

DÉCISIONS

DÉCISION (UE) 2019/700 DE LA COMMISSION

du 19 décembre 2018

concernant l'aide d'État SA.34914 (2013/C) mise à exécution par le Royaume-Uni en ce qui concerne le régime d'imposition des sociétés de Gibraltar

[notifiée sous le numéro C(2018) 7848]

(Le texte en langue anglaise est le seul faisant foi.)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations ⁽¹⁾,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

- (1) Le 1^{er} juin 2012, la Commission a reçu une plainte des autorités espagnoles concernant l'*Income Tax Act 2010*, la nouvelle loi relative à l'imposition des sociétés de Gibraltar (ci-après l'«ITA 2010»).
- (2) Le 16 octobre 2013, la Commission a ouvert une procédure formelle d'examen afin de vérifier si l'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle prévue par l'ITA 2010 avantagait de manière sélective certaines entreprises, en violation des règles de l'Union en matière d'aides d'État (la décision d'ouvrir cette procédure formelle d'examen est ci-après dénommée «la première décision d'ouverture») ⁽²⁾.
- (3) Le 4 décembre 2013, les autorités britanniques ont adressé à la Commission une note sur l'exonération des redevances de propriété intellectuelle, accompagnée d'un projet d'acte législatif préparé par le gouvernement de Gibraltar modifiant l'ITA 2010 afin de soumettre les revenus liés aux redevances de propriété intellectuelle au régime d'imposition de Gibraltar. Sur demande, ces informations ont été corroborées par les autorités de Gibraltar dans des courriers électroniques datés du 6, du 12 et du 16 décembre 2013.
- (4) Le 16 décembre 2013, Gibraltar a demandé une prorogation du délai pour présenter ses observations sur la première décision d'ouverture jusqu'au 17 janvier 2014. Cette demande a été acceptée par la Commission le jour même.
- (5) Le 20 décembre 2013, le Royaume-Uni a présenté ses observations concernant l'ouverture de la procédure, conformément à l'article 108, paragraphe 2, du traité. Des tiers ont soumis leurs observations sur cette procédure: la Confédération espagnole des organisations d'employeurs (CEOE) ⁽³⁾ et l'Allemagne le 27 décembre 2013, l'Espagne le 6 janvier 2014 et le gouvernement de Gibraltar le 17 janvier 2014.
- (6) Par courrier électronique du 7 janvier 2014, les autorités de Gibraltar ont adressé à la Commission une copie de l'*Income Tax (Amendment) Act 2013*, la loi d'imposition des sociétés (modifiée) du 24 décembre 2013, introduisant une modification de l'ITA 2010 en ce qui concerne l'imposition des redevances de propriété intellectuelle.
- (7) Par lettre du 16 avril 2014, la Commission a invité le Royaume-Uni à répondre aux observations des tiers concernant l'ouverture de la procédure formelle d'examen. Le Royaume-Uni a répondu par lettre du 2 juin 2014 dans le délai prorogé.

⁽¹⁾ JO C 348 du 28.11.2013, p. 184, et JO C 369 du 7.10.2016, p. 55.

⁽²⁾ JO C 348 du 28.11.2013, p. 184.

⁽³⁾ Confédération espagnole des organisations d'employeurs (Confederacion Espagnola de Organizaciones Empresariales).

- (8) Le 1^{er} octobre 2014, la Commission a informé le Royaume-Uni de sa décision ⁽⁴⁾ d'étendre la procédure établie à l'article 108, paragraphe 2, du traité afin d'inclure la pratique des décisions fiscales anticipées (ci-après les «décisions fiscales anticipées») à Gibraltar (cette décision est ci-après dénommée «la décision d'étendre la procédure formelle d'examen»).
- (9) Le 10 novembre 2014, la Commission a demandé de plus amples informations concernant la pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar. Ces informations ont été communiquées par le Royaume-Uni le 8 décembre 2014.
- (10) Le 4 mars 2015, un rectificatif à la décision d'étendre la procédure formelle d'examen a été adressé au Royaume-Uni.
- (11) Le 23 mars 2015, la Commission a demandé de plus amples informations concernant la pratique des décisions fiscales anticipées. Ces informations ont été communiquées par le Royaume-Uni le 23 avril 2015.
- (12) Le 31 mars 2015, le Royaume-Uni a présenté ses observations sur la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.
- (13) Après avoir reçu un courrier électronique du Royaume-Uni daté du 9 mars 2015 présentant des propositions de projet d'acte législatif ainsi que des notes d'orientation concernant le principe de territorialité et la pratique des décisions fiscales anticipées, la Commission a fait part d'un certain nombre de suggestions au Royaume-Uni sur le projet d'acte législatif et les notes d'orientation en question, par lettre du 3 septembre 2015.
- (14) Le 19 octobre 2015, le Royaume-Uni a adressé à la Commission un projet de règlement modifié et des notes d'orientation sur la pratique des décisions fiscales anticipées ainsi que 20 examens de décisions fiscales anticipées. Le 11 novembre 2015, la Commission a demandé des renseignements sur 2 299 entreprises dont les revenus sont générés ou trouvent leur origine à Gibraltar. Les renseignements demandés ont été communiqués par le Royaume-Uni le 24 novembre 2015. D'autres examens de décisions fiscales anticipées ont été adressés à la Commission le 3 décembre 2015, le 19 février 2016 et le 31 août 2016.
- (15) Le 14 juillet 2016, une nouvelle demande d'informations sur la pratique des décisions fiscales anticipées et l'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle a été envoyée au Royaume-Uni. Le Royaume-Uni a répondu par lettre du 31 août 2016.
- (16) Le 7 octobre 2016, la décision d'étendre la procédure formelle d'examen a été publiée au Journal officiel ⁽⁵⁾.
- (17) En octobre et novembre 2016, six parties intéressées dont Gibraltar et l'Espagne ont présenté leurs observations sur la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.
- (18) Le 9 novembre 2016, Gibraltar a introduit un recours en annulation devant le Tribunal de l'Union européenne contre la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ⁽⁶⁾.
- (19) Le 7 décembre 2016, la Commission a invité le Royaume-Uni à répondre aux observations présentées par les tiers. Le Royaume-Uni a transmis ses réponses le 31 janvier 2017.
- (20) Le 16 février 2017, la Commission a demandé au Royaume-Uni des précisions sur les décisions fiscales anticipées de Gibraltar. Les autorités britanniques ont répondu le 31 mars 2017 et ont communiqué de plus amples informations le 3 mai 2017, dans le délai prorogé.
- (21) Le 29 novembre 2017, le Royaume-Uni a adressé une copie de tous les rapports établis par les autorités fiscales de Gibraltar à la suite des examens réalisés sur les 165 décisions fiscales anticipées figurant dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.
- (22) En réponse aux observations de la Commission du 7 décembre 2017, d'autres informations, notamment le projet d'acte législatif et des notes d'orientation, ont été fournies par le Royaume-Uni le 18 janvier 2018.
- (23) Le 9 février 2018, la Commission a demandé de plus amples précisions sur le projet d'acte législatif envoyé par le Royaume-Uni. Elle a également demandé des explications complémentaires sur les aspects factuels ou juridiques de certains examens des décisions fiscales anticipées soumis par le Royaume-Uni en novembre 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ JO C 369 du 7.10.2016, p. 55.

⁽⁶⁾ Affaire T-783/16, Government of Gibraltar/Commission.

- (24) Le Royaume-Uni a répondu à cette demande de renseignements par lettre du 21 février 2018. Par courrier électronique du 1^{er} mars 2018, la Commission a invité le Royaume-Uni à fournir des précisions sur certaines décisions fiscales anticipées spécifiques. Le Royaume-Uni a répondu à cette demande le 15 mars 2018. De nouvelles précisions sur ces mêmes aspects ont été fournies par le Royaume-Uni le 24 mai 2018, en réponse à une demande de la Commission en date du 3 mai 2018.
- (25) Des réunions se sont tenues les 5 décembre 2013, 12 mars 2015, 28 mai 2015, 29 novembre 2017 et 5 octobre 2018 avec le Royaume-Uni ainsi que des représentants des autorités de Gibraltar.

2. DESCRIPTION DES MESURES

- (26) Gibraltar est un territoire britannique d'outre-mer. Il jouit d'une complète autonomie interne en matière fiscale, mais le gouvernement britannique est responsable de ses relations internationales, par exemple de la négociation de ses conventions fiscales.

2.1. Description globale du régime d'imposition des sociétés de Gibraltar

- (27) L'ITA 2010 ⁽⁷⁾ est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011 et a remplacé la précédente loi relative à l'imposition des sociétés, datant de 1952 (ci-après l'«ITA 1952»). L'ITA 2010 a instauré un taux général d'imposition des sociétés de 10 %, applicable aux entreprises de toute l'économie de Gibraltar à l'exception des prestataires de services d'utilité publique et de services de télécommunication et des entreprises qui profitent et abusent d'une position dominante sur le marché, qui sont soumises à un taux spécial de 20 %.

a) Sociétés contribuable

- (28) Tant les sociétés ⁽⁸⁾ qui résident habituellement ⁽⁹⁾ à Gibraltar que celles qui n'y résident habituellement pas peuvent être contribuables à Gibraltar mais, pour cette seconde catégorie de sociétés, c'est le cas uniquement si elles exercent des activités commerciales à Gibraltar par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence ⁽¹⁰⁾.

b) Base d'imposition

Les revenus imposables sont indiqués de façon exhaustive dans les tableaux A, B et C de l'annexe 1 de l'ITA 2010. Cette base d'imposition s'applique à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. À la promulgation de l'ITA 2010, les tableaux A, B et C indiquaient les catégories de revenus suivantes:

- tableau A: revenus commerciaux, d'entreprise, professionnels et fonciers,
- tableau B: revenus des personnes exerçant un emploi et des indépendants,
- tableau C: autres revenus (dividendes ⁽¹¹⁾, revenus issus de fonds, de droits, de régimes de pension et une catégorie «balai» générale portant sur les éléments du revenu soumis aux dispositions de lutte contre l'évasion fiscale de l'article 40 et de l'annexe 4 de l'ITA 2010).

- (29) Aux fins du calcul de la base d'imposition des entreprises, l'article 16 de l'ITA 2010 prévoit que, sous réserve de certaines exceptions, les bénéfices ou plus-values imposables d'une entreprise pour une période comptable donnée correspondent au montant total des bénéfices ou plus-values de l'entreprise pour cette période comptable, en appliquant la base d'imposition territoriale indiquée aux considérants 30 à 32.

⁽⁷⁾ L'ITA 2010 soumet à l'impôt les revenus (générés ou trouvant leur origine à Gibraltar) d'une «personne». Le terme «personne» est défini à l'article 74 de l'ITA 2010, comme suit: «une "personne" désigne toute société composée ou simple ainsi que tout club, association ou autre organisme, ou toute personne ou tout groupe de personnes de tout âge, de sexe féminin ou masculin, et désigne toute entreprise ou tout groupe de personnes».

⁽⁸⁾ Selon la définition énoncée à l'article 74 de l'ITA 2010, on entend par «société» toute entreprise constituée ou enregistrée en vertu d'une loi en vigueur à Gibraltar ou ailleurs.

⁽⁹⁾ Une société «habituellement résidente», telle que définie à l'article 74 de l'ITA 2010, est une société dont la gestion et le contrôle sont exercés à Gibraltar, ou une société dont la gestion et le contrôle sont exercés en dehors de Gibraltar par des personnes habituellement résidentes à Gibraltar aux fins de l'ITA 2010.

⁽¹⁰⁾ Conformément à l'article 11, paragraphe 4, de l'ITA 2010, si une société ne résidant pas habituellement à Gibraltar se livre à des activités commerciales à Gibraltar par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence, ses revenus imposables sont calculés sur la base des bénéfices d'exploitation générés par ou grâce à la succursale ou l'agence et, dans la mesure où ces revenus sont imposables, en tenant compte de tout revenu généré par un bien ou des droits utilisés par la succursale ou l'agence ou détenus par ou pour l'articlécette dernière.

⁽¹¹⁾ Toutefois, les dividendes payés ou payables par une entreprise à une autre ne sont pas soumis à l'impôt.

c) *Base territoriale*

- (30) L'ITA 2010 est fondée sur un régime d'imposition territorial, ce qui signifie que les bénéfices ou plus-values ne peuvent être imposés que si les revenus «sont générés ou trouvent leur origine à Gibraltar». Conformément à l'article 74 de l'ITA 2010, l'expression «sont générés ou trouvent leur origine à» se définit en fonction de l'endroit où sont menées les activités ⁽¹²⁾ à l'origine des bénéfices, qui est normalement déterminé au cas par cas. Cette disposition prévoit également que les activités exigeant un permis et régies par une réglementation de Gibraltar sont considérées comme ayant lieu à Gibraltar.
- (31) L'application par les autorités fiscales de Gibraltar des notions de «revenus générés» et de «revenus trouvant leur origine» découle également des principes dérivés de la jurisprudence de la commission judiciaire du Conseil privé ⁽¹³⁾ dans plusieurs affaires marquantes, notamment les affaires *Hang Seng* ⁽¹⁴⁾ et *HK-TVB* ⁽¹⁵⁾, toutes deux liées à l'application du principe de territorialité à Hong Kong. Bien que les arrêts de la commission judiciaire du Conseil privé concernant des juridictions autres que celles de Gibraltar ne soient pas contraignants pour Gibraltar, les tribunaux de Gibraltar peuvent s'en inspirer s'ils les jugent pertinents. Du point de vue du Royaume-Uni, les arrêts cités dans le présent considérant seraient manifestement pertinents compte tenu de la similitude de la législation de ces deux juridictions ⁽¹⁶⁾.
- (32) D'après la jurisprudence citée au considérant 31, afin de décider si les revenus d'une personne sont générés à Gibraltar ou y trouvent leur origine, les autorités fiscales de Gibraltar doivent examiner ce que cette personne a fait ou entend faire pour générer les revenus en question et à quel endroit elle l'a fait ou prévoit de le faire. L'accent est donc mis sur la définition de la localisation de l'activité ayant généré les revenus pour les opérations en question. En ce qui concerne les prestations de services effectuées par une entreprise, les autorités de Gibraltar ont indiqué se fonder en particulier sur le lieu où toutes les activités génératrices de revenus (et pas simplement les fonctions de soutien administratif et de soutien aux opérations) étaient exercées pour déterminer le lieu de prestation des services fournis contre rémunération.

2.2. Exonération fiscale des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle

- (33) En vertu de l'ITA 2010, telle qu'initialement promulguée, les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle n'étaient pas imposables ⁽¹⁷⁾, quelle que soit la source des revenus et sans égard à l'application du principe de territorialité. La notion d'intérêt passif fait essentiellement référence aux intérêts sur les prêts entre entreprises. Par contre, les intérêts étaient soumis à l'impôt s'ils étaient considérés comme des bénéfices d'exploitation, c'est-à-dire s'ils faisaient partie intégrante des flux de recettes d'une entreprise ⁽¹⁸⁾.
- (34) L'ITA 2010 a été modifiée en juin 2013, avec prise d'effet au 1^{er} juillet 2013, afin de soumettre à l'impôt tous les intérêts sur les prêts entre entreprises (de source nationale et étrangère) au taux général de 10 %, dans la mesure où les intérêts reçus ou à recevoir par l'entreprise source dépassent 100 000 GBP par an ⁽¹⁹⁾. Pour ce qui est des revenus générés par des redevances de propriété intellectuelle, une autre législation a été promulguée le 24 décembre 2013, soumettant les redevances de propriété intellectuelle (reçues ou à recevoir par une entreprise enregistrée à Gibraltar) à un taux d'imposition de 10 % à partir du 1^{er} janvier 2014 ⁽²⁰⁾.
- (35) Conformément au tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010, les dividendes payés ou payables par une entreprise à une autre ne sont pas soumis à l'impôt. Cette règle est d'ordre général, sans égard à la localisation de l'entreprise ni au type d'activité des entreprises concernées (sociétés holding ou sociétés commerciales actives). La même règle s'applique aux dividendes reçus par un établissement stable (situé à Gibraltar) d'une entreprise non résidente.

2.3. Pratique des décisions fiscales anticipées

- (36) Le Commissioner of Income Tax de Gibraltar est habilité à accorder des décisions fiscales anticipées en vertu de sa mission générale consistant à garantir la bonne administration de la législation en matière d'imposition des sociétés (l'Income Tax Act) et de sa responsabilité en matière d'établissement et de collecte de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar. Ces pouvoirs généraux découlent de l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'ITA 2010.

⁽¹²⁾ L'article 74, telle qu'initialement promulguée, faisait référence au lieu des activités ou à la prépondérance des activités, mais la référence à la prépondérance des activités a été supprimée dans la loi d'imposition des sociétés (modifiée) de 2013.

⁽¹³⁾ Situé à Londres, la commission judiciaire du Conseil privé (Judicial Committee of the Privy Council) est la juridiction de dernier ressort de Gibraltar. Ses arrêts sur la législation de Gibraltar sont contraignants pour le bureau d'imposition des revenus (Gibraltar Income Tax Office) et les autres tribunaux de Gibraltar.

⁽¹⁴⁾ Commissioner of Inland Revenue/*Hang Seng Bank Ltd* [1991] 1 AC 306.

⁽¹⁵⁾ Commissioner of Inland Revenue/*HK-TVB International Ltd* [1992] 2 AC 397.

⁽¹⁶⁾ Communication du Royaume-Uni, 14.11.2013, p. 2.

⁽¹⁷⁾ Le tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010, telle qu'initialement promulguée, ne comprenait pas cette catégorie de revenus.

⁽¹⁸⁾ Cette mesure concerne les entreprises dont les activités consistent à octroyer des prêts au grand public ou celles qui encaissent des intérêts tirés d'activités de dépôt.

⁽¹⁹⁾ Income Tax (Amendment) Regulations de 2013, publiés dans le Second Supplement to the Gibraltar Gazette N° 4006 du 6 juin 2013.

⁽²⁰⁾ Income Tax (Amendment) Act de 2013, publié dans le First Supplement to the Gibraltar Gazette N° 4049 du 24 décembre 2013.

- (37) En ce qui concerne les décisions fiscales anticipées énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, dans la plupart des cas, les demandes de décision fiscale anticipée visent à savoir avec certitude si une société résidente est imposable ou non à Gibraltar en conséquence de l'application des principes juridiques d'imposition de base, c'est-à-dire à établir où les revenus sont générés ou trouvent leur origine conformément au régime de territorialité.
- (38) De plus, l'article 42 de l'ITA 2010 prévoit une procédure spécifique d'autorisation en rapport avec la lutte contre l'évasion fiscale. De telles décisions fiscales anticipées ne peuvent être octroyées qu'en vue de déterminer si certaines opérations ou certaines structures sont imposables au titre de l'article 40 ou de l'annexe 4 de l'ITA 2010, en d'autres termes, uniquement en vue de déterminer si une structure est ou n'est pas artificielle ou fictive dans le but de supprimer ou de réduire le montant de l'impôt à payer.

3. MOTIFS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

3.1. L'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle

- (39) Dans la première décision d'ouverture, la Commission a estimé à titre préliminaire que l'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs (de prêts entre entreprises) et les redevances de propriété intellectuelle de l'ITA 2010 constituait une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité et a émis des doutes quant à sa compatibilité avec le marché intérieur.
- (40) En ce qui concerne la sélectivité matérielle de la mesure, la Commission a estimé que l'exonération fiscale des revenus passifs (intérêts, redevances de propriété intellectuelle et dividendes) était a priori sélective. Néanmoins, concernant les dividendes, elle a jugé que l'exonération était justifiée par la logique de prévention des doubles impositions. Par contre, la Commission n'a trouvé aucune justification à l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs ou les redevances de propriété intellectuelle. En particulier, elle n'a pas accepté l'argument selon lequel l'exonération des intérêts passifs de source étrangère découlait de la logique du régime d'imposition territorial. Elle n'a pas non plus accepté l'argument selon lequel l'exonération des intérêts passifs de source nationale était justifiée par des préoccupations en matière de bonne gestion (coûts excessifs de perception de l'impôt). Enfin, pour ce qui est de l'exonération des redevances de propriété intellectuelle, la Commission n'a pas accepté la nécessité de simplifier et d'améliorer l'efficacité du système d'imposition de Gibraltar comme justification valable de l'exonération.
- (41) À titre préliminaire, la Commission a également conclu que la mesure était financée au moyen de ressources d'État, qu'elle conférerait un avantage économique à certaines entreprises, qu'elle affectait les échanges entre États membres et qu'elle menaçait de fausser la concurrence en avantageant certaines entreprises. En conséquence, elle a estimé que l'exonération fiscale des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle constituait une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.
- (42) La Commission a également conclu que cette aide constituait une «aide nouvelle», puisque l'exonération des intérêts passifs au titre de l'ITA 1952 n'était pas accordée automatiquement et nécessitait une appréciation de la territorialité. Par ailleurs, l'ITA 2010 a instauré une exonération des redevances de propriété intellectuelle, qui n'existait pas dans l'ITA 1952. À cet égard, la Commission a observé que l'application du régime de territorialité impliquait que tous les revenus générés par des redevances de propriété intellectuelle perçus par une entreprise établie à Gibraltar soient générés ou trouvent leur origine à Gibraltar.
- (43) Enfin, la Commission a émis des doutes quant à la compatibilité avec le marché intérieur de la règle d'exonération des revenus générés par les intérêts passifs (de prêts entre entreprises) et les redevances de propriété intellectuelle. En particulier, elle n'a trouvé aucun motif éventuel de compatibilité au titre de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité.

3.2. La pratique des décisions fiscales anticipées

- (44) Par voie de décision, la Commission a décidé d'étendre la procédure formelle d'examen à 165 décisions fiscales anticipées octroyées par les autorités fiscales de Gibraltar entre 2011 et août 2013 (sur un total de 340 décisions fiscales anticipées octroyées pendant cette période).
- (45) La Commission a estimé que les quatre conditions requises pour qualifier une mesure d'aide d'État étaient en principe remplies. Plus particulièrement, elle a conclu à titre préliminaire que les mesures qui constituent les décisions fiscales anticipées étaient matériellement sélectives, car, en règle générale, les autorités fiscales de Gibraltar se sont abstenues de réaliser une évaluation en bonne et due forme des obligations fiscales des entreprises en cause, dans l'exercice de leurs pouvoirs discrétionnaires. Du point de vue de la Commission, une telle ligne de conduite a pu voir le jour du fait de dispositions légales formulées d'une façon vague. La Commission a également estimé à titre préliminaire que, dans certains cas, les autorités fiscales de Gibraltar ont émis des décisions fiscales anticipées incompatibles avec les dispositions fiscales applicables.

- (46) À l'appui de ses observations préliminaires concernant la nature sélective des mesures constituées par les décisions fiscales anticipées, due à l'existence de pratiques discrétionnaires, à la mauvaise application des règles ou à l'absence de vérification adéquate quant au lieu où les activités sont effectivement exercées, la Commission a décrit sept catégories représentatives de cas en se basant sur différents types de décisions anticipées, d'activités ou de revenus.
- (47) À titre préliminaire, la Commission a estimé qu'en octroyant de telles décisions fiscales anticipées uniquement à certaines entreprises multinationales, et non à d'autres entreprises purement nationales qui ne demandent pas l'octroi d'une décision fiscale anticipée, les autorités fiscales traitaient différemment des entreprises dont la situation juridique et factuelle était similaire. En conséquence, les mesures ont été jugées a priori sélectives. En outre, la Commission n'a pas trouvé de justification acceptable fondée sur la nature ou l'économie générale du système de référence (voir le considérant 57 de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen). À cet égard, elle a également indiqué que toute justification possible nécessiterait l'existence de procédures de contrôle et de surveillance appropriées ⁽²¹⁾ (aux fins de garantir une application cohérente du régime fiscal), lesquelles semblent manquer en l'espèce.
- (48) En guise de conclusion préliminaire, la Commission a également estimé que les mesures constituées par les décisions fiscales anticipées étaient financées au moyen de ressources d'État, conféraient un avantage économique à certaines entreprises, affectaient les échanges entre États membres et menaçaient de fausser la concurrence en avantageant certaines entreprises. Elle a émis des doutes quant à la compatibilité de ces mesures avec le marché intérieur. En conséquence, elle a considéré à titre préliminaire que les mesures que sont les décisions fiscales anticipées constituaient une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. La Commission a également jugé que cette aide d'État constituait une «aide nouvelle».
- (49) La procédure formelle d'examen étendue concernait non seulement les 165 décisions individuelles, mais aussi plus généralement la pratique des décisions fiscales anticipées émises au titre de l'ITA 2010, qui semblait faire une mauvaise application récurrente des dispositions de l'ITA 2010.
- (50) En ce qui concerne la compatibilité des 165 décisions fiscales anticipées et de la pratique générale des décisions fiscales anticipées avec le marché intérieur, la Commission n'a trouvé aucun motif éventuel de compatibilité au titre des exceptions prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du traité.
- (51) En conclusion, la Commission a estimé à titre préliminaire que les 165 décisions fiscales anticipées énumérées dans l'annexe de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ainsi que la pratique des décisions fiscales anticipées de Gibraltar constituaient une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité et a émis des doutes quant à leur compatibilité avec le marché intérieur. Elle a également invité les autorités britanniques et de Gibraltar à lui fournir des preuves de l'existence de contrôles ex post. Enfin, elle a demandé au Royaume-Uni d'expliquer si, et pour quelles raisons, la pratique des décisions fiscales anticipées ou l'une quelconque des 165 décisions fiscales anticipées pouvait être considérée comme compatible avec le marché intérieur.

4. OBSERVATIONS DU ROYAUME-UNI

4.1. Observations sur l'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle

- (52) Les observations présentées par le Royaume-Uni le 20 décembre 2013 peuvent être résumées de la façon suivante:
- 1) l'ITA 2010 applique le principe de territorialité selon lequel les revenus d'une entreprise ne sont imposés à Gibraltar que s'ils sont générés ou trouvent leur origine à Gibraltar. C'était également le cas au titre de l'ITA 1952;
 - 2) l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle ne peut pas être considérée comme sélective puisque ces dispositions sont ouvertes à toutes les entreprises et s'appliquent généralement à tous les secteurs de l'industrie, de la finance et du commerce. L'accès à cette exonération n'est en aucun cas limité et toute catégorie d'entreprises ou tout type d'activité peut s'en prévaloir. Le fait que certaines entreprises bénéficient plus que d'autres d'une règle fiscale ne fait pas de cette dernière une mesure sélective. De plus, il n'est pas possible d'identifier un groupe particulier d'entreprises bénéficiant de cette mesure. Il n'existe pas, à Gibraltar, d'entreprises se trouvant dans une situation factuelle ou juridique similaire auxquelles ces mesures ne s'appliqueraient pas;
 - 3) il est faux d'affirmer que l'exonération avantage de façon sélective certaines entreprises percevant des redevances de droits de propriété intellectuelle et des intérêts intragroupe payés par des entreprises non établies à Gibraltar. Rien dans le régime fiscal n'entraîne la présence d'une proportion spécifique d'entreprises établies à Gibraltar ni ne privilégie les entreprises qui prêtent de l'argent à des entreprises étrangères;

⁽²¹⁾ Voir, par exemple, l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, ECLI:EU:C:2011:550, points 73 et suivants.

- 4) la référence aux «entreprises offshore» au considérant 37 de la première décision d'ouverture est trop ambiguë et sans lien avec le traitement fiscal des revenus passifs. Par ailleurs, l'argument selon lequel la mesure rétablit le précédent régime d'exonération des sociétés n'est pas pertinent puisque cela n'a pas d'influence sur l'appréciation de la sélectivité de l'exonération;
- 5) pour ce qui est de la sélectivité de facto, il n'a pas été établi que les bénéficiaires appartenaient à un groupe ou à une catégorie identifiables d'entreprises. La façon dont une règle donnée est appliquée de temps à autre dans la pratique ne fait pas d'elle une mesure sélective, sauf dans le cas où les conditions à remplir pour en bénéficier ou certaines caractéristiques identifiables et stables des circonstances spécifiques dans lesquelles elle est appliquée font qu'elle avantage uniquement une catégorie limitée d'entreprises. En l'espèce, le nombre d'entreprises bénéficiant effectivement ou potentiellement des dispositions n'est en aucun cas limité, tant en droit qu'en fait. Par conséquent, la disposition n'est pas sélective;
- 6) l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle est justifiée par la nature et l'économie générale du régime d'imposition de Gibraltar. Tout d'abord, la non-imposition des intérêts passifs de source étrangère est la conséquence logique du principe de territorialité, fondé sur l'objectif d'éviter la double imposition. Ensuite, l'exonération des intérêts et des redevances ayant leur source à Gibraltar est justifiée par la logique de n'importe quel régime fiscal, étant donné que le coût de perception ne doit pas dépasser les recettes attendues;
- 7) si la Commission devait conclure que le traitement des intérêts de prêts de source étrangère était sélectif, cette aide devrait alors être considérée comme une aide «existante». La partie nouvelle de l'aide ne pouvait concerner que les montants des intérêts passifs «qui étaient imposables avant l'entrée en vigueur de l'ITA 2010», car au titre de l'ITA 1952, les intérêts de prêts de source étrangère n'étaient pas imposables en raison de la règle relative au «situs» du prêt ⁽²²⁾. Cela signifie de facto que le «situs» des intérêts de prêts entre entreprises de source étrangère est resté identique à celui prévu par la législation antérieure. En conséquence, la Commission n'avait juridiquement pas le droit d'ouvrir une procédure formelle d'examen sur cet aspect spécifique du régime d'imposition de Gibraltar;
- 8) le gouvernement de Gibraltar a adopté une législation, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2013, visant à ce que tous les revenus générés par des intérêts de prêts entre entreprises dépassant 100 000 GBP par an, qu'ils proviennent d'une source nationale ou étrangère, soient imposables. Il a été également fait référence à une nouvelle législation, promulguée le 24 décembre 2013 et prenant effet au 1^{er} janvier 2014, qui rend les redevances imposables;
- 9) de plus, si la Commission venait à conclure que le traitement fiscal des intérêts et des redevances constitue une aide «nouvelle», le Royaume-Uni comprend que, pour Gibraltar, la récupération correspondant aux périodes en cause serait difficile voire impossible à effectuer pour des raisons pratiques;
- 10) enfin, la Commission s'est écartée de sa pratique habituelle fondée sur le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ⁽²³⁾ (ci-après le «règlement de procédure»), car elle a ouvert une procédure formelle d'examen sur un aspect spécifique du régime fiscal de Gibraltar tout en poursuivant, en parallèle, son examen préliminaire de ce même régime fiscal.

4.2. Observations concernant la pratique des décisions fiscales anticipées

- (53) Les arguments avancés par le Royaume-Uni le 31 mars 2015 contre la décision d'étendre la procédure formelle d'examen peuvent être résumés de la manière suivante:

- 1) rien ne prouve que l'une quelconque des décisions fiscales anticipées serait sélective. La pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar n'a jamais fait intervenir des éléments supposant un traitement spécial ou individuel ni des éléments de négociation, ou encore l'exercice d'une influence ou des contreparties, à l'exception de ceux ou celles résultant des dispositions de la législation fiscale en vigueur à Gibraltar. Une décision fiscale anticipée consiste simplement en une déclaration du Commissioner of Income Tax de Gibraltar précisant, compte tenu des faits qui lui sont expliqués et selon l'interprétation normale et correcte de la législation applicable, que l'entreprise concernée n'est pas assujettie à l'impôt pour les bénéfices ou les revenus décrits. Rien ne prouve que l'une quelconque des décisions fiscales anticipées s'est écartée d'une quelconque façon de l'interprétation normale et correcte de la législation fiscale. Par ailleurs, les autorités fiscales n'exercent aucun pouvoir discrétionnaire et aucun élément ne prouve qu'elles se sont déjà abstenues sciemment ou délibérément d'effectuer une évaluation en bonne et due forme, ou qu'elles se sont délibérément

⁽²²⁾ Cette règle a été appliquée afin de déterminer si les revenus d'intérêts étaient imposables en vertu du principe de territorialité. Cette évaluation est fondée sur les critères cumulatifs suivants: a) le lieu de résidence du débiteur; b) la source du paiement de l'intérêt; c) le lieu où l'intérêt est payé; et d) la nature et la localisation de la garantie correspondant à la dette.

⁽²³⁾ Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

écartées de la législation fiscale nationale applicable. Les sept catégories de décisions fiscales anticipées énumérées par la Commission dans la première décision d'ouverture ne sont pas sélectives en comparaison avec d'autres décisions fiscales anticipées, étant donné qu'aucune de ces décisions ne s'écarte des dispositions fiscales nationales applicables;

- 2) aucun élément ne prouve que l'une quelconque des décisions fiscales anticipées a faussé la concurrence. Une mesure ne peut fausser la concurrence que dans le secteur où elle s'applique, ou dans un secteur étroitement lié. Les décisions fiscales anticipées sur lesquelles porte la décision sont appliquées dans un grand nombre de secteurs différents. La Commission n'a pas affirmé qu'une décision fiscale anticipée en particulier faussait la concurrence dans le secteur où elle s'appliquait; elle indique simplement l'existence d'une affectation des échanges entre États membres menaçant de fausser la concurrence, sans examiner si une décision fiscale anticipée est à l'origine d'un tel effet;
- 3) il apparaît clairement que les décisions fiscales anticipées mentionnées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ne représentent qu'une partie d'une pratique courante qui existait bien avant que le Royaume-Uni ne rejoigne l'Union. Cette pratique était fondée sur l'article 3, paragraphe 1, de l'ITA 1952, aujourd'hui reproduite de manière quasiment identique dans l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'ITA 2010. Par conséquent, si un élément d'aide d'État devait être constaté, il s'agirait nécessairement d'une aide «existante» et non d'une aide «nouvelle»;
- 4) la décision d'étendre la procédure formelle d'examen est fondée sur une mauvaise compréhension de faits importants. La Commission a malheureusement été informée de manière incorrecte par les autorités britanniques au nom du gouvernement de Gibraltar que la procédure autorisant le commissaire de Gibraltar à octroyer des décisions fiscales anticipées en vue de confirmer si une entreprise résidente était soumise ou non à l'impôt à Gibraltar était prévue à l'article 42 de l'ITA 2010 et que cette disposition avait été ajoutée au moyen de cette loi et n'existait pas dans l'ITA 1952, au lieu d'être informée que cet article 42 se limitait à introduire une base législative explicite pour un certain type de décisions fiscales anticipées qui n'était pas pertinent en l'espèce et que des décisions sur l'application du régime de territorialité étaient octroyées depuis 1952, au titre de l'article 3, paragraphe 1, de l'ITA 1952 ou de l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'ITA 2010. Bien que ce malentendu soit dû aux renseignements erronés fournis par les autorités britanniques, le Royaume-Uni estime que ce sont vraisemblablement ces renseignements erronés qui ont amené la Commission à estimer que les décisions fiscales anticipées octroyées depuis 2010 pouvaient être considérées comme des «aides nouvelles»;
- 5) la décision d'étendre la procédure formelle d'examen laisse entendre que la Commission considère que la pratique pourrait constituer un «régime» d'aides et comporte une ou plusieurs aides d'État individuelles. Aucun élément ne permet d'arriver à l'une ou l'autre de ces conclusions. Cet élément d'incertitude remet en question la décision d'un point de vue procédural, tout du moins en partie, puisque la procédure choisie ne permet pas de s'intéresser à la pratique des décisions fiscales anticipées en tant que régime, étant donné qu'il s'agit manifestement d'une aide existante, si tant est qu'il s'agisse bien d'une aide. De plus, aucun élément ne permet de conclure que les décisions fiscales anticipées visaient autre chose que l'interprétation et l'application correctes et normales de la législation fiscale en vigueur;
- 6) la décision d'étendre la procédure formelle d'examen a été adoptée alors que la Commission ne disposait pas encore de toutes les informations nécessaires pour pouvoir apprécier pleinement la situation quant aux décisions fiscales anticipées. Plus particulièrement, seulement deux échanges sur la pratique des décisions fiscales anticipées ont eu lieu entre la Commission et le Royaume-Uni avant que la Commission ne prenne la décision d'étendre la procédure formelle d'examen. Pendant cette période, la Commission n'a jamais indiqué sur quels fondements une décision fiscale anticipée pouvait être considérée comme faussant la concurrence d'une quelconque façon.

5. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR LES PARTIES INTÉRESSÉES

5.1. Observations concernant l'exonération fiscale des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle

- (54) La Commission a reçu les observations de quatre parties intéressées: Gibraltar, l'Espagne, l'Allemagne et la Confédération espagnole des associations d'entreprises (CEOE).

5.1.1. Observations de Gibraltar

- (55) Dans ses observations, Gibraltar a soutenu l'argumentation présentée par le Royaume-Uni, à savoir que la mesure n'est pas sélective puisqu'elle est appliquée de manière universelle et est ouverte à tous les types de biens, de services et d'entreprises et que, si elle s'avérait néanmoins sélective, elle devrait être considérée comme justifiée par la logique et la nature générale du régime en conséquence du principe de territorialité. Gibraltar a également indiqué que l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle était justifiée par des préoccupations en matière de bonne gestion administrative, étant donné que les coûts de perception de l'impôt sont estimés supérieurs aux recettes fiscales effectives qui en découleraient.

- (56) En ce qui concerne l'exonération des revenus liés aux redevances, Gibraltar a ajouté que l'exonération ne pouvait être considérée comme sélective puisque les entreprises ayant perçu des redevances pendant la période de trois ans où la non-imposition était en vigueur étaient actives dans des secteurs aussi divers que le commerce de détail alimentaire, le prêt-à-porter, le jeu et l'assurance. En outre, les types de redevances de propriété intellectuelle en cause étaient tout aussi divers, puisqu'ils concernaient des droits d'auteur, des marques, du savoir-faire ou des brevets.
- (57) Gibraltar a également affirmé que si la mesure était malgré tout considérée comme sélective, elle devrait être jugée comme une «aide existante» puisqu'il s'agit de facto d'une continuation de l'ancien régime au titre duquel les intérêts étrangers étaient exonérés d'impôt, après analyse du «situs du prêt». La mesure ne pouvait donc être considérée comme une «aide nouvelle» que dans la mesure où elle concernait des revenus d'intérêts nationaux.
- (58) Au sujet d'une éventuelle récupération, Gibraltar a également indiqué que le montant des recettes fiscales perdues tomberait en dessous du seuil *de minimis* établi par le règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission ⁽²⁴⁾. En particulier, Gibraltar a fait savoir que les renseignements obtenus auprès de 18 entreprises percevant des redevances de propriété intellectuelle, qui représentaient ensemble 90 millions de GBP de revenus bruts de redevances, ont démontré que le montant total net des revenus générés par ces redevances n'atteignait pas plus de 18 millions de GBP, après soustraction des charges déductibles. En outre, en ce qui concerne les intérêts passifs de prêts ayant leur source à Gibraltar, les recettes fiscales maximales seraient d'environ 250 000 GBP, répartis entre au moins 17 entreprises. Par ailleurs, Gibraltar estime que la récupération sera vraisemblablement impossible pour des raisons pratiques et se heurtera à des difficultés insurmontables en raison du caractère mobile des fonds des entreprises en question, et compte tenu du principe de droit international selon lequel les tribunaux d'un État n'autoriseront pas ou n'exécuteront pas le recouvrement de créances fiscales au nom d'un autre État.
- (59) En ce qui concerne la procédure, Gibraltar a affirmé que la Commission s'écarterait de la pratique habituelle fondée sur le règlement de procédure, invoquant des arguments similaires à ceux des autorités britanniques.

5.1.2. Observations de l'Espagne, de l'Allemagne et de la CEOE

- (60) Dans leurs observations, l'Espagne, l'Allemagne et la CEOE ont appuyé l'analyse de la Commission selon laquelle la mesure constituait une aide d'État puisqu'elle exonérait de façon sélective certains types de revenus de l'impôt, affectait les échanges au sein de l'Union et faussait la concurrence.
- (61) De plus, l'Espagne a exprimé des réserves sur l'efficacité de la modification du 7 juin 2013 concernant l'imposition des intérêts passifs, étant donné que les entreprises exonérées à Gibraltar qui avaient perçu des revenus d'intérêts n'avaient aucune obligation en matière de déclaration fiscale. Du point de vue de l'Espagne, cette absence d'obligation empêcherait l'identification des bénéficiaires potentiels de la mesure ainsi que la réalisation de contrôles *ex post* sur la déclaration des revenus d'intérêts et leur imposition.
- (62) L'Espagne a également affirmé que le nouveau seuil de 100 000 GBP instauré par la modification de 2013 était élevé. En outre, la disposition anti-fraude, qui requiert l'agrégation des intérêts reçus de sociétés liées, ne s'applique pas au niveau des entreprises bénéficiaires. Par conséquent, ce seuil pourrait être facilement contourné par une simple restructuration dans un groupe d'entreprises, en créant plusieurs sociétés à Gibraltar et en leur distribuant les intérêts reçus.
- (63) En ce qui concerne l'exonération des dividendes, l'Espagne a contesté la justification de la Commission concernant la logique de prévention des doubles impositions. D'après l'Espagne, contrairement à ce que prévoient les notes d'orientation du programme de travail 2011 du groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)», Gibraltar n'a pas adopté de mesures anti-fraude efficaces pour garantir l'imposition. En particulier, elle a estimé que la législation de Gibraltar n'exigeait pas des entreprises en question qu'elles soient assujetties à l'impôt (à Gibraltar ou dans un pays étranger) pour pouvoir bénéficier de l'exonération. Ce manquement entraînait, du point de vue de l'Espagne, un risque de double non-imposition.
- (64) pour ce qui est du traitement fiscal des redevances de propriété intellectuelle, les autorités espagnoles ont jugé que l'exonération avantagerait de façon sélective les entreprises percevant des revenus liés à des redevances et qu'une telle exonération ne pouvait être justifiée par la logique de prévention des doubles impositions.

⁽²⁴⁾ Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* (JO L 352 du 24.12.2013, p. 1).

- (65) Les autorités espagnoles et la CEOE ont également indiqué que l'exonération accordée pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances devait être examinée au regard des effets généraux de l'ITA 2010. À leur avis, l'ITA 2010 avait pour objet de prolonger les effets du régime fiscal antérieur (que la Cour de justice a déjà qualifié d'aide d'État) avantageant les entreprises offshore au détriment des entreprises implantées à Gibraltar.
- (66) Enfin, l'Espagne a également contesté l'appréciation de la Commission concernant la sélectivité régionale en opérant une distinction entre le statut de la province des Açores (auquel la Commission a fait référence dans son analyse figurant dans la première décision d'ouverture) et celui de Gibraltar. En particulier, les autorités espagnoles ont estimé qu'il convenait d'examiner, en plus des trois critères d'autonomie institutionnelle, procédurale et financière, le critère implicite concernant l'harmonisation fiscale (qui, d'après ces dernières, n'existe clairement pas à Gibraltar). L'Espagne a également fait état de plusieurs autres problèmes d'ordre fiscal, notamment le nombre de sociétés écrans situées à Gibraltar qui ne sont pas assujetties à l'impôt.

5.2. Observations sur la pratique des décisions fiscales anticipées

- (67) La Commission a reçu les observations de six parties intéressées, à savoir Gibraltar, l'Espagne, la Gibraltar Society of Accountant, et trois entreprises citées comme des bénéficiaires potentiels des décisions fiscales anticipées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.

5.2.1. Observations de Gibraltar

- (68) Les observations de Gibraltar concernent à la fois la procédure et la substance. Ces observations suivent l'argumentation du Royaume-Uni et peuvent être résumées de la manière suivante:
- 1) une procédure d'aide d'État ne devrait pouvoir être ouverte que s'il existe suffisamment d'éléments factuels prouvant que la mesure en question confère un avantage économique et que cet avantage est sélectif et fausse ou menace de fausser la concurrence. En l'espèce, il n'existe aucun élément permettant d'apporter une telle preuve. Dans ses observations sur les décisions fiscales anticipées, la Commission se cantonne à affirmer qu'il aurait fallu chercher à obtenir de plus amples informations. Cet avis ne constitue en rien la preuve d'un avantage, d'une sélectivité ou d'une distorsion de la concurrence;
 - 2) la Commission a commis une erreur manifeste en déclarant dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen que la pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar avait été instaurée par l'article 42 de l'ITA 2010;
 - 3) la procédure des décisions fiscales anticipées existe depuis les années 1960 et, à ce titre, s'il s'avérait qu'elle constitue une aide, elle devrait être considérée comme une «aide existante»;
 - 4) aucun élément ne prouve que l'une quelconque des décisions fiscales anticipées est sélective ou fausse la concurrence. Chaque décision a pour objet l'interprétation des faits présentés dans la demande. L'absence d'analyse détaillée ne peut en soi pas être considérée comme une preuve de sélectivité;
 - 5) la pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar n'a jamais fait intervenir des éléments supposant un traitement spécial ou individuel ni des éléments de négociation, ou encore l'exercice d'une influence ou des contreparties, à l'exception de ceux ou celles résultant des dispositions de la législation fiscale en vigueur à Gibraltar;
 - 6) les obligations fiscales des entreprises concernées seraient identiques, qu'elles aient sollicité ou non l'octroi d'une décision fiscale anticipée;
 - 7) lorsqu'elles procèdent au contrôle du principe de territorialité, les autorités fiscales n'ont pas de marge d'appréciation et sont liées par la législation applicable et la jurisprudence en la matière;
 - 8) la volonté de la Commission de regrouper les 165 décisions fiscales anticipées en sept catégories distinctes en vue de déterminer l'existence d'une sélectivité groupe par groupe n'est pas justifiée, car rien ne pourrait indiquer que ces groupes présentent des caractéristiques particulières en comparaison avec d'autres décisions non contestées octroyées pendant la même période ou auparavant.

5.2.2. Observations de l'Espagne

(69) Les observations présentées par les autorités espagnoles le 30 novembre 2016 peuvent être résumées de la manière suivante:

- 1) les autorités espagnoles ne contestent pas le principe de territorialité en soi, mais plutôt la façon dont il est interprété par les autorités de Gibraltar. Cette règle générale, combinée à l'absence d'appréciation, de surveillance et d'application légale adéquates des dispositions fiscales par l'administration fiscale de Gibraltar (ex ante ou ex post), génère un traitement fiscal arbitraire et avantageant un grand nombre d'entreprises sur le territoire;
- 2) outre les 165 entreprises énumérées à l'annexe de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, des entreprises intermédiaires opérant à Gibraltar telles que des cabinets de conseil, des fiduciaires et des cabinets d'avocats spécialisés dans la planification budgétaire et la gestion fiscale bénéficient aussi de l'aide de façon indirecte;
- 3) l'Espagne a répété une fois de plus qu'elle estimait que le problème devrait également être analysé du point de vue de la sélectivité régionale, ce qui, d'après elle, permettrait de traiter de la question de la qualification de la mesure comme aide existante.

5.2.3. Observations de la Gibraltar Society of Accountant

(70) Le 3 novembre 2016, la Gibraltar Society of Accountants (l'ordre des comptables de Gibraltar et le principal organisme représentant les comptables professionnels travaillant à Gibraltar) a présenté ses observations sur la décision d'étendre la procédure formelle d'examen. Ces observations peuvent être résumées de la manière suivante:

- 1) les décisions fiscales anticipées n'ont pas été demandées ni octroyées au titre de l'article 42 de l'ITA 2010;
- 2) les décisions fiscales anticipées sélectionnées couvrent un large éventail de circonstances et de sujets et ne présentent pas le caractère commun auquel la décision d'étendre la procédure formelle d'examen fait référence;
- 3) des décisions fiscales anticipées de cette nature sont demandées et octroyées à Gibraltar depuis les années 1950 et le régime, s'il est considéré comme constituant une aide d'État, devrait être considéré comme une aide existante;
- 4) les décisions fiscales anticipées sont des interprétations de la législation fiscale de Gibraltar. Il ne s'agit pas d'accords négociés ni de concessions. L'octroi d'une décision fiscale anticipée ne confère pas de traitement favorable. La décision d'étendre la procédure formelle d'examen ne fournit aucun élément démontrant que l'interprétation serait différente en l'absence de demandes de décisions fiscales anticipées;
- 5) aucun élément de preuve n'indique que les conditions requises pour conclure à l'existence d'une aide d'État sont réunies. La mesure n'est pas financée au moyen de ressources d'État et ne confère pas d'avantage économique aux entreprises, étant donné qu'aucune perte de recettes fiscales n'est enregistrée puisque le traitement fiscal serait le même en l'absence d'une décision fiscale anticipée. La mesure n'est pas sélective et rien ne prouve que la mesure fausse ou menace de fausser la concurrence ou affecte les échanges dans l'Union;
- 6) 159 des 165 décisions fiscales anticipées énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ont été octroyées lorsque les revenus générés par les intérêts passifs n'étaient pas imposables au titre de l'ITA 2010. Par conséquent, la grande majorité des décisions fiscales anticipées ne pouvaient conclure à l'imposabilité des revenus d'intérêt.

5.2.4. Observations présentées par des entreprises énumérées comme bénéficiaires des décisions fiscales anticipées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ou en leur nom

(71) La Commission a également reçu les observations, directement ou en leur nom, de trois entreprises bénéficiaires d'une décision fiscale anticipée énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen: International Power Ltd, le représentant d'une entreprise envisagée au moment de la demande de décision fiscale anticipée et Hastings Insurance Group Ltd. Leurs observations peuvent être résumées de la manière suivante:

- 1) les décisions fiscales anticipées visaient à obtenir la confirmation du régime fiscal applicable et ne constituaient pas un moyen d'obtenir un avantage fiscal. La principale raison motivant la demande de ces décisions fiscales anticipées était de garantir la sécurité juridique quant à l'application des règles fiscales générales et non de convenir d'un autre traitement fiscal spécifique pour l'entreprise;

- 2) les décisions fiscales anticipées permettent aux États membres d'offrir à leurs contribuables la sécurité et la prévisibilité juridique en matière d'application des règles fiscales générales. Considérer la pratique des décisions fiscales anticipées de Gibraltar comme un régime d'aides d'État empêcherait les autorités fiscales de Gibraltar d'offrir une sécurité juridique, ce qui pénaliserait les contribuables à la recherche d'une telle sécurité, tout en ignorant les contribuables qui bénéficient du même traitement, mais décident de ne pas demander confirmation de l'application précise de la loi;
- 3) les décisions fiscales anticipées n'ont pas été demandées au titre de l'article 42 de l'ITA 2010, car les demandeurs cherchaient en réalité la confirmation générale du traitement fiscal applicable en vertu de la législation;
- 4) les décisions fiscales anticipées ne constituent pas un avantage pour les entreprises puisqu'elles n'ont fait que confirmer le traitement fiscal qui aurait été appliqué en vertu de la législation applicable à Gibraltar;
- 5) le contenu des demandes de décisions fiscales anticipées et les décisions elles-mêmes indiquent que les autorités fiscales de Gibraltar ont accordé une attention suffisante à tous les facteurs pertinents avant d'octroyer les décisions.

6. RÉPONSE DU ROYAUME-UNI AUX OBSERVATIONS DES TIERS

6.1. Observations concernant l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle

(72) Le 16 avril 2014, la Commission a transmis au Royaume-Uni les observations des parties intéressées concernant l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances. La réponse du Royaume-Uni à ces observations peut être résumée de la manière suivante:

- 1) aucun élément de preuve attestant une distorsion de la concurrence ou une affectation des échanges n'a été présenté;
- 2) l'exonération des dividendes est justifiée par la logique de prévention des doubles impositions et résulte directement du principe de territorialité;
- 3) depuis la modification de juin 2013, toutes les entreprises enregistrées à Gibraltar percevant des revenus générés par des intérêts passifs sont assujetties à l'impôt sur les bénéfices et doivent introduire une déclaration fiscale;
- 4) en ce qui concerne le seuil de 100 000 GBP prévu par la législation, les autorités fiscales de Gibraltar ont procédé à une analyse qui a montré que seul 1 % des revenus liés aux intérêts de prêts entre entreprises se situaient en deçà du seuil et ne seront donc pas soumis à l'impôt. Les résultats de l'analyse ont été présentés au groupe «Code de conduite» et à la Commission avant l'adoption de la modification de 2013 afin d'expliquer les raisons de l'instauration d'une telle limite et de quantifier toute fuite possible de recettes fiscales;
- 5) en ce qui concerne les observations des autorités espagnoles selon lesquelles l'exonération des revenus liés aux redevances avantage de façon sélective un groupe d'entreprises percevant des redevances, un tel secteur ou regroupement n'existe pas. Toutes les entreprises percevant des redevances de propriété intellectuelle sont traitées de la même manière;
- 6) le concept de territorialité, qui est systématiquement appliqué à toutes les entreprises au titre de l'ITA 2010, ne varie pas et n'est soumis à aucune marge d'appréciation;
- 7) les observations de l'Espagne concernant certaines parties de la législation fiscale de Gibraltar à l'égard desquelles la Commission n'a pas engagé de procédure d'enquête ne sont pas pertinentes et l'enquête de la Commission devrait se concentrer uniquement sur les questions pour lesquelles la procédure a été ouverte;
- 8) enfin, des observations ont été présentées sur le statut de Gibraltar en tant que territoire britannique d'outre-mer et son système de gouvernance exécutif, législatif et judiciaire indépendant, ce qui indique que la mesure ne peut pas être traitée comme une aide régionale.

6.2. Observations concernant la pratique des décisions fiscales anticipées

- (73) Le 7 décembre 2016, la Commission a communiqué au Royaume-Uni les observations des parties intéressées concernant la pratique des décisions fiscales anticipées telle que présentée dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen. La réponse du Royaume-Uni à ces observations peut être résumée de la manière suivante:
- 1) les observations présentées par les trois destinataires des décisions fiscales anticipées corroborent les observations présentées par les autorités britanniques à la Commission pendant la procédure d'enquête et constituent des éléments de preuve supplémentaires attestant la légalité de la pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar et le fait que cette pratique ne constitue pas une aide d'État;
 - 2) le gouvernement de Gibraltar a procédé à des examens approfondis des 165 décisions fiscales anticipées énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, lesquels confirment, du point de vue du Royaume-Uni, qu'aucune des 165 décisions n'a exonéré son destinataire de l'impôt qui aurait autrement été dû ni n'a entraîné une perte de recettes fiscales pour Gibraltar;
 - 3) les examens effectués confirment qu'aucune des décisions fiscales anticipées énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen n'est sélective; par conséquent, aucune d'elle ne constitue une aide d'État;
 - 4) 14 des décisions fiscales anticipées énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen concernaient des opérations qui ne se sont jamais matérialisées et trois autres décisions concernaient l'imposition des revenus et/ou avantages en nature de salariés, mais aucune de ces catégories ne soulève de problèmes en matière d'aides d'État;
 - 5) la position exprimée par Gibraltar selon laquelle ses autorités fiscales ne disposaient pas d'une grande marge d'appréciation lors de l'octroi de décisions fiscales anticipées, et n'émettaient pas de décisions sans contrôler ou évaluer les demandes, est correcte. Les décisions fiscales anticipées n'entraînent pas une application sélective du régime fiscal puisqu'elles se contentent d'appliquer la loi telle qu'elle est établie dans l'ITA 2010.

7. APPRÉCIATION DE L'EXONÉRATION DES REVENUS GÉNÉRÉS PAR LES INTÉRÊTS PASSIFS ET LES REDEVANCES DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

- (74) Dans la première décision d'ouverture, la Commission avait conclu à titre préliminaire que l'exonération fiscale des revenus générés par des intérêts passifs (de prêts entre entreprises) et des redevances de propriété intellectuelle constituait une aide d'État et avait émis des doutes quant à sa compatibilité avec le marché intérieur.
- (75) Depuis le 1^{er} juillet 2013, les revenus générés par des intérêts passifs sont imposables (dans la mesure où les intérêts reçus ou à recevoir par entreprise source dépassent 100 000 GBP par an). Depuis le 1^{er} janvier 2014, les revenus générés par les redevances de propriété intellectuelle (reçus ou à recevoir par une entreprise enregistrée à Gibraltar) sont imposables.
- (76) Le champ d'application de l'appréciation présentée dans la présente décision (tel que précisé à la section 7) est limité aux revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle reçus ou à recevoir entre l'entrée en vigueur de l'ITA 2010 (le 1^{er} janvier 2011) et le 30 juin 2013 (pour les intérêts) ou le 31 décembre 2013 (pour les redevances) ⁽²⁵⁾.

7.1. Existence d'une aide

- (77) Pour qualifier une mesure nationale d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, il faut que toutes les conditions suivantes soient remplies. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Ressources d'État et imputabilité à l'État

- (78) Pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'État, elle doit être imputable à un État membre et être financée au moyen de ressources d'État.

⁽²⁵⁾ Par conséquent, les arguments avancés par le Royaume-Uni et les parties intéressées concernant d'autres passifs ou portant sur une période ultérieure à l'entrée en vigueur des modifications de 2013 ne sont pas traités dans la présente décision.

⁽²⁶⁾ Voir notamment l'arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, point 53.

- (79) Étant donné que l'exonération résulte d'une loi adoptée par le parlement de Gibraltar, elle peut être considérée comme imputable à Gibraltar.
- (80) En ce qui concerne le financement de l'exonération au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les pouvoirs publics accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert positif de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État ⁽²⁷⁾. La mesure fiscale en question amène Gibraltar à renoncer à des recettes fiscales qu'elle aurait pu, dans le cas contraire, collecter auprès des entreprises résidant à Gibraltar et percevant des revenus générés par des intérêts passifs ou des redevances. Du fait de la renonciation à ces recettes, la mesure fiscale entraîne une perte de ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité ⁽²⁸⁾.

7.1.2. *Avantage*

- (81) Conformément à la jurisprudence des juridictions de l'Union européenne, la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise ⁽²⁹⁾. Un avantage peut être procuré par un allègement de la charge fiscale d'une entreprise sous différentes formes, et notamment par la réduction du taux de l'impôt, de l'assiette fiscale ou du montant de l'impôt normalement dû ⁽³⁰⁾. Une mesure entraînant un allègement fiscal assure un avantage, parce qu'elle place les entreprises bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que celle des autres contribuables, et conduit à des pertes de recettes pour l'État ⁽³¹⁾.
- (82) En l'espèce, la mesure est en contradiction avec le principe général selon lequel l'impôt sur les sociétés est collecté auprès de tous les assujettis qui perçoivent des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. Conformément à ce principe, les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances devraient normalement être soumis à l'impôt, sous réserve de l'application du principe de territorialité. En ce qui concerne les redevances de propriété intellectuelle, il convient de noter que selon le principe de territorialité, les revenus liés aux redevances perçus par une entreprise à Gibraltar sont considérés comme étant générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. En ce qui concerne les revenus générés par des intérêts passifs, le caractère imposable de ces revenus au titre du régime de territorialité dépend de l'application de la règle relative au situs du prêt, qui est fondée sur quatre critères cumulatifs ⁽³²⁾ axés sur la source des revenus. En conséquence, dans plusieurs cas, les revenus générés par des intérêts passifs de source étrangère peuvent, même en l'absence de l'exonération fiscale contestée, ne pas être soumis à l'impôt sur les bénéfices à Gibraltar au titre du régime de territorialité. Néanmoins, cette exonération fiscale au titre du principe de territorialité n'est pas automatique et des critères autres que la source des intérêts (par exemple la localisation de la garantie de la dette) doivent être pris en considération pour déterminer si les intérêts générés ou trouvant leur origine à Gibraltar l'ont été en accord avec la règle relative au situs du prêt.
- (83) En conséquence, l'exonération introduit un allègement d'un impôt que les entreprises bénéficiant de l'exonération auraient autrement dû payer. Cet allègement constitue donc un avantage car les entreprises sont exonérées des coûts inhérents à leurs activités économiques et jouissent ainsi d'une position financière plus favorable que les autres contribuables (qui perçoivent des revenus actifs).

7.1.3. *Sélectivité*

- (84) Pour être considérée comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, une mesure doit être déclarée sélective dans le sens où elle avantage certaines entreprises ou favorise la production de certains biens.

⁽²⁷⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72 et la jurisprudence citée.

⁽²⁸⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, point 58.

⁽²⁹⁾ Arrêt dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, point 38.

⁽³⁰⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-66/02, Italie/Commission, ECLI:EU:C:2005:768, point 78; l'arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., ECLI:EU:C:2006:8, point 132; et l'arrêt dans l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

⁽³¹⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-393/04 et C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, ECLI:EU:C:2006:403, point 30; et arrêt dans l'affaire C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, point 14.

⁽³²⁾ Cette évaluation est fondée sur les critères cumulatifs suivants: a) le lieu de résidence du débiteur; b) la source du paiement de l'intérêt; c) le lieu où l'intérêt est payé; et d) la nature et la localisation de la garantie correspondant à la dette (le cas échéant).

- (85) À titre de remarque préliminaire, en ce qui concerne les observations de l'Espagne sur la sélectivité régionale, il convient de noter que, dans la première décision d'ouverture, la Commission n'a pas émis de doutes quant à la sélectivité régionale et avait jugé que le cadre de référence pour l'appréciation de l'exonération se limitait exclusivement au territoire géographique de Gibraltar ⁽³³⁾. La Commission maintient son point de vue, à savoir que l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle ne comporte pas d'élément de sélectivité régionale. En particulier, les trois critères cumulatifs relatifs à l'autonomie (autonomie institutionnelle, procédurale et financière), tels qu'établis par la Cour de justice dans les affaires Açores ⁽³⁴⁾ et Union General de Trabajadores de la Rioja ⁽³⁵⁾, sont réunis. En conséquence, les autorités de Gibraltar sont jugées suffisamment autonomes par rapport au gouvernement central du Royaume-Uni et le cadre de référence correspond donc aux limites géographiques du territoire de Gibraltar ⁽³⁶⁾.
- (86) Afin de démontrer la sélectivité matérielle, une jurisprudence constante veut que, dans une première étape, le régime fiscal commun ou normal applicable sur le territoire fiscal concerné (ci-après le «système de référence») soit défini. Ensuite, il convient de déterminer si une mesure donnée introduit des différenciations entre des opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques au système, dans une situation factuelle et juridique comparable. Si tel est le cas, la mesure est alors considérée a priori sélective ⁽³⁷⁾. Il convient ensuite d'établir, lors d'une troisième étape, si cette mesure a priori sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du système (de référence) ⁽³⁸⁾. Si une mesure a priori sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du système, elle ne sera pas considérée comme sélective et ne relèvera donc pas du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité.
- (87) Dans ce contexte, il est également important de noter que pour pouvoir qualifier une mesure fiscale de sélective, il n'est pas nécessaire que le régime fiscal soit conçu de telle sorte que les entreprises bénéficiant d'un avantage sélectif, de façon générale, soient soumises à la même charge fiscale que d'autres entreprises, mais plutôt qu'elles bénéficient de règles dérogatoires, si bien que l'avantage sélectif constitue la différence entre la charge fiscale normale et celle assumée par ces entreprises ⁽³⁹⁾.
- (88) En effet, une telle conception de la sélectivité signifierait que seul un régime fiscal conçu selon une certaine technique réglementaire pourrait être qualifié de sélectif, et que les règles fiscales nationales conçues différemment échapperaient au contrôle des aides d'État, même si elles produisent les mêmes effets en droit ou en fait. Cette conception serait contraire à la jurisprudence constante, qui prévoit qu'aux fins de l'appréciation de la sélectivité, l'article 107, paragraphe 1, du traité ne distingue pas les mesures selon leurs causes ou leurs objectifs, mais les définit selon leurs effets et, par conséquent, indépendamment des techniques employées ⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Système de référence

- (89) Le système de référence constitue l'élément à partir duquel la sélectivité d'une mesure est appréciée. Il est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système ⁽⁴¹⁾. Dans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation ⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Première décision d'ouverture, considérants 48 à 57.

⁽³⁴⁾ Affaire C-88/03, Portugal/Commission, ECLI:EU:C:2006:511, points 57 et suivants.

⁽³⁵⁾ Affaires C-428/06 à C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, points 47 et suivants.

⁽³⁶⁾ Une telle appréciation de la sélectivité régionale a été confirmée par le Tribunal dans les affaires jointes T-211/04 et T-215/04, ECLI:EU:T:2008:595, points 76 à 116. Bien que l'arrêt ait fait l'objet d'un recours, l'appréciation de la sélectivité régionale n'a pas été examinée par la Cour de justice.

⁽³⁷⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, point 57 et la jurisprudence citée.

⁽³⁸⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, point 65.

⁽³⁹⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 91; arrêt dans l'affaire C-219/16 P, Lowell Financial Services GmbH/Commission, ECLI:EU:C:2018:508, point 92.

⁽⁴⁰⁾ Arrêt dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission, ECLI:EU:C:2008:757, points 85 et 89 et la jurisprudence citée; et arrêt dans l'affaire C-279/08 P, Commission/Pays-Bas (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, point 51.

⁽⁴¹⁾ Voir la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État, JO C 262 du 19.7.2016, point 133.

⁽⁴²⁾ Communication relative à la notion d'aide d'État, point 134.

- (90) En l'espèce, le système de référence est l'ITA 2010. Le titre complet de cette loi la décrit comme une loi visant à établir un impôt sur les revenus et à en réglementer la perception ⁽⁴³⁾. En ce qui concerne la base d'imposition des entreprises, l'article 16 de l'ITA 2010 prévoit que sauf disposition contraire de la même loi, les bénéfices ou les plus-values imposables d'une entreprise correspondent au montant total des bénéfices ou des plus-values de l'entreprise enregistré pour toute période comptable de cette période. Il en résulte que sous réserve de toute adaptation à la hausse ou à la baisse prévue dans l'ITA 2010, le bénéfice comptable constitue la base de calcul de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar.
- (91) D'un autre côté, comme l'ont souligné les autorités britanniques ⁽⁴⁴⁾, il est dans la logique inhérente du système territorial d'imposition de Gibraltar que tous les revenus non générés à Gibraltar, qu'ils soient actifs ou passifs, ne sont pas soumis à la fiscalité de ce territoire et demeurent soumis à l'impôt sur le territoire où les revenus en question ont été générés ou trouvent leur origine.
- (92) Définir le régime général d'imposition des sociétés de Gibraltar comme le «cadre de référence» est conforme à la jurisprudence de la Cour, qui a jugé de façon constante que dans le cas de mesures concernant la détermination de la charge fiscale des sociétés, le système de référence à prendre en considération était le régime d'imposition des sociétés de l'État membre en question qui s'applique aux entreprises en général, plutôt que des dispositions spécifiques de ce système, applicables uniquement à certains contribuables ou à certaines opérations. À titre d'exemple, dans l'arrêt *World Duty Free*, une affaire portant sur les règles régissant des investissements dans des participations, la Cour a confirmé la position de la Commission, à savoir que le système de référence était le régime d'imposition des sociétés espagnol plutôt que les règles spécifiques régissant le traitement fiscal de ces investissements ⁽⁴⁵⁾.
- (93) Bien que l'objectif de l'ITA 2010 soit de collecter l'impôt sur les revenus des contribuables assujettis à Gibraltar (en d'autres termes, les contribuables percevant des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar) ⁽⁴⁶⁾, l'annexe 1 de cette loi n'inclut pas certaines catégories de revenus dans les catégories de revenus imposables à Gibraltar ⁽⁴⁷⁾. En conséquence, l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle ne résulte pas d'une exonération formelle prévue par le régime fiscal, mais plutôt par la non-inclusion de ces revenus dans les catégories de revenus relevant du champ d'application du régime fiscal de Gibraltar (une exonération implicite).

7.1.3.2. Application d'un traitement fiscal différent à des entreprises se trouvant dans une situation comparable

- (94) Conformément au régime d'imposition territorial généralement applicable à Gibraltar ⁽⁴⁸⁾, seuls les revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar sont soumis à l'impôt sur les sociétés. Cependant, à son entrée en vigueur, l'ITA 2010 prévoyait une exonération automatique de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle, laquelle exonération ne nécessitait pas la prise en compte des éléments généralement pertinents lors de la détermination du champ d'application territorial de l'imposition à Gibraltar, conformément au principe de territorialité. À cet égard, il est particulièrement important de noter qu'en l'absence de cette exonération des revenus générés par les redevances, le régime d'imposition territorial considérerait les revenus générés par les redevances perçues par une entreprise établie à Gibraltar comme étant générés ou trouvant leur origine à Gibraltar, et ce dans tous les cas ⁽⁴⁹⁾. En ce qui concerne les intérêts passifs, une évaluation au cas par cas du principe de territorialité serait nécessaire pour déterminer le lieu des activités générant les revenus et, ainsi, l'existence ou non de revenus imposables.

⁽⁴³⁾ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-21o.pdf>, voir p. 16.

⁽⁴⁴⁾ Communication du Royaume-Uni du 14 septembre 2012.

⁽⁴⁵⁾ Voir les arrêts dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, *Commission/World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, point 92: «En effet, dans les décisions litigieuses, la Commission, aux fins de qualifier la mesure litigieuse de mesure sélective, s'est prévalu du fait que l'avantage fiscal conféré par cette mesure ne bénéficiait pas sans distinction à tous les opérateurs économiques se trouvant objectivement dans une situation comparable, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal commun espagnol, dès lors que les entreprises résidentes effectuant des prises de participations du même type dans des sociétés fiscalement domiciliées en Espagne ne pouvaient obtenir cet avantage» (soulignement ajouté); dans le même esprit, voir les points 22 et 68. Dans le même esprit, voir également l'arrêt dans l'affaire C-217/03, *Belgique et Forum 187/Commission*, ECLI:EU:C:2005:266, point 95; l'arrêt dans l'affaire C-88/03, *Portugal/Commission*, ECLI:EU:C:2006:511, point 56; l'arrêt dans l'affaire C-519/07 P, *Commission/Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556, points 2 à 7; et l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, point 50. Voir également la communication relative à la notion d'aide d'État, point 134.

⁽⁴⁶⁾ Dans leur communication du 18 avril 2013, les autorités britanniques ont confirmé que le système de référence établi par l'ITA 2010 était le régime d'imposition territorial, en vertu duquel les revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar étaient imposables à Gibraltar. Elles ont également affirmé que ce système s'appliquait à toutes les entreprises de tous les secteurs de l'industrie, de la finance et du commerce, et était universel dans son application.

⁽⁴⁷⁾ Avant l'entrée en vigueur des modifications qui ont inscrit les intérêts des prêts entre entreprises et les redevances de propriété intellectuelle dans le champ d'application du régime d'imposition, les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle n'étaient inclus dans aucun type de revenu spécifié à l'annexe 1 de l'ITA 2010 et, par conséquent, n'étaient pas imposables à Gibraltar.

⁽⁴⁸⁾ Article 11, paragraphe 1, et article 74 de l'ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Communication des autorités britanniques, 14 septembre 2012.

