

REFLEXIONES EN TORNO A LA SENTENCIA DEL TJUE DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2011 RELATIVA A LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE GIBRALTAR Y SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO

Begoña Pérez Bernabeu

Universidad de Alicante

1. Antecedentes del pronunciamiento del TJUE

El 11 de julio de 2001, la Comisión inició el procedimiento formal de examen con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2 en relación con dos normas aplicadas a Gibraltar referentes al impuesto de sociedades y que afectaba a las “sociedades exentas”¹ y a las “sociedades calificadas”².

El TPI mediante Sentencia de 30 de abril de 2002, Asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Gobierno de Gibraltar contra Comisión anuló la Decisión de incoación del procedimiento formal de examen relativo a las “sociedades exentas” y, por otra parte, desestimó la solicitud de anulación de la decisión de incoación relativa a las “sociedades calificadas”.

El 27 de abril de 2002, sin perjuicio de la cuestión de si los regímenes fiscales relativos a las sociedades exentas y a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos constituían o no ayuda de Estado, el gobierno de Gibraltar anunció su intención de derogar el conjunto de su legislación en materia de fiscalidad de las empresas y de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para todas las sociedades de Gibraltar.

La reforma fiscal comprende un sistema de imposición aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar y un impuesto adicional sobre los beneficios (*top-up tax*) aplicable únicamente a las sociedades de servicios financieros y a las empresas de servicios públicos, incluyendo estas últimas las empresas activas en los sectores de telecomunicaciones, la electricidad y el agua. Este nuevo sistema de imposición está integrado por un impuesto sobre el número de empleados (*payroll tax*), un impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*) y una tasa de registro (*registration fee*).

Reino Unido (en adelante, RU) notificó formalmente a la Comisión mediante escrito de 12 de agosto de 2002, de conformidad con el apartado 3 del artículo 88 TCE, la reforma del impuesto de sociedades que tenía previsto aplicar el Gobierno de Gibraltar.

El 16 de octubre de 2002, tras esta notificación, la Comisión comunicó a RU su decisión de incoar el procedimiento formal de investigación para determinar si este proyecto de régimen fiscal constituía o no ayuda de Estado e instó a los interesados a presentar sus observaciones³.

¹ DO 2002, C 26, pág. 13

² DO 2002, C 26, pág. 9

Después de examinar la notificación, la Comisión⁴ consideró que la reforma del sistema de fiscalidad de las empresas en Gibraltar, en los términos notificados por RU, constituía un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado común.

Mediante demandas presentadas ante el Tribunal de Primera Instancia (en adelante TPI siguiendo con la denominación del órgano aplicable en el momento del fallo) el 9 de junio de 2004 Gibraltar y RU recurrieron la Decisión. Este recurso fue resuelto por el TPI en su Sentencia de 18 de diciembre de 2008, asuntos T-211-04 y T-215/04 cuyo objeto era dilucidar si la reforma fiscal planificada y notificada en 2002 por el gobierno de Gibraltar a la Comisión constituía o no una ayuda de Estado y en la que el TPI se pronunció dando la razón a Gibraltar y RU. El TPI, en relación con la selectividad regional, afirmó tras analizar el cumplimiento de los tres requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso *Azores* (autonomía política y administrativa, autonomía legislativa y autonomía financiera) por Gibraltar, que este territorio satisface las exigencias de autonomía y, por tanto, el marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad está constituido por el territorio de Gibraltar.

Por otro lado, y en relación con la selectividad material, el TPI apreció que la Comisión no consiguió probar que tal régimen fiscal no prevé excepciones al régimen normal fiscal.

La Comisión y España recurrieron la Sentencia del TPI ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) quien anula la Sentencia del TPI con su Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Asuntos acumulados C-106/09P y C-107/09P, Comisión y España contra Gobierno de Gibraltar y Reino Unido. En este asunto, nuevamente la cuestión a dilucidar era si el régimen fiscal gibraltareño notificado en 2002 reunía o no la nota de selectividad.

En este pronunciamiento el TJUE, contradiciendo al TPI, considera que el régimen fiscal en cuestión constituye un régimen de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior. Si bien el tribunal analiza en primer término la cuestión relativa a la selectividad material, apreciando que el TPI incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma no confería ventajas selectivas, considera que no es necesario entrar a dilucidar la cuestión referida a la selectividad materia.

