

# La fiscalidad de Gibraltar a examen

*Nuria Díaz Abad*

Abogado del Estado-Jefe ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

---

El pasado 15 de noviembre de 2011 el Tribunal de Justicia dictó sentencia en los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P estimando los recursos de casación interpuestos por la Comisión y por el Reino de España contra la sentencia del Tribunal General de 18 de diciembre de 2008 (Gobierno de Gibraltar y Reino Unido/Comisión, asuntos acumulados T-211/04 y T-215/04), sentencia que había anulado la Decisión de la Comisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar. Para comprender el alcance de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia debemos situar los hechos en el momento histórico en que se produjeron y analizarla a la luz de la jurisprudencia del Tribunal en materia de ayudas de Estado, ya que, como es sabido, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben respetar el Derecho de la Unión Europea cuando legislen y, en particular en el ámbito de la fiscalidad, las libertades fundamentales y la normativa en materia de ayudas de Estado.

La tributación de las sociedades establecidas en Gibraltar ha sido objeto de atención por parte de la Comisión desde hace tiempo. En 1999 la Comisión solicitó información al Reino Unido sobre cinco regímenes fiscales vigentes en Gibraltar que eran objeto de investigación por parte del Consejo en el marco del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (anexo a las conclusiones del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, DO 1998, C2, p.1) y del llamado «grupo Primarolo», creado en 1997 por el Consejo, que incluía a expertos nacionales de alto nivel en materia fiscal y a un representante de la Comisión. Así, el 11 de julio de 2001 la Comisión decidió incoar un procedimiento de investigación formal de ayudas de Estado en relación con dos normativas aplicadas en Gibraltar relativas al impuesto de sociedades y que se referían a las llamadas «sociedades exentas» y «sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos». Mediante sentencia de 30 de abril de 2002 (Gobierno de Gibraltar/Comisión, asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01) el Tribunal General anuló la decisión de incoar dicho procedimiento de investigación formal en relación con las sociedades exentas y desestimó el recurso de anulación contra la decisión de incoación relativa a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos redu-

cidos. El procedimiento relativo a las sociedades exentas dio lugar a una decisión de la Comisión de 19 de enero de 2005, mediante la que se proponían una serie de medidas apropiadas, que fue aceptada por el Reino Unido, mientras que el procedimiento relativo a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos desembocó en la Decisión 2005/77/CE, de 30 de marzo de 2004, por la que se declaró dicho régimen incompatible con el mercado común.

Con anterioridad a que la Comisión y el Tribunal General se pronunciaran sobre dichos regímenes fiscales el Gobierno de Gibraltar anunció el 27 de abril de 2002 su intención de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para Gibraltar, que es el que se examinó por la Comisión en su Decisión 2005/261/CE, de 30 de marzo de 2004 y que fue anulada por la sentencia del Tribunal General de 18 de diciembre de 2008 y ahora confirmada por el Tribunal de Justicia que estimó los recursos de casación interpuestos por la Comisión (C-106/09 P) y por el Reino de España (C-107/09 P).

Dentro de este régimen fiscal podríamos distinguir un sistema general y una imposición especial para empresas de servicios financieros y empresas de servicios públicos.

En cuanto al sistema general se compone de tres impuestos. En primer lugar, un impuesto sobre nóminas en virtud del cual todas las sociedades gibraltareñas deberían pagar la cantidad de 3.000 libras anuales ( $\approx$  4.354 euros) por cada empleado y año, aunque luego hay reglas que matizan esta aplicación unívoca. En segundo lugar, una tasa por superficie ocupada, aplicable a todas aquellas entidades que ocupen una propiedad con fines empresariales destinada a un uso económico en Gibraltar. Este impuesto tendría un tipo equivalente al que gravaba en aquel momento la propiedad en Gibraltar. Estos dos impuestos sólo serían exigibles si la entidad obtiene beneficios. Además, tienen un límite máximo conjunto, de tal manera que no podrían superar conjuntamente el 15% de los beneficios de la sociedad. La gran mayoría de empresas de Gibraltar está solamente sujeta al impuesto sobre nóminas y a la tasa de superficie ocupada. Finalmente se preveía también una tasa de registro, que sería de 150 libras ( $\approx$  217 euros) por año para las sociedades sin ánimo de lucro y de 300 libras ( $\approx$  435 euros) por año para aquellas sociedades comerciales que tengan previsto obtener beneficios.