- (95) Dans la première décision d'ouverture, la Commission a estimé que l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle, en opérant une différenciation entre des entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, devrait être considérée a priori sélective compte tenu de l'objectif de l'ITA 2010, qui est d'imposer les revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar.
- (96) La Commission avait ajouté dans la première décision d'ouverture que l'exonération semblait avantager de façon significative un groupe de 529 entreprises percevant des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle, notamment par des intérêts d'autres entreprises du même groupe. La Commission a aussi fait observer que la majeure partie des intérêts de prêts perçus par les entreprises établies à Gibraltar provenait de prêts entre entreprises octroyés à des entités étrangères du groupe ⁽⁵⁰⁾.
- (97) En pareil cas, lorsque la mesure ne découle pas d'une dérogation formelle au régime fiscal, la Commission est d'avis que pour apprécier la sélectivité, il est particulièrement important de considérer les effets de la mesure afin d'évaluer si celle-ci avantager de façon significative un groupe d'entreprises particulier.
- (98) En ce qui concerne les redevances, l'analyse de la Commission portant sur les effets de la mesure ⁽⁵¹⁾ montre que celle-ci n'a profité qu'à dix entreprises (sur 8 003 entreprises actives opérant à Gibraltar), faisant toutes partie de groupes d'entreprises multinationaux. En outre, il semblerait qu'au moins huit d'entre elles appartiennent à de grandes multinationales présentes dans le monde entier. Par contre, aucune entreprise indépendante n'a perçu de revenus générés par des redevances à Gibraltar.
- (99) En ce qui concerne les intérêts, les informations fournies par les autorités britanniques montrent que 99,8 % du montant total des revenus liés à des intérêts de prêts entre entreprises perçus par des entreprises établies à Gibraltar (1 400 millions de GBP) proviennent de prêts accordés à des entreprises étrangères (du même groupe). Par contre, seules deux entreprises établies à Gibraltar, ne représentant pas plus de 3 256 834 GBP au total (soit 222 169 GBP en termes de recettes fiscales perdues) (correspondant à 0,2 % du montant total des prêts entre entreprises), ont perçu des intérêts sur des prêts nationaux.
- (100) Ces chiffres démontrent que la mesure a nettement favorisé des sociétés appartenant à des groupes multinationaux exerçant certaines activités [comme l'octroi de prêts entre entreprises d'un même groupe et/ou le droit d'utiliser des droits de propriété intellectuelle (PI)]. En particulier, la mesure a avantagé i) un nombre restreint de multinationales, faisant partie pour la plupart de grands groupes multinationaux présents dans le monde entier (percevant des revenus générés par des redevances) et ii) des entreprises faisant partie de groupes multinationaux et proposant des prêts à des sociétés étrangères appartenant à leur groupe. Au regard de l'objectif de l'ITA 2010 (à savoir imposer les revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar), ces entreprises se trouvent dans une situation juridique et factuelle similaire à celle de toutes les autres entreprises établies à Gibraltar produisant des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar (ou exerçant des activités exigeant l'obtention d'une licence en vertu du droit de Gibraltar, comme les activités des secteurs bancaire, de l'assurance ou des jeux d'argent et de hasard).
- (101) Les autorités britanniques et de Gibraltar considèrent que l'exonération constitue une mesure générale appliquée à toutes les entreprises se trouvant dans une situation similaire, indépendamment leur secteur d'activités. Elles ajoutent que le fait qu'il soit possible d'affirmer que certaines entreprises bénéficient d'une règle fiscale plus que d'autres ne rend pas ladite règle sélective en soi. La règle ne serait sélective que si elle était par nature susceptible d'avantager une catégorie identifiable d'entreprises. Du point de vue des autorités britanniques et de Gibraltar, ce n'est pas le cas de la mesure en question, puisqu'il n'existe pas d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle ou juridique similaire à Gibraltar auxquelles l'exonération ne s'applique pas.
- (102) La Commission estime que l'affirmation du Royaume-Uni selon laquelle la mesure s'applique a priori à toutes les entreprises, quel que soit leur secteur ou leur activité, n'est pas pertinente aux fins de l'appréciation de la sélectivité. Il est de jurisprudence constante que le fait que le nombre d'entreprises en mesure de se prévaloir d'une mesure nationale soit élevé, ou que ces entreprises appartiennent à différents secteurs économiques, ne suffit pas à remettre en cause la nature sélective de la mesure ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Voir la décision de la Commission du 16 octobre 2013 dans l'affaire d'aides d'État SA.34914(C/2013) (ex 2013/NN) — Régime d'imposition des sociétés de Gibraltar (JO C 348 du 18.11.2013, p. 189-190).

⁽⁵¹⁾ Pour les raisons exposées à la section 8.3.1.2, l'analyse des entreprises percevant des revenus liés à des redevances englobe les cinq entreprises établies à Gibraltar auxquelles des décisions fiscales anticipées ont été octroyées — parmi les 165 décisions fiscales anticipées relevant du champ d'application de la procédure étendue ouverte en octobre 2014 — et qui ont bénéficié de revenus liés à des redevances et à des intérêts par l'intermédiaire de leur participation dans une société néerlandaise.

⁽⁵²⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, World Duty Free Group, point 80.

- (103) Une mesure introduisant une différenciation entre des entreprises qui, au regard de l'objectif poursuivi par le régime juridique concerné, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable, est a priori sélective. En l'espèce, il a été établi que l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle favorisait principalement les groupes multinationaux. Comme indiqué au considérant 100, compte tenu de l'objectif du régime fiscal de référence (ITA 2010), à savoir l'imposition des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar, les groupes multinationaux se trouvent dans une situation juridique et factuelle similaire à celle de toutes les autres entreprises de Gibraltar produisant des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. Aussi l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle est-elle a priori sélective.
- (104) Par ailleurs, il convient de noter que la circonstance que l'exonération avantage essentiellement les groupes multinationaux n'est pas une conséquence aléatoire du régime ⁽⁵³⁾. Le fait d'accorder une exonération, sur un territoire fiscal peu étendu comme Gibraltar, sans tenir compte du lieu où sont réalisées les activités de R&D, offre par définition plus de possibilités aux groupes internationaux qui, en raison de leur structure et de leur dimension internationale, peuvent facilement déplacer des biens incorporels et du capital (pour ensuite octroyer des prêts et/ou le droit d'utiliser des droits de propriété intellectuelle) dans le groupe. Ces constatations démontrent à suffisance que la mesure a été conçue pour attirer ou avantager les entreprises d'un groupe et plus particulièrement les groupes multinationaux exerçant certaines activités (l'octroi de prêts entre entreprises d'un même groupe et/ou le droit d'utiliser des droits de propriété intellectuelle). Sur cette base, la Commission conclut que la mesure est a priori sélective puisque ses effets, qui ont avantagé de manière significative une catégorie particulière d'entreprises, sont la conséquence inévitable de la conception de la mesure.

7.1.3.3. Absence de justifications pour la mesure

- (105) Une mesure a priori sélective peut être justifiée par la nature ou l'économie générale du régime fiscal si elle résulte directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques de ce régime ou de mécanismes inhérents nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité. Cela peut être le cas pour le principe de neutralité, l'objectif d'optimiser le recouvrement des créances fiscales ou la bonne gestion administrative.
- (106) Les autorités britanniques ont affirmé que l'exonération était la conséquence logique du principe de territorialité, fondé sur l'objectif d'éviter les doubles impositions. À cet égard, la Commission note que l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle instaurée par l'ITA 2010 ne peut pas être considérée comme une simple application du principe de territorialité. En particulier, comme expliqué à la section 7.1.3.2, il convient de noter que le régime d'imposition territorial considère les revenus générés par les redevances perçus par une entreprise à Gibraltar comme étant générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. En ce qui concerne les intérêts, une évaluation au cas par cas du principe de territorialité est nécessaire pour déterminer le lieu des activités générant les revenus et, ainsi, l'existence ou non de revenus imposables. Par conséquent, l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle telle qu'instaurée par l'ITA 2010 ne peut être considérée comme reflétant simplement l'application du principe de territorialité.
- (107) De plus, l'argument selon lequel l'application du principe de territorialité s'appuierait sur la nécessité de prévenir les doubles impositions ne tient pas puisque l'entité (étrangère) imposable est généralement autorisée à déduire les intérêts ou les redevances aux fins de l'impôt ⁽⁵⁴⁾. Par ailleurs, dans le cadre de la directive 2003/49/CE du Conseil ⁽⁵⁵⁾ (directive concernant les intérêts et les redevances), certains paiements d'intérêts et de redevances de propriété intellectuelle effectués entre entreprises d'un même groupe sont exonérés de retenue à la source (au niveau de l'entité étrangère qui effectue ces paiements) en vertu des règles nationales transposant la directive 2003/49/CE précitée dans le droit national. En conséquence, compte tenu du risque limité de double imposition, une mesure d'exonération pleine et automatique serait disproportionnée et la prévention des doubles impositions ne peut être considérée comme une justification acceptable.
- (108) En outre, dans le cadre de l'enquête formelle, les autorités britanniques ont également affirmé que l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle était justifiée par des questions de bonne gestion administrative, étant donné que le produit de l'impôt ne serait pas suffisant pour justifier la charge administrative que suppose l'imposition des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle. Elles ont noté à cet égard que les intérêts de source étrangère seraient dans tous les cas exonérés au titre du principe de territorialité s'appliquant normalement à Gibraltar. En ce qui concerne les intérêts et les redevances générés à Gibraltar, elles considèrent l'exonération fiscale justifiée par le fait que le coût de la perception dépasserait les recettes attendues.

⁽⁵³⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 106.

⁽⁵⁴⁾ Dans certaines situations, selon les règles fiscales applicables, la déductibilité des paiements d'intérêts et de redevances peut être limitée au niveau de l'entreprise qui effectue les paiements en conséquence des règles de limitation des intérêts, des règles en matière de prix de transfert ou d'autres règles anti-abus.

⁽⁵⁵⁾ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, telle que modifiée en dernier lieu par la directive 2013/13/UE du Conseil du 13 mai 2013 (JO L 157 du 26.6.2003, p. 49).

- (109) La Commission a invité les autorités britanniques à démontrer, au moyen d'éléments concrets, ce qu'elles avançaient, à savoir que le coût administratif que supposait la perception d'un impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle serait plus élevé que les recettes fiscales correspondantes. Toutefois, les autorités britanniques n'ont présenté aucun élément concret pour corroborer leur déclaration. En l'absence de telles preuves, la Commission ne peut accepter l'affirmation selon laquelle l'exonération des revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances était justifiée par des questions de bonne gestion administrative.

7.1.3.4. Conclusion concernant la sélectivité

- (110) Compte tenu des éléments exposés dans la présente section, la Commission considère que la mesure est sélective car elle avantage de manière significative un ensemble spécifique d'entreprises appartenant à des groupes multinationaux exerçant certaines activités (l'octroi de prêts entre entreprises d'un même groupe ou le droit d'utiliser des droits de propriété intellectuelle), par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif intrinsèque de l'ITA 2010.

7.1.4. Risque de distorsion de la concurrence et affectation des échanges dans l'Union

- (111) Conformément à l'article 107, paragraphe 1, du traité, pour être qualifiée d'aide d'État, une mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et elle doit affecter les échanges dans l'Union.
- (112) Au cours de l'enquête, il a été établi que la majorité des entreprises bénéficiant de l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle faisaient partie de groupes internationaux d'entreprises actives dans des secteurs où des échanges ont lieu entre États membres ⁽⁵⁶⁾.
- (113) Même si les entreprises de Gibraltar bénéficiant de l'exonération n'étaient pas concernées directement par les échanges, la Cour a jugé que lorsqu'une aide était accordée à une entreprise, renforçant ainsi sa position en comparaison avec d'autres entreprises engagées dans des échanges entre États membres, la mesure devrait être considérée comme affectant les échanges et faussant la concurrence ⁽⁵⁷⁾.
- (114) En outre, il convient de noter que l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle n'est pas liée à des investissements spécifiques et soulage simplement les bénéficiaires de coûts qu'ils auraient normalement dû assumer dans le cadre de leurs activités quotidiennes. En conséquence, s'il s'avère que l'exonération comporte une aide d'État, il s'agirait alors d'une aide au fonctionnement. Les aides au fonctionnement sont davantage susceptibles de fausser ou de menacer de fausser la concurrence, car elles ne remédient à aucun dysfonctionnement spécifique du marché et ne sont pas limitées dans le temps.
- (115) Les autorités britanniques et de Gibraltar ont également affirmé que toute aide résultant de l'exonération des redevances serait *de minimis* et ne relèverait pas du champ d'application des règles relatives aux aides d'État conformément au règlement (UE) n° 1407/2013. Dans le cadre de l'enquête formelle, les autorités britanniques ont été invitées à démontrer que les conditions requises pour que la mesure puisse être considérée comme *de minimis* et ne relevant donc pas du champ d'application des règles relatives aux aides d'État pourraient être satisfaites pour toutes les entreprises concernées. Or, les informations fournies ne concernaient que très peu d'entreprises et les autorités britanniques n'ont pas justifié leur affirmation, à savoir que les conditions *de minimis* seraient réunies pour tous les bénéficiaires de l'aide. Par conséquent, la Commission ne peut retenir l'argument selon lequel l'exonération ne comporterait aucune aide au motif que l'avantage obtenu serait toujours *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ Le Royaume-Uni a affirmé que l'exonération s'appliquait de façon générale à tous les secteurs de l'industrie, de la finance et du commerce, et ne favorisait pas de secteur spécifique de l'économie. Par ailleurs, pour ce qui est spécifiquement de l'exonération des revenus générés par les redevances, Gibraltar a indiqué que les entreprises ayant perçu des redevances pendant la période de trois ans où la non-imposition était en vigueur étaient actives dans des secteurs aussi divers que le commerce de détail alimentaire, le prêt-à-porter, le jeu et l'assurance. Il s'agit de secteurs libéralisés soumis à la concurrence et au sein desquels ont lieu des échanges entre États membres. Des informations accessibles au public concernant les bénéficiaires de l'exonération des redevances démontrent également que les entreprises bénéficiaires font partie de groupes actifs sur les marchés de l'Union.

⁽⁵⁷⁾ Arrêt dans l'affaire C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9, point 66; arrêt dans les affaires jointes C-197/11 et C-203/11, *Libert e.a.*, ECLI:EU:C:2013:288, point 77; et C-128/16 P, *Commission/Lico Leasing SA e.a.*, ECLI:EU:C:2018:591, point 84.

- (116) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que la mesure en cause fausse la concurrence ou menace de la fausser et affecte les échanges dans l'Union.

7.1.5. Conclusion sur l'existence d'une aide d'État

- (117) Toutes les conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du traité étant réunies, la Commission conclut que le régime d'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle, tel qu'il existait avant l'entrée en vigueur des modifications pertinentes de 2013, peut être qualifié d'aide d'État au sens dudit article.

7.2. Caractère d'aide nouvelle de la mesure

- (118) Conformément à l'article 1^{er}, point c), du règlement de procédure, on entend par «aide nouvelle» toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante. On entend par «aide existante» toute aide autorisée ou qui est réputée avoir été autorisée, comme prévu à l'article 1^{er}, point d), du règlement de procédure.
- (119) Les autorités britanniques et Gibraltar affirment que si l'exonération des intérêts de source étrangère devait constituer une aide d'État, il s'agirait d'une aide existante puisque le statut de tels intérêts dans le cadre de l'exonération est resté, de facto, le même que dans le cadre de la législation de 1952 (en conséquence du principe de territorialité).
- (120) À cet égard, la Commission note qu'il conviendrait, en vertu du régime d'imposition territorial, d'examiner au cas par cas les revenus d'intérêt pour pouvoir déterminer l'existence ou non de revenus imposables. Cela n'entraînerait pas l'exonération automatique des revenus en question. Par conséquent, l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs (avant le 1^{er} juillet 2013), telle qu'instaurée par l'ITA 2010, diffère sensiblement du traitement fiscal des revenus générés par des intérêts passifs avant l'ITA 2010 et ne peut donc être considérée comme ayant le même effet que l'application du principe de territorialité.
- (121) Par ailleurs, dans l'hypothèse où le principe de territorialité aurait effectivement pour conséquence l'exonération des intérêts de source étrangère, cet argument ne saurait suffire pour qualifier la mesure d'aide «existante» puisque l'exonération appliquée antérieurement n'était pas limitée aux revenus des intérêts de source étrangère (elle couvrait à la fois les intérêts de source étrangère et les intérêts de source nationale). Toute justification possible de l'exonération (et de sa conformité avec le principe de territorialité) doit être fondée sur un raisonnement applicable à tous les revenus d'intérêt, et non à une partie spécifique (les intérêts de source étrangère) de ceux-ci uniquement.

7.3. Compatibilité de l'aide avec le marché intérieur

- (122) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énoncées à l'article 107, paragraphe 2, du traité ⁽⁵⁸⁾, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énoncées à l'article 107, paragraphe 3, du traité ⁽⁵⁹⁾. C'est toutefois à l'État membre qui octroie l'aide qu'il incombe d'apporter la preuve que ladite aide est compatible avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2, du traité ou de l'article 107, paragraphe 3, du traité ⁽⁶⁰⁾.
- (123) La Commission note que les autorités britanniques n'ont fait valoir aucun argument sur la base duquel l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle devrait être jugée compatible avec le marché intérieur. En particulier, le Royaume-Uni n'a formulé aucune observation sur les doutes émis dans la première décision d'ouverture quant à la compatibilité de la mesure.

⁽⁵⁸⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du traité concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la république fédérale d'Allemagne.

⁽⁵⁹⁾ Les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, du traité concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation de certains projets importants d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil.

⁽⁶⁰⁾ Arrêt dans l'affaire T-68/03, *Olympiaki Aeroporoi Ypiresies AE/Commission*, ECLI:EU:T:2007:253, point 34.

- (124) La Commission n'a elle-même trouvé aucun motif éventuel de compatibilité et considère qu'aucune des dérogations énumérées à l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité ne s'applique puisque la mesure ne vise de toute évidence pas à atteindre l'un des objectifs visés dans ces dispositions. En outre, étant donné que l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle n'est pas liée à des investissements spécifiques et soulage simplement les bénéficiaires de coûts qu'ils auraient normalement dû assumer dans le cadre de leurs activités quotidiennes, il est considéré qu'elle comporte une aide au fonctionnement. En règle générale, une telle aide ne peut normalement pas être considérée comme compatible avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, du traité, en ce qu'elle ne vise pas à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques. Par ailleurs, les avantages fiscaux accordés en l'espèce ne sont pas limités dans le temps ni dégressifs ou proportionnés à ce qui est nécessaire pour remédier à une défaillance spécifique du marché ou satisfaire un quelconque objectif d'intérêt commun dans les domaines concernés. En conséquence, la mesure ne peut pas être considérée comme compatible avec le marché intérieur sur le fondement de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du traité.

8. APPRÉCIATION DE LA PRATIQUE DES DÉCISIONS FISCALES ANTICIPÉES À GIBRALTAR

- (125) À titre liminaire, il convient de rappeler qu'«en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, relève de la compétence fiscale des États membres ou des entités infraétatiques disposant d'une autonomie fiscale la désignation des bases d'imposition et la répartition de la charge fiscale sur les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques» ⁽⁶¹⁾. Dans le même temps, selon une jurisprudence constante, «l'exercice des compétences retenues ne saurait donc permettre de prendre unilatéralement des mesures qu'interdit le traité» ⁽⁶²⁾.
- (126) En particulier, la Commission ne remet pas en question l'octroi de décisions fiscales anticipées par les administrations fiscales des États membres. Elle reconnaît l'importance des décisions fiscales anticipées en tant qu'outil servant à offrir une sécurité juridique aux contribuables. Pourvu qu'elles ne confèrent pas d'avantage sélectif à des opérateurs économiques précis, ces décisions ne posent pas de problème au regard du droit de l'Union relatif aux aides d'État ⁽⁶³⁾.
- (127) Toutefois, lorsqu'une décision fiscale anticipée avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant le régime fiscal de droit commun, cette décision peut conférer un avantage sélectif à son destinataire, dans la mesure où ce traitement sélectif entraîne une diminution de l'impôt dû par le destinataire dans l'État membre par comparaison avec les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire ⁽⁶⁴⁾.

8.1. Introduction

- (128) Dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, eu égard aux 165 décisions fiscales anticipées octroyées par les autorités fiscales de Gibraltar entre janvier 2011 et août 2013, la Commission a conclu à titre préliminaire que les décisions fiscales anticipées étaient matériellement sélectives car les autorités fiscales de Gibraltar s'abstenaient généralement de réaliser une évaluation en bonne et due forme des obligations fiscales de l'entreprise, dans l'exercice de leurs pouvoirs discrétionnaires. La Commission a également estimé à titre préliminaire que, dans certains cas, les autorités fiscales de Gibraltar rendaient des décisions fiscales anticipées incompatibles avec les dispositions fiscales applicables ⁽⁶⁵⁾.
- (129) À titre préliminaire, la Commission a estimé que les autorités fiscales, en octroyant de telles décisions fiscales anticipées uniquement à certaines entreprises multinationales, et non à d'autres entreprises purement nationales qui ne demandent pas à ce qu'une décision fiscale anticipée soit rendue, traitaient différemment des entreprises dont la situation juridique et factuelle était similaire. En conséquence, les mesures ont été jugées a priori sélectives. De plus, la Commission n'a pas trouvé de justification acceptable fondée sur la nature ou l'économie générale de l'ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-236/16 et C-237/16, ANGED/Diputación de Aragon, ECLI:EU:C:2018:291, point 38; et l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, point 97.

⁽⁶²⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes 6/69 et 11/69, Commission/France, ECLI:EU:C:1969:68, point 17; et l'arrêt dans l'affaire 173/73, Italie/Commission, ECLI:EU:C:1974:71, point 13. Voir également l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission, ECLI:EU:C:2006:416, point 81; l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732; l'arrêt dans l'affaire C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, point 25; et l'ordonnance dans l'affaire C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, point 18; voir également l'affaire T-538/11, Belgique/Commission, ECLI:EU:T:2015:188, point 66.

⁽⁶³⁾ Voir le document de travail interne de la Commission sur les aides d'État et les décisions fiscales anticipées, paragraphe 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Voir la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État (ci-après la «communication relative à la notion d'aide d'État») (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 170.

⁽⁶⁵⁾ Ces doutes sont exposés en détail au considérant 32 de ladite décision.

(130) Dans le cadre de son enquête formelle, la Commission a analysé la documentation correspondante fournie par les autorités britanniques en ce qui concerne les 165 décisions fiscales anticipées relevant du champ d'application de l'enquête, en vue de déceler de possibles pratiques discrétionnaires, une possible mauvaise application des règles ou une possible absence de vérifications adéquates quant au lieu où les activités étaient effectivement exercées. La documentation analysée par la Commission comprenait notamment les éléments suivants:

- 1) les 165 décisions fiscales anticipées et les demandes correspondantes;
- 2) les rapports de contrôle ex post réalisés par les autorités de Gibraltar en 2015 sur tous les bénéficiaires des 165 décisions fiscales anticipées. Ces contrôles (ou évaluations) ont été réalisés afin d'apprécier si l'une quelconque des dispositions de l'ITA 2010 avait été mal appliquée. Les rapports de contrôle comprennent des informations générales sur les entreprises concernées et leurs activités, ainsi que sur les modifications éventuellement survenues dans leur organisation, leurs activités et leurs fonctions depuis l'octroi de la décision fiscale anticipée, mais aussi des informations factuelles sur les activités des entreprises et une appréciation juridique visant à déterminer si les entreprises et/ou activités étaient imposables en vertu de l'ITA 2010. La principale question traitée par les contrôles était de savoir si des revenus tirés de ces activités remplissaient les conditions nécessaires pour être considérés comme étant générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. Les contrôles se sont appuyés sur des recherches approfondies de tous les documents introduits par les entreprises contrôlées, les réponses à des questionnaires, des visites sur le terrain et des réunions avec les entreprises ou leurs représentants. De plus amples renseignements financiers concernant 25 entreprises, notamment leurs états financiers et, pour certaines d'entre elles, des copies de leurs déclarations fiscales, ont même été fournis;
- 3) des renseignements factuels sur l'ensemble des 165 entreprises afin d'apprécier si l'allégation selon laquelle ces entreprises n'exercent pas d'activités à Gibraltar est suffisamment étayée, y compris des renseignements sur le nombre de leurs salariés et de leurs directeurs, leurs dépenses personnelles, leurs coûts d'amortissement, d'autres dépenses de fonctionnement en lien avec leurs opérations à Gibraltar et leurs dépenses de fonctionnement non liées aux activités exercées à Gibraltar.

