HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a treia extinsă)

18 decembrie 2008 *

În cauzele T-211/04 și T-215/04,

Government of Gibraltar, reprezentat de domnii M. Llamas, barrister, J. Temple Lang, solicitor, precum și, inițial, de A. Petersen și K. Nordlander, și ulterior de K. Karl, avocați,

reclamant în cauza T-211/04,

susținut de

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat inițial de domnul M. Bethell, în calitate de agent, asistat de domnul D. Anderson, QC, și de doamna H. Davies, barrister, și ulterior de doamnele E. Jenkinson și E. O'Neill, în calitate de agenți,

intervenient,

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat inițial de domnul M. Bethell, de doamna E. Jenkinson, în calitate de agenți, asistați de domnul

* Limba de procedură: engleza.

D. Anderson, QC, și de doamna H. Davies, barrister, și ulterior de doamnele Jenkinson, E. O'Neill și S. Behzadi-Spencer, în calitate de agenți,

reclamant în cauza T-215/04,

împotriva

Comisiei Comunităților Europene, reprezentată de domnii N. Khan și V. Di Bucci, în calitate de agenți,

pârâtă,

susținută de

Regatul Spaniei, reprezentat de doamna N. Díaz Abad, abogado del Estado,

intervenient,

având ca obiect o cerere de anulare a Deciziei 2005/261/CE a Comisiei din 30 martie 2004 privind schema de ajutor pe care Regatul Unit intenționează să o pună în aplicare cu privire la reforma impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului (JO 2005, L 85, p. 1),

TRIBUNALUL DE PRIMĂ INSTANȚĂ
AL COMUNITĂȚILOR EUROPENE (Camera a treia extinsă),

compus din domnul M. Jaeger, președinte, doamna V. Tiili, domnul J. Azizi, doamna E. Cremona (raportor) și domnul O. Czúcz, judecători,

grefier: doamna C. Kantza, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 martie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

Cadrul juridic

I — *Reglementarea comunitară*

1 Articolul 87 alineatul (1) CE prevede:

„Cu excepția derogărilor prevăzute de prezentul tratat, sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice

formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre."

2 Comunicarea Comisiei 98/C 384/03 privind aplicarea normelor referitoare la ajutoarele de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO 1998, C 384, p. 3, Ediție specială 08/vol. 3, p. 151) (denumită în continuare „Comunicarea referitoare la ajutoarele de stat în domeniul impozitării directe a activităților economice") precizează, la punctul 2, că își propune să aducă clarificări în privința calificării ajutorului în conformitate cu articolul 87 alineatul (1) CE în cazul măsurilor fiscale.

3 Potrivit punctului 16 din Comunicarea referitoare la ajutoarele de stat în domeniul impozitării directe a activităților economice:

„În consecință, criteriul principal de aplicare a articolului [87] alineatul (1) [CE] unei măsuri fiscale este faptul că măsura asigură în favoarea anumitor întreprinderi din statul membru o excepție de la aplicarea sistemului fiscal. Astfel, este necesar să se determine mai întâi sistemul comun aplicabil. Apoi trebuie să se examineze dacă exceptarea de la sistem sau diferențele din cadrul sistemului sunt justificate de «natura sau contextul general» al sistemului fiscal, altfel spus, dacă provin direct din principiile de bază sau directoare ale sistemului fiscal al statului membru în cauză. Dacă acesta nu este cazul, atunci este vorba despre ajutor de stat".

4 Articolul 299 alineatul (4) CE prevede că dispozițiile tratatului se aplică teritoriilor europene ale căror relații externe sunt asumate de către un stat membru.

II — *Statutul Gibraltarului*

5 Gibraltar este o colonie (sau un teritoriu de peste mări) a coroanei britanice din 1713, iar Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord răspunde de relațiile externe ale acestuia. Gibraltar nu face parte din Regatul Unit.

6 În perioada faptelor din prezenta cauză, textele care reglementau organizarea autorităților publice în Gibraltar erau Gibraltar Constitution Order 1969 (Ordonanța din 1969 privind Constituția Gibraltarului, denumită în continuare „Constituția din 1969") și Accompanying Despatch (Depeșa de însoțire) din 23 mai 1969.

7 Puterea executivă este exercitată aici de un guvernator numit de regină, al cărei reprezentant este, și, pentru probleme interne determinate, de Consiliul de Miniștri al Gibraltarului. Acesta din urmă este compus din Chief minister și miniștri, numiți de guvernator din rândul membrilor aleși ai House of Assembly.

8 Puterea legislativă este împărțită între House of Assembly și guvernator. House of Assembly este compusă din Speaker, Attorney General, Financial and Development Secretary și cincisprezece membri aleși. Alegerile pentru constituirea House of Assembly se țin, în principiu, din patru în patru ani.

9 Au fost create instanțe de judecată proprii Gibraltarului. Cu toate acestea, există o posibilitate de atacare a hotărârilor celei mai înalte instanțe din Gibraltar în fața Judicial Committee of the Privy Council (Comitetul judiciar al Consiliului privat) din Regatul Unit.

10 Teritoriul Gibraltarului fiind un teritoriu european, în sensul articolului 299 alineatul (4) CE, ale cărui relații externe sunt asumate de către Regatul Unit, prevederile tratatului îi sunt aplicabile. În timp ce, în conformitate cu articolul 28 din Actul privind condițiile de aderare la Comunitățile Europene a Regatului Danemarcei, a Irlandei și a Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, care este anexat la Tratatul privind aderarea acestora (JO 1972, L 73, p. 5), actele instituțiilor comunitare cu privire, printre altele, la „armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la taxa pe cifra de afaceri nu se aplică Gibraltarului", în absența unei decizii contrare a Consiliului, normele de drept comunitar referitoare la concurență, inclusiv cele privind ajutoarele acordate de statele membre, se aplică în acest caz.

Situația de fapt

I — *Istoricul reformei impozitului pe profit întreprinse de guvernul Gibraltarului*

11 La 11 iulie 2001, Comisia a decis să deschidă procedura formală de examinare în baza articolului 88 alineatul (2) CE în privința a două reglementări aplicate în Gibraltar, referitoare la impozitul pe profit și având ca obiect „societățile scutite" (JO 2002, C 26, p. 13) și, respectiv, „societățile calificate" (JO 2002, C 26, p. 9).

12 Societățile scutite nu erau stabilite în Gibraltar, în timp ce societățile calificate erau bine ancorate aici (a bricks and mortar presence) și erau active în diverse sectoare.

13 Pentru a beneficia de statutul de societate scutită, o întreprindere trebuia să îndeplinească mai multe condiții; printre aceste condiții figura și interdicția de a exercita o activitate comercială sau orice altă activitate în Gibraltar, cu excepția activităților în care aveau ca parteneri alte societăți scutite sau societăți calificate. Resortisanții Gibraltarului și rezidenții nu puteau fi titulari sau beneficiari ai niciunei participări într-o societate scutită, cu excepția cazului în care acest lucru era realizat prin intermediul unei societăți pe acțiuni și în calitate de acționar al acesteia. Sub rezerva câtorva excepții limitate, o societate scutită era exonerată de plata impozitului pe venit în Gibraltar și era obligată doar la plata unei taxe forfetare anuale de 225 de lire sterline (GBP).

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

15 Prin Hotărârea din 30 aprilie 2002, Government of Gibraltar/Comisia (T-195/01 și T-207/01, Rec., p. II-2309), Tribunalul, pe de o parte, a anulat decizia de deschidere a procedurii formale de examinare referitoare la societățile scutite și, pe de altă parte, a respins cererea în anulare formulată împotriva deciziei de deschidere a procedurii referitoare la societățile calificate.

16 La 27 aprilie 2002, sub rezerva stabilirii faptului dacă regimurile fiscale referitoare la societățile scutite și la societățile calificate constituiau sau nu constituiau ajutoare de stat, guvernul Gibraltarului a anunțat intenția de a abroga întreaga legislație în materia impozitării întreprinderilor și de a institui un regim fiscal cu totul nou pentru toate societățile din Gibraltar. Această reformă a impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului face obiectul prezentului litigiu.

II — *Reforma impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului*

17 Prin scrisoarea din 12 august 2002, Regatul Unit a notificat Comisiei, în temeiul articolului 88 alineatul (3) CE, reforma întreprinsă de guvernul Gibraltarului în privința impozitului pe profit.

18 Această reformă fiscală cuprinde un sistem de impozitare aplicabil tuturor societăților stabilite în Gibraltar și un impozit suplimentar (sau de penalitate) (top-up tax) aplicabil doar societăților de servicii financiare și întreprinderilor de rețea, acestea din urmă cuprinzând întreprinderile active în sectoarele de telecomunicații, electricitate și apă.

19 Reforma fiscală va fi pusă în aplicare prin:

— Companies (Payroll Tax) Ordinance [ordonanța privind societățile (impozitul pe numărul de salariați)];

— Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [ordonanța privind societățile (taxa anuală de înregistrare)];

— Rates Ordinance (ordonanța privind impozitele);

— Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [ordonanța privind societățile (impozitarea anumitor activități)].

20 Legislația referitoare la reforma fiscală va fi aplicată de guvernul Gibraltarului după ce va fi adoptată de către House of Assembly. În cadrul acestei reforme, legislația care reglementează societățile scutite și societățile calificate va fi abrogată cu efect imediat.

A — *Sistemul de impozitare introdus prin reforma fiscală*

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

— impozitul pe numărul de salariați: toate societățile din Gibraltar vor fi supuse unui impozit pe numărul de salariați la nivelul de 3 000 GBP pe salariat și pe an; fiecare „angajator" din Gibraltar va fi obligat să plătească un impozit pe numărul de salariați pentru totalitatea „salariaților" săi care lucrează cu normă întreagă sau cu jumătate de normă și „angajați în Gibraltar"; legislația referitoare la reforma fiscală conține o definiție a termenilor citați anterior;

— impozitul pe ocuparea localurilor profesionale (Business Property Occupation Tax, denumit în continuare „BPOT"): toate societățile care ocupă localuri în Gibraltar în

scopuri profesionale vor trebui să plătească un impozit pe ocuparea localurilor menționate, stabilit la un nivel echivalent cu un procentaj din obligațiile pe care le au în temeiul cotei generale a impozitului funciar în Gibraltar;

— taxa de înregistrare: toate societățile din Gibraltar vor trebui să plătească o taxă de înregistrare anuală al cărei cuantum se va ridica la 150 GBP pentru societățile nedestinate să genereze venituri și la 300 GBP pentru societățile destinate să genereze venituri.

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

B — *Impozitul suplimentar (sau de penalitate)*

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

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

total al acestor societăți (impozitul pe numărul de salariați, BPOT și impozitul suplimentar) va fi plafonat la 15 % din profit.

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

III — *Procedura administrativă și decizia atacată*

26 Prin scrisoarea din 16 octombrie 2002, Comisia a informat autoritățile Regatului Unit cu privire la decizia sa de a deschide procedura prevăzută la articolul 88 alineatul (2) CE în ceea ce privește reforma fiscală și i-a invitat pe cei interesați să prezinte observații (JO C 300, p. 2). Regatul Unit a prezentat observațiile sale prin scrisoarea din 13 decembrie 2002.

27 Comisia a primit observații din partea Confederación Española de Organizaciones Empresariales (Confederația spaniolă a asociațiilor de întreprinderi), din partea Ålands Landskapsstyrelse (executivul din insulele Åland, care aparțin de Finlanda), din partea Regatului Spaniei și a guvernului Gibraltarului. Comisia a transmis aceste observații Regatului Unit, care i-a adus la cunoștință comentariile sale prin scrisoarea din 13 februarie 2003.

28 La 30 martie 2004, Comisia a adoptat Decizia 2005/261/CE privind schema de ajutor pe care Regatul Unit intenționează să o pună în aplicare cu privire la reforma impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului (JO 2005, L 85, p. 1, denumită în continuare „decizia atacată").

29 Dispozitivul deciziei atacate este formulat după cum urmează:

„*Articolul 1*

Propunerile notificate de Regatul Unit în vederea reformei sistemului de impozitare a întreprinderilor din Gibraltar constituie un regim de ajutoare de stat incompatibil cu piața comună.

În consecință, aceste propuneri nu pot fi puse în executare.

Articolul 2

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

30 În sprijinul concluziei sale referitoare la caracterul selectiv al reformei fiscale, Comisia susține, în esență, în considerentele (98)-(152) ale deciziei atacate, că reforma este

selectivă atât în plan regional, cât și în plan material. Aceasta ar fi selectivă în plan regional deoarece prevede un sistem de impozit pe profit în conformitate cu care societățile din Gibraltar sunt supuse, în general, unei impozitări mai reduse decât societățile din Regatul Unit [considerentul (127) al deciziei atacate]. Comisia consideră că următoarele aspecte ale reformei fiscale sunt selective în plan material: în primul rând, condiția de a realiza profit înainte de a fi supus impozitului pe numărul de salariați și BPOT, deoarece favorizează întreprinderile care nu realizează profit [considerentele (128)-(133) ale deciziei atacate]; în al doilea rând, plafonul de 15 % din profit aplicat în cazul supunerii la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT, deoarece acest plafon favorizează întreprinderile care, pentru exercițiul fiscal în cauză, au un profit scăzut în raport cu numărul de salariați și cu ocuparea localurilor profesionale [considerentele (134)-(141) ale deciziei atacate]; în al treilea rând, impozitul pe numărul de salariați și BPOT, deoarece aceste două impozite favorizează, prin natura lor, întreprinderile care nu au o prezență fizică reală în Gibraltar și care, în consecință, nu trebuie să plătească impozitul pe profit [considerentele (142)-(144) și (150) ale deciziei atacate]. Comisia concluzionează că „[m]ăsurile notificate dau, așadar, naștere unei selectivități regionale și materiale și [că] aceasta din urmă decurge dintr-o serie de caracteristici specifice sistemului propus și din analiza de ansamblu a acestui sistem” [considerentul (152) al deciziei atacate].

Procedura și concluziile părților

31 Prin cereri depuse la grefa Tribunalului la 9 iunie 2004, guvernul Gibraltarului, reclamant în cauza T-211/04, și Regatul Unit, reclamant în cauza T-215/04, au formulat prezentele acțiuni în anulare împotriva deciziei atacate.

32 Printr-un act depus la grefa Tribunalului la 4 octombrie 2004, Regatul Unit a solicitat să intervină în sprijinul concluziilor reclamantei în cauza T-211/04.

33 Prin acte depuse la grefa Tribunalului la 7 octombrie 2004, Regatul Spaniei a formulat cereri de intervenție în susținerea concluziilor Comisiei în cauzele T-211/04 și T-215/04.

34 Prin acte depuse la grefa Tribunalului la 1 decembrie 2004, reclamantul în cauza T-211/04 a solicitat, în conformitate cu articolul 116 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, ca anexei A2 la cerere să îi fie acordat tratament confidențial în privința intervenienților. Această cerere a fost retrasă prin act depus la grefa Tribunalului la 26 aprilie 2005.

35 Prin Ordonanțele președintelui Camerei a treia a Tribunalului din 14 decembrie 2004 și din 15 februarie 2005, au fost admise cererile de intervenție în cauzele T-211/04 și T-215/04.

36 Prin act depus la grefa Tribunalului la 8 martie 2005, Regatul Unit a solicitat reunirea cauzelor T-211/04 și T-215/04 pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii, în conformitate cu articolul 50 din Regulamentul de procedură. Părțile au prezentat observații referitoare la această cerere în termenul stabilit.

37 Prin acte depuse la grefa Tribunalului la 16 martie 2005 și, respectiv, la 15 aprilie 2005, reclamanții în cauzele T-211/04 și T-215/04 au solicitat judecarea cu prioritate a acestor cauze în conformitate cu articolul 55 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

38 Regatul Spaniei a depus un memoriu în intervenție la 29 aprilie 2005 în cauza T-215/04 și la 20 iunie 2005, în cauza T-211/04. Părțile principale în aceste cauze și-au prezentat observațiile referitoare la aceste memorii în termenele prevăzute. Regatul Unit nu a depus memoriu în intervenție în cauza T-211/04.

39 Prin Deciziile din 12 mai 2005 și din 13 decembrie 2006, Tribunalul a decis, în temeiul articolului 55 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, admiterea cererii de judecare cu prioritate a cauzelor T-211/04 și T-215/04.

40 La 6 iunie 2005, Tribunalul a decis să repartizeze cauzele T-211/04 și T-215/04 Camerei a treia extinse.

41 Prin Ordonanța din 18 decembrie 2005, cauzele T-211/04 și T-215/04 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale.

42 Pe baza raportului judecătorului raportor, Tribunalul (Camera a treia extinsă) a decis deschiderea procedurii orale și, în cadrul măsurilor de organizare a procedurii prevăzute la articolul 64 din Regulamentul de procedură, a invitat părțile în cauzele T-211/04 și T-215/04 să depună observații scrise referitoare la consecințele care pot fi deduse din Hotărârea Curții din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, Rec., p. I-7115, denumită în continuare „Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore"), în privința prezentelor cauze. Părțile au răspuns acestei solicitări în termenul stabilit.

43 Pledoariile și răspunsurile părților la întrebările Tribunalului au fost ascultate în ședința din 14 martie 2007.

44 Tribunalul apreciază că cele două cauze trebuie să fie reunite în vederea pronunțării hotărârii, părțile exprimându-și acordul asupra acestui punct în timpul ședinței.

45 Reclamantul în cauza T-211/04 solicită Tribunalului:

— anularea deciziei atacate;

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

46 Reclamantul în cauza T-215/04 solicită Tribunalului:

— anularea deciziei atacate;

— obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

47 În cauzele T-211/04 și T-215/04, Comisia solicită Tribunalului:

— respingerea acțiunii;

— obligarea reclamanților la plata cheltuielilor de judecată.

48 În cauzele T-211/04 și T-215/04, Regatul Spaniei solicită Tribunalului:

— respingerea acțiunii;

— obligarea reclamanților la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

49 Reclamanții invocă, în esență, trei motive. Primul se întemeiază pe erorile de drept și de apreciere privind aplicarea criteriului selectivității regionale, al doilea se întemeiază pe erorile de drept și de apreciere privind aplicarea criteriului selectivității materiale, iar al treilea se întemeiază pe încălcarea unor norme fundamentale de procedură în cadrul examinării celui de al treilea aspect al reformei fiscale, calificat ca fiind selectiv în plan material, mai precis, impozitul pe numărul de salariați și BPOT în esența lor. Ultimul

motiv este împărțit în două aspecte, primul referitor la încălcarea dreptului de a fi ascultat și al doilea la încălcarea obligației de motivare.

I — *Cu privire la primul motiv, întemeiat pe erori de drept și de apreciere în ceea ce privește aplicarea criteriului selectivității regionale*

A — *Argumentele părților*

50 Potrivit reclamanților, Comisia a făcut în cauză o aplicare greșită a criteriului selectivității regionale considerând teritoriul Regatului Unit și regimul fiscal aplicabil societăților în Regatul Unit drept cadrul de referință adecvat pentru evaluarea reformei fiscale din Gibraltar. Aceștia invocă, în esență, patru elemente în sprijinul acestei susțineri.

51 În primul rând, reclamanții susțin că acest criteriu al selectivității regionale nu poate fi aplicat în cauza de față astfel cum Comisia a înțeles să îl aplice, deoarece Gibraltar nu face parte din Regatul Unit nici în conformitate cu dreptul național, nici cu cel internațional și nici cu cel comunitar. Atât jurisprudența, cât și Comunicarea referitoare la ajutoarele de stat în domeniul impozitării directe a activităților economice și raționamentul pe care Comisia și-a întemeiat decizia atacată ar privi măsuri fiscale aplicabile unei entități teritoriale care face parte dintr-un stat membru. Gibraltar nu ar putea fi asimilat unei asemenea entități.

52 În al doilea rând, reclamanții susțin că, chiar dacă Gibraltarul ar trebui considerat ca făcând parte din Regatul Unit în vederea aplicării normelor comunitare referitoare la ajutoarele de stat, Regatul Unit nu ar putea constitui cadrul de referință adecvat,

deoarece nu există un sistem fiscal comun celor două entități. Reforma fiscală în Gibraltar nu ar constitui o „derogare”, o „excepție” sau o „reducere” față de regimul de impozitare a întreprinderilor din Regatul Unit; acesta din urmă nu ar constitui sistemul fiscal „normal” care s-ar aplica Gibraltarului în lipsa reformei fiscale în litigiu. În consecință, criteriul selectivității regionale nu poate fi aplicat.

53 În această privință, reclamanții susțin, în primul rând, că puterile publice din Regatul Unit nu joacă niciun rol în definirea mediului politic și economic din Gibraltar. În plan politic, puterile publice din Gibraltar ar cuprinde puteri executivă, legislativă și judecătorească proprii, distincte de cele din Regatul Unit. În plan economic, Gibraltar nu ar primi nicio subvenție și niciun sprijin financiar de orice natură din partea Regatului Unit. Veniturile sale ar proveni exclusiv din perceperea impozitelor pe care el însuși le stabilește. Acesta ar adopta politicile economice pe care le consideră cele mai adaptate teritoriului său, fără a ține cont de politicile economice ale Regatului Unit. Gibraltarul ar bate și ar imprima propria monedă, și-ar determina singur masa monetară și ar decide singur asupra împrumuturilor și a cheltuielilor. Decizia atacată ar conține erori de fapt referitoare la relevanța pentru Gibraltar a exercitării puterii centrale în Regatul Unit.

54 Reclamanții susțin, în al doilea rând, că Gibraltar și Regatul Unit constituie două teritorii fiscale total separate și distincte. Guvernul Gibraltarului și House of Assembly ar concepe regimul fiscal aplicabil pe acest teritoriu ținând cont doar de condițiile specifice care caracterizează economia acestui teritoriu, fără a face obiectul vreunei influențări sau al vreunei limitări din partea legislației sau a politicii fiscale adoptate în Regatul Unit. Legislația fiscală a Regatului Unit nu s-ar fi aplicat niciodată în Gibraltar și nu s-ar aplica nici chiar în absența unei legislații fiscale a acestuia din urmă. Așadar, nu ar exista nicio normă cu care impozitele aplicate în Gibraltar să poată fi comparate sau de la care acestea ar putea să se îndepărteze. Decizia atacată ar conține erori de fapt în privința descrierii Gibraltarului ca un loc unde competențele în materie fiscală sunt descentralizate, însă unde se păstrează un sistem central de referință [considerentul (121) al deciziei atacate], a descrierii reformei fiscale ca fiind o reducere a impozitului perceput la nivel național [considerentul (109) al deciziei atacate] și a afirmației Comisiei potrivit căreia „sistemul fiscal aplicabil în prezent în Gibraltar

corespunde într-o mare măsură modelului [din Regatul Unit], cu excepția avantajelor acordate economiei offshore" [considerentul (112) al deciziei atacate].

55 Potrivit guvernului Gibraltarului, criteriul selectivității presupune ca măsura fiscală în litigiu să poată fi comparată cu o cotă de impozitare normală care, în absența acestei măsuri, se aplică activității respective în regiunea în cauză. Aceasta ar însemna în mod necesar ca termenul de comparație folosit să fie o taxă sau o altă măsură aplicabilă în aceeași circumscripție fiscală. Or, în cauza de față, Gibraltar și Regatul Unit ar constitui două circumscripții fiscale distincte; chiar în absența unui regim specific de impozitare a societăților în Gibraltar, regimul fiscal din Regatul Unit nu s-ar aplica pe acest teritoriu. Această neaplicare nu ar rezulta din alegerea efectuată de Regatul Unit de a transfera sau de a renunța la competențele sale în materie fiscală în Gibraltar, după cum Comisia a afirmat în considerentul (114) al deciziei atacate. Astfel, Regatul Unit nu ar putea alege să aplice propriile legi fiscale pe teritoriile coloniale și nu ar fi exercitat niciodată competențe fiscale în Gibraltar.

56 Reclamanții susțin, în al treilea rând, contrar tezei reținute de Comisie în decizia atacată, că autonomia politică și fiscală de care beneficiază o entitate infrastatală constituie un criteriu relevant pentru a se aprecia caracterul selectiv al unei măsuri fiscale adoptate de această entitate, în măsura în care această autonomie politică și fiscală permite considerarea entității infrastatale în discuție drept un cadru de referință adecvat.

57 În al treilea rând, în observațiile scrise referitoare la consecințele ce pot fi deduse din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, reclamanții, continuând să susțină că acest criteriu al selectivității regionale nu ar putea să se aplice în cauză deoarece Gibraltar nu face parte din Regatul Unit și pentru că cele două entități nu au un regim fiscal comun, afirmă în subsidiar că, în speță, cadrul de referință îl constituie teritoriul Gibraltarului prin aplicarea metodei de definire a cadrului menționat, expusă la punctele 67 și 68 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus.

58 În al patrulea rând, reclamanții susțin că, chiar dacă reforma fiscală se dovedește a fi selectivă în plan regional, aceasta s-ar justifica prin natura sa sau prin economia sa generală.

59 Comisia susține că în cauză nu este relevant dacă Gibraltarul face sau nu face parte din Regatul Unit în vederea aplicării dreptului intern sau a dreptului internațional, ci dacă acesta face parte din Regatul Unit în vederea aplicării dreptului comunitar, care stabilește o ordine juridică proprie. Potrivit Comisiei, ne aflăm în această din urmă situație.

60 Comisia susține, de asemenea, că separarea economică dintre Gibraltar și Regatul Unit nu are incidență în cauza de față. Acest tip de considerent nu ar fi fost niciodată luat în calcul în materia deciziilor privind ajutoare de stat, deoarece, chiar și atunci când există o veritabilă separare economică între puterea centrală și regiunea autonomă, normele referitoare la ajutoarele de stat cu destinație regională s-ar aplica în mod exclusiv în baza existenței unui avantaj conferit anumitor întreprinderi în funcție de sediul lor sau de activitatea desfășurată de acestea într-o parte a unui stat membru.

61 Comisia contestă în orice caz autonomia economică și fiscală a Gibraltarului față de Regatul Unit invocată de reclamanți și oferă exemple de sprijin financiar acordat Gibraltarului de către Regatul Unit.

62 Comisia susține de asemenea, contrar tezei reclamanților, că autoritățile centrale din Regatul Unit joacă un rol fundamental în definirea mediului politic și economic din Gibraltar, în special datorită faptului că Regatul Unit este responsabil cu aplicarea dreptului comunitar în Gibraltar, precum și faptului că stabilitatea monetară a acestuia se datorează în întregime Regatului Unit (moneda Gibraltarului nu ar fi altceva decât lira sterlină sub un alt nume). În aceeași ordine de idei, Comisia susține că noțiunea „afaceri interne determinate", de care, potrivit reclamanților, aparține fiscalitatea, nu

are decât o semnificație redusă în contextul dreptului comunitar, în special din două motive: în primul rând, Constituția din 1969 ar prevedea că autoritățile centrale (în persoana guvernatorului) pot interveni, printre altele, pentru a garanta executarea obligațiilor internaționale în Gibraltar și, în al doilea rând, spre deosebire de Regatul Unit, Gibraltarul nu ar participa la adoptarea actelor comunitare care afectează afacerile sale interne determinate și care trebuie puse în aplicare pe teritoriul său.

63 În ceea ce privește argumentele reclamanților referitoare la absența unui regim fiscal comun între Gibraltar și Regatul Unit, Comisia consideră, în esență, că, din momentul în care se stabilește că Gibraltarul face parte din Regatul Unit în vederea aplicării normelor comunitare referitoare la ajutoarele de stat, cadrul de referință adecvat nu poate fi altul decât cel reprezentat de regimul fiscal al Regatului Unit.

64 Comisia subliniază că articolul 87 CE face referire la ajutoarele „acordate de state" care afectează schimburile comerciale între statele membre. Aceasta susține că aspectul determinant nu este dacă Regatul Unit și Gibraltarul fac parte din același teritoriu fiscal, ci dacă un regim fiscal aplicabil în Gibraltar poate constitui un ajutor acordat de un stat membru. Comisia consideră că răspunsul la această întrebare trebuie să fie unul afirmativ, având în vedere faptul că normele comunitare referitoare la ajutoarele de stat se aplică în mod integral Gibraltarului, după cum recunoaște însuși guvernul Gibraltarului. Statul membru care ar intenționa să acorde ajutoare pe teritoriul Gibraltarului nu ar putea fi decât Regatul Unit, iar aspectul dacă regimul de acordare a ajutoarelor este selectiv în plan regional nu ar putea fi apreciat decât prin referire la Regatul Unit în calitate de stat membru responsabil cu asigurarea respectării dreptului comunitar în Gibraltar.

65 Comisia susține de asemenea că absența unui sistem fiscal comun (sau normal) care s-ar aplica Gibraltarului în cazul neaplicării regimului fiscal propriu nu exclude aplicarea criteriului selectivității regionale. Această absență a unui sistem fiscal comun ar fi rezultatul unei alegeri efectuate de Regatul Unit. Acesta din urmă ar fi ales să stabilească o legătură constituțională specială cu Gibraltarul și ar fi ales să supună

Gibraltarul, prin intermediul actului prin care a aderat la Comunitate, reglementării privind ajutoarele de stat. Regatul Unit şi-ar păstra de asemenea suficiente prerogative în Gibraltar pentru a garanta că acesta din urmă va adopta un regim de impozit pe profit compatibil cu tratatul. Din aceasta ar rezulta că acest cadru de referinţă nu ar trebui să fie altul decât cel furnizat de Regatul Unit.

66 Pe de altă parte, Comisia contestă relevanţa gradului de autonomie fiscală al entităţii infrastatale în privinţa aplicării noţiunii de ajutor de stat. Comisia consideră că acest argument este întemeiat în egală măsură pe acceptarea postulatului potrivit căruia Gibraltarul face parte din Regatul Unit. Dat fiind acest postulat, afirmaţia potrivit căreia aplicarea normelor referitoare la ajutoarele de stat depinde de gradul de autonomie de care se bucură regiunea în cauză ar fi lipsită de fundament [cu excepţia cazului în care ne aflăm în prezenţa delegării simetrice de competenţe fiscale evocate în considerentul (115) al deciziei atacate].

67 Comisia consideră, în observaţiile scrise referitoare la consecinţele care pot fi deduse din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, că Curtea reţine teza conform căreia criteriul care permite determinarea cadrului de referinţă pentru aprecierea selectivităţii regionale este entitatea care joacă un rol fundamental în definirea mediului politic şi economic în care operează întreprinderile, însă respinge teza conform căreia această entitate nu poate fi decât statul membru.

68 Potrivit Comisiei, aspectul dacă, în speţă, cadrul de referinţă poate sau nu poate să fie Gibraltarul depinde de condiţiile enunţate în Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, şi nu de statutul constituţional al Gibraltarului potrivit dreptului naţional.

69 Comisia susține că cerința ca regiunea să „ocupe un rol fundamental în conturarea mediului politic și economic în care își desfășoară activitatea întreprinderile prezente pe teritoriul pe care își exercită competența”, la care face referire punctul 66 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, implică o a patra condiție, prealabilă și distinctă de cele trei condiții enumerate la punctul 67 din hotărârea menționată, în vederea determinării cadrului de referință adecvat.

70 Această a patra condiție ar impune ca regiunea în discuție să beneficieze, în ceea ce privește mediul politic și economic în care operează întreprinderile stabilite pe teritoriul său, de un grad de autonomie care să fie comparabil cu influența exercitată de guvernul central al unui stat membru a cărui constituție nu conține prevederi referitoare la autonomia regională. Comisia explică faptul că raționamentul aflat la baza acestei cerințe, în lumina normelor din tratat privind ajutoarele de stat, este că, pentru a determina dacă anumite întreprinderi beneficiază de un avantaj, este necesar să se compare situația acestora cu cea a altor întreprinderi care operează în același mediu politic și economic.

71 Comisia consideră că guvernul Gibraltarului nu joacă un rol fundamental în definirea mediului politic și economic în care operează întreprinderile stabilite în Gibraltar și că, în consecință, teritoriul Gibraltarului nu poate constitui cadrul de referință adecvat. Din momentul în care această cerință prealabilă nu ar fi îndeplinită, ar fi lipsită de sens luarea în considerare a celor trei criterii enumerate la punctul 67 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus.

72 În subsidiar, Comisia examinează cele trei criterii menționate mai sus și susține că Gibraltarul nu îndeplinește două dintre acestea, mai precis criteriul referitor la competența guvernului Regatului Unit de a interveni în mod direct în domeniul măsurilor fiscale adoptate de autoritățile din Gibraltar și criteriul referitor la existența

subvențiilor care compensează consecințele financiare care decurg pentru Gibraltar din regimul său fiscal. În consecință, teritoriul Gibraltarului nu ar constitui cadrul de referință adecvat.

73 Regatul Spaniei subliniază că intervenția sa în sprijinul concluziilor Comisiei nu poate fi interpretată, în mod explicit sau implicit, ca o manifestare a sprijinului față de motivele deciziei atacate referitoare la selectivitatea regională. Acesta consideră că trebuie diferențiată situația Gibraltarului de situațiile referitoare la regimul fiscal al teritoriilor autonome ale Țării Bascilor și Navarrei, deoarece în privința acestor teritorii există un cadru de armonizare fiscală.

74 În același timp, Regatul Spaniei consideră că nu ar fi posibilă aplicarea în privința Gibraltarului a unui regim fiscal total diferit de cel din Regatul Unit, fără nicio limită sau regulă de coordonare, deoarece aceasta ar presupune ca, în materie de ajutoare de stat, teritoriul Gibraltarului să fie tratat ca un stat membru distinct, ceea ce Regatul Spaniei consideră o atingere substanțială adusă statutului internațional al teritoriului menționat.

75 În observațiile scrise privind consecințele care pot fi deduse din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, Regatul Spaniei susține că trebuie adăugată o a patra condiție primelor trei deja stabilite de către Curte în hotărârea menționată, pentru a putea determina dacă entitatea infrastatală constituie cadrul de referință adecvat pentru aprecierea măsurilor fiscale adoptate de această entitate. Potrivit acestei a patra condiții, măsura fiscală în cauză nu ar fi selectivă dacă ar fi încadrată de o serie de criterii de armonizare analoge celor care se impun, în conformitate cu dreptul comunitar, măsurilor fiscale adoptate de statul membru de care depinde entitatea infrastatală și care urmăresc să protejeze libera circulație a persoanelor, a capitalurilor, a bunurilor și a serviciilor și să evite denaturarea pieței unice.

B — *Aprecierea Tribunalului*

76 Trebuie amintit că normele de drept comunitar referitoare la ajutoarele acordate de statele membre se aplică Gibraltarului (Hotărârea Government of Gibraltar/Comisia, punctul 15 de mai sus, punctul 12). Articolul 87 alineatul (1) CE constituie astfel punctul de plecare în analiza Tribunalului.

77 Acest articol interzice ajutoarele de stat care „favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri", cu alte cuvinte, ajutoarele selective (Hotărârea Curții din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia, C-66/02, Rec., p. I-10901, punctul 94).

78 În ceea ce privește aprecierea condiției selectivității, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că articolul 87 alineatul (1) CE impune determinarea faptului dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri" față de altele care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă (Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 41, Hotărârea Curții din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 68, și Hotărârea Curții din 3 martie 2005, Heiser, C-172/03, Rec., p. I-1627, punctul 40).

79 O asemenea analiză se impune și în privința unei măsuri adoptate de o autoritate infrastatală, iar nu de către legiuitorul național, deoarece o măsură adoptată de o colectivitate teritorială, și nu de autoritățile centrale, este susceptibilă să constituie un ajutor din momentul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 87 alineatul (1) CE (Hotărârea Curții din 14 octombrie 1987, Germania/Comisia, 248/84, Rec., p. 4013, punctul 17).

80 Rezultă din cele menționate că, în vederea aprecierii caracterului selectiv al măsurii în cauză, trebuie să se analizeze dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, măsura respectivă constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Determinarea cadrului de referință dobândește o importanță sporită în materia măsurilor fiscale, deoarece existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât prin raportare la o impozitare „normală". Cota de impozitare normală este cota în vigoare în zona geografică ce constituie cadrul de referință (Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, punctul 56).

81 În speță, trebuie să se analizeze dacă teritoriul Regatului Unit constituie un cadru de referință adecvat pentru aprecierea selectivității regionale a reformei fiscale. Un răspuns negativ la această întrebare ar implica în mod necesar faptul că teritoriul Gibraltarului constituie cadrul de referință adecvat pentru a aprecia reforma fiscală și ar invalida orice concluzie referitoare la selectivitatea regională a acestei reforme.

82 Astfel cum reiese în special din considerentele (104)-(125) ale deciziei atacate, Comisia și-a întemeiat pe două elemente concluzia conform căreia teritoriul Regatului Unit constituie cadrul de referință adecvat pentru aprecierea caracterului selectiv la nivel regional al reformei fiscale: în primul rând, aceasta a considerat, în esență, că acest cadru de referință nu poate fi altul decât teritoriul statului membru respectiv, în virtutea economiei generale a tratatului și a normelor referitoare la ajutoarele de stat în special și că gradul de autonomie al entității infrastatale în raport cu guvernul central nu era relevant în vederea determinării cadrului respectiv; în al doilea rând, aceasta și-a întemeiat concluzia pe rolul jucat de autoritățile din Regatul Unit în definirea mediului politic și economic în care operează întreprinderile în Gibraltar.

1. Cu privire la relevanța gradului de autonomie al entității infrastatale în raport cu guvernul central al statului membru respectiv în vederea determinării cadrului de referință adecvat

83 În ceea ce privește primul element pe care Comisia și-a întemeiat concluzia referitoare la determinarea teritoriului Regatului Unit drept cadrul de referință adecvat în speță (a se vedea punctul 82 de mai sus), trebuie constatat că, astfel cum Comisia a recunoscut în observațiile scrise privind consecințele care pot fi deduse din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, Curtea a respins analiza acesteia la punctele 57 și 58 din respectiva hotărâre în termenii următori:

„57 [C]adrul de referință nu trebuie să fie definit în mod obligatoriu în limitele teritoriului statului membru în cauză, astfel încât o măsură care acordă un avantaj doar pe o parte a teritoriului național nu este selectivă numai pentru acest motiv, în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

58 Nu se poate exclude posibilitatea ca o entitate infrastatală să dispună de un statut de drept și de fapt care îi conferă suficientă autonomie în raport cu guvernul central al unui stat membru pentru ca, prin măsurile pe care le adoptă, această entitate, iar nu guvernul central, să fie cea care joacă un rol esențial în conturarea mediului politic și economic în care își desfășoară activitatea întreprinderile. Într-un asemenea caz, contextul relevant pentru a analiza dacă o măsură adoptată de o asemenea entitate favorizează anumite întreprinderi în raport cu altele care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă în privința obiectivului urmărit de măsură sau a regimului juridic respectiv este teritoriul în care entitatea infrastatală, autor al măsurii, își exercită competența, iar nu teritoriul național în ansamblul său.”

84 Este suficient, așadar, să se examineze temeinicia celui de al doilea element care vine în sprijinul concluziei Comisiei referitoare la definirea Regatului Unit drept cadru de

referință, și anume rolul jucat de autoritățile din Regatul Unit în definirea mediului politic și economic în care operează întreprinderile în Gibraltar (a se vedea punctul 82 de mai sus).

2. Cu privire la rolul Regatului Unit în definirea mediului politic și economic în Gibraltar în calitate de criteriu de stabilire a cadrului de referință în speță

a) Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore

85 În Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus (punctul 65), Curtea a constatat, în ceea ce privește situația în care o autoritate regională sau locală, în exercitarea puterilor sale suficient de autonome în raport cu puterea centrală, stabilește o cotă de impozitare care este inferioară cotei la nivel național și care este aplicabilă exclusiv întreprinderilor prezente pe teritoriul care intră în competența sa, următoarele:

„66 În această […] situație, cadrul juridic relevant pentru a aprecia selectivitatea unei măsuri fiscale ar putea fi limitat la zona geografică vizată în cazul în care entitatea infrastatală, în special datorită statutului său și puterilor sale, ocupă un rol fundamental în conturarea mediului politic și economic în care își desfășoară activitatea întreprinderile prezente pe teritoriul care intră în competența sa.

67 Pentru ca o decizie luată în asemenea condiții să poată fi considerată ca fiind adoptată în exercitarea unor puteri suficient de autonome, trebuie mai întâi, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 54 din concluziile prezentate, ca această decizie să fie luată de o autoritate regională sau locală care are, în plan constituțional, un statut politic și administrativ distinct de cel al guvernului central. În continuare, aceasta trebuie să fi fost adoptată fără ca guvernul central să fi putut interveni direct asupra conținutului său. În final, consecințele financiare ale unei reduceri a cotei naționale de impozitare aplicabile întreprinderilor prezente în regiune nu trebuie să fie compensate prin ajutoare sau prin subvenții provenind de la alte regiuni sau de la guvernul central.

68 Din cele menționate anterior rezultă că o autonomie politică și fiscală în raport cu guvernul central care să fie suficientă în ceea ce privește aplicarea normelor comunitare referitoare la ajutoarele de stat presupune, după cum a susținut Regatul Unit, ca entitatea infrastatală să dispună nu numai de competența de a adopta, pe teritoriul aflat în competența sa, măsuri de reducere a cotei de impozitare independent de orice considerație legată de comportamentul statului central, ci și ca aceasta să își asume, în plus, consecințele politice și financiare ale unei asemenea măsuri."

86 În speță trebuie, prin urmare, să se examineze dacă reforma fiscală îndeplinește cele trei condiții enunțate la punctul 67 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus. Astfel, trebuie să se examineze, în primul rând, dacă reforma fiscală a fost concepută de o autoritate regională sau locală care are, în plan constituțional, un statut politic și administrativ distinct de cel al guvernului central al Regatului Unit, în al doilea rând, dacă reforma fiscală a fost concepută fără ca guvernul central al Regatului Unit să fi putut interveni direct asupra conținutului său și, în al treilea rând, dacă consecințele financiare pentru Gibraltar ale introducerii reformei fiscale nu sunt compensate prin ajutoare sau prin subvenții provenind de la alte regiuni sau de la guvernul central al Regatului Unit.

87 Teza Comisiei potrivit căreia punctul 66 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, conține o a patra condiție, prealabilă și distinctă de cele trei condiții enumerate la punctul 67, mai precis, condiția ca entitatea infrastatală să ocupe un rol fundamental în definirea mediului politic și economic în care operează întreprinderile prezente pe teritoriul aflat în competența sa, nu poate fi reținută. Astfel, această teză nu este susținută în niciun fel nici de Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, și nici de Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre (Rec., p. I-7119, punctele 54 și 55).

88 De asemenea, Tribunalul nu poate reține nici teza avansată de Regatul Spaniei cu privire la existența unei a patra condiții care s-ar adăuga celor trei condiții stabilite de Curte în Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, care ar ține de încadrarea măsurii fiscale în litigiu cu criterii de armonizare impuse de dreptul comunitar măsurilor fiscale adoptate de statul membru de care depinde entitatea infrastatală respectivă. Dincolo de caracterul său vag în ceea ce privește identificarea și conținutul criteriilor de armonizare evocate, această teză nu este susținută în niciun fel de Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, și, în consecință, trebuie să fie de asemenea respinsă.

b) Cu privire la aplicarea primelor două condiții enunțate în Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore

89 Referitor la prima condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, este suficient să se constate că, astfel cum recunosc părțile din acțiunile principale, autoritățile competente din Gibraltar care au conceput reforma fiscală dispun, în plan constituțional, de un statut politic și administrativ distinct de cel al guvernului central al Regatului Unit și că, în consecință, această primă condiție este îndeplinită.

90 În ceea ce privește cea de a doua condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, trebuie să se examineze în speță dacă reforma fiscală a fost concepută fără ca guvernul central al Regatului Unit să poată interveni direct asupra conținutului său.

91 Comisia susține că, în speță, această condiție nu este îndeplinită, deoarece, potrivit articolelor 33 și 34 din Constituția din 1969, Regatul Unit are puterea de a interveni direct, prin intermediul guvernatorului, în special în ceea ce privește problemele legate de „stabilitatea financiară și economică", din rândul cărora ar face parte și fiscalitatea.

92 Referitor la susținerea reclamanților conform căreia competența reziduală a Regatului Unit de a legifera în Gibraltar nu a fost exercitată niciodată în materie fiscală, Comisia răspunde că a doua condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, impune să se stabilească dacă autoritățile centrale ale statului membru au posibilitatea de a interveni, și nu dacă ele intervin în practică.

93 Trebuie arătat, în primul rând, că, astfel cum reiese din dosarele în speță și din Hotărârea Government of Gibraltar/Comisia, punctul 15 de mai sus (punctul 53), impozitarea întreprinderilor aparține categoriei afacerilor interne determinate. Nu este contestat faptul că pentru acest tip de afaceri competența executivă aparține Consiliului de Miniștri al Gibraltarului. Acesta din urmă are competența de a redacta și de a prezenta puterii legislative a Gibraltarului pentru adoptare măsurile fiscale aplicabile pe teritoriul Gibraltarului.

94 Trebuie arătat, în al doilea rând, că, în temeiul articolului 32 din Constituția din 1969 și în anumite condiții, puterea legislativă a Gibraltarului are competența de a adopta legi „pentru pacea, ordinea publică și buna administrare a Gibraltarului". Nu este contestat faptul că această competență include și adoptarea măsurilor fiscale. În conformitate cu articolul 33 alineatul (1) din Constituția din 1969, exercitarea puterii legislative se face,

în principiu, prin votarea unor proiecte de lege de către House of Assembly cu acordul reginei sau al guvernatorului în numele reginei. Nu este contestat faptul că membrii House of Assembly sunt aleși în mod democratic numai de poporul Gibraltarului și îl reprezintă numai pe acesta. Articolul 33 alineatul (2) din Constituția din 1969 prevede de asemenea posibilitatea guvernatorului de a refuza să își dea acordul pentru proiectele de lege respective sau să lase aprobarea anumitor proiecte de lege la aprecierea reginei. În plus, articolul 34 alineatul (2) din Constituția din 1969 prevede posibilitatea guvernatorului de a introduce, în anumite condiții, proiecte de lege la House of Assembly și de a adopta, în anumite condiții, proiectele respective dându-și acordul în materiile din domeniul afacerilor interne determinate, și aceasta în interesul menținerii stabilității financiare și economice a Gibraltarului.

95 În al treilea rând, reiese din dosare că Regatul Unit păstrează în ultimă instanță o competență reziduală de a legifera în Gibraltar, însă această competență nu a fost exercitată decât pe cale de excepție și niciodată în materie fiscală. Nicio reglementare în materie fiscală a Regatului Unit nu se aplică și nu s-a aplicat vreodată în Gibraltar.

96 În final, Comisia nu contestă că, în speță, reforma fiscală din Gibraltar a fost concepută de autoritățile din Gibraltar fără intervenția autorităților din Regatul Unit.

97 Trebuie să se considere că puterile conferite guvernatorului de articolele 33 și 34 din Constituția din 1969, care, de altfel, nu au fost niciodată exercitate în materie fiscală, nu demonstrează o capacitate de intervenție „directă” a „guvernului central” al Regatului Unit asupra conținutului reformei fiscale, în sensul celei de a doua condiții din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus. În pofida faptului că este numit de regină – aceasta acționând în calitate de regină a Gibraltarului – și că este reprezentantul său în Gibraltar (articolul 18 din Constituția din 1969), nu reiese din dosare că guvernatorul Gibraltarului poate fi asimilat guvernului central al Regatului Unit și că această capacitate a sa de a interveni în procesul legislativ din Gibraltar poate fi calificată drept „intervenție directă” a

„guvernului central” al Regatului Unit în sensul punctului 67 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus.

98 Mai mult, trebuie să se considere că competența reziduală de a legifera în Gibraltar pe care o conservă Regatul Unit și diversele competențe de participare la procesul legislativ acordate guvernatorului prin Constituția din 1969 trebuie să fie interpretate în lumina statutului Gibraltarului de colonie sau „teritoriu care nu se autoguvernează” în sensul capitolului XI articolul 73 din Carta Națiunilor Unite, pentru care Regatul Unit, în calitate de „putere care administrează” în sensul acestei prevederi, asigură relațiile externe. Obligațiile Regatului Unit în calitatea sa de putere care administrează în ceea ce privește Gibraltarul sunt detaliate la articolul 73 citat anterior, care dispune în partea sa relevantă:

„Membrii Națiunilor Unite care au sau care își asumă răspunderea pentru administrarea unor teritorii ale căror popoare nu au atins încă un grad deplin de autoguvernare recunosc principiul că interesele locuitorilor acestor teritorii au întâietate. Ei acceptă ca o misiune sacră obligația de a promova la maximum bunăstarea locuitorilor acestor teritorii, în cadrul sistemului de pace și securitate internațională stabilit prin prezenta Cartă și în acest scop:

a) de a asigura, cu respectarea cuvenită a culturii popoarelor în cauză, progresul lor politic, economic, social și în domeniul educației, tratamentul lor echitabil și protecția lor împotriva abuzurilor;

b) de a dezvolta capacitatea lor de a se autoguverna, de a ține seama în modul cuvenit de năzuințele politice ale acestor popoare și de a le ajuta în dezvoltarea progresivă a instituțiilor lor politice libere, potrivit cu condițiile specifice fiecărui teritoriu și ale poporului său și cu gradul lor diferit de dezvoltare;

[…]”

99 În lumina considerațiilor care precedă, competența reziduală a Regatului Unit de a legifera în Gibraltar și diversele competențe acordate guvernatorului trebuie interpretate ca fiind mijloace care permit Regatului Unit să își asume responsabilitățile care îi revin față de populația Gibraltarului și să își ducă la îndeplinire obligațiile care îi incumbă în temeiul dreptului internațional, iar nu în sensul că acordă o capacitate de a interveni direct asupra conținutului unei măsuri fiscale adoptate de autoritățile din Gibraltar, cu atât mai mult cu cât aceste competențe reziduale nu au fost niciodată exercitate în materie fiscală.

100 Trebuie să se considere, în consecință, că a doua condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, este îndeplinită în cauza de față.

c) Cu privire la aplicarea celei de a treia condiții din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore

101 În ceea ce privește cea de a treia condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, trebuie să se examineze în speță dacă eventualele consecințe financiare care rezultă pentru Gibraltar din introducerea reformei fiscale nu sunt compensate prin ajutoare sau prin subvenții provenind din alte regiuni sau de la guvernul central al Regatului Unit.

102 Comisia susține că această condiție presupune ca niciun ajutor să nu fie, nici măcar în mod potențial, disponibil pentru entitatea infrastatală pentru a compensa efectele deciziilor luate de această entitate în materie fiscală. Aceasta contestă, în consecință, faptul că această condiție presupune existența unei legături între orice măsură regională

de reducere a impozitului, pe de o parte, și orice subvenție provenind de la guvernul central sau de la o altă regiune, pe de altă parte. Potrivit Comisiei, această interpretare nu concordă cu a patra pretinsă condiție, conform căreia entitatea infrastatală trebuie să aibă un rol fundamental în definirea mediului politic și economic în care operează întreprinderile prezente pe teritoriul său. Astfel, pentru a aprecia dacă această condiție este îndeplinită, ar trebui să se țină cont de toate sursele de finanțare provenind de la guvernul central, dat fiind că banii sunt bunuri fungibile și că o plată care liberează Gibraltarul de o cheltuială publică îi permite acestuia să aloce mai mulți bani altui proiect sau să reducă impozitele. În lumina acestei interpretări, Comisia contestă îndeplinirea celei de a treia condiții în speță, din cauza unor pretinse ajutoare financiare acordate Gibraltarului de Regatul Unit.

103 În această privință, Comisia invocă, printre altele, finanțarea de către Regatul Unit a fondului de securitate socială din Gibraltar, pentru ca acesta din urmă să poată să plătească pensiile resortisanților spanioli care în prezent locuiesc în Spania și care au lucrat în Gibraltar înainte ca autoritățile spaniole să decidă închiderea frontierei dintre Spania și Gibraltar, în 1969. Aceasta invocă în plus ajutoarele pentru dezvoltare acordate Gibraltarului de Regatul Unit cu diverse ocazii după momentul aderării Regatului Unit la Comunitate, finanțarea de către Regatul Unit a unui regim de furnizare de capital de risc întreprinderilor mici și mijlocii (IMM) stabilite în Regatul Unit și în Gibraltar și subvenționarea exploatării aeroportului din Gibraltar de către Ministerul Apărării din Regatul Unit.

104 Această argumentație nu poate fi reținută.

105 În această privință, trebuie amintit mai întâi faptul că teza existenței unei a patra condiții conținute la punctul 66 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, nu este fondată (a se vedea punctul 87 de mai sus). Prin urmare, Comisia invocă în mod neîntemeiat o asemenea condiție în susținerea raționamentului său.

106 În continuare, trebuie arătat că utilizarea de către Curte a verbului „a compensa” la punctul 67 din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, implică necesitatea existenței unei legături de cauzalitate între măsura fiscală în litigiu adoptată de autoritatea infrastatală și sprijinul financiar provenind de la alte regiuni sau de la guvernul central al statului membru respectiv. Interpretarea propusă de Comisie ar transforma a treia condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, în literă moartă, deoarece ar fi foarte dificil să se conceapă o entitate infrastatală care să nu primească niciun sprijin financiar, sub orice formă ar fi acesta, din partea guvernului central.

107 Or, trebuie să se constate că ajutoarele financiare acordate Gibraltarului de Regatul Unit invocate de Comisie sunt legate de împrejurări specifice și nu prezintă nicio legătură de cauzalitate cu reforma fiscală.

108 Astfel, în primul rând, astfel cum reiese din dosare, finanțarea de către Regatul Unit, începând cu 1985, a fondului de securitate socială din Gibraltar privește plata pensiilor resortisanților spanioli care au lucrat în Gibraltar înainte ca autoritățile spaniole să închidă frontiera dintre Spania și Gibraltar, în perioada 1969-1985.

109 În al doilea rând, astfel cum reiese din documentul invocat de Comisie în sprijinul susținerii sale, ajutoarele pentru dezvoltare acordate Gibraltarului de Regatul Unit priveau perioada cuprinsă între 1978 și 1986 și vizau proiecte referitoare la dezvoltarea infrastructurii din Gibraltar, proiecte educative și proiecte de locuințe.

110 În al treilea rând, astfel cum reiese din Decizia Comisiei din 4 februarie 2003 privind fondurile de capital de risc și de împrumuturi destinate IMM (ajutorul N 620/2002, JO

C 110, p. 14), finanțarea de către Regatul Unit a unei scheme de furnizare de capital de risc IMM-urilor stabilite în Regatul Unit și în Gibraltar, notificată de Regatul Unit la 11 septembrie 2002, are ca beneficiari IMM-urile menționate mai sus și investitorii respectivi.

111 În final, în ceea ce privește subvenționarea exploatării aeroportului din Gibraltar, reclamanții au susținut în ședință, fără ca acest lucru să fi fost contestat de Comisie, că acest aeroport a fost construit de armata Regatului Unit în timpul celui de Al Doilea Război Mondial și că acesta a fost întotdeauna un aeroport militar al Regatului Unit, pus și la dispoziția utilizatorilor civili.

112 Având în vedere argumentele precedente și în lipsa unei probe contrare aduse de către Comisie, trebuie să se constate că niciuna dintre finanțările menționate mai sus nu este destinată compensării eventualelor consecințe financiare pe care reforma fiscală le-ar antrena în Gibraltar, în sensul celei de a treia condiții din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus.

113 În consecință, în lipsa unor elemente susceptibile să infirme afirmațiile reclamanților conform cărora Gibraltarul nu primește niciun sprijin financiar din partea Regatului Unit care să compenseze consecințele financiare ale reformei fiscale, trebuie să se considere că a treia condiție din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, este îndeplinită în speță.

114 Având în vedere că cele trei condiții ale Hotărârii privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, sunt îndeplinite, trebuie să se concluzioneze că rolul Regatului Unit în definirea mediului politic și economic în care întreprinderile operează

în Gibraltar nu este suficient pentru a permite să se considere că teritoriul Regatului Unit constituie cadrul de referință adecvat în speță. Astfel, nici al doilea element adus în sprijinul concluziei Comisiei referitoare la definirea cadrului de referință ca fiind teritoriul Regatului Unit (a se vedea punctul 84 de mai sus) nu este fondat.

115 În aceste împrejurări, trebuie să se concluzioneze că acest cadru de referință corespunde exclusiv limitelor geografice ale teritoriului Gibraltarului, fără a mai fi nevoie să se examineze argumentele reclamanților referitoare la problema apartenenței Gibraltarului la Regatul Unit și la lipsa unui sistem fiscal comun Gibraltarului și Regatului Unit. Această definiție a cadrului de referință implică faptul că nu poate fi efectuată nicio comparație între regimul fiscal aplicabil întreprinderilor stabilite în Gibraltar și cel aplicabil întreprinderilor stabilite în Regatul Unit, în scopul stabilirii existenței unui avantaj selectiv în favoarea primelor dintre acestea.

116 Astfel cum rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă, concluzia Comisiei din decizia atacată referitoare la selectivitatea regională a reformei fiscale este viciată de o eroare de drept și de apreciere.

117 În consecință, primul motiv trebuie să fie admis.

II — *Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe erorile de drept și de apreciere în ceea ce privește aplicarea criteriului selectivității materiale*

A — *Argumentele părților*

118 Reclamanții contestă legalitatea concluziilor Comisiei din decizia atacată, referitoare la selectivitatea materială a trei aspecte ale sistemului fiscal introdus prin reformă, și anume: în primul rând, condiția de a realiza profit înainte de a fi supus impozitului pe numărul de salariați și BPOT [considerentele (128)-(133) ale deciziei atacate]; în al doilea rând, plafonul de 15 % din profit aplicat în cazul impozitului pe numărul de salariați și al BPOT [considerentele (134)-(141) ale deciziei atacate] și, în al treilea rând, impozitul pe numărul de salariați și BPOT prin însăși natura lor [considerentele (142)-(144) și (150) ale deciziei atacate].

119 Guvernul Gibraltarului consideră că cele trei aspecte în litigiu citate anterior sunt de aplicabilitate generală în Gibraltar și nu favorizează nici întreprinderi determinate, nici producerea de bunuri specifice. Potrivit guvernului Gibraltarului, reforma constituie un regim fiscal de sine stătător, întemeiat pe criteriile ocupării forței de muncă și ocupării funciare, și nu constituie o derogare de la vreun regim fiscal întemeiat pe profit. Comisia nu ar fi identificat punctul de referință în raport cu care reforma acordă un avantaj selectiv. Aceasta ar fi confundat și ar fi deformat cele două elemente ale reformei, și anume impozitul pe numărul de salariați și BPOT, pe de o parte, și plafonul de 15 %, pe de altă parte, analizând unul dintre elemente ca și cum acesta ar fi constituit regula generală și pe celălalt ca și cum ar fi constituit o excepție la această regulă generală sau invers, iar nu ca două elemente de importanță egală pentru funcționarea mecanismului fiscal propus de Gibraltar. În același sens, Regatul Unit susține că, potrivit regimului fiscal introdus prin reformă, faptul generator al supunerii la plata impozitului îl constituie angajarea profitabilă a unui salariat sau utilizarea profitabilă a unui bun imobil.

120 În ceea ce privește condiția realizării de profit pentru a fi supus impozitului pe numărul de salariați și BPOT, reclamanții contestă caracterul său selectiv în plan material, susținând că societățile care nu realizează profit nu ar fi scutite de la plata niciunei contribuții fiscale care le-ar fi în mod normal aplicabilă. Cerința referitoare la profit nu ar constitui o exonerare sau o derogare de la un sistem comun de impozitare și nu ar putea, în consecință, să fie considerată ca fiind selectivă.

121 Reclamanții critică, de asemenea, Comisia pentru faptul că nu a identificat beneficiarii măsurii fiscale în cauză în conformitate cu cerințele articolului 87 alineatul (1) CE. În speță, societățile beneficiare ale condiției realizării de profit, și anume acelea care nu realizează profit în cursul unui an dat, ar putea să fie identificate doar în funcție de împrejurările temporare cu care se confruntă sau în funcție de performanțele lor prezente, ceea ce ar crea un grup variabil de societăți, susceptibil de a se schimba în mod semnificativ de la un an la altul. Or, jurisprudența ar impune ca un grup de întreprinderi suficient de identificabil și de previzibil să fie favorizat de o măsură generală de impozitare precum cerința realizării de profit pentru ca această măsură să intre sub incidența articolului 87 alineatul (1) CE.

122 Reclamanții susțin, în subsidiar, că această condiție a realizării de profit ar fi justificată de natura și de economia generală a reformei fiscale și nu ar putea fi, în consecință, calificată drept ajutor de stat. Mai precis, reforma fiscală ar fi întemeiată pe principiul conform căruia impozitul trebuie să fie perceput asupra veniturilor, și nu asupra capitalului social. Impozitarea societăților care nu realizează profit ar conduce la impozitarea capitalului lor social, contrar principiului de bază al reformei fiscale.

123 În ceea ce privește plafonul de 15 % din profit aplicat obligației de plată a impozitului pe numărul de salariați și BPOT, reclamanții susțin că acesta nu este selectiv, deoarece nu favorizează nici anumite categorii definite de întreprinderi, nici producerea anumitor categorii de bunuri. Acest plafon ar fi de aplicabilitate generală pentru toate întreprinderile din Gibraltar. Și în această privință ar fi imposibil de prevăzut dinainte

dacă anumite întreprinderi vor beneficia de acest plafon și, în caz afirmativ, care anume vor fi acestea. Acest plafon ar face parte din regimul comun de impozitare, ca și angajarea de salariați și ocuparea de localuri profesionale, și nu ar constitui o derogare de la regimul respectiv.

124 În subsidiar, reclamanții susțin că plafonul de 15 % din profit este justificat de natura și de economia generală a sistemului. Astfel, aceștia consideră plafonul ca fiind un factor de degresivitate al sistemului introdus prin reforma fiscală și susțin că scutirea fiscală referitoare la suma impozabilă care depășește plafonul respectiv nu ar trebui să fie considerată de către Comisie ajutor de stat. Guvernul Gibraltarului justifică de asemenea introducerea plafonului prin necesitatea de a se evita o supratаxare a societăților, care ar putea antrena concedieri și o instabilitate în perioadele ciclice de fluctuații ale pieței sau de recesiune.

125 În ceea ce privește, în final, impozitul pe numărul de salariați și BPOT, reclamanții susțin că Comisia, criticând alegerea efectuată de guvernul Gibraltarului în privința bazei de impozitare, mai precis mâna de lucru și ocuparea terenurilor, contestă în realitate natura însăși a regimului fiscal general conceput de guvernul Gibraltarului, aducând astfel atingere prerogativelor statelor membre în privința conceperii politicilor fiscale care le sunt mai convenabile. Faptul că societățile care nu angajează salariați și care nu ocupă localuri profesionale în Gibraltar nu sunt impozabile nu ar constitui o derogare de la un impozit „normal"; această situație ar decurge pur și simplu din natura regimului fiscal general al Gibraltarului.

126 Potrivit reclamanților, din decizia atacată reiese că, în opinia Comisiei, singura metodă de impozitare a societăților care ar putea să fie în mod valabil considerată ca având caracter general ar fi un sistem întemeiat pe impozitul pe profitul obținut de acestea. Comisia ar părea să dorească stabilirea unui regim „normal" de impozitare din punct de vedere comunitar, mai precis, un regim întemeiat pe impozitul pe profit, pentru a concluziona că orice îndepărtare de la acesta ar fi susceptibilă de a fi considerată ajutor

de stat. Această abordare a Comisiei ar transforma competențele statelor membre în materie fiscală în niște puteri iluzorii și ar fi viciată de o eroare de drept și de o lipsă de motivare.

127 În subsidiar, reclamanții susțin că utilizarea mâinii de lucru și a ocupării localurilor profesionale drept baze de impozitare este justificată de natura și de economia generală a sistemului fiscal pe care guvernul Gibraltarului înțelege să îl instituie. În această privință, Regatul Unit subliniază necesitatea pentru Gibraltar de a institui un impozit simplu și ușor de colectat de către o administrație fiscală ale cărei efective sunt limitate, în timp ce guvernul Gibraltarului subliniază caracteristicile specifice ale economiei Gibraltarului, mai precis, resursele salariale limitate, o dependență semnificativă de lucrătorii care fac naveta zilnic din Spania și un teritoriu limitat.

128 Comisia susține, cu titlu preliminar, că aplicarea, în mod potențial largă, a criteriului selectivității materiale, astfel cum a fost reținut în decizia atacată, este justificată în lumina jurisprudenței, din care ar rezulta că măsuri care sunt în aparență deschise tuturor operatorilor economici dintr-un teritoriu dat prezintă totuși un caracter selectiv, favorizând *de facto* anumiți operatori sau o categorie specifică a acestora. De asemenea, Comisia contestă, prin prisma jurisprudenței, pretinsa necesitate de a identifica în mod precis și previzibil beneficiarii reformei fiscale.

129 În ceea ce privește caracterul selectiv al condiției de a realiza profit și al plafonului de 15 % din profit, Comisia contestă argumentul reclamanților conform căruia ar fi atribuit unuia dintre elementele reformei fiscale mai multă importanță decât celuilalt. Comisia consideră, dimpotrivă, că această reformă creează un sistem hibrid, în sensul că profitul realizat de o societate ar constitui un element esențial în aplicarea a ceea ce ar fi în aparență un impozit pe numărul de salariați și un BPOT.

130 Comisia arată că fiecare element al respectivului sistem are ca efect suprimarea, pentru anumite întreprinderi, a obligației de plată a impozitului care s-ar naște în mod normal din celălalt element. Mai precis, o societate ar putea să fie foarte rentabilă, însă, dacă ar lua forma a ceea ce este astăzi desemnat prin denumirea „societate scutită", nu ar avea nevoie nici de localuri și nici de salariați și, în consecință, nu ar fi practic supusă impozitării. Invers, o societate ar putea avea salariați și ar putea ocupa localuri, însă, dacă nu ar realiza profit, reforma fiscală i-ar permite, de asemenea, să nu plătească impozit.

131 Caracterul hibrid al reformei fiscale ar face ca natura și economia generală a acesteia să nu poată fi distinse. Dacă, potrivit reclamanților, mâna de lucru și pământul ar constitui factori de producție atât de rari în Gibraltar, ar trebui să concluzionăm că aceste resurse limitate ar trebui să fie impozitate fără scutiri și fără praguri, într-un mod care să garanteze că acestea sunt afectate utilizării celei mai eficiente. În conformitate cu această pretinsă logică a reformei fiscale, condiția de a realiza profit înainte de a fi supus vreunei impozitări și condiția plafonului de 15 % din profit nu ar fi clare și, în consecință, caracterul selectiv al acestor două aspecte ale reformei fiscale nu ar putea fi justificat prin natura și prin economia generală a reformei respective.

132 Comisia contestă de asemenea că plafonul de 15 % din profit poate fi justificat în calitate de ajustare tehnică destinată să garanteze caracterul degresiv al impozitului pe numărul de salariați și al BPOT.

133 Comisia contestă, de altfel, atât pretinsa necesitate ca impozitul să fie perceput pe venit, și nu pe capitalul societății, cât și pretinsa necesitate ca nivelul impozitului să nu depășească disponibilitatea contribuabilului de a plăti.

134 În ceea ce privește prima dintre aceste justificări, Comisia exprimă incapacitatea sa de a înțelege motivul pentru care guvernul Gibraltarului a reținut soluția unui impozit pe numărul de salariați și al unui BPOT supus plafonului de 15 % din profit. Aceste impozite ar avea prin natura lor o sferă restrânsă și capacitatea lor de a contribui la veniturile fiscale percepute de la întreprinderile din Gibraltar ar fi limitată și mai mult de regula plafonului de 15 %.

135 În ceea ce privește cea de a doua dintre aceste justificări, potrivit Comisiei, constrângerile impuse perceperii veniturilor fiscale care ar fi datorate limitelor disponibilității contribuabililor de a plăti impozitul sunt atenuate prin flexibilitatea cotei de impozitare. Dacă o sumă de 3 000 GBP pe an și pe salariat este considerată o cotă potrivită pentru un impozit prelevat pe resursa rară reprezentată de mâna de lucru în Gibraltar, nimic în notificarea reformei fiscale nu ar explica pentru care motiv un angajator care folosește mâna de lucru într-un mod ineficient ar trebui să fie avantajat de scutirea efectivă de la plata impozitului pe numărul de salariați în schimbul unui impozit pe profit de 15 %.

136 În ceea ce privește caracterul selectiv al impozitului pe numărul de salariați și al BPOT prin natura lor, Comisia subliniază că argumentul conform căruia ar încerca să atace însăși natura regimului fiscal pe care guvernul Gibraltarului dorește să îl pună în aplicare nu face decât să ridice întrebarea fundamentală a speței, și anume dacă reforma fiscală este efectiv un regim general de impozitare. Comisia amintește că, potrivit deciziei atacate, reforma fiscală este selectivă din punct de vedere material prin natura sa deoarece utilizează impozitul pe numărul de salariați și BPOT drept bază a impozitului pe profit într-o economie precum cea a Gibraltarului, care presupune un important sector offshore, compus din societăți fără salariați și fără localuri.