2. Reflexiones sobre la consideración del régimen fiscal societario gibraltareño como Ayuda de Estado a la luz del reciente fallo jurisprudencial

El núcleo central del caso viene determinado por la existencia o no de la nota de selectividad en el proyecto de sistema fiscal notificado por Gibraltar desde un punto de vista regional y material. A nuestro entender, la cuestión más compleja viene determinada por la existencia de selectividad territorial en dicha medida.

En el presente caso, la determinación de esta circunstancia reviste una particular singularidad, dado el peculiar estatuto de Gibraltar.

Gibraltar no es un Estado miembro de la Unión Europea pues es una colonia o Territorio de Ultramar de la Corona británica desde 1713, pero no forma parte del Reino Unido. No obstante, el territorio de Gibraltar es un territorio europeo en el sentido del artículo 299 TCE, apartado 4, cuyas relaciones exteriores asume el Reino Unido,

⁴ Decisión 2005/261/EC de 30 de marzo de 2004, especialmente en sus considerandos 98 a 152.

estableciendo que las disposiciones en materia de ayudas de Estado le resultan aplicables⁵.

El artículo 87 TCE, actualmente artículo 107 TFUE, prevé que son incompatibles con el mercado común, las ayudas concedidas por los Estados, ampliando la jurisprudencia comunitaria este ámbito subjetivo también -entre otros- a los entes territoriales del Estado miembro en cuestión. Sin embargo, Gibraltar, no es un ente territorial de un Estado miembro, como pudiera serlo una Comunidad Autónoma respecto de España o un *Land* respecto del Gobierno Federal alemán, no obstante, el TPI lo equipara a un ente territorial de un Estado miembro para, posteriormente, aplicarle el “test de autonomía” enunciado por el TJCE en el caso *Azores* (Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal contra Comisión*, Asunto C-88/03).

El peculiar estatuto de Gibraltar como colonia de RU plantea mayores dificultades en el análisis del cumplimiento de los tres requisitos de autonomía exigidos por la jurisprudencia comunitaria en el caso *Azores* (autonomía política y administrativa, autonomía legislativa y autonomía financiera).

La Comisión se posiciona en contra del reconocimiento de un grado suficiente de autonomía a Gibraltar y creemos que no está exenta de razón al mostrar sus reservas. En concreto, el requisito que mayores dudas plantea es el relativo a la autonomía legislativa, es decir, a si la reforma fiscal fue elaborada siguiendo un procedimiento en el que el Gobierno central de RU no pudiera intervenir directamente sobre su contenido. A este respecto, la competencia residual del RU para legislar en Gibraltar y los diversos poderes concedidos al Gobernador son serios obstáculos para apreciar la existencia de un grado suficiente de autonomía en los términos exigidos por el TJCE.

Desde nuestro punto de vista no queda claramente probado que no exista la posibilidad de que el Gobierno Central de RU haya podido ejercer una influencia directa sobre el contenido de la reforma y ello porque y en esto seguimos el criterio de la Comisión- el segundo requisito de autonomía enunciado en el caso *Azores* lo que plantea es si las autoridades centrales del Estado miembro tienen o no la posibilidad de intervenir en el procedimiento legislativo de adopción de la medida fiscal en cuestión y no si efectivamente intervino en la práctica. Nos basamos para hacer esta reflexión en la dicción literal del apartado 67 de la Sentencia en el caso *Azores* que exige que la medida en cuestión “debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido”, esto es, se exige que la medida fiscal controvertida haya sido adoptada siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente. Entendiendo que el hecho de que el gobierno central nunca haya ejercido dicho poder no puede equipararse a la situación exigida en el pronunciamiento *Azores* en el que se exige que el gobierno central carezca de posibilidad de intervenir.

Creemos que el TPI maneja indistintamente ambas ideas que, como defendemos, no son fungibles, por este motivo discrepamos del razonamiento del TPI en esta cuestión y, por tanto, mantenemos nuestras reservas sobre el cumplimiento de este requisito por parte de Gibraltar.

⁵ En virtud de la declaración nº 55 aneja al Tratado de Lisboa, los Tratados se aplicarán a Gibraltar como territorio Europeo cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro.