa essere giustificato in quanto adeguamento tecnico destinato a garantire il carattere regressivo dell'imposta sul monte salari e della BPOT.

133 La Commissione contesta peraltro vuoi la presunta necessità di riscuotere l'imposta sul reddito e non sul capitale della società, vuoi la presunta necessità che il livello impositivo non sia superiore a quanto il contribuente è disposto a pagare.

134 Per quanto riguarda la prima di tali giustificazioni, la Commissione afferma di non riuscire a comprendere il motivo per cui il governo di Gibilterra ha adottato la soluzione di un'imposta sul monte salari e di una BPOT soggette al limite del 15% degli utili. Tali imposte avrebbero per loro natura una portata limitata, e la loro capacità di contribuire al gettito fiscale proveniente dalle imprese di Gibilterra verrebbe ulteriormente limitata dalla regola del 15%.

135 Per quanto riguarda la seconda di tali giustificazioni, la Commissione sostiene che la riduzione delle entrate fiscali risultante dai limiti della disponibilità dei contribuenti a versare l'imposta vengono attenuati modulando il livello impositivo. Se un importo di GBP 3 000 all'anno per dipendente è considerato un livello adeguato per un'imposta riscossa su una risorsa rara, quale risulta la manodopera a Gibilterra, nessun elemento della riforma fiscale spiegherebbe per quale motivo un datore di lavoro che impieghi la manodopera in modo inefficiente debba essere avvantaggiato con l'esenzione effettiva dall'imposta sul monte salari in cambio di un'imposta del 15% sugli utili.

136 Per quanto riguarda il carattere selettivo dell'imposta sul monte salari e della BPOT, la Commissione osserva che l'argomento secondo cui essa cercherebbe di contestare la natura stessa del regime fiscale che il governo di Gibilterra intende introdurre si limita a sollevare la questione fondamentale nel caso di specie, cioè se la riforma fiscale sia effettivamente un regime impositivo generale. Essa ricorda che, secondo la decisione impugnata, la riforma fiscale è materialmente selettiva per natura, in quanto utilizza l'imposta sul monte salari e la BPOT quali basi per la tassazione delle imprese in un'economia come quella di Gibilterra, che costituisce un importante settore offshore costituito da società prive di dipendenti e di immobili.

137 Sarebbe inesatto ritenere che tali società siano individuabili solo a motivo di circostanze contingenti o degli effetti del ciclo congiunturale. La Commissione sostiene che, se, a seguito della riforma fiscale, lo status di società esente è destinato a scomparire, tale riforma mantiene tuttavia le stesse caratteristiche che allo stato attuale rendono

attraente la costituzione di una società esente. Secondo la Commissione non vi è nulla di contingente nella situazione di società che, per natura, operano senza presenza fisica e senza dipendenti.

138 La Commissione ritiene inoltre che i vantaggi del regime non siano effettivamente accessibili a tutte le imprese nello stesso modo e contesta la giustificazione fondata sulla natura e sullo schema generale del sistema. Essa precisa che tale asserita giustificazione non poteva essere esaminata nella decisione impugnata, vista la constatazione contenuta in tale decisione secondo cui era impossibile rilevare l'esistenza di un regime generale, tenuto conto della natura ibrida della riforma fiscale. Essa afferma che il fatto che la riforma fiscale porti alla fissazione di aliquote diverse per tipi diversi di società osta a che tale riforma possa giustificarsi per la sua natura e il suo schema generale. La Commissione contesta anche gli altri argomenti dedotti dai ricorrenti a sostegno di tale giustificazione e conclude che nulla, nella natura e nello schema generale della riforma fiscale, giustifica il non assoggettamento selettivo al sistema di tassazione delle imprese di un numero così elevato di società con sede a Gibilterra.

139 Il Regno di Spagna sostiene la posizione della Commissione secondo cui la riforma proposta da Gibilterra è selettiva sul piano materiale. Esso considera selettivo, in sostanza, il fatto che le diverse caratteristiche della riforma fiscale non si applichino nello stesso modo a tutti i settori di attività economica, con la conseguenza che taluni settori, individuabili a priori, sarebbero soggetti, rispetto ad altri, ad aliquote globali di imposta inferiori.

140 Il Regno di Spagna afferma quindi che la condizione relativa alla realizzazione di utili è un elemento estraneo alla natura dell'imposta sul monte salari e della BPOT, il che induce a concludere che tale condizione mira a introdurre un elemento di selettività materiale nel sistema di tassazione proposto da Gibilterra. Esso contesta del pari la giustificazione dell'asserito carattere selettivo della riforma fiscale con la natura e lo schema generale del sistema.

B — *Giudizio del Tribunale*

141 In merito alla condizione di selettività del vantaggio concesso con la misura fiscale controversa, si deve ricordare che l'art. 87, n. 1, CE impone di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime (v. giurisprudenza citata al punto 78 supra).

142 Il controllo giurisdizionale sulle valutazioni operate dalla Commissione a tale riguardo è, in linea di principio, un controllo completo, dato che la nozione di aiuto, come definita nel Trattato, e di cui la condizione della selettività è un elemento costitutivo, ha carattere giuridico e deve essere interpretata sulla base di elementi obiettivi (v., in tal senso, sentenza della Corte 16 maggio 2000, causa C-83/98 P, Francia/Ladbroke Racing e Commissione, Racc. pag. I-3271, punto 25; sentenze del Tribunale 12 dicembre 2000, causa T-296/97, Alitalia/Commissione, Racc. pag. II-3871, punto 95, e 17 ottobre 2002, causa T-98/00, Linde/Commissione, Racc. pag. II-3961, punto 40).