(131) L'analyse de ces renseignements a permis à la Commission d'apprécier si les entreprises concernées généraient des revenus imposables à Gibraltar conformément au régime d'imposition territorial et/ou si des décisions fiscales anticipées avaient été octroyées ou mises en œuvre d'une façon non conforme aux dispositions fiscales applicables.

8.2. Les décisions fiscales anticipées ne posant aucun problème

(132) Dans la grande majorité des cas (160 sur les 165 décisions fiscales anticipées soumises à l'examen), cette analyse n'a pas montré que les décisions avaient été accordées d'une façon non conforme aux règles fiscales générales applicables. Dans la plupart des cas, les revenus générés par les entreprises concernées ne remplissaient pas les conditions territoriales pour être imposables à Gibraltar. En particulier, les rapports de contrôle et les autres documents fournis par les autorités britanniques ont montré que les activités des entreprises à Gibraltar étaient limitées et ne permettaient généralement pas aux autorités fiscales de conclure que des activités génératrices de revenus avaient effectivement eu lieu à Gibraltar. En d'autres termes, des éléments de preuve suffisants attestent que les activités ayant généré les bénéfices n'ont pas eu lieu à Gibraltar. Plusieurs décisions fiscales anticipées ont confirmé la non-imposition des revenus générés par des intérêts passifs, des redevances de propriété intellectuelle et/ou des dividendes, conformément aux dispositions fiscales applicables puisque les dispositions fiscales applicables au moment de l'octroi des décisions fiscales anticipées ne prévoyaient pas l'imposition des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances. Comme indiqué aux considérants 145 à 147, des justifications appropriées ont été fournies en ce qui concerne les autres cas. Les conclusions ci-dessus sont illustrées par les exemples suivants, qui reflètent les différentes catégories d'activité commerciale (couvertes par les 165 décisions fiscales anticipées) énumérées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen ⁽⁶⁶⁾.

(133) Le premier exemple concerne une décision fiscale anticipée accordée à une entreprise proposant des services de conseil et de gestion à des hôtels et à des casinos en Afrique. Le rapport de contrôle a conclu que les services étaient fournis en Afrique par du personnel employé par l'entreprise en Afrique. Le contrôle a montré que l'entreprise ne menait aucune activité commerciale à Gibraltar ou depuis Gibraltar. L'activité de l'entreprise à Gibraltar était limitée à un appui administratif de base, fourni par une seule personne occupant la fonction de secrétaire administratif, sans qu'aucune activité significative ne soit exercée à Gibraltar. De telles activités élémentaires de secrétariat n'ont pas été qualifiées d'activités génératrices de revenus à Gibraltar. Cet élément a été corroboré par une visite sur le terrain dans les locaux de l'entreprise à Gibraltar, qui a permis de constater qu'il s'agissait d'un bureau exclusivement destiné à accueillir les réunions du conseil d'administration. La surveillance

⁽⁶⁶⁾ Voir notamment le considérant 53 de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.

des locaux à d'autres occasions par les autorités fiscales a révélé que les locaux n'étaient pas utilisés à d'autres fins. Sur cette base, le rapport a conclu que l'entreprise n'était pas imposable à Gibraltar du fait qu'aucun revenu n'était généré ou ne trouvait son origine à Gibraltar (puisque l'entreprise n'exerçait aucune activité génératrice de revenus à Gibraltar).

- (134) Dans le deuxième exemple, une décision fiscale anticipée a été accordée à une entreprise proposant des services de courtage en transport à ses clients pour le compte d'armateurs. Le contrôle a confirmé que les services étaient exécutés dans ou depuis les nombreux sites du groupe à Londres, à Singapour, en Australie ou à Monaco, sans qu'aucune activité génératrice de revenus n'ait lieu à Gibraltar. Le contrôle n'a révélé aucun élément de preuve indiquant que l'entreprise s'était livrée à des activités à Gibraltar. Sur cette base, dans le rapport de contrôle, il a été considéré que l'entreprise n'était pas présente ni ne disposait d'un établissement stable à Gibraltar, à l'exception de son serveur. En conséquence, il a conclu que l'entreprise n'était pas imposable à Gibraltar du fait qu'aucun revenu n'était généré ou ne trouvait son origine à Gibraltar (puisque l'entreprise n'exerçait aucune activité génératrice de revenus à Gibraltar).
- (135) Le troisième exemple concerne une décision fiscale anticipée accordée à une entreprise proposant des services administratifs et de soutien à une société luxembourgeoise liée. Les services étaient fournis par deux de ses directeurs résidents à Gibraltar. L'entreprise détenait également des prêts accordés à différentes entreprises du groupe, situées principalement aux Pays-Bas. Les garanties et sûretés correspondant à ces prêts étaient détenues en dehors de Gibraltar ⁽⁶⁷⁾. L'enquête menée en 2015 a permis de conclure que l'entreprise était physiquement présente à Gibraltar compte tenu des services de gestion professionnelle effectués par ses directeurs résidents, qui prenaient des décisions en rapport avec la gestion de l'entreprise. Jusqu'au 30 juin 2013, l'entreprise a été imposée exclusivement sur les revenus générés par ses services administratifs et de soutien, étant donné que les intérêts de prêts entre entreprises n'étaient pas imposables à Gibraltar ⁽⁶⁸⁾ (conformément à l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs prévue par l'ITA 2010). Depuis le 1^{er} juillet 2013, l'entreprise est également assujettie à l'impôt sur les intérêts (classe 1 A, tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010) par suite de la modification en vertu de laquelle les intérêts de prêts entre entreprises relèvent du champ d'application de l'imposition au titre de l'ITA 2010. L'entreprise est entièrement en règle au regard de toutes ses obligations fiscales à Gibraltar depuis le 1^{er} juillet 2013.
- (136) Un quatrième exemple est une décision fiscale anticipée accordée à une entreprise qui, dans le cadre d'un accord de coentreprise, avait conclu un contrat avec des tiers établis à l'extérieur de Gibraltar en vue de la prestation de services publicitaires, de marketing et promotionnels (notamment la reconnaissance et le développement de la marque de l'entreprise) en lien avec des activités de jeu à distance. L'entreprise avait reçu de la contrepartie à l'accord de coentreprise une part des recettes générées par l'exploitation de l'activité de jeu à distance menée à Malte. L'examen, qui a comporté une visite sur le terrain et une enquête itinérante entreprise par les agents du fisc de Gibraltar dans les secteurs financier, bancaire et de la location de bureaux à Gibraltar, a démontré que l'entreprise n'était pas physiquement présente à Gibraltar et n'y avait pas d'établissement stable et que ses directeurs n'avaient pas exercé d'activités génératrices de revenus à ou depuis Gibraltar. Le rapport a conclu que l'entreprise n'était pas imposable en raison du fait qu'aucun revenu n'était généré à Gibraltar ni n'en provenait. La décision fiscale anticipée a été révoquée par les autorités fiscales de Gibraltar le 17 juillet 2015, les représentants de l'entreprise ayant confirmé lors d'une réunion sur le terrain qu'ils n'étaient plus liés à l'entreprise.
- (137) Dans le cinquième exemple, une décision fiscale anticipée a été accordée à une entreprise active dans l'approvisionnement en produits pétroliers auprès de raffineries en Asie et dans le stockage, le transport et la livraison subséquente de ces produits depuis les dépôts de stockage de l'entreprise situés en Asie jusqu'aux clients en Italie, en Grèce, en Israël et en Turquie. L'examen a montré que l'entreprise n'était pas présente physiquement à Gibraltar et n'y avait pas d'établissement stable et que son unique directeur n'avait pas exercé d'activités génératrices de revenus à ou depuis Gibraltar. L'examen a également révélé, comme le montrait le site web du groupe dont faisait partie l'entreprise, que l'activité commerciale était exercée à divers endroits, par des bureaux situés à Hong Kong, au Royaume-Uni, à Dubaï, à Oman et en Afghanistan. Sur cette base, le rapport a conclu que l'entreprise n'était pas imposable en vertu de l'article 11 de l'ITA 2010, puisqu'aucun revenu n'était généré ou ne trouvait son origine à Gibraltar.
- (138) Dans le sixième exemple, une décision fiscale anticipée a été accordée à une entreprise se livrant à des activités commerciales dans le domaine des produits médicaux non pharmaceutiques et d'autres produits de santé connexes, entre la Corée du Sud et l'Allemagne. Le contrôle a montré que la gestion et les décisions commerciales étaient sous-traitées auprès d'une personne habitant en Namibie. Il a également révélé que l'unique directeur de l'entreprise résidant à Gibraltar fournissait des services généraux de conseil à l'entreprise et ne participait pas activement aux activités quotidiennes menées par l'entreprise. Ni une visite sur le terrain, ni une réunion avec

⁽⁶⁷⁾ La source des revenus et la localisation de la garantie sont particulièrement importants pour déterminer si les revenus d'intérêt sont générés ou trouvent leur origine à Gibraltar (application de la règle relative au situs du prêt).

⁽⁶⁸⁾ En l'absence de l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs prévue par l'ITA 2010, les revenus auraient été soumis au principe de territorialité et, partant, à la règle relative au situs du prêt. Étant donné la source étrangère des intérêts et la localisation de la garantie du prêt, les revenus d'intérêts auraient très probablement été considérés comme ayant été générés ou ayant leur origine en dehors de Gibraltar.

l'entreprise, ni les réponses fournies aux questions écrites, ni les contrôles systématiques réalisés sur l'internet n'ont permis de constater une présence physique à Gibraltar. L'enquête a conclu que l'entreprise n'avait effectué aucune prestation de services à ou depuis Gibraltar et que l'entreprise n'avait donc pas de sources de revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar.

- (139) Dans le septième exemple, l'entreprise se livrait à des opérations de jeux sur l'internet par l'intermédiaire d'un site web. Les revenus de l'entreprise comprenaient les sommes reçues des utilisateurs finaux pour les fonctionnalités complexes et les droits d'utilisation, les commissions perçues sur les paris et transactions faisant l'objet d'une licence accordée à des fournisseurs tiers, et la vente de produits liés au jeu. Une analyse des informations disponibles a révélé que, jusqu'au 1^{er} janvier 2014, toutes les activités avaient été menées à l'extérieur de Gibraltar. En particulier, le développement de logiciels était réalisé par la filiale de l'entreprise dans un autre État membre, tandis que le serveur d'hébergement se trouvait en Suisse. Le service client était assuré par trois travailleurs indépendants dans un autre État membre et dans un pays tiers. Les frais d'abonnement étaient traités aux Pays-Bas. Dans ce contexte, l'enquête a jugé que l'entreprise n'était pas soumise à l'impôt sur les revenus générés jusqu'au 1^{er} janvier 2014 ⁽⁶⁹⁾. Depuis le 2 janvier 2014, l'entreprise est physiquement présente à Gibraltar et ses revenus sont générés et trouvent leur origine à Gibraltar, elle introduit des déclarations de revenus complètes et exhaustives et est parfaitement en règle au regard de toutes ses obligations fiscales à Gibraltar. La décision fiscale anticipée a été révoquée en janvier 2014.
- (140) Dans le huitième exemple, le contrôle a confirmé que l'entreprise se livrait à une activité commerciale dans le domaine des produits chimiques agricoles depuis la Hongrie, la Belgique et Israël, à destination de clients situés en Macédoine du Nord, en Bosnie-Herzégovine et en Slovaquie. Après examen de tous les documents soumis et archivés par l'entreprise ainsi que des renseignements supplémentaires fournis par l'entreprise par écrit et dans le cadre d'une réunion avec les représentants de l'entreprise (et sur la base d'autres fonctions liées à l'enquête), le contrôle a révélé qu'aucune activité génératrice de revenus n'avait eu lieu à Gibraltar (en l'absence de toute prestation de services et de toute autre activité réalisées à ou depuis Gibraltar) et a donc conclu que l'entreprise n'était pas imposable en vertu de l'article 11 de l'ITA 2010.
- (141) Le neuvième et dernier exemple porte sur une décision fiscale anticipée octroyée à une entreprise affrétant un yacht de luxe (immatriculé au Royaume-Uni) dans les îles Vierges britanniques. L'entreprise disposait d'un site web indiquant que l'affrètement était réalisé dans les Caraïbes. L'examen des autorités fiscales de Gibraltar a montré que l'entreprise ne menait aucune activité commerciale à Gibraltar et qu'elle n'était pas physiquement présente à Gibraltar et n'y avait pas d'établissement stable. Il en a donc été conclu qu'aucune activité génératrice de revenus menée par l'entreprise n'était imposable en vertu du principe de territorialité. La décision fiscale anticipée a expiré en octobre 2015 lorsque l'entreprise a été radiée du registre des sociétés de Gibraltar.
- (142) Ces neuf exemples ne sont fournis qu'à titre d'illustration. La Commission a analysé les informations et les documents disponibles concernant les 160 décisions fiscales anticipées afin de s'assurer que celles-ci avaient été octroyées conformément aux règles fiscales applicables à Gibraltar et que les activités menées par les entreprises en question correspondaient fidèlement aux activités décrites dans les demandes de décision fiscale anticipée.
- (143) Sur ces 160 décisions fiscales anticipées, 98 concernaient effectivement le principe de territorialité (et les examens menés par les autorités fiscales de Gibraltar ont montré qu'aucune activité génératrice de revenus n'était exercée à Gibraltar). En conséquence, les revenus générés par ces entreprises ne relevaient en aucun cas du champ d'application du régime d'imposition territorial de Gibraltar.
- (144) Dans 34 cas, les bénéficiaires percevaient des revenus générés par des intérêts passifs, des redevances de propriété intellectuelle et/ou des dividendes ⁽⁷⁰⁾ et il apparaît que leur situation a été régularisée ou que leurs activités ont cessé à la suite des modifications de 2013. Cependant, dans la mesure où le traitement fiscal de ces entreprises est le résultat de la mise en œuvre du régime d'aides examiné à la section 7 de la présente décision, la Commission fait référence à cette section. En conséquence, toute aide accordée sur la base de ces décisions fiscales anticipées (pendant la période précédant l'entrée en vigueur des modifications de 2013) est traitée dans la partie opérationnelle de la présente décision comme faisant partie du régime d'aides défini à la section 7.

⁽⁶⁹⁾ Communication du Royaume-Uni du 21.2.2018.

⁽⁷⁰⁾ Les décisions fiscales anticipées concernant l'imposition de ces revenus relèvent potentiellement du champ d'application de la procédure d'examen relative à l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle (en particulier en ce qui concerne les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle respectivement avant le 1^{er} juillet 2013 et le 1^{er} janvier 2014) et toute recette fiscale perdue en conséquence de l'exonération de ces revenus peut être soumise à l'obligation de récupération conformément à la section 10 de la présente décision. Ces 34 décisions fiscales anticipées sont mentionnées en annexe sous les numéros 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 et 158.

- (145) Dans 19 cas, l'entreprise n'a pas été constituée, les activités décrites dans la demande de décision fiscale anticipée n'ont pas vu le jour, ou l'entreprise était une société dormante. Aucun élément n'était donc imposable dans ces cas et, quelle que fût la position adoptée par les autorités fiscales, les décisions ne pouvaient pas comporter l'octroi d'un quelconque avantage aux entreprises concernées.
- (146) Dans quatre autres cas, les décisions ont conclu que les revenus en question avaient été générés ou trouvaient leur origine à Gibraltar et qu'ils étaient donc imposables en vertu de l'ITA 2010. À cet égard, il convient de noter que les rapports de contrôle des autorités fiscales de Gibraltar ont souligné, dans ces quatre cas, que les décisions fiscales anticipées avaient été révoquées en raison de modifications législatives ou matérielles. Il apparaît également que les révocations n'ont pas été le résultat des contrôles menés en 2015, mais d'examen antérieurs, par exemple lorsque les modifications de 2013 concernant les revenus liés aux intérêts et aux redevances sont entrées en vigueur. En d'autres termes, dans ces quatre cas, les entreprises concernées étaient assujetties à l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar.
- (147) Les cinq décisions fiscales anticipées restantes portent sur des questions d'impôt sur le revenu de particuliers, comme l'imposition de salariés. Ces décisions n'affectent pas le niveau d'imposition des entreprises concernées et ne relèvent donc pas du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.
- (148) Le tableau de l'annexe présente une vue d'ensemble des conclusions de la Commission concernant les 160 décisions fiscales anticipées ne posant aucun problème et renvoie aux catégories décrites dans la présente section. Il montre qu'aucun cas n'a été décelé dans lequel une décision fiscale anticipée serait incompatible avec l'application normale du régime fiscal de Gibraltar ⁽⁷¹⁾.
- (149) En conséquence, même s'il s'avérait que les autorités de Gibraltar avaient octroyé les 160 décisions fiscales anticipées sans avoir suivi aucune des procédures établies ou sans avoir mené une analyse de fond au moment de l'octroi des décisions, le résultat final aurait été le même dans la pratique et cela n'aurait pas entraîné l'octroi d'avantages puisque les activités (ou l'absence d'activités) des entreprises concernées ne génèrent pas de revenus imposables en vertu des règles en matière d'impôt sur les revenus de Gibraltar ⁽⁷²⁾.
- (150) Par conséquent, après avoir examiné attentivement les éléments de preuve fournis par les autorités britanniques, la Commission est parvenue à la conclusion que les 160 décisions fiscales anticipées correspondaient fidèlement à ce qui aurait résulté d'une application normale du régime fiscal de droit commun de Gibraltar, sans que l'on puisse conclure à une mauvaise application de la législation ou à l'existence d'une aide d'État pour une autre raison. Il s'ensuit que l'octroi et la mise en œuvre de ces décisions fiscales anticipées ne soulèvent pas de problème d'aide d'État ⁽⁷³⁾.

8.3. Les décisions fiscales anticipées contestées

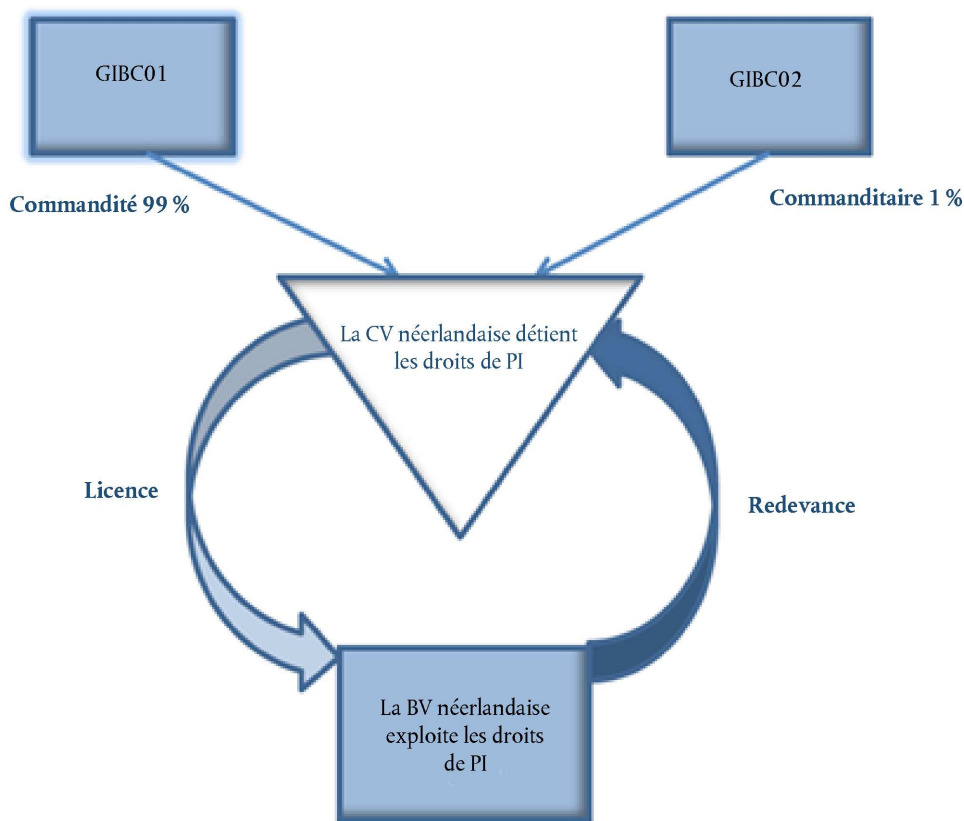
- (151) L'enquête de la Commission révèle que cinq décisions anticipées accordées à des sociétés de Gibraltar partenaires de sociétés néerlandaises en commandite simple (*Commanditaire vennootschap* ou «CV») ont effectivement soulevé des interrogations en ce qui concerne les règles relatives aux aides d'État.
- (152) Les décisions en cause ont été accordées en 2011 ou 2012 et ont confirmé que les redevances (et, dans une moindre mesure, les revenus liés aux intérêts passifs) générées au niveau des CV néerlandaises n'étaient pas imposables au titre de l'ITA 2010. Ces décisions anticipées sont restées en vigueur et n'ont pas été révoquées par les autorités fiscales à la suite des modifications de l'ITA 2010 en 2013 soumettant les intérêts et redevances à l'impôt, ni après les audits menés en 2015.

⁽⁷¹⁾ Conformément au considérant 144, cela n'exclut pas la possibilité que des aides aient été octroyées en lien avec les 34 décisions concernant des revenus passifs en conséquence de l'application du régime d'aides examiné à la section 7 de la présente décision.

⁽⁷²⁾ Conformément au considérant 144, cela n'exclut pas la possibilité que des aides aient été octroyées en lien avec les 34 décisions concernant des revenus passifs en conséquence de l'application du régime d'aides examiné à la section 7 de la présente décision.

⁽⁷³⁾ Conformément au considérant 144, cela n'exclut pas la possibilité que des aides aient été octroyées en lien avec les 34 décisions concernant des revenus passifs en conséquence de l'application du régime d'aides examiné à la section 7 de la présente décision.

(153) Les situations rapportées dans les demandes de décision anticipée impliquaient généralement la structure suivante:



- (154) En vertu du droit néerlandais, une CV est une société en commandite simple: un type d'entreprise généralement considéré comme une entité transparente à des fins fiscales et, partant, non soumis à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas ⁽⁷⁴⁾. Par conséquent, les revenus d'une CV ne sont pas soumis à l'impôt aux Pays-Bas au niveau de la CV, mais à l'échelon des participants dans la CV, en fonction de leur part dans ladite CV. En d'autres termes, les obligations fiscales correspondant aux revenus de telles CV ne sont exigibles aux Pays-Bas que lorsqu'un ou plusieurs participants dans la CV (personnes physiques ou morales) résident aux Pays-Bas.
- (155) En ce qui concerne le traitement fiscal à Gibraltar, il semblerait — d'après les communications des autorités britanniques — qu'en l'absence de règles spécifiques prévues par l'ITA 2010, Gibraltar applique les principes de la common law anglaise et considère donc les CV néerlandaises comme des entités transparentes en vertu des règles et de la jurisprudence applicables au Royaume-Uni ⁽⁷⁵⁾. La part correspondante des revenus perçus par les CV sera donc considérée comme reçue directement par les entreprises de Gibraltar détenant une participation dans la CV néerlandaise.
- (156) En l'absence de convention fiscale bilatérale entre Gibraltar et les Pays-Bas, le caractère imposable de la CV néerlandaise à Gibraltar dépendrait, en principe, du fait de savoir si la part de revenus en question générés par ladite CV était imposable au titre de l'ITA 2010. Les revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle n'étant pas soumis à l'impôt jusqu'en juin 2013 (dans le cas des revenus générés par des intérêts passifs) et jusqu'en janvier 2014 (dans le cas des revenus générés par des redevances), tous les revenus perçus par la CV néerlandaise n'étaient pas imposables au niveau des partenaires établis à Gibraltar. Par contre, à la suite des modifications de l'ITA 2010 soumettant à l'impôt les revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle quelle que soit leur origine (classe 1 A et 3 A, tableau C de l'annexe 1 de l'ITA 2010), si les règles d'imposition de Gibraltar avaient été appliquées correctement, les autorités fiscales de Gibraltar auraient considéré les redevances (perçues à compter du 1^{er} janvier 2014) et les revenus liés aux intérêts passifs (perçus à compter du 1^{er} juillet 2013) en cause comme des revenus imposables au niveau des partenaires établis à Gibraltar ⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ En réalité, en droit néerlandais, une distinction doit être faite entre les CV ouvertes et les CV fermées. Une telle distinction dépend du fait de savoir si l'accès à de nouveaux partenaires et le transfert des parts sociales sont soumis à l'autorisation de tous les autres partenaires. Alors qu'une CV ouverte est considérée comme une entité imposable (opaque) en soi, une CV fermée est considérée comme une entité transparente et, par conséquent, non soumise à l'impôt sur les sociétés. Dans le cas d'espèce, les CV en cause sont des CV fermées. Cette classification est toutefois sans importance pour le traitement fiscal de la CV à Gibraltar (conformément aux principes de la common law anglaise).

