

APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO A RÉGIMENES TRIBUTARIOS: REFLEXIONES AL HILO DE LOS CASOS GIBRALTAREÑOS

VANESSA HERNÁNDEZ GUERRERO*

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.—II. LAS NORMAS COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO GIBRALTAREÑO.—III. LA DECISIÓN SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA SOCIEDADES CUALIFICADAS.—IV. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. A) LA SELECTIVIDAD MATERIAL DE LA REFORMA PROPUESTA. B) LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA DE GIBRALTAR COMO «AYUDA REGIONAL».—V. CONCLUSIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es estudiar, desde la óptica de las normas sobre ayudas de Estado (arts. 87-89 del Tratado), las últimas decisiones adoptadas por la Comisión con respecto a determinados regímenes tributarios de Gibraltar, concretamente, la Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 sobre el régimen de ayudas ejecutado por el Reino Unido a favor de las sociedades cualificadas gibraltareñas y la Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 sobre el régimen de ayudas que el Reino

* Doctoranda del Instituto Universitario Europeo de Florencia, Italia. E-mail: Vanessa.Hernandez@iue.it

Unido planea ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (aún no publicadas). El veto de la Comisión a estos regímenes es la crónica de una muerte anunciada porque confirma los temores expresados por la doctrina fiscalista acerca del efecto de las normas sobre ayudas de Estado en el ordenamiento tributario de los Estados, sobre todo, a partir de la adopción del llamado Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial. Comenzamos con una breve introducción que sitúa las decisiones en el contexto comunitario y gibraltareño para ocuparnos, en segundo lugar, de los rasgos más significativos de las decisiones mismas¹.

II. LAS NORMAS COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO GIBALTAREÑO

Las normas sobre ayudas de Estado, como es sabido, configuran una disciplina que, a fin de preservar la libre competencia, declara la incompatibilidad de las ayudas de Estado con la consecución de un mercado común y otorga poderes a la Comisión para ejercer el control del comportamiento de los Estados en este ámbito². El régimen se completa con una serie de excepciones en virtud de las cuales una ayuda se puede considerar compatible. El control de las ayudas de Estado a nivel comunitario está centralizado en la Comisión, que puede ordenar la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente como medida para restablecer la competencia³. La notificación de todo proyecto de ayuda previamente a su

¹ El presente análisis se basa fundamentalmente en otro trabajo a publicar en coautoría con el profesor Adolfo MARTÍN JIMÉNEZ: *El Derecho Tributario de Gibraltar desde la óptica española y de la Unión Europea*, en A. DEL VALLE - I. GONZÁLEZ (eds.): *Gibraltar, 300 años*, Universidad de Cádiz (en prensa). Aún así, todas las opiniones expresadas aquí son responsabilidad exclusiva de la autora y no del profesor Martín Jiménez, al que agradece sinceramente su enseñanza y constante apoyo.

² Aunque la disciplina básica de las ayudas de Estado quedaba configurada en el Tratado, su aplicación ha sido desarrollada en gran medida a través de la práctica de la Comisión y de la jurisprudencia del Tribunal, hasta que en 1999 el Consejo adoptó el Reglamento 659/1999 de 22 de marzo *por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 de Tratado* (DOCE L 83/1 de 27.3.1999), que se conoce como Reglamento de Procedimiento y que «codifica» tal desarrollo.

³ La recuperación de la ayuda como medida para restablecer la competencia fue en principio fruto de pronunciamientos jurisprudenciales (STJCE en el Asunto

puesta en marcha es vital para el funcionamiento efectivo de este sistema, aunque la Comisión puede actuar de oficio contra las «ayudas ilegales» y las «ayudas existentes».

El concepto de ayuda de Estado se refería inicialmente a las transferencias directas de fondos del Estado a operadores empresariales específicos⁴. Pronto se hizo evidente que los incentivos o ventajas de naturaleza tributaria eran también un medio para favorecer a determinadas empresas⁵ y por tanto, las normas sobre ayudas de Estado comenzaron a aplicarse en el ámbito tributario, aunque no de un modo sistemático⁶. A partir de 1998, la llamada iniciativa contra la competencia fiscal dañina dio un nuevo impulso a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a la imposición directa. Dicha iniciativa surge en 1996 instigada por el Comisario responsable de la política en materia de competencia, M. Monti. El comisario atrajo la atención de los Estados sobre el hecho de que la recaudación fiscal estaba siendo erosionada a través de los incentivos fiscales dirigidos a actividades móviles, provocando una mayor carga fiscal en los factores inmóviles, como el trabajo. Así, en marzo de 1997, se establece un «Grupo de Expertos de Alto Nivel» con la misión de delimitar qué constituye competencia fiscal dañina y diseñar medidas para contrarrestarla. El resultado de este proceso fue la adopción unánime, en el Consejo ECOFIN de 1997, de un paquete de medidas en materia de imposición

