



Un régime fiscal conçu de telle façon que des sociétés offshore échappent à l'imposition constitue un régime d'aide d'État incompatible avec le marché intérieur

Dès lors, la Cour annule l'arrêt du Tribunal et confirme la décision de la Commission n'autorisant pas le Royaume-Uni à mettre en œuvre le projet de réforme de l'impôt sur les sociétés de Gibraltar de 2002

En août 2002, le Royaume-Uni a notifié à la Commission la réforme envisagée par le gouvernement de Gibraltar concernant l'impôt sur les sociétés.¹ Cette réforme comprenait notamment l'abrogation de l'ancien système fiscal et l'instauration de trois impôts applicables à toutes les sociétés de Gibraltar, à savoir : une taxe d'enregistrement des sociétés, un impôt sur le nombre de salariés et un impôt sur l'occupation des locaux professionnels (*business property occupation tax*, le « BPOT »), étant entendu que l'assujettissement à ces deux derniers était plafonné à 15 % des bénéfices.

En 2004, la Commission a décidé² que les propositions notifiées en vue de la réforme du système fiscal des entreprises à Gibraltar constituaient un régime d'aides d'État incompatible avec le marché intérieur et, en conséquence, que ces propositions ne pouvaient être mises à exécution. En effet, la Commission a considéré que trois aspects de la réforme fiscale étaient sélectifs sur le plan matériel : 1) la condition pour les sociétés d'obtenir des bénéfices avant d'être assujetties à l'impôt sur le nombre de salariés et au BPOT, cette condition favorisant les entreprises qui ne dégageraient pas de bénéfices ; 2) le plafond de 15 % des bénéfices appliqué à l'assujettissement à l'impôt sur le nombre de salariés et au BPOT, ce plafond favorisant les entreprises qui, pour l'exercice fiscal en cause, auraient des bénéfices peu élevés par rapport au nombre de leurs salariés et à l'occupation des locaux professionnels ; 3) l'impôt sur le nombre de salariés et le BPOT, ces deux impôts favorisant, par nature, les sociétés « offshore » n'ayant pas de réelle présence physique à Gibraltar et qui, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés. De plus, elle a considéré que la réforme envisagée était sélective sur le plan régional dans la mesure où elle prévoyait un système en vertu duquel les sociétés à Gibraltar étaient imposées, de manière générale, à un taux moindre que les sociétés au Royaume-Uni.

Suite aux recours introduits par les gouvernements de Gibraltar et du Royaume-Uni, le Tribunal de première instance a annulé, le 18 décembre 2008, la décision de la Commission.³ Dans son arrêt, le Tribunal a notamment considéré que la Commission n'avait pas suivi une méthode d'analyse correcte à l'égard de la sélectivité matérielle du projet de réforme. En effet, selon le Tribunal, afin de prouver le caractère sélectif du régime fiscal en cause, la Commission aurait dû démontrer que certains de ses éléments revêtaient un caractère dérogatoire par rapport au régime fiscal commun ou « normal » de Gibraltar. Ce faisant, la Commission ne pouvait pas, comme elle l'a fait dans sa décision, considérer comme sélectives des mesures fiscales générales au regard de leurs effets. De plus, le Tribunal a estimé que le cadre de référence pour apprécier la sélectivité régionale de la

¹ Toutefois, la réforme en cause dans les présentes affaires n'est pas entrée en vigueur.

² Décision 2005/261/CE de la Commission, du 30 mars 2004, relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1).

³ Arrêt dans les affaires [T-211/04](#) et [T-215/04](#), Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord / Commission (voir aussi [CP n°99/08](#)).

réforme correspondait exclusivement aux limites du territoire de Gibraltar et non pas à celles du Royaume-Uni.

Dans ce contexte, la Commission et l'Espagne ont introduit les présents pourvois auprès de la Cour de justice afin d'annuler l'arrêt du Tribunal.