⁽⁷⁵⁾ Voir en particulier le manuel interne publié par HM Revenues & Customs sur la classification des entités étrangères aux fins de l'impôt au Royaume-Uni, tel que récemment mis à jour le 9 janvier 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ En ce qui concerne les revenus liés aux intérêts passifs, ce principe ne s'appliquerait que dans la mesure où les intérêts reçus ou à recevoir d'une entreprise s'élèveraient à 100 000 GBP ou plus.

- (157) Dans leur communication du 21 février 2018, les autorités britanniques ont confirmé que le centre des impôts sur le revenu de Gibraltar considérait les CV néerlandaises comme des entités transparentes. Néanmoins, elles ont conclu qu'aucun impôt n'était dû à Gibraltar puisqu'aucune disposition spécifique de l'ITA 2010 ne définit ni ne prévoit comment le partenaire établi à Gibraltar devrait être imposé. La raison en est que la définition d'une «personne» à l'article 74 de l'ITA 2010 ne fait pas explicitement référence aux sociétés néerlandaises en commandite simple et, partant, qu'aucun mécanisme spécifique sur la façon d'imposer les revenus issus des participations détenues dans une CV n'existe.
- (158) La Commission ne comprend pas le raisonnement du Royaume-Uni et des autorités fiscales de Gibraltar pour les raisons suivantes: premièrement, la question n'est pas de savoir si les CV néerlandaises devraient être imposées à Gibraltar ou non, mais si les sociétés partenaires (résidant à Gibraltar) de ces CV devraient être imposées sur leur part des revenus générés par lesdites CV. Les CV étant considérées comme transparentes aux fins de l'impôt à Gibraltar (en vertu des principes de la common law anglaise), les sociétés partenaires résidant à Gibraltar devraient être imposées sur leur part des revenus des CV dans la mesure où leurs revenus sont imposables au titre de l'ITA 2010 (pour les revenus d'intérêt, ce serait le cas depuis le 1^{er} juillet 2013 et, pour les redevances, depuis le 1^{er} janvier 2014) ⁽⁷⁷⁾. La Commission avait exprimé des doutes sur le raisonnement du Royaume-Uni, mais n'a pas reçu d'argument convaincant à l'appui de ce raisonnement.
- (159) Deuxièmement, même si la définition d'une «personne» à l'article 74 était pertinente pour les cas concernés (du point de vue de la Commission, c'est uniquement le cas des entreprises de Gibraltar en cause qui détiennent une participation dans les CV néerlandaises, et non des CV néerlandaises en tant que telles), il convient de noter que la définition donnée à l'article 74 ⁽⁷⁸⁾ est très générale et suffisamment large pour inclure une CV néerlandaise.
- (160) Les bénéficiaires des cinq décisions fiscales anticipées contestées sont les suivants:
- 1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (décision anticipée n° 144, octroyée le 11 septembre 2012);
 - 2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited ⁽⁷⁹⁾ (décision anticipée n° 83, octroyée le 2 juin 2011);
 - 3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited ⁽⁸⁰⁾ (décision anticipée n° 84, octroyée le 2 juin 2011);
 - 4) Ash (Gibraltar) One Limited (décision anticipée n° 139, octroyée le 8 mai 2012);
 - 5) Ash (Gibraltar) Two Limited (décision anticipée n° 140, octroyée le 8 mai 2012).
- (161) Les montants des bénéfices réalisés au niveau des CV et les parts pertinentes de ces bénéfices imposables au niveau de ces cinq bénéficiaires (proportionnellement à leurs participations respectives dans les CV) pour la période 2014-2016 ⁽⁸¹⁾ sont les suivants ⁽⁸²⁾:

Entreprise de Gibraltar	Participation dans la CV (%)	2014		2015		2016	
		Bénéfices de la CV (intérêts et redevances) (USD)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation) (USD)	Bénéfices de la CV (intérêts et redevances) (USD)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation) (USD)	Bénéfices de la CV (intérêts et redevances)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ La classe 3 A, point b), du tableau C de l'annexe 1 prévoit que les redevances seront considérées comme étant générées ou trouvant leur origine à Gibraltar lorsque l'entreprise touchant les revenus générés par les redevances est une entreprise enregistrée à Gibraltar. Cette règle n'a pas d'incidence sur la conclusion selon laquelle les entreprises en question, qui sont enregistrées à Gibraltar, sont imposables sur leur part des revenus de redevances générés au niveau des CV néerlandaises, puisque la part pertinente de tout revenu reçu par les CV est considérée comme directement reçue par les entreprises de Gibraltar détenant une participation dans les CV néerlandaises.

⁽⁷⁸⁾ L'article 74 définit le terme «personne» comme «toute société composée ou simple ainsi que tout club, association ou autre organisme, ou toute personne ou tout groupe de personnes de tout âge, de sexe féminin ou masculin, et désigne toute entreprise et un groupe de personnes, ainsi que toute autre entité telle que définie dans les règlements issus de la présente loi».

⁽⁷⁹⁾ Désignée par «entreprise envisagée» dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.

⁽⁸⁰⁾ Désignée par «entreprise envisagée» dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.

⁽⁸¹⁾ Le montant des bénéfices réalisés par les CV pertinentes pour les exercices 2012, 2013 et 2017 n'est pas connu.

⁽⁸²⁾ Les comptes annuels des CV pertinentes sont libellés en USD. La période comptable de MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., de Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. et de Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. prend fin le 31 décembre. Par contre, la période comptable d'Ash (Gibraltar) One Ltd. et d'Ash (Gibraltar) Two Ltd. prend fin le 30 septembre.

Entreprise de Gibraltar	Participation dans la CV (%)	2014		2015		2016	
		Bénéfices de la CV (intérêts et redevances) (USD)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation) (USD)	Bénéfices de la CV (intérêts et redevances) (USD)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation) (USD)	Bénéfices de la CV (intérêts et redevances)	Part des bénéfices de la CV (bénéfices × % de participation)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	– 3 053 497,00	– 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	– 1 785 671,00 EUR	– 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	– 3 053 497,00	– 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	– 1 785 671,00 EUR	– 21 606,62 EUR

- (162) Les parts pertinentes du montant des bénéfices indiqués dans le tableau ci-dessus auraient dû être intégrées dans la base imposable des cinq entreprises établies à Gibraltar et imposées selon les règles d'imposition normales de Gibraltar.

8.3.1. Existence d'une aide

8.3.1.1. Conditions d'appréciation d'une aide d'État

- (163) Comme précédemment indiqué au considérant 77, pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État, il doit s'agir, premièrement, d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État; deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres; troisièmement, elle doit conférer un avantage sélectif à une entreprise et, quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ⁽⁸³⁾.
- (164) En ce qui concerne l'intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, les décisions fiscales anticipées contestées ont été octroyées par les autorités fiscales de Gibraltar, qui font partie du gouvernement de Gibraltar. Les décisions fiscales anticipées constituaient une acceptation par ces autorités d'un traitement fiscal particulier. Sur la base de ces décisions anticipées, les bénéficiaires des décisions ont déterminé leurs obligations fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar (pour chaque exercice fiscal). Quand un bénéficiaire était tenu de soumettre une déclaration fiscale ⁽⁸⁴⁾, il se servait de la décision fiscale anticipée pour remplir ses déclarations et celles-ci étaient acceptées par les autorités fiscales de Gibraltar comme correspondant à l'obligation fiscale du bénéficiaire au titre de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar. Quand rien n'exigeait le dépôt d'une déclaration fiscale, en raison de l'absence de revenus imposables consécutive à la décision anticipée, le bénéficiaire n'était pas non plus assujéti à l'impôt. Tout avantage fiscal octroyé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées est par conséquent imputable à Gibraltar.
- (165) En ce qui concerne le financement des mesures au moyen de ressources d'État, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, une mesure par laquelle les pouvoirs publics accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert positif de ressources d'État, place lesdites entreprises dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État ⁽⁸⁵⁾. Dans le cas présent, les décisions fiscales anticipées contestées confirment que la part pertinente des revenus générés par les redevances et les intérêts qui ont été produits par les sociétés néerlandaises en commandite simple n'est pas imposable au niveau des entreprises résidant à Gibraltar et détenant une participation dans ces CV. Aussi peut-il être considéré que le traitement fiscal octroyé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées réduit l'obligation fiscale des bénéficiaires de ces décisions au titre de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar et, partant,

⁽⁸³⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-399/08 P, Commission/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, point 39 et la jurisprudence citée.

⁽⁸⁴⁾ Jusqu'au 31 décembre 2015, les entreprises de Gibraltar qui n'avaient aucun revenu imposable (par exemple parce qu'elles ne recevaient que les dividendes d'une autre société) n'étaient pas tenues de remplir une déclaration fiscale.

⁽⁸⁵⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72 et la jurisprudence citée.

génère une perte de ressources d'État. La raison en est que toute exonération accordée du fait des décisions fiscales anticipées contestées entraîne une perte de recettes fiscales qui auraient autrement été disponibles pour Gibraltar en l'absence de l'exonération ⁽⁸⁶⁾. Par conséquent, les mesures sont financées au moyen de ressources d'État.

- (166) Concernant la nécessité d'une affectation des échanges, les cinq entreprises bénéficiant des décisions fiscales anticipées contestées font partie de groupes multinationaux opérant sur plusieurs marchés dans plusieurs États membres; par conséquent, toute aide en leur faveur affecterait les échanges au sein de l'Union. Dans le même ordre d'idées, en proposant un traitement fiscal favorable aux entreprises du groupe multinational en question, Gibraltar a potentiellement éloigné les investissements d'États membres qui ne peuvent pas offrir ou n'offriront pas de traitement fiscal aussi favorable. Puisque les décisions fiscales anticipées contestées renforcent la position de concurrence des bénéficiaires par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes sur le marché des échanges intracommunautaires, elles doivent être considérées comme étant susceptibles d'affecter ces échanges ⁽⁸⁷⁾.
- (167) De même, en ce qui concerne la condition de la distorsion de la concurrence, une mesure accordée par un État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle améliore la position de concurrence du bénéficiaire de cette mesure par rapport à la position d'autres entreprises concurrentes ⁽⁸⁸⁾.
- (168) Les autorités britanniques déclarent qu'aucun élément ne prouve qu'une décision fiscale anticipée quelconque ait faussé la concurrence. Selon elles, une mesure ne peut fausser la concurrence que dans le secteur où elle s'applique, ou dans un secteur étroitement lié. Une telle distorsion n'apparaît pas de façon évidente d'après la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, puisque les décisions fiscales anticipées s'appliquent dans un grand nombre de secteurs différents.
- (169) L'enquête a révélé que les bénéficiaires des cinq décisions fiscales anticipées contestées étaient tous actifs sur des marchés internationaux tels que ceux de la nutrition pédiatrique, du recrutement de cadres, et des produits chimiques destinés aux consommateurs et aux applications industrielles, à la fois dans différents États membres et dans des pays tiers. Ce sont tous des marchés sur lesquels ces bénéficiaires sont en concurrence avec d'autres entreprises. Le traitement fiscal accordé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées exempte les bénéficiaires d'une obligation fiscale qu'ils auraient autrement dû assumer dans la gestion quotidienne de leurs activités normales. Par conséquent, l'aide octroyée sur la base des décisions fiscales anticipées devrait être considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence par le renforcement de la position financière des bénéficiaires sur les marchés où ils opèrent. En les dispensant d'une obligation fiscale qu'ils auraient autrement dû assumer et que les entreprises concurrentes doivent assumer, le traitement fiscal octroyé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées libère des ressources que les entreprises pourraient utiliser pour, par exemple, investir dans leurs opérations commerciales, entreprendre d'autres investissements ou améliorer la rémunération des actionnaires, faussant de ce fait la concurrence sur les marchés où ils opèrent. Par conséquent, la quatrième condition permettant de conclure à l'existence d'une aide d'État est également remplie dans ce cas.

8.3.1.2. Avantage sélectif

- (170) En ce qui concerne la troisième condition, à savoir l'existence d'un avantage sélectif, il convient de rappeler qu'une décision fiscale anticipée a pour but de confirmer à l'avance la façon dont le régime fiscal de droit commun s'appliquera à un cas particulier, compte tenu des faits et des circonstances spécifiques qui lui sont propres. Cependant, comme n'importe quelle autre mesure fiscale, le traitement fiscal accordé sur la base d'une décision fiscale anticipée doit respecter les règles relatives aux aides d'État. Comme expliqué précédemment au considérant 127, lorsqu'une décision fiscale anticipée avale un traitement fiscal qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant normalement le régime de droit commun, sans justification, la mesure confère un avantage sélectif à son bénéficiaire dans la mesure où ce traitement fiscal améliore la position financière de cette entreprise dans l'État membre par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, eu égard à l'objectif du régime fiscal.
- (171) Dès lors qu'une mesure adoptée par un État améliore la situation financière nette d'une entreprise, un avantage existe au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ⁽⁸⁹⁾. Pour établir l'existence d'un avantage, il convient de considérer l'effet de la mesure en question ⁽⁹⁰⁾. S'agissant de mesures fiscales, un avantage peut être procuré en réduisant de diverses manières la charge fiscale d'une entreprise et, en particulier, en réduisant la base imposable ou le montant de l'impôt dû ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P Commission/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732, point 72 et la jurisprudence citée.

⁽⁸⁷⁾ Arrêt dans l'affaire C-126/01, GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, point 41 et jurisprudence citée.

⁽⁸⁸⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, point 11; et l'arrêt dans les affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, point 80.

⁽⁸⁹⁾ Voir la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après la «communication relative à la notion d'aide d'État») (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1), point 67 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁰⁾ Arrêt dans l'affaire 173/73, Italie/Commission, ECLI:EU:C:1974:71, point 13.

⁽⁹¹⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-66/02, Italie/Commission, ECLI:EU:C:2005:768, point 78; l'arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., ECLI:EU:C:2006:8, point 132; et l'arrêt dans l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

- (172) Les décisions fiscales anticipées contestées octroyées en 2011 ou 2012 ont confirmé que les revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle perçus par les entreprises de Gibraltar dans le cadre de leur participation dans les CV en cause n'étaient pas imposables au titre de l'ITA 2010. Ce traitement fiscal a déterminé leur obligation fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar pendant la période couverte par les décisions fiscales anticipées contestées ⁽⁹²⁾ et a ainsi pu leur offrir un avantage sélectif.
- (173) L'article 107, paragraphe 1, du TFUE interdit uniquement les aides «favorisant certaines entreprises ou certaines productions», ce qui revient à dire qu'il interdit les mesures conférant un avantage sélectif ⁽⁹³⁾. Comme indiqué au considérant 86, pour apprécier la sélectivité, il est nécessaire d'établir le cadre de référence ainsi qu'une dérogation à ce cadre qui n'est pas justifiée par la logique du régime fiscal.
- (174) Par conséquent, l'analyse de l'existence d'un avantage sélectif doit commencer par la détermination du système de référence applicable dans l'État membre ou, en l'espèce, dans le territoire d'outre-mer concerné. Il est ensuite nécessaire de déterminer si la mesure constitue une dérogation à ce système de référence, donnant naissance à un traitement plus favorable par rapport à d'autres entreprises dans une situation factuelle et juridique comparable, eu égard aux objectifs du système (mesure a priori sélective) ⁽⁹⁴⁾. Enfin, une mesure fiscale constituant une exception au système de référence peut néanmoins être justifiée si l'État membre parvient à démontrer qu'elle résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal ⁽⁹⁵⁾. Si tel est le cas, la mesure fiscale n'est pas sélective.

Système de référence

- (175) Comme indiqué au considérant 89, un système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif.
- (176) En ce qui concerne l'application des règles relatives à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar, comme précédemment indiqué au considérant 90, le système de référence est l'ITA 2010, dont l'objectif est de collecter les impôts des contribuables qui perçoivent des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar. La section 7.1.3.1 définit le système de référence plus en détail.
- (177) L'article 16, paragraphe 1, de l'ITA 2010 prévoit que, dans le respect des autres dispositions de l'ITA 2010, les bénéfices ou plus-values imposables d'une entreprise à Gibraltar pour une période comptable équivalent au montant total des bénéfices ou plus-values de l'entreprise pour ladite période. En vertu des règles de la common law anglaise ⁽⁹⁶⁾, lorsqu'il s'agit des bénéfices ou plus-values tirés d'une CV (dont une entreprise de Gibraltar est partenaire), il est nécessaire de tenir compte de la part à laquelle l'entreprise de Gibraltar a droit dans les bénéfices ou plus-values de la CV et d'imposer ces bénéfices ou plus-values conformément aux dispositions de l'ITA 2010, c'est-à-dire comme si cette part représentait les bénéfices ou plus-values de l'entreprise de Gibraltar.

Dérogation au système de référence

- (178) Lors d'une deuxième étape, il convient de déterminer si la mesure déroge à l'application normale des règles du système de référence en faveur de certaines entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique semblable à celle d'autres entreprises, eu égard à l'objectif intrinsèque du système de référence.
- (179) Dans ses observations sur la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, la Gibraltar Society of Accountants a déclaré que la majorité des décisions anticipées figurant dans la présente décision avaient été octroyées lorsque les revenus liés aux intérêts passifs n'étaient pas imposables au titre de l'ITA 2010 et que, par conséquent, la grande majorité des décisions anticipées ne pouvait donner lieu à des revenus d'intérêt imposables.

⁽⁹²⁾ Ces décisions anticipées étaient toujours en vigueur au moment où les audits ont été réalisés.

⁽⁹³⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-6/12, P, ECLI:EU:C:2013:525, point 17; et l'arrêt dans l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, point 32.

⁽⁹⁴⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P, Commission/World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, point 57 et la jurisprudence citée.

⁽⁹⁵⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, point 65.

⁽⁹⁶⁾ Voir en particulier le manuel interne publié par HM Revenues & Customs sur la classification des entités étrangères aux fins de l'impôt au Royaume-Uni, tel que récemment mis à jour le 9 janvier 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Comme expliqué précédemment au considérant 156, il est vrai que, au moment de l'octroi des décisions fiscales anticipées, celles-ci étaient conformes aux dispositions fiscales applicables, puisque ces dernières ne prévoyaient pas l'imposition des redevances et des revenus liés aux intérêts passifs.
- (181) Toujours est-il que, comme établi à la section 7 de la présente décision, cette exception découlant de la législation de Gibraltar était un régime d'aides d'État. L'argument avancé par la Gibraltar Society of Accountants démontre donc que le traitement fiscal prévu par ces décisions anticipées était une aide d'État. D'ailleurs, l'application d'un régime d'aides dans des cas particuliers constitue une mesure d'aide individuelle.
- (182) De plus, en autorisant les bénéficiaires des décisions anticipées à continuer de profiter des décisions après l'entrée en vigueur des modifications de 2013 sur les intérêts et les redevances, les autorités fiscales de Gibraltar ont prolongé l'existence de ce régime dans cinq cas individuels. Ils ont en outre omis de respecter les règles nationales. La prolongation de ce régime fiscal favorable constitue clairement une dérogation au régime fiscal ordinaire.
- (183) En ce qui concerne la période allant du 1^{er} janvier 2011 (date d'entrée en vigueur de l'ITA 2010) au jour précédant l'entrée en vigueur des modifications sur les redevances et les revenus liés aux intérêts passifs (le 30 juin 2013 et le 31 décembre 2013, respectivement), la part des décisions fiscales anticipées portant sur l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances s'est contentée de confirmer l'application des dispositions fiscales applicables à l'époque ⁽⁹⁷⁾, c'est-à-dire que ces revenus n'étaient pas imposables à Gibraltar. En conséquence, l'exonération octroyée au titre des décisions fiscales anticipées en cause (pendant la période précédant les modifications de 2013) devrait être considérée comme faisant partie de l'aide d'État identifiée à la section 7.
- (184) Depuis le 1^{er} juillet 2013 et le 1^{er} janvier 2014, respectivement, les revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances font partie des catégories de revenus soumises à l'impôt à Gibraltar ⁽⁹⁸⁾. Dès lors, toute exonération octroyée aux cinq entreprises de Gibraltar sur leur part des revenus générés par les CV néerlandaises contrevenait à l'application normale du régime fiscal ordinaire. Le maintien des décisions fiscales anticipées, malgré l'entrée en vigueur des modifications qui ont rendu les intérêts et redevances imposables et en dépit des audits réalisés par les autorités de Gibraltar en 2015 en vue d'apprécier si le traitement fiscal des entreprises en cause était conforme ou non aux règles applicables en matière fiscale, a produit un avantage sélectif en faveur de ces cinq entreprises.
- (185) Même si ladite exonération n'était que le résultat d'une application erronée de la loi due à une continuation de facto des précédents régimes d'exonération et n'était pas le résultat direct des cinq décisions fiscales anticipées à proprement parler, cette conclusion resterait inchangée puisque les effets de la mesure seraient les mêmes.
- (186) À la lumière de l'objectif du régime d'imposition des sociétés de Gibraltar (qui soumet à l'impôt les bénéfices générés ou trouvant leur origine à Gibraltar), les cinq entreprises concernées se trouvent dans une situation juridique et factuelle comparable à celle de toutes les entreprises contribuables (générant des revenus à Gibraltar ou en provenance de Gibraltar) soumises à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar. Les décisions fiscales anticipées en cause portent sur des entreprises percevant des redevances et des revenus liés aux intérêts passifs, lesquels étaient imposables dans tous les cas (sous réserve du respect du seuil de 100 000 GBP en ce qui concerne les intérêts) après l'entrée en vigueur des modifications législatives pertinentes. À cet égard, aucune différence ne peut être constatée vis-à-vis d'autres entreprises touchant les mêmes catégories de revenus ou d'autres catégories de revenus imposables (notamment lorsque ces revenus sont obtenus par l'intermédiaire d'une structure fiscalement transparente). Le fait que les revenus ont été obtenus dans le cadre de participations dans des CV néerlandaises ne change absolument rien puisque les règles fiscales de Gibraltar, qui sont fondées sur des principes de common law en l'absence de règles spécifiques sur l'imposition des CV, prévoient l'imposition de tels revenus au niveau des sociétés partenaires établies à Gibraltar. Par conséquent, le traitement fiscal accordé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées confère un avantage à ces cinq entreprises par rapport à toutes les autres entreprises contribuables touchant des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar, ces dernières étant dans une situation juridique et factuelle comparable eu égard à l'objectif poursuivi par le régime d'imposition des sociétés de Gibraltar.
- (187) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut que les avantages accordés sur la base des décisions fiscales anticipées contestées sont a priori sélectifs.