143 Orbene, come ha enunciato la stessa Commissione al punto 16 della comunicazione relativa agli aiuti di Stato in materia di tassazione diretta delle imprese, la qualifica di una misura fiscale come selettiva da parte della Commissione presuppone necessariamente, anzitutto, l'individuazione e l'esame preliminari da parte della stessa del regime comune o «normale» del sistema tributario applicabile nella zona geografica che costituisce l'ambito di riferimento pertinente. Successivamente, la Commissione deve valutare e accertare, a fronte di tale regime fiscale comune o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime comune, in quanto introduce differenziazioni tra operatori economici che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze della Corte Italia/Commissione, cit. al punto 77 supra, punto 100; 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187/Commissione, Racc. pag. I-5479, punto 120,

e sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, punto 56; conclusioni dell'avvocato generale Darmon relative alla sentenza della Corte 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91, Sloman Neptun, Racc. pag. I-887, paragrafi 50-72).

144 Qualora la Commissione abbia esaminato e dimostrato, nelle prime due fasi del suo esame descritte al precedente punto 143, l'esistenza di deroghe al regime fiscale comune o «normale» che determinano una differenziazione tra imprese, risulta da una giurisprudenza costante che una differenziazione del genere può tuttavia non essere selettiva quando derivi dalla natura o dallo schema generale del sistema tributario di cui fa parte. Infatti, in questa ipotesi la Commissione deve verificare, in una terza fase, se la misura statale in questione non abbia carattere selettivo, anche quando procuri un vantaggio alle imprese che possono avvalersene (v., in tal senso, sentenze della Corte Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cit. al punto 78 supra, punto 42; 13 febbraio 2003, causa C-409/00, Spagna/Commissione, Racc. pag. I-1487, punto 52, e sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, punto 52). Orbene, a tale riguardo, tenuto conto del carattere derogatorio e a priori selettivo delle differenziazioni previste rispetto al regime fiscale comune o «normale», spetta allo Stato membro dimostrare che tali differenziazioni sono giustificate dalla natura e dallo schema generale del suo sistema tributario, in quanto discendono direttamente dai principi informatori o basilari di tale sistema. In proposito occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi (v., in tal senso, sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, punto 81).

145 Si deve aggiungere tuttavia che, qualora la Commissione abbia omesso di effettuare la prima e la seconda fase del controllo sul carattere selettivo di un provvedimento (v. supra, punto 143), essa non può avviare la terza e ultima fase della sua valutazione, salvo oltrepassare i limiti di tale controllo. Infatti questo approccio potrebbe, da un lato, consentire alla Commissione di sostituirsi allo Stato membro nella definizione del

sistema tributario di quest'ultimo e del relativo regime comune o «normale», anche per quanto riguarda gli obiettivi, i meccanismi intesi a conseguirli e le basi impositive, e, dall'altro, impedire così allo Stato membro di giustificare le differenziazioni in questione con la natura e lo schema generale del sistema di tassazione notificato, in quanto la Commissione non ne ha previamente individuato il regime comune o «normale», né ha dimostrato il carattere derogatorio di tali differenziazioni.

146 Orbene, per quanto riguarda la determinazione del sistema di tassazione controverso, si deve rilevare che, nell'attuale fase di sviluppo del diritto comunitario, la fiscalità diretta rientra nella competenza degli Stati membri. Pertanto, questi ultimi e gli enti infrastatali che dispongono di sufficiente autonomia dal governo centrale, quale definita nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre, citata al precedente punto 42, sono i soli competenti a configurare sistemi di tassazione delle imprese che ritengono più adeguati alle esigenze delle loro economie (v., in tal senso, sentenze della Corte 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, punto 23, e 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 50; sentenza del Tribunale 27 gennaio 1998, causa T-67/94, Ladbroke Racing/Commissione, Racc. pag. II-1, punto 54; v. anche conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro relative alla sentenza della Corte 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, paragrafi 23 e 24). Peraltro, come emerge parimenti, in sostanza, dal punto 13 della comunicazione relativa agli aiuti di Stato in materia di tassazione diretta delle imprese, l'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato non pregiudica il potere degli Stati membri di definire la propria politica economica e, pertanto, il sistema di tassazione e il relativo regime comune o «normale» che ritengano più appropriati e, in particolare, di ripartire a propria discrezione l'onere fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici.

147 Occorre quindi verificare se, nel caso di specie, la Commissione si sia conformata a tali principi allorché ha esaminato il carattere selettivo della misura controversa.

1. Punti pertinenti della decisione impugnata

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

149 In primo luogo, per quanto riguarda la condizione relativa alla realizzazione di utili, al punto 128 della decisione impugnata la Commissione ha affermato che tale condizione «div[eniva] effettivamente un'esenzione per le società non redditizie e costitui[va] un vantaggio che solleva[va] tali società dall'imposta su[l monte salari] e dall[a BPOT] che normalmente [avrebbero gravato] sui loro bilanci».