Dans son arrêt rendu ce jour, **la Cour estime que le Tribunal a commis une erreur de droit en considérant que le projet de réforme fiscale ne confère pas d'avantages sélectifs aux sociétés offshore.**

En effet, la Cour considère qu'une charge fiscale différente résultant de l'application d'un régime fiscal « général » ne peut suffire, en soi, à établir la sélectivité d'une imposition. Néanmoins, elle estime que **cette sélectivité existe lorsque, comme en l'espèce, les critères d'imposition retenus par un système fiscal sont de nature à caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie d'entreprises privilégiées.**

Ce faisant, la Cour constate que le régime fiscal de Gibraltar est notamment caractérisé par la combinaison de l'impôt sur le nombre de salariés et du BPOT en tant que seules bases d'imposition aboutissant à une imposition qui est fonction du nombre de salariés et de la taille des locaux professionnels occupés. Toutefois, **en raison de l'absence d'autres bases d'imposition, la combinaison de ces deux bases d'imposition** (qui reposent sur des critères, en eux-mêmes, de nature générale) **exclut d'emblée, de toute imposition, les sociétés offshore du fait qu'elles n'ont pas de salariés et n'occupent pas non plus de locaux professionnels.** Ces critères opèrent donc une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif poursuivi par le projet de réforme fiscale, à savoir celui d'introduire un système général d'imposition pour toutes les sociétés établies à Gibraltar.

Par conséquent, la Cour conclut que **la circonstance que les sociétés offshore ne sont pas imposées au Gibraltar est, non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, mais la conséquence inéluctable du fait que les deux impôts sur les sociétés (en particulier, leurs bases d'imposition) sont précisément conçus de façon à ce que les sociétés offshore** qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, **échappent à l'imposition.** Dès lors, la circonstance que les sociétés offshore échappent à l'imposition, précisément en raison des caractéristiques propres et spécifiques à cette catégorie de sociétés, permet de considérer qu'elles bénéficient d'avantages sélectifs.

En particulier, la Cour rappelle que, contrairement au raisonnement du Tribunal, **la qualification d'un système fiscal de « sélectif » n'est pas subordonnée au fait que celui-ci soit conçu de façon à ce que l'ensemble des entreprises soit soumis aux mêmes charges fiscales et certaines d'entre elles profitent de règles dérogatoires leur accordant un avantage sélectif. Une telle compréhension du critère de sélectivité présupposerait qu'un régime fiscal – pour qu'il puisse être qualifié de sélectif – soit conçu selon une certaine technique réglementaire.** Cette approche aurait pour conséquence que des règles fiscales nationales échappent d'emblée au contrôle en matière d'aides d'État du seul fait qu'elles relèvent d'une autre technique réglementaire bien qu'elles produisent les mêmes effets.

Dès lors que le projet de réforme fiscale est matériellement sélectif en ce qu'il accorde des **avantages sélectifs aux sociétés offshore**, la Cour estime qu'il n'est pas pertinent d'examiner si le projet de réforme est sélectif sur le plan territorial.

Dans ces conditions, la Cour décide d'annuler l'arrêt du Tribunal et de confirmer la décision de la Commission selon laquelle le projet de réforme fiscale constitue un régime d'aides d'État que le Royaume Uni n'est pas autorisé à mettre en oeuvre.

RAPPEL : La Cour de justice peut être saisie d'un pourvoi, limité aux questions de droit, contre un arrêt ou une ordonnance du Tribunal. En principe, le pourvoi n'a pas d'effet suspensif. S'il est recevable et fondé, la Cour annule la décision du Tribunal. Dans le cas où l'affaire est en état d'être jugée, la Cour peut trancher elle-même définitivement le litige. Dans le cas contraire, elle renvoie l'affaire au Tribunal, qui est lié par la décision rendue par la Cour dans le cadre du pourvoi.

Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas la Cour de justice.

Le [texte intégral](#) de l'arrêt est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.

Contact presse: Marie-Christine Lecerf ☎ (+352) 4303 3205

Des images du prononcé de l'arrêt sont disponibles sur "[Europe by Satellite](#)" ☎ (+32) 2 2964106