C-10/85, *Deufil v Commission* [1987] Rec.p.1027). Actualmente se encuentra recogida en el artículo 14 del Reglamento de procedimiento.

⁴ Los cuatro elementos que debe reunir toda ayuda de Estado se deducen del propio artículo 87.1 del Tratado y se encuentran confirmados por constante jurisprudencia del Tribunal así como por la práctica de la Comisión, tal y como se muestra en los informes sobre la Política de Competencia y en los Estudios sobre Ayudas de Estado. Vid., en general sobre el régimen de ayudas de Estado FERNÁNDEZ FARRETES, Germán: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Cuadernos de Estudios Europeos, Civitas, 1993.

⁵ Asunto C-30/59 *Steenkolenmijnen* [1961] Rec. p.1.

⁶ No son numerosas las decisiones de la Comisión en que medidas de fiscalidad directa se declaran ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Entre ellas destacan una decisión de 1973 que declara incompatible un ley francesa que otorgaba ciertos beneficios fiscales a las empresas que se establecían en el extranjero (Decisión de la Comisión 73/263/EEC de 25 Julio 1973, DOCE L 253/10); una decisión de 1989 que declara incompatible un impuesto griego a favor de empresas exportadoras (Decisión de la Comisión 89/659/EEC de 3 Mayo 1989, DOCE L 394/1) y una decisión que declara compatible con el mercado común un sistema de amortización acelerada a favor de aerolíneas alemanas (Decisión de la Comisión de 13 Marzo 1996, DOCE L 146, 20.06.1996).

directa con la finalidad de atacar la evasión fiscal y la erosión de bases imponibles dentro de la Unión; entre ellas, figuraba el «*Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial*», un acuerdo político no vinculante jurídicamente, y por tanto, de difícil ejecución, en el que los Estados se comprometen a no introducir nuevos regímenes tributarios que puedan ser considerados como dañinos a los efectos del Código, así como a eliminar las medidas lesivas ya existentes en sus respectivas legislaciones en materia de tributación directa. Para identificar tales medidas lesivas, se pone en marcha un proceso de revisión de los regímenes tributarios de los Estados miembros en el seno de un grupo mixto compuesto por representantes de los Estados y asistido por la Comisión. Este grupo, conocido como «grupo Primarolo», elaboró una lista de los regímenes tributarios que contenían rasgos dañinos: el llamado «informe Primarolo»⁷. La influencia del Código de Conducta en las normas de ayudas de Estado es manifiesta, ya que el propio Código, en su párrafo J, invitaba a la Comisión a publicar unas directrices sobre la aplicación de dichas normas a medidas de fiscalidad directa de las empresas que pudieran ser calificadas como ayudas de Estado. La Comisión publicó, en diciembre de 1998, una Comunicación que contenía tales directrices⁸. Aún más, es público y notorio que la Comisión abrió investigaciones de ayudas de Estado en relación con algunas medidas del informe Primarolo.

A la vista de tal evolución, la doctrina fiscalista advertía, ya en el 2001, que de la práctica previa de la Comisión se podían deducir las importantes consecuencias que tal proceso podría acarrear para los ordenamientos tributarios de los Estados miembros. En concreto, el prof. MARTÍN JIMÉNEZ⁹

⁷ «*Report of the Code of Conduct group on business taxation*», presentado al Consejo ECOFIN el 29 de noviembre de 1999. Aunque en su momento el Consejo no adoptó ninguna posición formal con respecto a este informe e incluso se filtró al público sin su consentimiento, el valor del mismo ha ido creciendo, en parte debido a la publicidad que involuntariamente se le dio al mismo y en parte porque constituye la base de la obligación de eliminación de prácticas dañinas que pesa sobre los Estados miembros, tal y como se reconoció en el Consejo ECOFIN de 3 de junio de 2003, cuando se adoptó el paquete fiscal. El informe está disponible en inglés en la página web de la Dirección General de Unión Aduanera: europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm.