150 La Commissione ha aggiunto che tale esenzione dall'imposta sul monte salari e dalla BPOT era selettiva in quanto si applicava soltanto alle società che non producevano utili (punto 129 della decisione impugnata).

151 In risposta all'argomento del Regno Unito secondo cui l'esenzione delle imprese non redditizie, anche ammettendo che sia selettiva, si giustifica per la natura o lo schema generale del sistema, la Commissione, al punto 131 della decisione impugnata, ha precisato quanto segue:

«Mentre l'esenzione delle società non redditizie è una caratteristica intrinseca di un sistema basato sulla tassazione degli utili, ciò non avviene quando l'imposta è applicata sul numero dei dipendenti o sull'utilizzo aziendale di proprietà immobiliari. Tali sistemi

sono stati concepiti in modo tale da stabilire una base completamente differente per le imprese assoggettabili. Ad esempio, nella logica interna di un sistema di imposta su[l monte salari], si prevede che ogni dipendente generi [un] corrispondente [assoggettamento] all'imposta su[l monte salari] per l'impresa che l'ha assunto. (…) Anche se l'imposta su[l monte salari] fosse introdotta come un sostituto dell'imposta sugli utili (questa non è un'argomentazione avanzata dal Regno Unito), rientrerebbe ancora nella logica di un sistema basato sull'imposta su[monte salari] che le società non redditizie siano assoggettate a tale imposta. L'utilizzo de[l monte salari] come indicatore di redditività elimina la necessità di accertare i redditi o supera le difficoltà legate a tale accertamento. Non è il caso di Gibilterra, dove, secondo la riforma, la misurazione degli utili delle società è una caratteristica delle disposizioni relative sia all'imposta su[l monte salari] sia all'imposta [supplementare]».

152 Peraltro, in risposta all'affermazione del Regno Unito secondo cui il sistema di tassazione introdotto dalla riforma è basato sull'uso redditizio del lavoro ed è pertanto coerente, la Commissione, al punto 132 della decisione impugnata, ha osservato quanto segue:

«Ciò suggerisce l'esistenza di un sistema ibrido, in cui due differenti basi fiscali vengono utilizzate a seconda della situazione delle società. In tali circostanze, diviene impossibile rilevare la natura e lo schema generale del sistema e applicare questa giustificazione. In particolare, non si può tenere conto del fatto che ogni caratteristica di tale sistema è parte integrante dello schema generale, poiché ciò corrisponderebbe ad accettare una giustificazione automatica di tale sistema».

153 In secondo luogo, per quanto riguarda il limite del 15% degli utili applicato all'imposta sul monte salari e alla BPOT, la Commissione ha affermato che una conseguenza della sua introduzione «[era] che le società che produc[evano] redditi, e la cui imposizione fiscale [avrebbe ecceduto] altrimenti tale soglia, ven[ivano] esonerate dalle imposte che [avrebbero dovuto] versare oltre tale soglia». Secondo la Commissione, «[q]uesta

riduzione fiscale costituisce un vantaggio per le società che ne beneficiano, esonerandole da un onere che normalmente peserebbe sul loro bilancio» (punto 134 della decisione impugnata).

154 La Commissione ha proseguito affermando che il limite del 15% era selettivo, poiché solo un numero limitato di società avrebbe potuto godere di una riduzione dell'imposizione fiscale tramite la sua applicazione. Secondo la Commissione, «[i] beneficiari saranno società ad alto impiego di manodopera che, per l'anno fiscale in questione, hanno bassi utili in relazione al numero dei dipendenti e all'occupazione di strutture immobiliari» e «[l]'applicazione di un sistema basato unicamente sul sistema dell'imposta su[l monte salari] e dell'imposta sull'occupazione di beni immobili comporterebbe un livello molto alto di tassazione per tali società» (punto 135 della decisione impugnata.

155 Al punto 137 della decisione impugnata, la Commissione ha respinto nei seguenti termini l'argomento del Regno Unito secondo cui, se pure il limite del 15% fosse selettivo, sarebbe giustificato dalla natura o dallo schema generale del sistema di cui fa parte:

«Non c'è niente di intrinseco in un sistema di tassazione dell'uso redditizio della forza lavoro e degli immobili che richieda un limite alla percentuale di utili che una società deve pagare a seguito dell'uso di tali fattori tassabili. La logica inerente di tale sistema è che più persone una società impiega e più immobili utilizza, maggiore sarà la sua imponibilità fiscale».

156 Il punto 137 sopra citato va letto insieme al punto 136 della decisione impugnata, in cui la Commissione ha affermato in particolare, in primo luogo, che «[m]entre i sistemi convenzionali di tassazione delle imprese limita[va]no la proporzione di utili pagati in tasse attraverso l'applicazione di aliquote d'imposta (i sistemi a fasce includono

un'aliquota massima d'imposta), la misura tecnica equivalente in un sistema basato sull'imposta su[l monte salari era] l'aliquota d'imposta per dipendente, nel caso di Gibilterra, con un'aliquota uniforme di 3 000 GBP», in secondo luogo, che «[l]'introduzione, in un sistema fiscale basato sull'imposta [sul monte salari] e sull[a BPOT], di un limite collegato a un criterio diverso, cioè il livello di utili, non può essere paragonato all'applicazione di aliquote variabili in un sistema progressivo di tassazione degli utili, giustificato dalla natura e dallo schema generale del sistema» e, in terzo luogo, che «[tale] limite non [era] collegato direttamente ai costi di lavoro o di proprietà immobiliari per uso aziendale, ma piuttosto alla redditività delle società» e che «[q]uest'ultimo è un elemento esterno all'imposta su[l monte salari] e all'imposta sull'occupazione di beni immobili».

157 In terzo luogo, per quanto riguarda l'imposta sul monte salari e la BPOT, la Commissione ha concluso per l'esistenza di un vantaggio selettivo concesso attraverso di essi, sulla base delle seguenti considerazioni.

158 Anzitutto, al punto 143 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato, in sostanza, che un'imposta sul monte salari e un'imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale possono essere considerate selettive quando si applicano in assenza di un sistema generale di tassazione degli utili delle imprese e operano in un'economia, come quella di Gibilterra, caratterizzata dall'esistenza di un grande settore offshore senza alcuna presenza fisica, il quale sfuggirebbe a ogni tassazione con il sistema dell'imposta sul monte salari e dell'imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale. Il sistema di tassazione costituito dalle due imposte sopra menzionate, anche se applicato senza discriminazioni a tutte le imprese, di fatto favorirebbe le attuali società esenti e costituirebbe un vantaggio specifico a favore di queste imprese senza presenza reale a Gibilterra, che di conseguenza non incorrerebbero nella tassazione per le imprese.

159 Inoltre, al punto 144 della decisione impugnata, la Commissione ha aggiunto, in particolare, che «[t]ale sistema, (…) rivolto solo al numero dei dipendenti o all'utilizzo commerciale di immobili in un contesto dove un gran numero di società non [aveva]

dipendenti né immobili, non gode[va] dello stesso carattere di generalità della tassazione degli utili delle società, che mira[va] a tassare il risultato dell'attività economica in toto» e che, «[p]ertanto, [poteva] essere considerato selettivo almeno in circostanze come quelle del caso di specie».

160 Infine, al punto 150 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato che la riforma tributaria manteneva il trattamento fiscale favorevole per le società che rivestono la forma giuridica di società esenti ai sensi della normativa tributaria precedente alla riforma. Partendo dal presupposto che, generalmente, tali società non sono fisicamente presenti a Gibilterra, la Commissione ha rilevato che le società esenti estranee al settore dei servizi finanziari continueranno a soggiacere a un'aliquota zero effettiva, mentre le società esenti nel settore dei servizi finanziari sperimenteranno un'imposta pari al 5% degli utili e che tale aliquota risulta dall'applicazione nei loro confronti dell'imposta complementare (v. supra, punto 24). Al contrario, il resto dell'economia di Gibilterra sarà soggetto a un limite superiore, pari al 15% o al 35% degli utili realizzati.

161 In quarto e ultimo luogo, si deve rilevare che, al punto 147 della decisione impugnata, la Commissione si è basata sulla seguente tabella:

«Tabella 1: Dati sulle società di Gibilterra

		Aliquota d'imposta	
	Numero	Attuale	Dopo la riforma
Tutte le società (suddivise per settore)	29 000		
Servizi finanziari	179	0-35%	5-15% ([3])
Pubblici servizi	23	35%	35%
Altro	28 798	0-35%	0-15%
Tutte le società (suddivise per utili)	29 000		

Con utili	10 400	0-35%	0-15% ([1])
Senza utili	18 600	—	—
Società con utili (suddivise per status)	10 400		
Non esenti	1 400	0-35%	0-15% ([1])
Esenti	9 000	0%	0-5% ([2]) ([3])
Non esenti con utili (suddivise per utili)	1 400		
Con utili	[900]	0-35%	0-15% ([1])
Senza utili	500	—	—
Non esenti con utili (suddivise per status)	1 400		
Qualificate	140	2-10% ([4])	0-15%
Non qualificate	1 260	35% ([5])	0-15%
Pubblici servizi	23	35%	35%
Esenti con utili (suddivise per settore)	9 000		
Servizi finanziari	70	0%	5% ([2]) ([3])
Servizi non finanziari	8 930	0%	0% ([2])

([1]) Presupponendo che l'imposta complementare per i servizi finanziari sia fissata al 5%.
([2]) [Escluse] le imprese di pubblici servizi, che sarebbero tassate al 35%.
([3]) La maggioranza delle società qualificate. Alcune hanno aliquote d'imposta al di fuori di tale ambito.
([4]) Presupponendo che siano tassate applicando l'aliquota d'imposta piena e considerata standard per le imprese.
([5]) Presupponendo che le società esenti non abbiano presenza fisica a Gibilterra e pertanto non siano assoggettabili all'imposta su[l monte salari] o all'imposta sull'occupazione di beni immobili [a uso commerciale]».

162 La Commissione ne ha dedotto quanto segue al punto 148 della decisione impugnata:

«La tabella 1 mostra come determinati settori chiaramente definiti dell'economia di Gibilterra sarebbero interessati dall'attuazione della riforma in termini di tassazione. Sebbene la Commissione riconosca che, con la riforma, la distinzione formale fra

economia offshore e onshore sarà abolita, il confronto della tassazione serve a illustrare la natura selettiva insita nel sistema fiscale proposto. Vari tipi di società saranno soggetti a diverse aliquote d'imposta, ulteriore elemento a conferma del fatto che il sistema proposto concede vantaggi selettivi ai settori che beneficiano di aliquote inferiori».

2. Sulla concessione di un vantaggio selettivo attraverso gli aspetti controversi della riforma

163 Per quanto riguarda la determinazione del sistema di tassazione e del suo regime comune o «normale» nel caso di specie, risulta dagli atti e dai punti 5, 6, 10, 12 e 13 della decisione impugnata che Gibilterra ha deciso di abolire, attraverso la riforma fiscale, l'imposta sugli utili delle imprese, ad eccezione dell'imposta supplementare che grava sulle imprese di pubblici servizi e sulle società di servizi finanziari, e di sostituirla con le due imposte controverse, ossia l'imposta sul monte salari e la BPOT. Al contempo, essa ha deciso di limitare l'assoggettamento alle due imposte sopra menzionate al 15% degli utili. Secondo le affermazioni rese dal governo di Gibilterra durante il procedimento amministrativo, le due imposte controverse costituiscono quindi il nuovo regime «generale» di tassazione delle imprese introdotto dalla riforma fiscale.

164 Durante il procedimento amministrativo e nelle memorie presentate al Tribunale, il governo di Gibilterra ha sostenuto che la scelta della manodopera e dell'occupazione di strutture immobiliari a uso commerciale quali basi impositive era considerata essenziale, tenuto conto delle caratteristiche dell'economia di Gibilterra, ossia risorse di manodopera limitate, una dipendenza significativa dai lavoratori che si spostano quotidianamente dalla Spagna, un numero rilevante di piccole imprese e la necessità di introdurre imposte semplici per adeguarsi ai limiti operativi dell'amministrazione di Gibilterra. La Commissione, peraltro, non ha contestato la rarità dei due fattori di produzione colpiti dalle imposte controverse, ossia la manodopera e la terra.

165 Il governo di Gibilterra ha inoltre sostenuto, durante i procedimenti amministrativo e contenzioso, che il limite del 15% degli utili applicato all'assoggettamento all'imposta sul monte salari e alla BPOT è motivato dalla volontà di basare l'imposizione sul principio della capacità contributiva e di evitare una sovratassazione delle società che potrebbe comportare licenziamenti, una grave instabilità in una piccola economia come quella di Gibilterra e conseguenti perdite a livello di gettito fiscale.

166 È pacifico che il limite del 15% degli utili introduce implicitamente una condizione preliminare all'applicazione dell'imposta sopra menzionata, ossia quella che subordina tale tassazione alla realizzazione di utili. Il governo di Gibilterra ha fatto valere, durante i procedimenti amministrativo e contenzioso, che la redditività è una condizione sine qua non dell'assoggettamento a qualsiasi imposta, ma non costituisce una base impositiva. Esso ha inoltre rilevato, durante tali procedimenti, che l'introduzione di questo limite si giustifica con la volontà di basare la tassazione sul principio della capacità economica delle imprese e con la volontà di evitare che essa si trasformi in un'imposta sul capitale delle società.

167 Peraltro, nelle memorie presentate al Tribunale, il governo di Gibilterra ha descritto la riforma fiscale come una riforma fondata su due pilastri, la terra e l'impiego, quali basi impositive con un limite del debito d'imposta pari al 15% degli utili e ha fatto valere che se uno dei due pilastri della riforma venisse eliminato il meccanismo fiscale proposto da Gibilterra verrebbe meno.

168 In conclusione, il governo di Gibilterra sostiene, in sostanza, che il complesso degli elementi sopra menzionati della riforma fiscale, ossia l'imposta sul monte salari, la BPOT, il limite del 15% degli utili e la condizione, derivante implicitamente dall'introduzione del limite del 15%, della realizzazione di utili quale presupposto dell'assoggettamento all'imposta sul numero di dipendenti e alla BPOT, costituiscono un sistema tributario a tutti gli effetti, che va considerato il regime fiscale comune o «normale» introdotto dalla riforma fiscale sul territorio di Gibilterra. Nell'ambito di tale regime non esisterebbe un'aliquota d'imposta «normale» e non vi sarebbero un'imposta

«principale» e un'imposta «secondaria» o «derogatoria». L'onere fiscale di un'impresa in un determinato esercizio verrebbe determinato in funzione dei due elementi di seguito indicati, che interagiscono fra loro: da un lato, il numero di dipendenti impiegati e l'area occupata dall'impresa e, dall'altro, gli utili da essa realizzati.

169 Il Regno Unito sostiene, in sostanza, la posizione del governo di Gibilterra relativa al regime fiscale comune o «normale» introdotto dalla riforma e deduce in particolare che, in base a tale regime, il fatto generatore dell'assoggettamento all'imposta è l'impiego redditizio di un dipendente o l'uso redditizio di un bene immobile (v. supra, punto 119).

170 Tenuto conto di tali spiegazioni fornite dal governo di Gibilterra e dal Regno Unito durante il procedimento amministrativo, la Commissione non poteva rinunciare ad assolvere il proprio compito, descritto al precedente punto 143, di individuare preliminarmente e, se del caso, rimettere in discussione la qualifica, da parte delle autorità di Gibilterra, del regime comune o «normale» del sistema di tassazione notificato. Infatti, in mancanza dell'individuazione e dell'analisi di tale regime nella decisione impugnata, la Commissione non può dimostrare, in modo giuridicamente sufficiente, che alcuni elementi del sistema di tassazione notificato rivestano carattere derogatorio, e quindi a priori selettivo, rispetto al regime comune o «normale». Analogamente, in tali circostanze è del pari impossibile per la Commissione valutare correttamente se eventuali differenziazioni tra imprese risultanti dall'applicazione di una misura fiscale derogatoria al regime fiscale comune o «normale» possano essere giustificate dalla natura o dallo schema generale del sistema tributario dello Stato membro interessato, dato che la Commissione non ne ha né individuato né esaminato preliminarmente il regime comune.

171 Orbene, dalla motivazione della decisione impugnata non risulta che la Commissione abbia proceduto all'indispensabile esame preliminare, menzionato al precedente punto 170, consistente nell'accertare se i diversi aspetti controversi del sistema di tassazione introdotto dalla riforma fiscale possano costituire a tutti gli effetti un regime fiscale comune o «normale».

172 Al contrario, per quanto riguarda la condizione relativa alla realizzazione di utili e il limite del 15%, la Commissione si è limitata a constatare immediatamente il carattere derogatorio, e quindi a priori selettivo, di questi due aspetti della riforma rispetto all'imposta sul monte salari e alla BPOT (punti 128, 129, 134 e 135 della decisione impugnata), che essa ha quindi considerato, implicitamente ma necessariamente, come il regime comune o «normale» introdotto dalla riforma.

173 Inoltre, per quanto riguarda l'imposta sul monte salari e la BPOT, risulta dalla decisione impugnata (v. supra, punti 157-160) che la Commissione non ha seguito alcuna fase dell'analisi relativa alla determinazione della selettività, avendo omesso, in primo luogo, di identificare ed esaminare il regime fiscale comune o «normale» al quale queste due imposte derogherebbero, in secondo luogo, di dimostrare il loro eventuale carattere derogatorio e, in terzo luogo, di valutare l'eventuale giustificazione di questo asserito carattere derogatorio con la natura e lo schema generale del sistema di tassazione introdotto dalla riforma.

174 Infatti, solo in risposta agli argomenti del Regno Unito relativi all'eventuale giustificazione delle asserite differenziazioni tra imprese risultanti dall'applicazione degli aspetti fiscali sopra menzionati — vale a dire nell'ambito della terza e ultima fase dell'analisi relativa alla determinazione della selettività (v. supra, punto 144) — la Commissione ha, da un lato, affermato, ai punti 131, 136 e 137 della decisione impugnata, che la condizione relativa alla realizzazione di utili e il limite del 15% erano sostanzialmente elementi estranei alla logica interna di un sistema di tassazione basato sull'imposta sul monte salari e sulla BPOT e, dall'altro, ha richiamato, al punto 132 della decisione impugnata, in modo succinto e vago, «l'esistenza di un sistema ibrido» di cui sarebbe «impossibile rilevare la natura e lo schema generale» e ha affermato che «non si può tenere conto del fatto che ogni caratteristica di tale sistema è parte integrante dello schema generale, poiché ciò corrisponderebbe ad accettare una giustificazione automatica di tale sistema». Orbene, risulta dalle considerazioni svolte ai precedenti punti 145 e 146 che, così facendo, tenuto conto della competenza nazionale in materia tributaria, la Commissione ha oltrepassato i limiti del suo controllo.

175 Peraltro, a parte il mancato rispetto da parte della Commissione dell'ambito di analisi relativo alla determinazione della selettività, quale rilevato in precedenza, né le considerazioni esposte nella decisione impugnata, quali indicate al precedente punto 174, né gli argomenti dedotti dalla Commissione e dal Regno di Spagna in corso di causa sono sufficienti a rimettere in discussione la fondatezza della definizione del regime comune o «normale» del sistema di tassazione notificato.

176 In primo luogo, le affermazioni della Commissione secondo cui rientrerebbe nella logica di un sistema di tassazione basato sull'imposta sul monte salari o sulla BPOT che le società non redditizie siano assoggettate a tale imposta (punto 131 della decisione impugnata) o che l'onere fiscale delle società imponibili aumenti linearmente con l'aumento lineare della manodopera impiegata e delle aree occupate, e che qualsiasi limitazione di tale onere in funzione degli utili realizzati va considerata derogatoria (punti 136 e 137 della decisione impugnata), non sono atte, di per sé, a rimettere in discussione la fondatezza di tale definizione.

177 Infatti, a tale riguardo, la Commissione non ha sufficientemente confutato l'argomento del governo di Gibilterra secondo cui la condizione relativa alla realizzazione di utili rientra nella logica di un sistema di tassazione basato sul numero di dipendenti e sull'uso dell'area occupata, in quanto corrisponderebbe a un obiettivo fondamentale di detto sistema, ossia quello di non assoggettare all'imposta le imprese non redditizie. Pertanto, la Commissione non ha dimostrato che tale mancato assoggettamento all'imposta non potesse essere considerato parte integrante del regime comune o «normale» del sistema tributario notificato.

178 Inoltre, per motivi analoghi, la Commissione non ha nemmeno dimostrato che le autorità di Gibilterra non potessero legittimamente definire sul proprio territorio, nell'esercizio della loro competenza in materia fiscale, un regime fiscale comune o «normale» che comporta l'applicazione generale di un limite del 15% alla tassazione degli utili diretto a evitare che le imprese debbano versare una quota eccessiva dei propri utili a titolo d'imposta. A questo proposito, la semplice affermazione della Commissione secondo cui, in un sistema di tassazione come quello proposto dalle

autorità di Gibilterra, più persone una società impiega e più immobili utilizza, maggiore sarà la sua imponibilità fiscale (punto 137 della decisione impugnata), non basta a rimettere in discussione la fondatezza della scelta operata da tali autorità in ordine agli elementi costitutivi del regime comune o «normale» di tale sistema di tassazione.

179 In secondo luogo, la qualifica di «ibrido» utilizzata dalla Commissione, al punto 132 della decisione impugnata e nelle sue memorie, in relazione al sistema di tassazione introdotto dalla riforma è solo un modo per descrivere tale sistema, che è composto di diversi elementi costitutivi. Infatti, tale qualifica non dimostra di per sé che detto sistema non possa costituire un regime fiscale comune o «normale» applicabile sul territorio di Gibilterra, dato che, da un lato, il sistema si basa in sostanza su due obiettivi — ossia quello di tassare l'impiego di due fattori di produzione rari a Gibilterra e quello di rispettare la capacità contributiva delle società — che sono stati fissati dalle autorità di Gibilterra nell'esercizio della loro competenza in materia fiscale e, dall'altro, nell'attuale fase di sviluppo del diritto comunitario non esiste uno standard armonizzato relativo al regime «comune» o «normale» di un sistema tributario nazionale.

180 In tale contesto la Commissione e il Regno di Spagna non possono validamente asserire, in modo puramente ipotetico, che in alcuni casi i due obiettivi perseguiti dal sistema di tassazione e dal relativo regime comune o «normale» introdotti dalla riforma (v. supra, punto 179) sono incompatibili tra loro, come nel caso di una società che realizzi utili elevati ma che, non avendo presenza fisica a Gibilterra, non è assoggettata all'imposta sul monte salari e alla BPOT, o in quello di un'impresa che sia un importante datore di lavoro a Gibilterra ma che a sua volta, non producendo utili, non è assoggettata a queste due imposte. Infatti, questi esempi ipotetici non sono sufficienti a dimostrare che il sistema tributario e il relativo regime comune o «normale» sopra menzionati non possano perseguire due obiettivi diversi, quali stabiliti dalle autorità di Gibilterra.

181 Tale valutazione non è inficiata dall'affermazione vaga della Commissione secondo cui non si può tener conto del fatto che ogni caratteristica di un sistema sia parte integrante del sistema generale, dato che ciò equivarrebbe ad accettare una giustificazione automatica di tale sistema (punto 132 della decisione impugnata). A tale riguardo è sufficiente ricordare che questo approccio non rispetta le diverse fasi dell'analisi richiamate ai precedenti punti 143 e 144 e pertanto oltrepassa i limiti del controllo spettante alla Commissione, tenuto conto della competenza nazionale in materia tributaria (v. supra, punti 145 e 146).

182 In terzo luogo, si deve ricordare che la Commissione si è interrogata, nelle sue memorie, sul motivo per il quale Gibilterra ha deciso di introdurre un'imposta sul monte salari e una BPOT soggette al limite del 15% degli utili, tenuto conto della conseguente restrizione dell'ambito impositivo. A tale riguardo, essa ha rilevato al punto 144 della decisione impugnata che il sistema di tassazione costituito dalle due imposte sopra menzionate «non gode[va] dello stesso carattere di generalità della tassazione degli utili delle società, che mira a tassare il risultato dell'attività economica in toto». Essa ha peraltro contestato al governo di Gibilterra di non aver spiegato perché il limite del 15% rifletta la capacità contributiva delle imprese, e si è chiesta per quale motivo tale limite sia stato adottato nonostante il governo di Gibilterra intendesse tassare l'utilizzo delle proprie risorse rare. Essa ha infine suggerito che la capacità contributiva delle società soggette ad imposta potrebbe essere rispettata modulando il livello dell'imposta sul monte salari da un anno all'altro, in funzione della congiuntura locale.

183 Orbene, si deve rilevare che, con tali questioni e ipotesi vaghe e di ordine generale, la Commissione non è riuscita a rimettere in discussione la fondatezza della qualifica come regime comune o «normale», da parte delle autorità di Gibilterra, del sistema di tassazione notificato e dei suoi elementi costitutivi.

184 Risulta dunque dai precedenti punti 170-183 che, non avendo rispettato l'ambito di analisi relativo alla determinazione della selettività, le considerazioni della Commis-

sione esposte nella decisione impugnata non sono sufficienti a rimettere in discussione la definizione del regime comune o «normale» del sistema tributario proposta dalle autorità di Gibilterra. Ne consegue altresì che la Commissione, non avendo rispettato il suddetto ambito di analisi, ha oltrepassato i limiti del suo controllo, tenuto conto della portata della competenza delle autorità di Gibilterra in ordine alla determinazione del proprio sistema di tassazione e del relativo regime comune o «normale». Risulta infatti dal ragionamento esposto in particolare ai punti 131, 132, 136, 137 e 144 della decisione impugnata che, astenendosi dall'utilizzare come punto di partenza della sua analisi sulla selettività materiale il regime che i ricorrenti hanno qualificato, nel caso di specie, come regime fiscale comune o «normale» e omettendo di identificare detto regime e di esaminarne la fondatezza, la Commissione, anziché esercitare il controllo descritto ai precedenti punti 143 e 144, ha imposto la propria logica per quanto riguarda il contenuto e il funzionamento del sistema di tassazione notificato.

185 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve concludere che nessuno dei tre aspetti controversi del sistema di tassazione notificato può essere considerato atto a conferire un vantaggio selettivo ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, dato che la Commissione non ha sufficientemente dimostrato che essi costituiscono deroghe al regime fiscale comune o «normale» introdotto dalla riforma a Gibilterra che hanno dato luogo a differenziazioni tra imprese sotto il profilo degli oneri fiscali.

186 Infine, si deve rilevare che il confronto fra gli asseriti effetti del sistema tributario introdotto dalla riforma e gli effetti del sistema tributario precedente, effettuato dalla Commissione nella tabella 1 e al punto 150 della decisione impugnata, non può essere utilizzato, nel caso di specie, ai fini dell'applicazione dell'art. 87, n. 1, CE. Infatti, a tale riguardo è irrilevante che la situazione del presunto beneficiario del provvedimento sia migliorata o aggravata con riferimento alla situazione giuridica precedente o, all'opposto, non sia evoluta nel tempo (sentenza Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cit. al punto 78 supra, punto 41). Occorre unicamente determinare se il sistema tributario in questione, esaminato indipendentemente da

quello precedente, favorisca o meno talune imprese ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v., in tal senso, sentenza della Corte 7 giugno 1988, causa 57/86, Grecia/Commissione, Racc. pag. 2855, punto 10).

187 Risulta dal complesso delle precedenti considerazioni che la Commissione non ha dimostrato l'esistenza di vantaggi selettivi derivanti dai tre aspetti controversi della riforma fiscale. Pertanto, la Commissione, qualificando come aiuti di Stato i suddetti aspetti controversi, ha commesso un errore di diritto nell'applicazione dell'art. 87, n. 1, CE.

188 Pertanto, il secondo motivo deve essere accolto.

189 Poiché il primo e il secondo motivo devono essere accolti, occorre annullare integralmente la decisione impugnata, senza che sia necessario esaminare il motivo concernente la violazione di forme sostanziali.

Sulle spese

190 Ai sensi dell'art. 87, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché i ricorrenti ne hanno fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

191 Ai sensi dell'art. 87, n. 4, primo comma, del regolamento di procedura, gli Stati membri intervenuti nella causa sopportano le proprie spese. Ne consegue che il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, in quanto interveniente nella causa T-211/04, e il Regno di Spagna, in quanto interveniente nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04, sopporteranno le proprie spese.

IL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

1) Le cause T-211/04 e T-215/04 sono riunite ai fini della sentenza.

2) La decisione della Commissione 30 marzo 2004, 2005/261/CE, relativa al regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra, è annullata.

3) La Commissione sopporterà le spese del governo di Gibilterra e quelle del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord nella causa T-215/04, nonché le proprie spese.

4) **Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, in quanto interveniente nella causa T-211/04, sopporterà le proprie spese.**

5) **Il Regno di Spagna, in quanto interveniente nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04, sopporterà le proprie spese.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 dicembre 2008.

Firme

Indice

Contesto normativo . . . . . II - 3750

I — Normativa comunitaria . . . . . II - 3750

II — Status di Gibilterra . . . . . II - 3752

Fatti all'origine della controversia . . . . . II - 3753

I — Antecedenti della riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del governo di Gibilterra . . . . . II - 3753

II — Riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del governo di Gibilterra . II - 3755

A — Sistema di tassazione introdotto dalla riforma . . . . . II - 3756

B — Imposta supplementare (o sovrattassa) . . . . . II - 3757

III — Procedimento amministrativo e decisione impugnata . . . . . II - 3758

Procedimento e conclusioni delle parti . . . . . II - 3760

In diritto . . . . . II - 3764

I — Sul primo motivo, concernente errori di diritto e di valutazione nell'applicazione del criterio di selettività regionale . . . . . II - 3765

A — Argomenti delle parti . . . . . II - 3765

B — Giudizio del Tribunale . . . . . II - 3773

1. Sulla rilevanza del grado di autonomia dell'ente infrastatale rispetto al governo centrale dello Stato membro interessato ai fini della determinazione dell'ambito di riferimento appropriato . . . . . II - 3775

2. Sul ruolo del Regno Unito nella definizione del contesto politico ed economico a Gibilterra quale criterio di determinazione dell'ambito di riferimento nel caso di specie . . . . . II - 3776

a) Sentenza sul regime fiscale delle Azzorre . . . . . II - 3776

b) Sull'applicazione della prima e della seconda condizione enunciate nella sentenza sul regime fiscale delle Azzorre . . . . . II - 3778

c) Sull'applicazione della terza condizione stabilita dalla sentenza sul regime fiscale delle Azzorre . . . . . II - 3782

II — Sul secondo motivo, concernente errori di diritto e di valutazione nell'applicazione del criterio di selettività materiale . . . . . II - 3787

A — Argomenti delle parti . . . . . II - 3787

B — Giudizio del Tribunale . . . . . II - 3794

1. Punti pertinenti della decisione impugnata . . . . . II - 3797

2. Sulla concessione di un vantaggio selettivo attraverso gli aspetti controversi della riforma . . . . . II - 3803

Sulle spese . . . . . II - 3811