⁽⁹⁷⁾ Certes très concises, les cinq décisions anticipées en cause semblent néanmoins s'appuyer sur le fait que les revenus passifs (y compris les redevances) n'étaient pas imposables au titre de l'ITA 2010.

⁽⁹⁸⁾ Depuis le 1^{er} juillet 2013, les revenus liés aux intérêts passifs sont imposables dans la mesure où le montant reçu ou recevable de toute source est supérieur ou égal à 100 000 GBP par an.

Absence de justifications pour la mesure

- (188) Selon une jurisprudence constante, la notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature et de la logique du système, que l'État membre concerné doit démontrer ⁽⁹⁹⁾.
- (189) Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et la structure générale du régime fiscal si l'État membre en cause peut démontrer que ladite mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal ou si elle résulte de mécanismes inhérents nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité ⁽¹⁰⁰⁾. À cet égard, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs ⁽¹⁰¹⁾.
- (190) Dans la mesure où le traitement fiscal des cinq entreprises établies à Gibraltar qui détiennent une participation dans des CV néerlandaises résulte de l'application du régime d'aides examiné à la section 7 de la présente décision, la Commission renvoie à la partie de ladite section qui traite des justifications invoquées à l'appui de ce régime.
- (191) En outre, ni le Royaume-Uni ni les tiers n'ont avancé de justification plausible pour expliquer le traitement favorable avalisé par les décisions fiscales anticipées contestées en faveur des cinq entreprises de Gibraltar détenant une participation dans des CV néerlandaises. La Commission rappelle, à cet égard, que c'est à l'État membre qu'il incombe de présenter une telle justification. Par conséquent, en l'absence de toute justification présentée par le Royaume-Uni, la Commission doit conclure que l'avantage fiscal accordé aux cinq bénéficiaires des décisions fiscales anticipées en cause ne peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système d'imposition des sociétés de Gibraltar.
- (192) Quoi qu'il en soit, la Commission n'a trouvé aucun motif pouvant justifier le traitement préférentiel accordé aux cinq entreprises concernées, dont on pourrait considérer qu'il découle directement des principes intrinsèques, fondateurs ou directeurs du système de référence ou qu'il résulte de mécanismes inhérents indispensables au fonctionnement et à l'efficacité du système ⁽¹⁰²⁾.
- (193) En outre, les raisons invoquées par les autorités britanniques pour justifier la non-imposition des revenus générés au niveau des CV néerlandaises (en d'autres termes, aucune disposition spécifique de l'ITA 2010 ne définit ni ne prévoit comment une société établie à Gibraltar partenaire d'une CV néerlandaise devrait être imposée) ne sont conformes ni aux règles fiscales applicables à Gibraltar (ni aux principes de la common law applicables) et ne peuvent être considérées comme une justification découlant des principes intrinsèques, fondateurs ou directeurs du système de référence.
- (194) En conclusion, l'avantage fiscal accordé aux cinq bénéficiaires des décisions fiscales anticipées ne peut être justifié par la nature et la logique du système.

8.3.1.3. Conclusion relative à l'existence d'un avantage sélectif

- (195) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut que les avantages fiscaux accordés aux cinq entreprises visées au considérant 160 sur la base des décisions fiscales anticipées contestées sont sélectifs par nature.

8.3.1.4. Conclusion sur l'existence de l'aide

- (196) Étant donné que le traitement fiscal octroyé sur la base des cinq décisions fiscales anticipées contestées remplit toutes les conditions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, il convient de considérer que la non-imposition des redevances et des revenus d'intérêt accordée aux bénéficiaires des cinq décisions fiscales anticipées (dans le cadre des 165 décisions identifiées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen) qui perçoivent de tels revenus dans le cadre de leur participation dans des CV néerlandaises constitue une aide d'État au sens de cette disposition, soit sur la base de l'appréciation prévue en vertu de la section 7 de la présente décision (en ce qui

⁽⁹⁹⁾ Arrêt dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, ECLI:EU:C:2006:511, points 52 et 80 et la jurisprudence citée.

⁽¹⁰⁰⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, point 69.

⁽¹⁰¹⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, ECLI:EU:C:2006:511, point 81.

⁽¹⁰²⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, point 69.

concerne les avantages obtenus par les bénéficiaires des décisions fiscales anticipées posant problème avant l'entrée en vigueur des modifications de 2013), soit sur la base de la section 8 (en ce qui concerne les avantages accordés après l'entrée en vigueur des modifications de 2013).

8.3.2. Bénéficiaires des aides

- (197) La Commission note que les cinq entreprises de Gibraltar bénéficiant des décisions fiscales anticipées contestées font partie de grands groupes multinationaux. Elle note également que la structure du groupe d'entreprises comprenant la CV néerlandaise, la société à responsabilité limitée néerlandaise et les partenaires de Gibraltar, comme l'illustre le considérant 153, avantage le propriétaire des sociétés partenaires établies à Gibraltar (ci-après la «société mère»). Au lieu d'exploiter les droits de propriété intellectuelle à proprement parler, la société mère place ces derniers dans une structure d'entreprise complexe (comprenant une société néerlandaise, un partenariat néerlandais et une ou deux sociétés holding établies à Gibraltar) qui permet à la société mère de générer des bénéfices grâce à l'exploitation des droits de propriété intellectuelle sans que ces bénéfices ne soient soumis à l'impôt. Compte tenu de la nature (fiscalement) transparente de la CV néerlandaise et du fait que les sociétés de Gibraltar ne mènent aucune autre activité que la détention d'une participation dans la CV néerlandaise, le bénéficiaire ultime des bénéfices non imposés découlant de l'exploitation des droits de propriété intellectuelle est la société mère.
- (198) Aux fins de l'application des règles en matière d'aides d'État, des entités juridiques distinctes peuvent être considérées comme constituant une seule unité économique. Cette unité économique est alors considérée comme l'entreprise en cause, bénéficiaire de la mesure d'aide. Ainsi que la Cour de justice l'a précédemment déclaré, «[l]a notion d'entreprise, placée dans un contexte de droit de la concurrence, doit être comprise comme désignant une unité économique [...] même si, du point de vue juridique, cette unité économique est constituée de plusieurs personnes, physiques ou morales» ⁽¹⁰³⁾. Afin de déterminer si plusieurs entités constituent une unité économique, la Cour de justice examine l'existence d'une participation de contrôle ou de liens fonctionnels, économiques ou organiques ⁽¹⁰⁴⁾. Dans le cas d'espèce, la structure d'entreprise des entités néerlandaises et des entités de Gibraltar est établie et pleinement contrôlée par la société mère aux fins de l'exploitation des droits de propriété intellectuelle et de l'optimisation fiscale. En conséquence, cette structure d'entreprise dans son ensemble, comprenant la société à responsabilité limitée néerlandaise, la CV néerlandaise, les sociétés partenaires de Gibraltar et la société mère, constitue une seule et même unité économique et ces diverses entités devraient toutes être considérées comme les entreprises bénéficiant de la mesure d'aide.
- (199) Par conséquent, outre les sociétés partenaires (établies à Gibraltar) des CV néerlandaises qui bénéficient de l'aide, la Commission considère que la société à responsabilité limitée néerlandaise, les CV néerlandaises et les sociétés mères des partenaires établis à Gibraltar bénéficient également de l'aide d'État accordée sur la base des décisions fiscales anticipées contestées au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

8.3.3. Caractère d'aide nouvelle des mesures

- (200) Les autorités britanniques ainsi que Gibraltar, la Gibraltar Society of Accountants et les tiers représentant certaines des entreprises mentionnées dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen soutiennent que ladite décision est fondée sur une compréhension erronée du cadre juridique applicable en ce qui concerne la procédure des décisions fiscales anticipées. Bien qu'ils reconnaissent que ce malentendu soit né de la fourniture de renseignements erronés par les autorités britanniques (la référence erronée à l'article 42 de l'ITA 2010), le Royaume-Uni et Gibraltar estiment que ce sont ces renseignements erronés qui ont amené la Commission à croire qu'il était possible de considérer les décisions fiscales anticipées octroyées depuis 2010 comme des «aides nouvelles».
- (201) À cet égard, il convient tout d'abord de noter que ce n'est qu'après l'adoption de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen que le Royaume-Uni et Gibraltar ont informé la Commission que la pratique des décisions anticipées était fondée sur l'article 2 de l'ITA 2010. L'article 2 n'accordant pas de manière explicite au Commissioner le pouvoir d'octroyer des décisions fiscales anticipées, il n'est pas apparu évident aux yeux de la Commission qu'un tel pouvoir résultait des compétences générales habilitant celui-ci à appliquer l'ITA 2010 tels que prévues par cette disposition.
- (202) Ensuite, la Commission ne juge pas pertinent de savoir, aux fins de la procédure d'enquête et dans le cas présent, si la pratique des décisions fiscales anticipées était fondée sur l'article 42 de l'ITA 2010 ou sur les compétences générales du Gibraltar Tax Commissioner habilitant celui-ci à appliquer cette loi. La décision identifie clairement la pratique des décisions fiscales anticipées et les 165 décisions fiscales anticipées auxquelles elle se rapporte. Aussi la référence à l'article 42 de l'ITA (2010) n'a-t-elle pas pu induire en erreur l'une quelconque des parties intéressées quant aux mesures qui seraient examinées le cadre de la procédure formelle d'examen.

⁽¹⁰³⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, point 11. Voir également l'arrêt dans l'affaire T-137/02, Pollmeier Malchow/Commission, ECLI:EU:T:2004:304, point 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Arrêt dans l'affaire C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, ECLI:EU:C:2010:787, points 47 à 55; arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., ECLI:EU:C:2006:8, point 112.

- (203) Plus important encore, nulle part dans cette décision, la Commission ne se fonde sur le fait que l'ITA 1952 ne contenait aucune disposition correspondant à l'article 42 de l'ITA 2010 pour justifier la conclusion selon laquelle la pratique des décisions fiscales anticipées et les 165 décisions fiscales anticipées constituaient une aide nouvelle.
- (204) Les autorités britanniques affirment également que les décisions fiscales anticipées font simplement partie d'une pratique constante qui a commencé bien avant que le Royaume-Uni n'entre dans les Communautés européennes en 1973. Cette pratique était fondée sur l'article 3, paragraphe 1, de l'ITA 1952, aujourd'hui reproduite de manière quasiment identique dans l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'ITA 2010, qui confère au Commissioner of Income Tax les compétences générales pour assurer la bonne administration des lois en vue de l'établissement et de la collecte de l'impôt sur le revenu à Gibraltar. Par conséquent, du point de vue du Royaume-Uni, si un élément d'aide d'État était décelé, il s'agirait forcément d'une aide «existante» et non d'une aide «nouvelle». De plus, l'affectation économique, juridique et financière des décisions anticipées aurait toujours été fondée sur la compréhension par le Commissioner du droit applicable et les décisions fiscales anticipées octroyées avant 2010 étaient substantiellement identiques à tous les égards aux décisions accordées après la promulgation de l'ITA 2010. Des observations semblables ont été formulées par les autorités de Gibraltar et la Gibraltar Society of Accountants.
- (205) Dans leurs arguments, le Royaume-Uni et certaines parties intéressées présument que la décision d'étendre la procédure formelle d'examen vise la pratique consistant à octroyer des décisions fiscales anticipées en tant que telle. La Commission réfute cette présomption, puisque la formulation de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen indique clairement qu'elle porte sur les 165 décisions fiscales anticipées octroyées pendant la période 2011-2013 mentionnées dans son annexe et sur la pratique des décisions fiscales anticipées au titre de l'ITA 2010 telle que démontrée par ces décisions anticipées. Dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen, la Commission a estimé à titre d'évaluation préliminaire que les décisions fiscales anticipées constituaient une aide d'État puisque i) elles étaient octroyées en l'absence de procédure permettant aux autorités fiscales de Gibraltar de demander des informations, et que ii) les autorités fiscales de Gibraltar, en exerçant leurs pouvoirs d'appréciation, s'abstenaient d'évaluer correctement les obligations fiscales des entreprises. La Commission a également estimé à titre préliminaire que, dans certains cas, les autorités fiscales de Gibraltar rendaient des décisions fiscales anticipées incompatibles avec les dispositions fiscales applicables.
- (206) Pour pouvoir affirmer que la pratique en question constitue une «aide existante», les autorités britanniques ou les parties intéressées auraient dû démontrer qu'il existait, avant le 1^{er} janvier 1973, une pratique équivalant à un régime d'aides de facto, consistant à octroyer des décisions fiscales anticipées — appliquant potentiellement l'ITA 1952 de manière erronée. Les autorités britanniques n'ont fourni aucune indication démontrant qu'une telle pratique existait avant l'adhésion du Royaume-Uni aux Communautés européennes.
- (207) En conséquence, même si les décisions anticipées antérieures à l'adhésion du Royaume-Uni étaient généralement fondées sur les compétences générales du Gibraltar Commissioner habilitant celui-ci à appliquer l'Income Tax Act, qui existait depuis 1953, il est évident qu'elles ne font pas partie des mesures décrites dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen. Dans ce contexte, il convient de souligner que le cadre juridique en vertu duquel l'aide a été accordée (l'ITA 2010) est substantiellement différent de l'ITA 1952. Les modifications comprennent la non-imposition des revenus passifs au titre de l'ITA 2010 et l'abrogation des mesures en faveur des «exempt companies» et des «qualifying companies», qui existaient dans l'ITA 1952.

8.3.4. *Compatibilité de l'aide avec le marché intérieur*

- (208) Une aide d'État est réputée compatible avec le marché intérieur si elle relève de l'une des catégories énoncées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE, et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission constate que cette aide relève de l'une des catégories énoncées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE. C'est toutefois à l'État membre qui octroie l'aide qu'il incombe d'apporter la preuve que ladite aide est compatible avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 2 ou 3, du TFUE.
- (209) Le Royaume-Uni n'a invoqué aucun des motifs de compatibilité prévus dans ces dispositions pour l'aide d'État qu'il a accordée au moyen des décisions fiscales anticipées contestées. Les tiers n'ont pas invoqué de tels motifs non plus.
- (210) Par ailleurs, étant donné que le traitement fiscal octroyé sur la base des décisions fiscales anticipées contestées dégage les entreprises concernées d'une obligation fiscale qu'elles auraient autrement dû assumer dans la gestion quotidienne de leurs activités normales, l'aide accordée sur la base de ces décisions anticipées constitue une aide au fonctionnement. En règle générale, une telle aide n'est normalement pas considérée comme compatible avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, du TFUE, dans la mesure où elle ne vise pas à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques. Par ailleurs, les avantages fiscaux en question ne sont pas limités dans le temps ni dégressifs ou proportionnels à ce qui est nécessaire pour corriger une défaillance spécifique du marché ou satisfaire tout objectif d'intérêt général dans les domaines concernés. De ce fait, elles ne peuvent être considérées comme compatibles.

- (211) Par conséquent, l'aide d'État accordée aux cinq entreprises en cause par les autorités fiscales de Gibraltar est incompatible avec le marché intérieur.

8.4. Absence d'un régime d'aides

- (212) Dans sa décision d'étendre la procédure formelle d'examen, la Commission a émis des doutes quant aux 165 décisions anticipées énumérées à l'annexe de cette décision, mais également plus généralement en ce qui concerne la pratique des décisions fiscales anticipées au titre de l'ITA 2010. En effet, les autorités fiscales de Gibraltar semblaient appliquer erronément les dispositions de l'ITA 2010 de façon récurrente. À cet égard, la Commission a estimé à titre préliminaire que les 165 décisions fiscales anticipées ainsi que la pratique des décisions fiscales anticipées de Gibraltar constituaient des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE et a émis des doutes quant à leur compatibilité avec le marché intérieur.
- (213) Si la Commission était en droit d'émettre des doutes au moment où elle a ouvert la procédure formelle d'examen, il convient de noter que les constatations visées aux sections 8.3.1 et 8.3.2 ne suffisent pas à démontrer l'existence d'un régime d'aides fondé sur la pratique des décisions fiscales anticipées à Gibraltar. Plus particulièrement, ces constatations ne permettent pas de conclure à une pratique récurrente d'application erronée de l'ITA 2010 par l'octroi de décisions fiscales anticipées.
- (214) En outre, les modifications législatives et réglementaires adoptées par Gibraltar en ce qui concerne la procédure des décisions fiscales anticipées, le principe de territorialité et les dispositions de lutte contre l'évasion fiscale (voir la section 11 de la présente décision) réduisent le niveau de pouvoir discrétionnaire dont disposent les autorités fiscales de Gibraltar dans l'octroi des décisions fiscales et dans l'application des règles relatives à l'impôt sur les sociétés.
- (215) En conséquence, la Commission conclut que la pratique des décisions fiscales anticipées, telle qu'examinée dans le cas présent, n'est pas associée à un régime d'aides existant.

9. ILLÉGALITÉ DE L'AIDE

- (216) L'article 108, paragraphe 3, du TFUE dispose que les États membres sont tenus d'informer la Commission de tout projet tendant à instituer des aides (obligation de notification) et qu'ils ne peuvent mettre à exécution les mesures projetées avant que la Commission ait pris une décision finale les concernant (interdiction de mise à exécution).
- (217) La Commission note que le Royaume-Uni n'a signalé à la Commission aucun projet concernant l'octroi de l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle ou les décisions fiscales anticipées contestées et qu'il n'a pas non plus respecté l'interdiction de mise à exécution établie à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Par conséquent, conformément à l'article 1^{er}, point f), du règlement (UE) 2015/1589, l'exonération des revenus générés par des intérêts passifs et des redevances de propriété intellectuelle prévue par l'ITA 2010 et le traitement fiscal accordé au titre des décisions fiscales anticipées contestées constituent une aide illégale, mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

10. RÉCUPÉRATION DE L'AIDE

- (218) Conformément aux dispositions du TFUE et à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, la Commission doit, lorsqu'elle a constaté l'incompatibilité d'une aide avec le marché intérieur, décider si l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier ⁽¹⁰⁵⁾. La Cour a également jugé à plusieurs reprises que l'obligation faite à un État membre de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur visait à rétablir la situation antérieure ⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) La Cour a décidé à ce sujet que cet objectif est atteint quand le bénéficiaire a remboursé les montants octroyés à titre d'aides illégales, perdant donc l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie ⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Arrêt dans l'affaire C-70/72, Commission/Allemagne, ECLI:EU:C:1973:87, point 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-278/92, C-279/92 et C-280/92, Espagne/Commission, ECLI:EU:C:1994:325, point 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Arrêt dans l'affaire C-75/97, Belgique/Commission, ECLI:EU:C:1999:311, points 64 et 65.

- (220) Conformément à la jurisprudence, l'article 16, paragraphe 1, du règlement de procédure dispose qu'«[e]n cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire [...]».
- (221) Par conséquent, puisque les mesures en question ont été appliquées en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE et sont considérées comme illégales et constituant une aide incompatible, il convient que l'État membre récupère l'aide afin de rétablir la situation qui existait sur le marché avant l'octroi de cette aide. La récupération doit couvrir la période comprise entre le moment où le bénéficiaire a profité de l'avantage, c'est-à-dire où l'aide a été mise à sa disposition, et le moment de la récupération effective, et les sommes à récupérer doivent produire des intérêts jusqu'à récupération effective.
- (222) Aucune disposition du droit de l'Union n'exige que la Commission, lorsqu'elle ordonne la récupération d'une aide déclarée incompatible avec le marché intérieur, fixe le montant exact de l'aide à récupérer. Il suffit au contraire que la décision de la Commission comporte des indications permettant à son destinataire de déterminer lui-même, sans difficultés excessives, ce montant ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) Dans le cas d'une aide d'État illégale sous la forme de mesures fiscales, le montant à récupérer doit être calculé sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et le montant qui aurait dû être payé en l'absence du traitement fiscal préférentiel.
- (224) Dans le cas d'espèce, pour aboutir au montant d'impôt qui aurait dû être payé en l'absence du traitement fiscal préférentiel, les autorités britanniques doivent réévaluer l'obligation fiscale des entités bénéficiant des mesures en question pour chaque exercice fiscal durant lequel elles ont bénéficié de ces mesures.
- (225) Une aide individuelle doit être considérée avoir été mise à la disposition du bénéficiaire le jour où les recettes fiscales perdues auraient été exigibles, pour chaque exercice, en l'absence de ces mesures.
- (226) Le montant des recettes fiscales perdues pour l'exercice en question doit être calculé de la façon suivante:
- tout d'abord, les autorités britanniques doivent établir le montant total des bénéfices de l'entreprise en cause pour cet exercice fiscal (y compris les bénéfices issus de revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances),
 - à partir de ces bénéfices, les autorités fiscales doivent calculer la base imposable de l'entreprise en cause pour cet exercice,
 - la base imposable doit être multipliée par le taux d'imposition sur les revenus applicables lors de cet exercice,
 - enfin, les autorités britanniques doivent déduire l'impôt sur les revenus dont l'entreprise s'est déjà acquittée pour cet exercice (le cas échéant).
- (227) Concernant l'aide octroyée sous la forme de l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle, les autorités du Royaume-Uni et de Gibraltar affirment que la récupération sera sans doute impossible pour des raisons pratiques en raison du caractère mobile des fonds des entreprises en question et compte tenu du principe du droit international selon lequel les tribunaux d'un État n'autoriseront pas ou ne feront pas valoir des demandes de récupération de taxes au nom d'un autre État. Toutefois, ni les autorités britanniques ni les autorités de Gibraltar n'ont apporté la preuve des difficultés concrètes qui pourraient être rencontrées dans la pratique et aboutiraient à la conclusion qu'il serait absolument impossible de récupérer l'aide. En effet, il est de jurisprudence constante que la condition d'une impossibilité absolue d'exécution n'est pas remplie lorsque l'État membre se borne à faire part à la Commission des difficultés juridiques, politiques ou pratiques que présentait la mise en œuvre de la décision, sans entreprendre une véritable démarche auprès des entreprises en cause aux fins de récupérer l'aide et sans proposer à la Commission des modalités alternatives de mise en œuvre de la décision qui auraient permis de surmonter les difficultés ⁽¹⁰⁹⁾. En conséquence, la Commission conclut que les autorités du Royaume-Uni et de Gibraltar n'ont pas démontré qu'il serait absolument impossible de récupérer l'aide octroyée dans le cadre de l'exonération.

⁽¹⁰⁸⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-441/06, Commission/France, ECLI:EU:C:2007:616, point 29 et la jurisprudence citée.

⁽¹⁰⁹⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori/Commission, ECLI:EU:C:2018:873, point 91; l'arrêt dans l'affaire C-37/14, Commission/France, ECLI:EU:C:2015:90, point 66; et l'arrêt dans l'affaire C-411/12, Commission/Italie, ECLI:EU:C:2013:832, point 37.

10.1. Récupération de l'aide octroyée sous la forme de l'exonération

- (228) Toute perte de recettes fiscales consécutive à l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle entre le 1^{er} janvier 2011 et le jour précédant l'entrée en vigueur des modifications respectives qui ont soumis les intérêts passifs et les redevances à l'impôt doit être récupérée, dans la mesure où les revenus avaient été générés ou trouvaient leur origine à Gibraltar ⁽¹¹⁰⁾.
- (229) Comme expliqué au considérant 82, les redevances de propriété intellectuelle perçues par une entreprise de Gibraltar sont considérées comme étant générées ou trouvant leur origine à Gibraltar. Il convient, par conséquent, que les autorités britanniques récupèrent les recettes fiscales perdues auprès de toute entreprise de Gibraltar ayant perçu des redevances de propriété intellectuelle entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013.
- (230) En ce qui concerne les revenus liés aux intérêts passifs perçus par les entreprises de Gibraltar entre le 1^{er} janvier 2011 et le 30 juin 2013, afin de déterminer si ces revenus ont été générés ou trouvent leur origine à Gibraltar, les autorités britanniques devront appliquer la règle relative au «situs» du prêt décrite au considérant 82, conformément au principe de territorialité.
- (231) Si les autorités britanniques concluent que les revenus liés aux intérêts passifs ont été générés ou trouvent leur origine à Gibraltar, il convient que les recettes fiscales perdues du fait de la non-imposition de ces revenus soient récupérées auprès de l'entreprise en cause.

10.2. Récupération de l'aide octroyée aux cinq entreprises de Gibraltar dans le cadre de leur participation dans des CV néerlandaises

- (232) Il convient que les autorités britanniques suppriment la pratique consistant à ne pas imposer la part que chaque entreprise de Gibraltar visée au considérant 160 détient dans les revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle générés par la CV néerlandaise dans laquelle ladite entreprise détient une participation.
- (233) Il convient également que les autorités britanniques récupèrent les recettes fiscales perdues par ces cinq entreprises de Gibraltar du fait de la non-imposition de leurs parts dans les revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle générés par la CV néerlandaise concernée.
- (234) La récupération doit couvrir les recettes fiscales perdues pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2011 et la date à laquelle les autorités britanniques suppriment la pratique consistant à ne pas imposer les revenus des entreprises de Gibraltar résultant de leur participation dans les CV néerlandaises, conformément au considérant 232.
- (235) En ce qui concerne les redevances de propriété intellectuelle des entreprises de Gibraltar résultant de leur participation dans les CV néerlandaises, il convient que les autorités britanniques récupèrent le montant correspondant aux recettes fiscales perdues en lien avec ces revenus pendant toute la période définie au considérant précédent.
- (236) Pour ce qui est des revenus liés aux intérêts passifs des entreprises de Gibraltar résultant de leur participation dans les CV néerlandaises, il convient que l'aide soit récupérée auprès de ces entreprises établies à Gibraltar de la façon suivante:
- pour la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 30 juin 2013, les autorités britanniques doivent commencer par déterminer si les intérêts ont été générés ou trouvaient leur origine à Gibraltar. Cette appréciation doit être réalisée en appliquant la règle relative au «situs» du prêt décrite au considérant 82. Dans la mesure où les intérêts créditeurs ont été générés ou trouvaient leur origine à Gibraltar, les autorités britanniques doivent récupérer les recettes fiscales perdues du fait de la non-imposition de ces revenus,
 - pour la période à partir du 1^{er} janvier 2014, il convient que les autorités britanniques récupèrent les recettes fiscales perdues du fait de la non-imposition de ces revenus si ceux-ci excèdent 100 000 GBP par entreprise source et par an.

⁽¹¹⁰⁾ Comme expliqué au considérant 144 de la présente décision, toute aide octroyée sur la base des 34 décisions anticipées relatives au traitement fiscal des revenus passifs (pendant la période précédant l'entrée en vigueur des modifications de 2013) est traitée comme faisant partie de l'aide définie à la section 7 et peut contenir des éléments d'aide devant être récupérés conformément aux considérants 229 et 230.

- (237) À la lumière des observations figurant dans les considérants de la section 8.3.2, la Commission estime que le Royaume-Uni doit, tout d'abord, récupérer les aides illégales et incompatibles accordées aux entreprises de Gibraltar auprès de ces mêmes entreprises. Dans l'hypothèse où il ne serait pas possible de récupérer le montant total de l'aide auprès de l'entreprise de Gibraltar concernée, il convient que le Royaume-Uni récupère le montant restant de cette aide auprès des autres entités qui forment une même unité économique avec ladite entreprise de Gibraltar, à savoir la société à responsabilité limitée néerlandaise, la CV néerlandaise ou la société mère pertinente de l'entreprise établie à Gibraltar, afin de garantir que l'avantage accordé soit supprimé et que la situation qui existait auparavant sur le marché soit rétablie au moyen de la récupération.

11. MODIFICATIONS LÉGISLATIVES ET RÉGLEMENTAIRES ADOPTÉES PAR GIBRALTAR

- (238) Bien que l'octroi des décisions fiscales anticipées relevant de la procédure formelle n'ait certes pas, dans la plupart des cas, entraîné l'octroi d'une aide d'État, l'enquête de la Commission a révélé certaines faiblesses dans le régime fiscal appliqué à Gibraltar, qui pourraient être exploitées par des multinationales à des fins d'optimisation fiscale. En particulier, la Commission a constaté que le régime d'imposition territorial mis en place à Gibraltar pouvait créer des situations propices à l'optimisation fiscale transfrontière (qui comporte un risque important de non-imposition des bénéfices des entreprises concernées à Gibraltar et dans les pays où leurs activités sont effectivement réalisées). Par ailleurs, elle a conclu qu'en l'absence de lignes directrices claires sur la manière dont le principe de territorialité devrait être appliqué dans la pratique, le régime de territorialité peut éventuellement offrir une marge de manœuvre trop importante aux autorités fiscales.
- (239) De plus, l'enquête a également mis en évidence des lacunes dans la procédure d'octroi des décisions fiscales anticipées, notamment l'absence d'une procédure spécifique prévoyant des obligations claires à la fois pour le demandeur et les autorités fiscales et l'absence de procédures de contrôle ex ante et ex post adéquates.
- (240) Enfin, des déficiences ont également été décelées en ce qui concerne la disposition générale de lutte contre l'évasion fiscale, notamment les règles relatives au prix de transfert, énoncées à l'article 40 de l'ITA 2010 puisque l'application de cette disposition est subordonnée à l'existence d'un «montage artificiel».
- (241) Aucune de ces faiblesses ne constitue une aide d'État en tant que telle. Cependant, en l'absence de mesures appropriées pour y remédier, il se peut que les autorités fiscales bénéficient d'une trop grande marge de manœuvre dans l'application des règles, ce qui peut accroître le risque qu'une aide d'État soit accordée. De plus, ces faiblesses ont nourri les doutes émis par la Commission dans la décision d'étendre la procédure formelle d'examen.
- (242) Afin de pallier ces faiblesses, le gouvernement de Gibraltar a accepté d'introduire des modifications législatives et réglementaires concernant sa procédure de décision fiscale anticipée, le principe de territorialité et les règles anti-abus ou relatives au prix de transfert. Du point de vue de la Commission, les modifications, qui ont été adoptées en octobre 2018, constituent une étape importante sur la voie d'une transparence accrue et de la réduction de la marge de manœuvre dans l'application des règles relatives à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar.
- (243) Les modifications, qui ont été publiées et adoptées le 25 octobre 2018, peuvent être résumées de la façon suivante:
- adoption d'une note d'orientation ⁽¹¹¹⁾ sur l'application du principe de territorialité, présentant des exemples concrets sur un large éventail d'activités et introduisant des exigences explicites en matière de surveillance des entreprises non imposables à Gibraltar,
 - adoption d'une législation et d'une réglementation ⁽¹¹²⁾ sur les aspects procéduraux des décisions fiscales anticipées, notamment les exigences suivantes: 1) l'application d'une décision fiscale anticipée doit inclure une description détaillée des activités commerciales et indiquer clairement le lieu où les activités sont exercées; 2) la décision anticipée ne peut être octroyée que pour une durée maximale de trois ans et doit inclure une déclaration complète des raisons pour lesquelles elle est accordée, notamment, le cas échéant, une analyse complète des prix de transfert; 3) l'introduction d'un système de contrôle comprenant des vérifications ex ante et ex post des décisions fiscales anticipées; et 4) la publication par les autorités fiscales, au moins une fois par an, de compilations anonymisées des décisions fiscales anticipées ou des résumés,

⁽¹¹¹⁾ Voir *Guidance Accrued and Derived* 2018. Le texte intégral de ces lignes directrices peut être consulté à l'adresse suivante: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Voir *Income Tax (Tax Rulings) Rules* 2018. Le texte intégral de ces lignes directrices peut être consulté à l'adresse suivante: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf>. Voir également *Guidance on Tax Rulings (Procedure)* 2018, dont le texte intégral peut être consulté à l'adresse suivante: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— adoption de mesures législatives visant à modifier l'ITA 2010 ⁽¹¹³⁾ afin de garantir que les dispositions de lutte contre l'évasion fiscale et les règles relatives au prix de transfert s'appliquent, que l'entente en cause soit artificielle ou non.

- (244) Enfin, il convient également de noter que Gibraltar a adopté une modification de l'article 29 de l'ITA 2010 ⁽¹¹⁴⁾ en vue d'exiger que toutes les entreprises enregistrées à Gibraltar déposent une déclaration fiscale, qu'elles perçoivent ou non des revenus générés ou trouvant leur origine à Gibraltar et qu'elles fassent ou non une demande de décision fiscale anticipée. Cette modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

12. CONCLUSION

- (245) La Commission constate que le Royaume-Uni a illégalement mis à exécution le régime d'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle à Gibraltar, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Elle constate également que ce régime constitue une aide d'État incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (246) La Commission considère que le traitement fiscal octroyé par le gouvernement de Gibraltar sur la base des décisions fiscales anticipées accordées à cinq entreprises de Gibraltar détenant une participation dans des sociétés néerlandaises en commandite simple (*Commanditaire vennootschap*) et percevant des revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle constitue des aides d'État individuelles, qui ont été illégalement mises à exécution, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, et sont incompatibles avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (247) Il convient que le Royaume-Uni récupère cette aide d'État auprès des bénéficiaires en vertu de l'article 16 du règlement de procédure. Le Royaume-Uni doit également veiller à ce qu'aucune autre aide ne soit accordée à l'avenir aux bénéficiaires ou à l'une quelconque des entreprises de leur groupe par suite de l'exonération des revenus générés par les intérêts passifs et les redevances de propriété intellectuelle ou du traitement fiscal énoncé dans les décisions fiscales anticipées contestées.
- (248) Étant donné que le Royaume-Uni a notifié, le 29 mars 2017, son intention de quitter l'Union européenne, conformément à l'article 50 du traité sur l'Union européenne, les traités cesseront de s'appliquer au Royaume-Uni à partir de la date d'entrée en vigueur de l'accord de retrait ou, à défaut, deux ans après la notification, sauf si le Conseil européen, en accord avec le Royaume-Uni, décide de proroger ce délai. En conséquence, et sans préjudice des dispositions de l'accord de retrait, la présente décision ne s'applique que jusqu'à ce que le Royaume-Uni cesse d'être un État membre,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

1. Le régime d'aides d'État accordé sous la forme d'une exonération fiscale des revenus liés aux intérêts passifs, applicable à Gibraltar au titre de l'Income Tax Act 2010 entre le 1^{er} janvier 2011 et le 30 juin 2013 et illégalement mis à exécution par Gibraltar en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE est incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
2. Le régime d'aides d'État accordé sous la forme d'une exonération fiscale des revenus générés par les redevances de propriété intellectuelle, applicable à Gibraltar au titre de l'Income Tax Act 2010 entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2013 et illégalement mis à exécution par Gibraltar en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE est incompatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

Article 2

Les aides d'État individuelles octroyées par le gouvernement de Gibraltar sur la base des décisions fiscales anticipées (visées à l'annexe sous les numéros 83, 84, 139, 140 et 144) accordées à cinq entreprises établies à Gibraltar détenant une participation dans des sociétés néerlandaises en commandite simple (*Commanditaire vennootschap*) et percevant des revenus liés aux intérêts passifs et aux redevances de propriété intellectuelle, qui ont été illégalement mises à exécution par le Royaume-Uni en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽¹¹³⁾ Voir *Income Tax (Amendment) Regulations 2018*. Le texte intégral de ces lignes directrices peut être consulté à l'adresse suivante: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ *Income Tax (Amendment) Act 2015* du 6 août 2015.

Article 3

1. La pratique des décisions fiscales anticipées au titre de l'Income Tax Act 2010 ne constitue pas un régime d'aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
2. Les 126 décisions anticipées, énumérées à l'annexe de la présente décision, autres que les cinq décisions fiscales anticipées couvertes par l'article 2 et les 34 décisions fiscales anticipées visées au considérant 144 ⁽¹¹⁵⁾, ne constituent pas des aides d'État individuelles au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

Article 4

1. Les articles 1^{er} et 2 de la présente décision ne s'appliquent pas à l'aide individuelle accordée sur la base des régimes d'aides visés à l'article 1^{er} ou sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 si, au moment de l'octroi de l'aide individuelle, celle-ci remplissait les conditions énoncées dans le règlement adopté en vertu de l'article 2 du règlement (CE) n° 994/98 du Conseil ⁽¹¹⁶⁾, qui était applicable au moment de l'octroi de l'aide.
2. Aux fins du présent article et de l'article 5, on entend par «aide individuelle» les aides mises à la disposition d'un bénéficiaire, pour chaque exercice fiscal, le jour où les recettes fiscales perdues pour cet exercice — du fait des régimes d'aides visés à l'article 1^{er} ou des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 — auraient été exigibles en l'absence de tels régimes ou de telles décisions anticipées.

Article 5

1. Le Royaume-Uni récupère toutes les aides incompatibles accordées sur la base des régimes d'aides visés à l'article 1^{er} ou sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 auprès des bénéficiaires de ces aides.
2. Toute aide individuelle accordée sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 qui ne peut pas être récupérée auprès de l'entreprise concernée établie à Gibraltar en question est récupérée auprès d'autres entités formant une même unité économique avec cette entreprise établie à Gibraltar, c'est-à-dire la société à responsabilité limitée néerlandaise, la CV néerlandaise ou la société mère pertinente de l'entreprise établie à Gibraltar.
3. Les sommes à récupérer produisent des intérêts à partir de la date à laquelle elles ont été mises à la disposition des bénéficiaires, jusqu'à leur récupération effective.
4. Les intérêts sont calculés sur une base composée, conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission ⁽¹¹⁷⁾.
5. Le Royaume-Uni cesse d'octroyer l'aide sur la base des régimes d'aides visés à l'article 1^{er} ou sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2, à partir de la date de notification de la présente décision.

Article 6

1. La récupération de l'aide conformément à l'article 5 est immédiate et effective.
2. Le Royaume-Uni veille à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 7

1. Dans un délai de deux mois à compter de la date de notification de la présente décision, le Royaume-Uni est tenu de communiquer les informations suivantes à la Commission:
 - a) une évaluation visant à déterminer, pour chaque entreprise établie à Gibraltar ayant généré des revenus liés aux intérêts passifs entre le 1^{er} janvier 2011 et le 30 juin 2013, si ces revenus au titre des intérêts ont été générés ou ont trouvé leur origine à Gibraltar, compte tenu de la règle relative au «situs» du prêt;

⁽¹¹⁵⁾ Les 34 décisions anticipées (visées à l'annexe sous les numéros 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 et 158) se rapportent au traitement fiscal des revenus passifs. L'aide se rapportant à ces décisions anticipées (pendant la période précédant l'entrée en vigueur des modifications de 2013) est traitée à l'article 1^{er} de la présente décision.

⁽¹¹⁶⁾ Règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 142 du 14.5.1998, p. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).

- b) une liste de bénéficiaires ayant perçu une aide sur la base des régimes d'aides visés à l'article 1^{er}, accompagnée des informations suivantes pour chacun d'entre eux et pour chaque exercice fiscal pertinent:
 - le montant des bénéfices réalisés (en indiquant séparément ceux réalisés à partir des redevances de propriété intellectuelle et ceux réalisés à partir des revenus liés aux intérêts passifs), la base imposable, le taux général d'imposition applicable, le montant de l'impôt sur les revenus acquitté et le montant des recettes fiscales perdues,
 - le montant total de l'aide reçue;
- c) les informations suivantes pour chacune des cinq entreprises de Gibraltar ayant bénéficié d'une aide sur la base des décisions fiscales anticipées visées à l'article 2 et pour chaque exercice fiscal pertinent:
 - le montant des bénéfices réalisés (en indiquant séparément ceux réalisés à partir des redevances de propriété intellectuelle et ceux réalisés à partir des revenus liés aux intérêts passifs), la base imposable, le taux général d'imposition applicable, le montant de l'impôt sur les revenus acquitté et le montant des recettes fiscales perdues,
 - le montant total de l'aide reçue;
- d) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire (pour tous les exercices concernés par une récupération);
- e) une description détaillée des mesures déjà prises et de celles prévues pour se conformer à la présente décision;
- f) les documents démontrant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

2. Le Royaume-Uni tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales prises pour mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération complète de l'aide conformément à l'article 5. À la demande de la Commission, le Royaume-Uni lui communique des renseignements sur les mesures nationales déjà prises et sur celles prévues pour se conformer à la présente décision.

Article 8

Le Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 19 décembre 2018.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission

ANNEXE

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Services, conseil en gestion	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Services, intermédiaire dans le secteur des transports	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Commerce, vente de produits pétroliers	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Commerce, vente de produits pétroliers	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Commerce, importation de mobilier	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Commerce, importation de mobilier	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Société holding, concession de licences sur la propriété intellectuelle	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Commerce, fabrication et vente de CD	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
9. Entreprise envisagée	12.1.2011	Société holding, concession de licences sur la propriété intellectuelle	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Commerce, revenus issus de loyers	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Commerce, service postal	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Détention d'actifs, propriété (aéronef)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
13. Entreprise envisagée	4.2.2011	Bénéficiaire fiduciaire	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
14. Entreprise envisagée	7.2.2011	Octroi de prêt(s)	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
15. Zartello Limited	7.2.2011	Commerce, marketing marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Commerce, agent sportif	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
17. Graf Von Bismark and Associated Limited	21.2.2011	Commerce, services de gestionnaires d'actifs	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Commerce, vente de produits médicaux	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Commerce, marketing	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Commerce, affrètement de yachts	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Gestion de biens et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Société holding de placement	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Commerce, gestion de ligne de navigation maritime	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Commerce, marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Commerce, marketing et ventes, formation	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Commerce, distribution de produits	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Commerce, marketing et ventes, formation	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Commerce, marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Société holding de placement	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Commerce, services de gestion	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Exploitation de droits de propriété intellectuelle	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Services, consultance et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Société de patrimoine, yacht motorisé	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Commerce, stockage et traitement de produits pétroliers	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Commerce, moteurs	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Octroi de prêt(s)	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Services, consultance et conseil	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
42. Entreprise envisagée	28.3.2011	Commerce, services marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Commerce, services marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Détention de droits de propriété intellectuelle	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Société de portefeuille	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
46. Entreprise envisagée	1.4.2011	Commerce, publicité	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Détention de brevets et de marques commerciales	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Société holding	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
51. AMD Limited	1.4.2011	Commerce, vente de produits agricoles	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Détention d'actions de société	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Services, consultance et conseil	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Services, consultance et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Services, consultance et conseil	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Services, consultance et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Commerce, affrètement coque nue	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Commerce, services marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Commerce, services marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
62. Lobric Properties Limited	6.5.2011	Commerce, vente de produits agricoles	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Services, gestion et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Services, fourniture de fiduciaires	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Services, fourniture de fiduciaires	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Société de portefeuille	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Société de portefeuille	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Commerce, fourniture d'équipement pétrolier et gazier	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Services, consultance et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Services, consultance et conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Société de portefeuille et de gestion immobilière	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Commerce, jeux	Décision anticipée liée à l'impôt sur le revenu d'une personne et ne concernant pas une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.
76. Orios Limited	23.5.2011	Commerce, détaillant en ligne de fleurs et de cadeaux	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Société de patrimoine, yacht motorisé	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Société de patrimoine, yacht motorisé	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
80. Repset Limited	1.6.2011	Société holding	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Octroi de prêt(s)	Décision contestée.
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Octroi de prêt(s)	Décision contestée.
85. Walstead Limited	8.6.2011	Commerce, marketing, ventes et recherche	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Commerce à Gibraltar	Décision anticipée liée à l'impôt sur le revenu d'une personne et ne concernant pas une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.
88. Loksys (International) Limited	15.6.2011	Commerce à Gibraltar	Décision anticipée liée à l'impôt sur le revenu d'une personne et ne concernant pas une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Commerce, vente et achat de vêtements	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Services, conseils et marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Services, conseil	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Société de patrimoine, yacht motorisé	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
96. Entreprise envisagée	12.7.2011	Commerce, opérations de change	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Société de portefeuille	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Services, conseils et marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
99. Entreprise envisagée (Société de conseil)	14.7.2011	Octroi de prêt(s)	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
100. Entreprise envisagée	22.7.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
101. Entreprise envisagée	5.8.2011	Commerce, marketing	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Société holding	Décision anticipée liée à l'impôt sur le revenu d'une personne et ne concernant pas une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Exploitation de propriété intellectuelle	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Services, conseils et intérêts de prêt	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Services, conseils de gestion	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
113. Entreprise envisagée (cabinet d'avocats international)	16.11.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Commerce, vente de produits de terrassement	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Services, appui administratif	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Services, agent de conseil dans le football	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Commerce, cours de voile, navires de plaisance à utilisation commerciale	Effectivement soumise à l'impôt. Revenus générés à Gibraltar et provenant de Gibraltar, par conséquent imposables à Gibraltar.
119. Entreprise envisagée	16.12.2011	Services, appui administratif	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Filiale	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
122. 8F Leasing S.A.	22.12.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Commerce, location de camions et remorques	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Commerce, vente de matériel informatique	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
128. 8F Leasing S.A.	3.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
131. 8F Leasing S.A.	20.2.2012	Octroi de prêt(s)	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Commerce, honoraires et commissions sur les paiements	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Commerce, appareil de forage pétrolier (affrètement)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Commerce, appareil de forage pétrolier (affrètement)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Commerce, appareil de forage pétrolier (affrètement)	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Commerce, appareil de forage pétrolier (affrètement)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Commerce, appareil de forage pétrolier (affrètement)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Services, mise à disposition d'ingénieurs	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Filiale d'une entreprise chimique	Décision contestée.
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Filiale d'une entreprise chimique	Décision contestée.
141. Entreprise envisagée	12.6.2012	Exploitation de propriété intellectuelle	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Commerce, constitution de société	Effectivement soumise à l'impôt. Revenus générés à Gibraltar et provenant de Gibraltar, par conséquent imposables à Gibraltar.
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Commerce, constitution de société	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Filiale dans une structure de groupe	Décision contestée.
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Commerce, fourniture de services fiduciaires	Effectivement soumise à l'impôt. Revenus générés à Gibraltar et provenant de Gibraltar, par conséquent imposables à Gibraltar.
146. OED Limited	4.1.2013	Commerce, développement de logiciels	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Commerce, courtier en ligne	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
148. Entreprise envisagée	12.4.2013	Exploitation de propriété intellectuelle	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Commerce, marketing et publicité	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Commerce, portails de site web	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Détention d'actions de société	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Commerce, portails de site web	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Commerce, portails de site web	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
154. Entreprise envisagée	10.5.2013	Exploitation de propriété intellectuelle	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Commerce, achats, importations et exportations	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Commerce, police d'assurance et couverture de base	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Exploitation de propriété intellectuelle	Exonération des revenus passifs. Situation régularisée après des modifications législatives ou la cessation des activités.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Octroi de prêt(s)	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Commerce, production industrielle	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Services, fourniture de services de conseil intra-même groupe	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.

Raison sociale	Date d'octroi	Description des activités	Qualification de la décision (sur la base de la section 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Services, gestion de ventes de domaine	Application du principe de territorialité. Aucun revenu généré ou trouvant son origine à Gibraltar.
163. Entreprise envisagée	23.12.2013	Commerce, approvisionnement de marchandises	L'entreprise n'était pas constituée, les activités n'ont pas eu lieu ou l'entreprise était une société dormante.
164. Immigrant potentiel	23.12.2013	Salarié	Décision anticipée liée à l'impôt sur le revenu d'une personne et ne concernant pas une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés.
165. British Virgin Islands Company	23.12.2013	Commerce, fourniture de produits numériques tels que les formations en ligne	Effectivement soumise à l'impôt. Revenus générés à Gibraltar et provenant de Gibraltar, par conséquent imposables à Gibraltar.

Remarque: Le présent classement des entreprises suit le classement de l'annexe de la décision d'étendre la procédure formelle d'examen. Par souci d'exhaustivité, le tableau comprend les cinq décisions fiscales anticipées contestées (n^{os} 83, 84, 139, 140 et 144).