Adicionalmente a este sistema impositivo general, existe un sistema especial con dos tipos de entidades sometidas a un impuesto adicional sobre los beneficios generados por sus actividades. De una parte, se establecía una imposición especial para las empresas de servicios financieros (incluidas aseguradoras, «trustees» profesionales, servicios legales y fiscales, etc.), que serían gravadas con un impuesto adicional alrededor del 5% de los beneficios. Para estas entidades, las cantidades satisfechas por impuesto sobre nóminas, tasa por superficie ocupada e impuesto adicional no podrían superar conjuntamente el 15% de los beneficios. Por otra parte, se regulaba la tributación de las empresas de servicios públicos comprendidas en los sectores de telecomunicaciones, electricidad, agua, petróleo... (las denominadas «utili-

ties companies»), que se sometían a otro impuesto adicional del 35% de los beneficios, pudiendo deducirse las cantidades satisfechas por el impuesto sobre nóminas y la tasa por superficie ocupada. Por tanto, si bien también se les aplicaría el límite del 15% de los beneficios respecto del efecto del impuesto sobre nóminas y la tasa por superficie ocupada, la aplicación del impuesto adicional hasta el 35% de los beneficios supondría que este tipo impositivo sería su carga fiscal nominal efectiva.

Tal y como se desprende del apartado 16 de la Decisión 2005/261/CE de la Comisión el Reino Unido estimaba que de las aproximadamente 29.000 empresas existentes en Gibraltar, 179 quedarán sometidas al impuesto adicional sobre actividades de servicios financieros (al tipo entre 5 y 15%), mientras que 23 lo estarán al impuesto sobre actividades de servicios públicos (al tipo del 35%). De ello se desprende que 28.798 empresas podían estar sometidas a un tipo de gravamen cero.

El sistema de impuesto de sociedades que se pretendía instaurar en Gibraltar adolecía de falta de generalidad y de adecuación a la capacidad económica, ya que no utiliza la renta o el beneficio como parámetro fiscal, sino que utiliza selectivamente ciertos factores económicos para determinar la imposición. España, por razones geográficas, era, probablemente, el Estado miembro más perjudicado por esta reforma tributaria, teniendo en cuenta que el registro de sociedades extraterritoriales (28.798) supera el de habitantes del Peñón (27.900), teniendo todo el territorio de Gibraltar 6,5 kilómetros cuadrados; que la inversión bruta media en España para el periodo 2002-2008 por cada habitante de Gibraltar se elevaba a 710,5 €/año, frente a los 22 €/año que invierte un ciudadano alemán o los 45,7 €/año que invierte un ciudadano del Reino Unido y que esta cifra es 21 veces superior a la media de los 4 Estados miembros con mayor importancia económica de la UE.

Por otra parte, conviene tener en cuenta que en el momento en que se propuso dicha reforma tributaria y en la época en que se examinó por la Comisión Gibraltar era considerado un centro financiero extraterritorial u «off shore» por la Comunidad internacional. Así se recogía bajo esta categoría en documentos a efectos estadísticos de Eurostat y del Banco Central Europeo y se calificaba como paraíso fiscal por la OCDE y por el FMI.

La Decisión de la Comisión consideraba el régimen controvertido como ayuda de Estado, tanto desde un punto de vista regional, en la medida en que grava a las empresas de Gibraltar con un tipo impositivo inferior al del Reino Unido, como desde un punto de vista material. Desde el punto de vista material había tres aspectos de la reforma que la Comisión consideró selectivos. Así, en primer lugar, el requisito de obtener beneficios antes de estar sometida al impuesto sobre el número de los empleados y al impuesto por superficie ocupada favorece a las empresas que no obtienen beneficios. En segundo lugar, el límite máximo del 15% de los beneficios aplicado a efectos de dichos impuestos favorece a las empresas que para el ejercicio fiscal en cuestión tienen beneficios bajos en relación con su número de

empleados y las instalaciones que ocupan. Finalmente, también se consideró el régimen materialmente selectivo, porque estos dos impuestos favorecen, debido a su naturaleza, a las sociedades extraterritoriales que no tienen presencia real en Gibraltar y que, por consiguiente, no quedan sometidas al impuesto de sociedades.

La sentencia del Tribunal General anuló la Decisión de la Comisión por entender que la Comisión incurrió en un error de Derecho al apreciar la selectividad regional en este caso, toda vez que el marco de referencia para analizar la posible ayuda de Estado no debía ser el Reino Unido, sino exclusivamente los límites geográficos del territorio de Gibraltar y, por otra parte, que la Comisión erró también al aplicar el criterio de la selectividad material. A este respecto el Tribunal General recuerda en su sentencia que cuando la Comisión examina este tipo de ayudas dicho examen debe cubrir tres etapas: la identificación del régimen fiscal común o «normal», la determinación del eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal como excepción al régimen común y el análisis de la naturaleza o estructura del sistema de cargas en el que dicha ayuda se inscribe. Aplicando este análisis a la Decisión de la Comisión el Tribunal General considera que esta institución no siguió las fases de dicho marco de análisis, por lo que sobrepasó los límites de su control. Pero, con independencia de ello, considera también que la Comisión no consiguió demostrar que el régimen fuera materialmente selectivo. Por ello concluye que ninguno de los tres aspectos identificados por la Comisión confiere una ventaja selectiva, ya que la Comisión no ha demostrado de modo suficiente en Derecho que constituyan excepciones al régimen fiscal normal.

Hasta aquí el contexto en el que se planteó la reforma del régimen fiscal en Gibraltar. Pero para entender el análisis que lleva a cabo el Tribunal General en su sentencia hay que considerar la evolución de la jurisprudencia en materia de ayudas de Estado respecto de la espinosa cuestión de los entes infraestatales con competencia tributaria propia. Como es sabido, uno de los requisitos para que exista ayuda de Estado es que la medida afecte a determinadas empresas o producciones (artículo 107 TFUE). Pues bien, en aquellos Estados miembros en los que existen distintas Administraciones públicas territoriales con competencia tributaria propia podría llegar a pensarse que, por el mero hecho de que las normas tributarias que emanan de estas otras Administraciones territoriales distintas del Estado y que se aplican exclusivamente en su territorio, pero no en el resto del territorio del Estado, cumplirían ya el aludido requisito de afectar a determinadas empresas o producciones, que serían aquellas sometidas a sus normas tributarias. Con ello cumplirían el llamado requisito de la selectividad regional y automáticamente serían consideradas ayudas de Estado.

El Tribunal de Justicia tuvo ocasión de examinar esta cuestión por primera vez a raíz de tres cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 1997 (asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97), archivados por auto de 16 de febrero de 2000. Aunque el Tribunal

no llegó a pronunciarse al retirarse la cuestión prejudicial por el órgano jurisdiccional remitente, sí lo hizo el Abogado General Saggio en sus conclusiones en dicho asunto, que la Comisión cita para justificar la selectividad regional en el caso de Gibraltar, ya que compara la situación de la fiscalidad de las empresas de Gibraltar con las del Reino Unido, tomando, pues, al Estado miembro como marco de referencia. Pues bien, el Tribunal en su sentencia de 6 de septiembre de 2006 (Portugal/Comisión, C-88/03, sentencia Azores) introdujo importantes matizaciones en esta cuestión de la selectividad regional, al declarar que una autoridad infraestatal puede considerarse su propio marco de referencia al objeto de analizar una medida fiscal desde el punto de vista de las ayudas de Estado si dicha entidad cuenta con un estatuto jurídico y fáctico que le confiera autonomía política, autonomía de procedimiento –si la medida se adopta sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido– y, por último, autonomía económica, en el sentido de que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Esta jurisprudencia se ha considerado aplicable al caso del País Vasco por la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) y el Tribunal General la aplicó, como hemos visto, también al caso de Gibraltar en la sentencia de 18 de diciembre de 2008. A juicio de las autoridades españolas, con ello el Tribunal incurrió en un error de Derecho por considerar que Gibraltar era un territorio asimilable a una región de un Estado miembro, como pueden ser Azores respecto de Portugal o el País Vasco respecto de España. Por ello el recurso de casación de España abordó tanto los aspectos de selectividad material –único motivo por el que recurrió en casación la Comisión– como los relativos a la selectividad regional. Examinaremos ambos aspectos por separado.

Para España era importante que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como ha venido haciendo, respetase escrupulosamente el estatuto jurídico internacional de Gibraltar. De acuerdo con el artículo X del Tratado de Utrecht de 13 de julio de 1713 se cedió a la Corona británica «*la plena y entera propiedad de la ciudad y castillo de Gibraltar, juntamente con su puerto, defensas y fortalezas (...)*». También se indica en el mismo artículo que «*si en algún tiempo a la Corona de la Gran Bretaña le pareciere conveniente dar, vender o enajenar, de cualquier modo la propiedad de la dicha Ciudad de Gibraltar, se ha convenido y concordado por este Tratado que se dará a la Corona de España la primera acción antes que a otros para redimirla*». Desde el punto de vista del Derecho internacional público, Gibraltar es un «territorio no autónomo» en el sentido del capítulo XI de la Carta de Naciones Unidas, sometido a un proceso de descolonización, proceso que debe ser resuelto mediante negociaciones bilaterales entre los Gobiernos español y británico; desde el punto de vista del Derecho interno británico Gibraltar tiene la consideración de colonia, incluyéndose desde 2002 entre los «British Overseas Territories»; y, desde el punto de vista del Derecho de la Unión Europea, Gibralt-

tar es un territorio respecto del cual un Estado miembro –el Reino Unido– asume sus relaciones exteriores, en el sentido del artículo 355, apartado 3, TFUE.

Por tanto, no se trata de un entidad infraestatal, como lo es una región de un Estado miembro, sino de una entidad no estatal o extraestatal, por lo que no le es de aplicación la doctrina Azores. Al aplicarle la citada doctrina el Tribunal General configuró a Gibraltar como un nuevo Estado miembro de la Unión Europea a efectos fiscales, por entender que el marco de referencia desde el punto de vista de las ayudas de Estado no era el Reino Unido, sino el propio territorio de Gibraltar. España entiende que no se puede desvincular a Gibraltar del Reino Unido en materia de fiscalidad. No obstante, subsidiariamente, se defendió que no se cumplían los requisitos de la sentencia Azores y que, por otra parte, en caso de que el Tribunal de Justicia aplicase la doctrina Azores, añadiese en este caso tan especial un nuevo requisito a los tres sentados en su sentencia de 6 de septiembre de 2008, a saber, la armonización fiscal. Como se ha señalado, tanto en el caso de Azores respecto de Portugal, como del País Vasco respecto de España se trata de regiones de Estados miembros, que, en consecuencia, forman parte de su territorio. El caso de Gibraltar es completamente distinto y ello influye en la cuestión que estamos tratando, pues mientras en el País Vasco, aunque se puedan establecer tipos de gravámenes distintos, la presión fiscal global en todo el territorio español ha de ser equivalente, no ocurre lo mismo con Gibraltar respecto del Reino Unido de aplicarse la doctrina que emana de la sentencia recurrida en casación. De este modo en el impuesto de sociedades según la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, mientras el tipo máximo en el Reino Unido era del 30% y en España lo era del 35%, la gran mayoría de empresas en Gibraltar tributaban a un tipo 0, aunque su tipo general fuese del 35%.

Aunque el Tribunal de Justicia únicamente ha examinado en su sentencia la cuestión de la selectividad material analizando el motivo único presentado por la Comisión y el octavo, de los once motivos que planteó el Reino de España, al anularse la sentencia del Tribunal General y no abordarse esta cuestión en la sentencia que comentamos por parte del Tribunal de Justicia, es ésta una cuestión que permanece abierta y que podría abordarse en otro asunto.

En cuanto al análisis de la selectividad material que lleva a cabo el Tribunal de Justicia, en su sentencia se examinan los tres aspectos identificados por la decisión controvertida como ventajas selectivas. En primer lugar, en cuanto a los requisitos de obtener beneficios y del límite máximo de la imposición, los dos primeros elementos de selectividad material de la medida identificados por la Comisión, el Tribunal entiende que se trata de medidas generales aplicables sin distinción a todos los operadores económicos y que, por tanto, no confieren ventajas selectivas. Muy distinta es la apreciación que le merece al Tribunal de Justicia el tercer aspecto selectivo que señaló la Comisión, a saber, las ventajas que favorecen a las sociedades

extraterritoriales, ya que entiende que el hecho de que dichas sociedades, que constituyen por lo que se refiere a las bases imponibles previstas en el proyecto de reforma fiscal un grupo de sociedades que no están sujetas a imposición debido, precisamente, a las características propias y específicas de dicho grupo, permite considerar que las mencionadas sociedades se ven favorecidas por ventajas fiscales.

Si bien es cierto que la reforma del impuesto de sociedades que examinó la Comisión no llegó nunca a entrar en vigor, no es menos cierto que la sentencia que comentamos contiene importantes elementos de análisis y reflexión en relación con la fiscalidad de Gibraltar, elementos de los que en su momento habrá que extraer las consecuencias oportunas.