137 Ar fi inexact să se considere că asemenea societăți nu sunt identificabile decât în temeiul unor circumstanțe temporare sau al hazardului ciclului conjunctural. Comisia susține că, dacă, în urma reformei fiscale, statutul societății scutite este destinat să dispară, această reformă menține aceleași caracteristici care fac în prezent atrăgătoare

constituirea unei societăți scutite. Potrivit Comisiei, nu este nimic temporar în situația societăților care, prin natura lor, funcționează fără prezență fizică și fără salariați.

138 Comisia consideră, în plus, că avantajele regimului nu sunt practic deschise tuturor întreprinderilor în mod egal și contestă justificarea întemeiată pe natura și pe economia generală a sistemului. Comisia precizează că această pretinsă justificare nu a putut fi examinată în decizia atacată, avându-se în vedere constatarea din această decizie potrivit căreia era imposibil să se identifice existența unui regim general, dată fiind natura hibridă a reformei fiscale. Aceasta consideră că faptul că reforma conduce la stabilirea unor cote de impozitare diferite pentru tipuri diferite de întreprinderi se opune posibilității ca reforma să poată fi justificată prin natura și prin economia sa generală. De asemenea, Comisia contestă și celelalte argumente prezentate de reclamanți în sprijinul acestei justificări și concluzionează că nimic din natura și din economia generală a reformei fiscale nu justifică scutirea selectivă de la plata impozitului pe profit a unui număr atât de mare de societăți care au sediul social în Gibraltar.

139 Regatul Spaniei susține poziția Comisiei, conform căreia reforma propusă de Gibraltar este selectivă în plan material. Acesta consideră, în esență, ca fiind selectiv faptul că diferite caracteristici ale reformei fiscale nu se aplică în același mod tuturor sectoarelor de activitate economică, ceea ce ar avea drept consecință că anumite sectoare, identificabile *a priori*, ar fi supuse unor cote globale de impozitare mai mici decât altele.

140 Potrivit Regatului Spaniei, condiția de a realiza profit este un element străin naturii impozitului pe numărul de salariați și BPOT, ceea ce conduce la concluzia că această condiție vizează introducerea unui element de selectivitate materială în sistemul fiscal propus de Gibraltar. De asemenea, acesta contestă justificarea caracterului pretins selectiv al reformei fiscale prin natura și prin economia sistemului.

B — *Aprecierea Tribunalului*

141 În ceea ce privește condiția referitoare la caracterul selectiv al avantajului conferit printr-o măsură fiscală în litigiu, trebuie amintit faptul că articolul 87 alineatul (1) CE impune determinarea faptului dacă, în cadrul unui regim juridic dat, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri" în raport cu altele care s-ar găsi, prin prisma obiectivului urmărit de regimul respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea jurisprudența citată la punctul 78 de mai sus).

142 Controlul jurisdicțional referitor la aprecierile Comisiei în această privință este, în principiu, un control deplin, dat fiind că noțiunea de ajutor, astfel cum este definită în tratat – condiția selectivității fiind un element constitutiv –, prezintă un caracter juridic și trebuie să fie interpretată pe baza unor elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 16 mai 2000, Franța/Ladbroke Racing și Comisia, C-83/98 P, Rec., p. I-3271, punctul 25, Hotărârea Tribunalului din 12 decembrie 2000, Alitalia/Comisia, T-296/97, Rec., p. II-3871, punctul 95, și Hotărârea Tribunalului din 17 octombrie 2002, Linde/Comisia, T-98/00, Rec., p. II-3961, punctul 40).

143 Or, astfel cum afirmă chiar Comisia la punctul 16 din Comunicarea referitoare la ajutoarele de stat în domeniul impozitării directe a întreprinderilor, calificarea de către Comisie a unei măsuri fiscale ca fiind selectivă presupune în mod necesar, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă de către aceasta a regimului comun sau „normal" al sistemului fiscal aplicabil în zona geografică ce constituie cadrul de referință relevant. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal", Comisia trebuie, într-o a doua etapă, să aprecieze și să stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că această măsură derogă de la regimul comun respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatorii economici care se găsesc, în privința obiectivului atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții Italia/Comisia, punctul 77 de mai sus, punctul 100, Hotărârea Curții din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și

C-217/03, Rec., p. I-5479, punctul 120, Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, punctul 56, Concluziile avocatului general M. Darmon prezentate în cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea Curții din 17 martie 1993, Sloman Neptun, C-72/91 și C-73/91, Rec., p. I-887, I-903, punctele 50-72).

144 În cazul în care Comisia a examinat și a demonstrat, în cadrul primelor două etape ale aprecierii menționate la punctul 143 de mai sus, existența unor derogări de la regimul fiscal comun sau „normal" care au drept consecință o diferențiere între întreprinderi, reiese dintr-o jurisprudență constantă că o asemenea diferențiere nu este totuși selectivă atunci când rezultă din natura sau din economia sistemului de taxe în care aceasta se înscrie. Astfel, în această ipoteză, Comisia trebuie să verifice, într-o a treia etapă, dacă măsura statală în discuție nu prezintă caracter selectiv chiar dacă procură un avantaj întreprinderilor care s-ar putea prevala de aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 78 de mai sus, punctul 42, Hotărârea Curții din 13 februarie 2003, Spania/Comisia, C-409/00, Rec., p. I-1487, punctul 52, și Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, punctul 52). Or, în această privință, ținând cont de caracterul derogatoriu și selectiv *a priori* al diferențierilor prevăzute în raport cu regimul fiscal comun sau „normal", incumbă statului membru să demonstreze că aceste diferențieri sunt justificate de natura și de economia sistemului său fiscal prin aceea că acestea rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului respectiv. În acest context, trebuie stabilită o distincție între obiectivele atribuite unui anumit sistem fiscal și care îi sunt exterioare acestuia, pe de o parte, și mecanismele inerente sistemului fiscal însuși care sunt necesare realizării unor asemenea obiective, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, punctul 81).

145 Trebuie totuși adăugat că, în cazul în care Comisia a omis să efectueze primele două etape ale verificării caracterului selectiv al unei măsuri (a se vedea punctul 143 de mai sus), aceasta nu poate efectua a treia și ultima etapă a aprecierii sale, sub sancțiunea depășirii limitelor acestui control. Astfel, o asemenea abordare ar fi susceptibilă, pe de o parte, să permită Comisiei să se substituie statului membru în ceea ce privește stabilirea sistemului său fiscal și a regimului comun sau „normal", inclusiv în ceea ce privește

obiectivele sale, mecanismele inerente pentru atingerea acestora din urmă și bazele sale de impozitare, și, pe de altă parte, să pună astfel statul membru în imposibilitatea de a justifica diferențierile în cauză prin natura și prin economia sistemului fiscal notificat, în condițiile în care Comisia, în prealabil, nu ar fi identificat regimul său comun sau „normal" și nici nu ar fi stabilit caracterul derogatoriu al diferențierilor respective.

146 Or, în ceea ce privește determinarea sistemului fiscal în cauză, trebuie constatat că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, fiscalitatea directă este de competența statelor membre. Astfel, acestea din urmă și entitățile infrastatale care dispun de o autonomie suficientă în raport cu guvernul central, astfel cum aceasta este definită în Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore, punctul 42 de mai sus, sunt singurele competente pentru a concepe sisteme de impozit pe profit pe care le consideră cel mai bine adaptate nevoilor economiilor respective (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 23, Hotărârea Curții din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 50, și Hotărârea Tribunalului din 27 ianuarie 1998, Ladbroke Racing/Comisia, T-67/94, Rec., p. II-1, punctul 54; a se vedea de asemenea Concluziile prezentate de avocatul general M. Poiares Maduro în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Curții din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, I-10839, punctele 23 și 24). De altfel, astfel cum reiese, în esență, și din punctul 13 din Comunicarea privind ajutoarele de stat în domeniul impozitării directe a întreprinderilor, aplicarea normelor comunitare referitoare la ajutoarele de stat nu trebuie să aducă atingere competenței statelor membre de a-și alege politica economică și, în consecință, sistemul fiscal și regimul comun sau „normal" pe care le consideră cele mai potrivite și, în special, de a repartiza în mod liber sarcina fiscală asupra diferiților factori de producție și sectoare economice.

147 Trebuie verificat în prezent dacă, în speță, Comisia s-a conformat acestor principii atunci când a apreciat caracterul selectiv al măsurii în cauză.

1. Considerentele relevante ale deciziei atacate

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

149 În primul rând, în ceea ce privește condiția realizării de profit, în considerentul (128) al deciziei atacate, Comisia a afirmat că această condiție „funcțion[a…] ca o scutire a întreprinderilor nerentabile și constitui[a] un avantaj care le liber[a] de obligația de plată a impozitului pe [numărul de salariați] și a [BPOT], pe care acestea ar fi trebuit în mod normal să le plătească."

150 Comisia a adăugat că această scutire de la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT era selectivă, dat fiind că nu se aplica întreprinderilor care nu realizau profit [considerentul (129) al deciziei atacate].

151 Ca răspuns la argumentul Regatului Unit potrivit căruia, chiar presupunând că scutirea întreprinderilor nerentabile este selectivă, aceasta este justificată de natura sau de economia generală a sistemului, Comisia a precizat, în considerentul (131) al deciziei atacate, următoarele:

„În timp ce scutirea întreprinderilor nerentabile este o caracteristică intrinsecă a unui sistem întemeiat pe impozitarea profitului, situația este diferită atunci când impozitul este prelevat pe baza numărului de salariați sau pe utilizarea în scopuri profesionale a

localurilor. Aceste sisteme au fost concepute astfel încât să se stabilească o bază de impozitare total diferită pentru societăți. De exemplu, face parte din logica internă a unui sistem de impozitare pe [numărul de salariați] faptul ca fiecare dintre salariați să antreneze o obligație fiscală corespunzătoare, cu titlu de impozit pe [numărul de salariați], pentru întreprinderea al cărui angajat este. […] Chiar dacă un impozit pe [numărul de salariați] a fost introdus pentru a înlocui un impozit pe profit (acest argument nu este prezentat de Regatul Unit), ar fi întotdeauna inerent logicii unui sistem de impozitare pe baza [numărului de salariați] ca societățile nerentabile să fie supuse impozitării. Utilizarea [numărului de salariați] pentru înlocuirea rentabilității suprimă necesitatea de a controla profitul sau conduce, astfel, la evitarea unor dificultăți. Nu este cazul în Gibraltar, unde, în cadrul reformei, cuantumul profitului întreprinderilor este unul dintre fundamentele regulilor de calcul al impozitului pe [numărul de salariați] și al impozitului suplimentar."

152 Pe de altă parte, ca răspuns la susținerea Regatului Unit potrivit căreia sistemul fiscal introdus prin reformă se sprijină pe utilizarea rentabilă a forței de muncă și este, prin urmare, coerent, Comisia a avansat, în considerentul (132) al deciziei atacate, următoarele idei:

„Această susținere sugerează existența unui sistem hibrid, în cadrul căruia sunt folosite două baze de impozitare diferite, în funcție de situația întreprinderilor. În aceste condiții, devine imposibil să se cunoască natura și economia generală a sistemului și să se utilizeze această justificare. În special, nu se poate considera că orice caracteristică dată a unui sistem face parte din sistemul general, dat fiind faptul că aceasta ar echivala cu acceptarea unei justificări automate a acestui sistem."

153 În al doilea rând, în ceea ce privește plafonul de 15 % din profit aplicat în cazul supunerii la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT, Comisia a afirmat că o consecință a instaurării acestuia „[era] că societățile rentabile ale căror obligații fiscale depășeau, de altfel, acest plafon [erau] scutite de la plata impozitului pe care l-ar fi datorat dincolo de acest procentaj". Potrivit Comisiei, această facilitate fiscală constituie un avantaj pentru

întreprinderile beneficiare în sensul că le liberează de o sarcină pe care ar fi trebuit în mod normal să o suporte [considerentul (134) al deciziei atacate].

154 Comisia a continuat afirmând că acest plafon de 15 % era selectiv dat fiind faptul că doar un număr restrâns de întreprinderi ar beneficia de o reducere a sarcinii fiscale ca urmare a aplicării acestuia. Potrivit Comisiei, „beneficiari[i] vor fi întreprinderile care angajează multă mână de lucru, cu alte cuvinte, cele care, pentru exercițiul fiscal în cauză, au un profit scăzut în raport cu numărul de salariați și cu ocuparea de localuri profesionale", și „aplicare[a] unui sistem fiscal întemeiat în mod exclusiv pe impozitul pe [numărul de salariați] și pe taxa pe ocuparea de localuri profesionale ar putea antrena o cotă de impozitare foarte ridicată în privința acestor întreprinderi" [considerentul (135) al deciziei atacate].

155 În considerentul (129) al deciziei atacate, Comisia a respins argumentul Regatului Unit potrivit căruia, chiar dacă plafonul de 15 % era selectiv, acesta ar fi fost justificat prin natura sau prin economia generală a sistemului din care făcea parte, în termenii următori:

„Niciun element intrinsec unui sistem de impozitare întemeiat pe utilizarea rentabilă a muncii și pe ocuparea rentabilă a localurilor profesionale nu impune stabilirea unei limite părții din profit pe care trebuie să o verse o întreprindere ca urmare a utilizării acestor elemente impozabile. Logica inerentă unui asemenea sistem este că, cu cât o întreprindere angajează mai multe persoane și cu cât ocupă mai multe localuri, cu atât și obligațiile sale fiscale vor crește."

156 Considerentul (137), citat anterior, trebuie să fie coroborat cu considerentul (136) al deciziei atacate, în care Comisia a afirmat, printre altele, în primul rând, că, „[î]n timp ce sistemele convenționale de impozitare a întreprinderilor limit[au] partea din profit vărsată cu titlu de impozit prin stabilirea unor cote de impozitare (sistemele de tranșe de

impozitare includeau o cotă maximă), măsura tehnică echivalentă într-un sistem de impozitare pe [numărul de salariați era] cota de impozitare pe salariat stabilită, în cazul Gibraltarului, la o cotă uniformă de 3 000 GBP", în al doilea rând, că „[i]ntroducerea într-un sistem de impozitare întemeiat pe [numărul de salariați] și pe ocuparea localurilor profesionale a unui plafon de 15 % legat de un criteriu diferit, mai precis, cuantumul profitului, nu ar putea fi comparată cu aplicarea unor cote variabile într-un sistem de impozitare progresivă a profitului, care se justifică prin natura și prin economia generală a sistemului", și, în al treilea rând, că „[a]cest plafon nu [era] direct legat de costurile salariale sau funciare, ci mai degrabă de rentabilitatea întreprinderilor" și că „[aceasta din urmă] [era] exterio[ară] unui impozit pe [numărul de salariați] și unei taxe pe ocuparea localurilor profesionale."

157 În al treilea rând, în ceea ce privește impozitul pe numărul de salariați și BPOT, Comisia a concluzionat, în sensul existenței unui avantaj selectiv acordat prin intermediul acestora, în baza considerațiilor următoare.

158 Mai întâi, în considerentul (143) al deciziei atacate, Comisia a afirmat, în esență, că un impozit pe numărul de salariați și un impozit pe ocuparea localurilor profesionale puteau fi considerate ca fiind selective atunci când erau aplicate în lipsa unui sistem general de impozitare pe profit a întreprinderilor și operau într-o economie, precum cea a Gibraltarului, caracterizată de existența unui sector important offshore, fără prezență fizică, ce ar scăpa oricărei impozitări în temeiul impozitului pe numărul de salariați și al impozitului pe ocuparea localurilor profesionale. Sistemul fiscal format din cele două impozite menționate anterior, chiar dacă se aplică în mod formal tuturor întreprinderilor, fără discriminare, ar favoriza *de facto* actualele societăți scutite și ar constitui un avantaj specific în favoarea întreprinderilor care nu sunt în mod real prezente în Gibraltar și care, din acest motiv, nu sunt supuse plății impozitului pe profit.

159 În continuare, în considerentul (144) al deciziei atacate, Comisia a adăugat, între altele, că „acest sistem, care nu a[vea] în vedere decât numărul de salariați sau utilizarea comercială a bunurilor imobile într-un context în care un mare număr de întreprinderi nu [aveau] nici salariați, nici bunuri imobile, nu denot[a] același caracter general

precum impozitarea profitului acestor întreprinderi, care urmărea să impoziteze rezultatul activității economice în ansamblul său", și că „[a]cesta [ar] putea, așadar, să fie considerat selectiv, cel puțin în împrejurări precum cele în speță".

160 În final, în considerentul (150) al deciziei atacate, Comisia a afirmat că reforma fiscală menținea tratamentul fiscal favorabil în privința societăților care se bucurau de forma juridică de societate scutită în sensul legislației fiscale anterioare reformei. Plecând de la presupunerea că, în general, aceste societăți nu sunt prezente fizic în Gibraltar, Comisia a considerat că societățile scutite care nu fac parte din sectorul serviciilor financiare vor continua să fie impozitate la o cotă efectivă egală cu zero, în timp ce societățile scutite din sectorul serviciilor financiare vor fi supuse unui impozit de 5 % din profit, această cotă rezultând din aplicarea în privința acestora a impozitului suplimentar (a se vedea punctul 24 de mai sus). În schimb, restul economiei Gibraltarului ar fi supus unei limite superioare de 15 sau de 35 % din profitul realizat.

161 În al patrulea și ultimul rând, trebuie arătat că, în considerentul (147) al deciziei atacate, Comisia s-a sprijinit pe tabelul următor:

„Tabelul 1: Date cu privire la întreprinderile din Gibraltar

		Cota de impozitare (în %)	
	Număr	În prezent	După reformă
Toate întreprinderile (împărțire pe sectoare)	29 000		
Servicii financiare	179	0-35	5-15 ([3])
Întreprinderi de rețea	23	35	35
Altele	28 798	0-35	0-15
Toate întreprinderile (împărțire în funcție de venituri)	29 000		

Cu venituri	10 400	0-35	0-15 ([1])
Fără venituri	18 600	—	—
Întreprinderi cu venituri (împărțire în funcție de statut)	10 400		
Ne[scutite]	1 400	0-35	0-15 ([1])
[Scutite]	9 000	0	0-5 ([2]) ([3])
Ne[scutite] cu venituri (împărțire în funcție de profit)	1 400		
Cu profit	[900]	0-35	0-15 ([1])
Fără profit	500	—	—
Ne[scutite] cu venituri (împărțire în funcție de statut)	1 400		
[Calificate]	140	2-10 ([4])	0-15
Neeligibile	1 260	35 ([5])	0-15
Întreprinderi de rețea	23	35	35
Scutite cu venituri (împărțire în funcție de sector)	9 000		
Servicii financiare	70	0	5 ([2]) ([3])
Servicii nefinanciare	8 930	0	0 ([2]) ([3])

([1]) Presupunând că impozitul suplimentar pe servicii financiare este egal cu 5 %.
([2]) În afară de întreprinderile de rețea, care ar fi impozitate cu 35 %.
([3]) Presupunând că [societățile scutite] nu ar fi prezente fizic în Gibraltar și nu ar fi, în consecință, supuse impozitului pe [numărul de salariați] sau taxei pe ocuparea localurilor profesionale.
([4]) Majoritatea [societăților calificate]. Unele sunt supuse unor cote de impozitare care se îndepărtează de acest interval.
([5]) Presupunând că acestea ar fi taxate la întreaga cotă normală a impozitului pe profit.”

162 Comisia a dedus din acesta, în considerentul (148) al deciziei atacate, următoarele:

„Tabelul 1 arată modul în care anumite sectoare clar definite ale economiei Gibraltarului vor fi afectate de aplicarea reformei în plan fiscal. Deși Comisia

recunoaște că, odată cu reforma, distincția formală între economia offshore și cea onshore ar dispărea, comparația impozitării servește la ilustrarea caracterului intrinsec selectiv al sistemului fiscal propus. Diferite tipuri de întreprinderi vor fi supuse unor cote de impozitare diferite, ceea ce constituie un element suplimentar care confirmă faptul că sistemul propus conferă avantaje selective sectoarelor care beneficiază de cote mai puțin ridicate."

2. Cu privire la conferirea unui avantaj selectiv prin aspectele în litigiu ale reformei

163 În ceea ce privește determinarea sistemului fiscal și a regimului acestuia comun sau „normal" în speță, din dosare și din considerentele (5), (6), (10), (12) și (13) ale deciziei atacate reiese că Gibraltarul a decis să elimine, prin intermediul reformei fiscale, impozitul pe profitul întreprinderilor, cu excepția impozitului suplimentar care se aplică întreprinderilor de rețea și societăților de servicii financiare, și să îl înlocuiască cu cele două impozite în litigiu, și anume impozitul pe numărul de salariați și BPOT. În același timp, a decis să plafoneze obligațiile rezultate din supunerea la cele două impozite menționate anterior la 15 % din profit. Potrivit afirmațiilor guvernului Gibraltarului în cursul procedurii administrative, cele două impozite în litigiu constituie astfel noul regim fiscal „general" al societăților, introdus prin reforma fiscală.

164 Pe parcursul procedurii administrative și în înscrisurile prezentate în fața Tribunalului, guvernul Gibraltarului a susținut că alegerea mâinii de lucru și a ocupării localurilor în scopuri profesionale drept bază a impozitării era considerată esențială, date fiind caracteristicile economiei Gibraltarului, și anume resurse salariale limitate, o dependență semnificativă de lucrătorii care fac naveta zilnic din Spania, un număr important de întreprinderi mici și necesitatea introducerii unor impozite simple, avându-se în vedere limitele operaționale ale administrației Gibraltarului. De altfel, Comisia nu a contestat raritatea celor doi factori de producție vizați de impozitele în litigiu, mai precis, mâna de lucru și pământul.

165 Guvernul Gibraltarului a susținut de asemenea, pe parcursul procedurilor administrativă și contencioasă, că plafonul de 15 % din profit aplicabil supunerii la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT ar fi motivat prin voința de a întemeia impozitarea pe principiul capacității contributive și de a evita o supratașare a societăților, care ar putea antrena concedieri, o instabilitate gravă într-o economie mică precum cea a Gibraltarului și pierderi subsecvente la nivelul încasărilor fiscale.

166 Este cert că plafonul de 15 % din profit introduce în mod implicit o condiție prealabilă supunerii la impozitarea menționată mai sus, și anume condiția de a realiza profit înainte de a fi supus impozitării respective. Guvernul Gibraltarului a susținut, în cursul procedurilor administrativă și contencioasă, că profitabilitatea este o condiție *sine qua non* a supunerii la orice impozitare, însă că aceasta nu constituie o bază de impozitare. Acesta a mai susținut, în cursul procedurilor respective, că introducerea acestui prag ar fi motivată prin voința de a fonda impozitarea pe principiul capacității de plată a societăților și pe dorința de a evita ca aceasta să se transforme într-un impozit pe capitalul societăților.

167 Pe de altă parte, în înscrisurile prezentate Tribunalului, guvernul Gibraltarului a descris reforma fiscală ca fiind fondată pe doi piloni, pământul și ocuparea forței de muncă, în calitate de baze ale impozitului, cu o limitare a datoriei fiscale la 15 % din profit, și a susținut că dacă unul dintre cei doi piloni ai reformei ar fi înlăturat, mecanismul fiscal propus de Gibraltar s-ar prăbuși.

168 În concluzie, guvernul Gibraltarului susține, în esență, că ansamblul elementelor menționate mai sus ale reformei fiscale, și anume impozitul pe numărul de salariați, BPOT, plafonul de 15 % din profit și condiția, degajată în mod implicit din introducerea plafonului de 15 % din profit, de a realiza profit ca o condiție prealabilă supunerii la plata impozitului pe numărul de salariați și a BPOT, constituie un sistem fiscal de sine stătător, care trebuie tratat ca fiind regimul fiscal comun sau „normal” introdus prin reforma fiscală pe teritoriul Gibraltarului. În cadrul acestui regim, nu ar exista o cotă „normală” de impozitare și nu ar exista un impozit „principal” și un impozit „secundar”

sau „derogatoriu”. Sarcina fiscală a unei societăți în cursul uni an dat ar fi determinată în funcție de următoarele două elemente care interacționează: numărul de salariați angajați și suprafața de teren ocupată de societate, pe de o parte, și profitul realizat de aceasta, pe de altă parte.

169 Regatul Unit susține, în esență, poziția guvernului Gibraltarului referitoare la regimul fiscal comun sau „normal” introdus prin reformă, argumentând, printre altele, că, potrivit acestui regim, faptul generator al supunerii la plata impozitului îl constituie angajarea profitabilă a unui salariat sau utilizarea profitabilă a unui bun imobil (a se vedea punctul 119 de mai sus).

170 Având în vedere aceste explicații furnizate de guvernul Gibraltarului și de Regatul Unit, încă din faza procedurii administrative, Comisia nu putea să renunțe la îndeplinirea obligației sale, astfel cum este descrisă la punctul 143 de mai sus, de a identifica în prealabil și, dacă este cazul, de a contesta calificarea de către autoritățile din Gibraltar a regimului comun sau „normal” al sistemului fiscal notificat. Astfel, în absența identificării și a examinării regimului respectiv, Comisia nu ar putea să stabilească, potrivit cerințelor legale, că anumite elemente ale sistemului fiscal notificat prezintă un caracter derogatoriu și, prin urmare, *a priori* selectiv în raport cu regimul comun sau „normal”. În plus, în aceste condiții, Comisiei îi este imposibil să aprecieze în mod corect dacă eventualele diferențieri între întreprinderi, rezultând din aplicarea unei măsuri fiscale derogatorii de la regimul fiscal comun sau „normal”, sunt susceptibile de a fi justificate prin natura sau prin economia sistemului fiscal al statului membru respectiv, în condițiile în care Comisia nu a identificat și nu a examinat în prealabil regimul său comun.

171 Or, din niciun motiv al deciziei atacate nu reiese că Comisia ar fi efectuat examinarea prealabilă obligatorie, menționată la punctul 170 de mai sus, constând în determinarea faptului dacă diferitele aspecte în litigiu ale sistemului fiscal introdus prin reformă sunt susceptibile de a forma un regim fiscal comun sau „normal” de sine stătător.

172 Dimpotrivă, în ceea ce privește condiția de a realiza profit și plafonul de 15 %, Comisia s-a mulțumit să constate imediat caracterul derogatoriu și, prin urmare, *a priori* selectiv al acestor două aspecte ale reformei, în raport cu impozitul pe numărul de salariați și cu BPOT [considerentele (128), (129), (134) și (135) ale deciziei atacate], pe care aceasta le-a considerat, astfel, în mod implicit, însă necesar, ca formând regimul comun sau „normal" introdus prin reformă.

173 În plus, în ceea ce privește impozitul pe numărul de salariați și BPOT, din decizia atacată (a se vedea punctele 157-160 de mai sus) reiese că Comisia nu a urmat niciuna dintre etapele analizei referitoare la determinarea selectivității, omițând, în primul rând, să identifice și să examineze regimul fiscal comun sau „normal" de la care aceste două impozite ar deroga, în al doilea rând, să demonstreze eventualul caracter derogatoriu al acestora și, în al treilea rând, să aprecieze eventuala justificare a acestui pretins caracter derogatoriu prin natura sau prin economia generală a sistemului fiscal introdus prin reformă.

174 Astfel, doar ca răspuns la argumentele Regatului Unit referitoare la eventuala justificare a pretinselor diferențieri între întreprinderi care rezultă din aplicarea aspectelor fiscale menționate anterior – mai precis, în cadrul celei de a treia și ultime etape a analizei referitoare la determinarea selectivității (a se vedea punctul 144 de mai sus) –, Comisia a afirmat, pe de o parte, în considerentele (131), (136) și (137) ale deciziei atacate, că această condiție de a realiza profit și plafonul de 15 % erau, în esență, elemente străine logicii inerente a unui sistem fiscal fondat pe impozitul pe numărul de salariați și pe BPOT și a evocat, pe de altă parte, în considerentul (132) al deciziei atacate, într-un mod succint și vag, „existența unui sistem hibrid", în privința căruia ar fi „imposibil să i se cunoască natura și economia generală", și a afirmat că „nu se poate considera că orice caracteristică dată a unui sistem face parte din sistemul general, dat fiind faptul că aceasta ar echivala cu acceptarea unei justificări automate a acestui sistem". Or, din considerațiile de la punctele 145 și 146 de mai sus reiese că, în acest fel, având în vedere competența statală în materie fiscală, Comisia a depășit limitele controlului său.

175 Pe de altă parte, în afară de nerespectarea de către Comisie a cadrului de analiză referitor la determinarea selectivității, astfel cum s-a constatat mai sus, nici considerațiile reproduse în decizia atacată, astfel cum au fost prezentate la punctul 174 de mai sus, nici argumentele avansate de Comisie și de Regatul Spaniei în cursul procesului nu sunt suficiente pentru a repune în discuție temeinicia definirii regimului comun sau „normal" al sistemului fiscal notificat.

176 În primul rând, afirmațiile Comisiei potrivit cărora ar fi inerent logicii unui sistem de impozitare întemeiat pe impozitul pe numărul de salariați sau pe BPOT ca societățile nerentabile să fie supuse impozitării [considerentul (131) al deciziei atacate] sau ca sarcina fiscală a societăților impozabile să progreseze în mod linear în raport cu progresia liniară a mâinii de lucru angajate și a suprafeței de teren ocupate, orice limitare a acestei sarcini în funcție de profitul realizat fiind considerată ca derogatorie [considerentele (136) și (137) ale deciziei atacate], nu sunt, prin ele însele, susceptibile de a pune în discuție temeinicia acestei definiții.

177 Astfel, în această privință, Comisia nu a înlăturat în mod temeinic argumentul guvernului Gibraltarului potrivit căruia condiția de a realiza profit este inerentă logicii unui sistem de impozitare fondat pe numărul de salariați și pe utilizarea suprafeței de teren ocupate, din moment ce aceasta ar corespunde unui obiectiv fundamental al sistemului respectiv, și anume acela de a nu supune la plata impozitului societățile nerentabile. Astfel, Comisia nu a demonstrat că această nesupunere la plata impozitului nu putea fi considerată ca făcând parte integrantă din regimul comun sau „normal" al sistemului fiscal notificat.

178 În plus, din motive asemănătoare, Comisia nu a stabilit nici că autoritățile din Gibraltar nu aveau dreptul să conceapă, pe teritoriul lor și în exercitarea competențelor pe care le au în materie fiscală, un regim fiscal comun sau „normal", care cuprinde aplicarea generală a unui plafon de impozitare de 15 % din profit pentru a evita ca întreprinderile să plătească o parte excesivă din profitul lor cu titlu de impozit. În această privință, simpla afirmație a Comisiei, conform căreia, într-un sistem fiscal de tipul celui propus de autoritățile din Gibraltar, cu cât o întreprindere angajează mai multe persoane și cu

cât aceasta ocupă mai multe localuri, cu atât obligația sa fiscală trebuie să fie mai mare [considerentul (137) al deciziei atacate], nu este suficientă pentru a repune în discuție temeinicia alegerii operate de autoritățile respective în ceea ce privește elementele constitutive ale regimului comun sau „normal" al sistemului fiscal respectiv.

179 În al doilea rând, calificarea de către Comisie, în considerentul (132) al deciziei atacate și în înscrisurile prezentate, a sistemului fiscal introdus prin reformă ca fiind „hibrid" nu constituie decât un mod de a descrie sistemul respectiv, care este compus din diferite elemente constitutive. Astfel, această calificare nu demonstrează, prin ea însăși, că un asemenea sistem nu poate constitui un regim fiscal comun sau „normal" aplicabil pe teritoriul Gibraltarului, în măsura în care, pe de o parte, acest sistem este fondat, în esență, pe două obiective – mai precis, acela de a taxa utilizarea celor doi factori de producție rari în Gibraltar și acela de a respecta capacitatea contributivă a societăților – care au fost determinate de autoritățile din Gibraltar în exercitarea competențelor lor în materie fiscală și, pe de altă parte, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, nu există un standard de armonizare referitor la regimul „comun" sau „normal" al unui sistem fiscal național.

180 În acest context, Comisia și Regatul Spaniei nu pot susține în mod valabil, într-un mod pur ipotetic, că, în anumite situații, cele două obiective atribuite sistemului fiscal și regimului acestuia comun sau „normal" introduse prin reformă (a se vedea punctul 179 de mai sus) ar fi incompatibile între ele, precum în cazul unei societăți care realizează mult profit, însă care, datorită faptului că nu are prezență fizică în Gibraltar, nu va fi supusă plății impozitului pe numărul de salariați sau BPOT ori al unei societăți care este un angajator important în Gibraltar, însă care, de asemenea, nu este supusă plății acestor două impozite deoarece aceasta nu realizează profit. Astfel, aceste situații ipotetice nu sunt suficiente pentru a demonstra că sistemul fiscal și regimul său comun sau „normal" menționate anterior nu ar putea răspunde celor două obiective diferite, astfel cum au fost determinate de autoritățile din Gibraltar.

181 Această apreciere nu este pusă sub semnul întrebării de afirmația vagă a Comisiei, potrivit căreia nu s-ar putea considera că orice caracteristică dată a unui sistem face parte din sistemul general, dat fiind faptul că aceasta ar echivala cu acceptarea unei justificări automate a acestui sistem [considerentul (132) al deciziei atacate]. În această privință, este suficient să se amintească faptul că o asemenea abordare nu respectă diferitele etape de analiză, astfel cum sunt enunțate acestea la punctele 143 și 144 de mai sus, și, în consecință, depășește limitele controlului care revine Comisiei, având în vedere competența statală în materie fiscală (a se vedea punctele 145 și 146 de mai sus).

182 În al treilea rând, trebuie reamintit că Comisia a ridicat, în înscrisurile prezentate, problema motivului pentru care Gibraltar a reținut soluția de a introduce un impozit pe numărul de salariați și un BPOT supuse plafonului de 15 % din profit, având în vedere domeniul de aplicare restrâns al impozitării rezultate din aceasta. În această privință, Comisia a constatat, în considerentul (144) al deciziei atacate, că sistemul fiscal constituit din cele două impozite menționate anterior „nu [avea] același caracter general precum impozitarea profitului acestor întreprinderi, care urmărește să impoziteze rezultatul activității economice în ansamblul său”. Aceasta a reproșat, pe de altă parte, guvernului Gibraltarului că nu a furnizat o explicație cu privire la motivul pentru care plafonul de 15 % reflectă capacitatea contributivă a întreprinderilor și s-a întrebat din ce motiv a fost reținut acest plafon, în pofida voinței guvernului Gibraltarului de a taxa utilizarea resurselor sale rare. Comisia a sugerat, în final, că, prin modificarea nivelului impozitului pe numărul de salariați de la un an la altul în funcție de conjunctura locală, ar putea fi respectată capacitatea contributivă a societăților impozitate.

183 Or, trebuie constatat că, prin aceste întrebări și ipoteze de ordin general, Comisia nu a reușit să pună în discuție temeinicia calificării de către autoritățile din Gibraltar a regimului comun sau „normal” al sistemului fiscal notificat și a elementelor sale constitutive.

184 Astfel, din punctele 170-183 de mai sus reiese că, întrucât nu a reușit să respecte cadrul de analiză referitor la determinarea selectivității, considerațiile Comisiei reluate în

decizia atacată nu sunt suficiente pentru a pune în discuție definiția regimului comun sau „normal” al sistemului fiscal, astfel cum a fost avansată de autoritățile din Gibraltar. Rezultă din aceasta de asemenea că, prin nerespectarea cadrului de analiză menționat, Comisia a depășit limitele controlului său, având în vedere întinderea competenței autorităților din Gibraltar privind determinarea regimului fiscal al acestuia și a regimului său comun sau „normal”. Astfel, din raționamentul expus în special în considerentele (131), (132), (136), (137) și (144) ale deciziei atacate reiese că, abținându-se să utilizeze ca punct de plecare al analizei sale asupra selectivității materiale regimul pe care reclamanții l-au calificat, în speță, drept regim fiscal comun sau „normal” și omițând să identifice regimul respectiv și să examineze temeinicia acestuia, Comisia, în loc să exercite controlul arătat la punctele 143 și 144 de mai sus, a impus propria sa logică în ceea ce privește conținutul și funcționarea sistemului fiscal notificat.

185 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se concluzioneze că niciunul dintre cele trei aspecte în litigiu ale sistemului fiscal, astfel cum a fost notificat, nu poate fi considerat că acordă un avantaj selectiv în sensul articolului 87 alineatul (1) CE, în condițiile în care Comisia nu a demonstrat în mod temeinic că acestea constituie derogări de la regimul fiscal comun sau „normal” introdus prin reforma din Gibraltar care dau naștere la diferențieri între întreprinderi în ceea ce privește sarcina fiscală.

186 În final, trebuie arătat că această comparație între pretinsele efecte ale sistemului fiscal introdus prin reformă cu efectele sistemului fiscal anterior acesteia, astfel cum a fost efectuată de Comisie în tabelul 1 și în considerentul (150) al deciziei atacate, nu poate, în speță, să fie reținută în vederea aplicării articolului 87 alineatul (1) CE. Astfel, în această privință, este lipsit de importanță dacă situația beneficiarului prezumat al măsurii în litigiu s-a ameliorat sau s-a agravat în raport cu starea de drept anterioară sau, dimpotrivă, nu ar cunoaște nicio evoluție în acest timp (Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 78 de mai sus, punctul 41). Ceea ce prezintă importanță este dacă sistemul fiscal în cauză, examinat în mod

independent de sistemul anterior, favorizează sau nu favorizează anumite întreprinderi în sensul articolului 87 alineatul (1) CE (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia, 57/86, Rec., p. 2855, punctul 10).

187 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că Comisia nu a stabilit existența unor avantaje selective care să decurgă din cele trei aspecte în litigiu ale reformei fiscale. În consecință, Comisia, prin faptul că a calificat ajutoare de stat aspectele în litigiu menționate, a comis o eroare de drept în aplicarea articolului 87 alineatul (1) CE.

188 Al doilea motiv trebuie, în consecință, să fie admis.

189 Având în vedere că primul și al doilea motiv trebuie admise, este necesar să se anuleze decizia atacată în întregul său, fără a mai fi nevoie să se examineze motivul referitor la încălcarea unor norme fundamentale de procedură.

Cu privire la cheltuielile de judecată

190 Potrivit articolului 87 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât reclamanții au cerut obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

191 Potrivit articolului 87 alineatul (4) paragraful (1) din Regulamentul de procedură, statele membre care intervin în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Rezultă că Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, în calitate de intervenient în cauza T-211/04, și Regatul Spaniei, în calitate de intervenient în cauzele T-211/04 și T-215/04, suportă propriile cheltuieli de judecată.

TRIBUNALUL (Camera a treia extinsă)

declară și hotărăște:

1) Cauzele T-211/04 și T-215/04 sunt conexate în vederea pronunțării hotărârii.

2) Anulează Decizia 2005/261/CE a Comisiei din 30 martie 2004 privind schema de ajutor pe care Regatul Unit intenționează să o pună în aplicare cu privire la reforma impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului.

3) Comisia suportă cheltuielile de judecată ale guvernului Gibraltarului și pe cele ale Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord în cauza T-215/04, precum și propriile cheltuieli de judecată.

4) **Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, în calitate de intervenient în cauza T-211/04, suportă propriile cheltuieli de judecată.**

5) **Regatul Spaniei, în calitate de intervenient în cauzele T-211/04 și T-215/04, suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 18 decembrie 2008.

Semnături

Cuprins

Cadrul juridic . . . . . II - 3750

I — Reglementarea comunitară . . . . . II - 3750

II — Statutul Gibraltarului . . . . . II - 3752

Situația de fapt . . . . . II - 3753

I — Istoricul reformei impozitului pe profit întreprinse de guvernul Gibraltarului . . . II - 3753

II — Reforma impozitului pe profit întreprinsă de guvernul Gibraltarului . . . . . II - 3755

A — Sistemul de impozitare introdus prin reforma fiscală . . . . . II - 3756

B — Impozitul suplimentar (sau de penalitate) . . . . . II - 3757

III — Procedura administrativă și decizia atacată . . . . . II - 3758

Procedura și concluziile părților . . . . . II - 3760

În drept . . . . . II - 3764

I — Cu privire la primul motiv, întemeiat pe erori de drept și de apreciere în ceea ce privește aplicarea criteriului selectivității regionale . . . . . II - 3765

A — Argumentele părților . . . . . II - 3765

B — Aprecierea Tribunalului . . . . . II - 3773

1. Cu privire la relevanța gradului de autonomie al entității infrastatale în raport cu guvernul central al statului membru respectiv în vederea determinării cadrului de referință adecvat . . . . . II - 3775

2. Cu privire la rolul Regatului Unit în definirea mediului politic și economic în Gibraltar în calitate de criteriu de stabilire a cadrului de referință în speță II - 3776

a) Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore . . . . . II - 3776

b) Cu privire la aplicarea primelor două condiții enunțate în Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore . . . . . II - 3778

c) Cu privire la aplicarea celei de a treia condiții din Hotărârea privind regimul fiscal al insulelor Azore . . . . . II - 3782

II — Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe erorile de drept și de apreciere în ceea ce privește aplicarea criteriului selectivității materiale . . . . . II - 3787

A — Argumentele părților . . . . . II - 3787

B — Aprecierea Tribunalului . . . . . II - 3794

1. Considerentele relevante ale deciziei atacate . . . . . II - 3797

2. Cu privire la conferirea unui avantaj selectiv prin aspectele în litigiu ale reformei . . . . . II - 3803

Cu privire la cheltuielile de judecată . . . . . II - 3811