⁸ Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas de Estado a medidas de fiscalidad directa de las empresas (DOCE C de 10.12.1998).

⁹ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: *El Concepto de Ayuda de Estado y las Normas Tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del Art. 87.1 TCE*, Noticias de la Unión Europea 196, mayo 2001.

concluía su artículo sobre el concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias advirtiéndolo:

- sobre el importante control que la Comisión podía adquirir sobre el ordenamiento tributario de los Estados, debido al requisito de notificación previa al que están sometidos los proyectos sobre ayudas de Estado;
- acerca de que la interpretación extensiva que del requisito de selectividad había hecho la Comisión, le llevaba a desconocer la propia lógica o estructura de los Estados federales o cuasi-federales en los que se reconoce un poder tributario a unidades distintas del Estado central;
- sobre cómo la vinculación de la ayuda a la disposición de fondos estatales, no se había interpretado como consumo de tales fondos, sino como simple atribución al Estado de la medida;
- cómo el principio de irrelevancia de los fines de la norma aplicado por la Comisión y el TJCE era insostenible si se pretendía adoptar un concepto coherente de ayuda de Estado; y, finalmente,
- acerca del riesgo de que las normas sobre ayudas de Estado se convirtieran en el instrumento de ejecución del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial.

Entendemos que las recientes decisiones de la Comisión sobre los regímenes tributarios gibraltareños vienen a confirmar algunos de los temores expresados en su día por el prof. MARTÍN JIMÉNEZ. En concreto, la decisión sobre el régimen tributario para sociedades cualificadas muestra claramente la relación entre el Código de Conducta y las normas sobre ayudas de Estado, hasta el punto de que la Comisión califica la selectividad del régimen por referencia a un criterio del Código: el criterio de estancamiento del régimen (ring-fencing). Por su parte, la decisión sobre la reforma del impuesto sobre sociedades gibraltareño pone en peligro la distribución de competencias fiscales propias de Estados asimétricos, a la vez que demuestra que los fines de la norma pueden tener su peso en la valoración de un régimen desde la óptica de ayudas de Estado. Pero, antes de pasar al análisis más detallado de los problemas que una y otra decisión presentan, es conveniente situar las decisiones en el contexto gibraltareño, destacando ciertos rasgos de su régimen tributario, así como repasar brevemente la incidencia de las normas sobre ayudas de Estado en el mismo.

La adhesión del Reino Unido en 1973 a las entonces Comunidades Europeas determinó la aplicación en Gibraltar del Derecho comunitario con ciertas salvedades: Gibraltar no pertenece al territorio aduanero comunitario y, por consiguiente, no le es aplicable la normativa aduanera, ya se trate de Derecho originario o derivado¹⁰. Tampoco se aplica a Gibraltar la legislación comunitaria en materia del IVA. Este estatus especial pretendió mantener una de las formas de vida tradicionales en este territorio: el comercio de bienes. Sin embargo, la adhesión del Reino Unido a la Unión Europea y la aplicación de las libertades comunitarias a Gibraltar¹¹ —así como, por qué no decirlo, la posterior adhesión de España a la hoy Unión Europea— han favorecido que la economía gibraltareña dependa altamente de otras actividades que, por motivos tributarios, se realizan en Gibraltar. Gibraltar ofrece un clima jurídico y tributario que promueve las actividades *off-shore* (actividades no declaradas en el territorio del inversor principal y actividades puramente ficticias, que tratan de desviar al territorio gibraltareño beneficios imposables en otros Estados). Por lo que

¹⁰ Artículos 28-29 del Acta de Adhesión del Reino Unido (DOCE 1972, L 73, p. 14). De acuerdo con la reciente STJCE de 23 de septiembre de 2003, *Comisión / Reino Unido*, Asunto C-30/01 [2003] Rec. p. I-9481, no son aplicables a las mercancías gibraltareñas ninguna de las disposiciones del Título I de la parte tercera del Tratado CE, relativas a la libre circulación de mercancías, ni ninguna de las disposiciones de derecho derivado adoptadas sobre la base de los art. 94 y 95 Tratado CE. El art. 90 CE tampoco le resulta de aplicación (vid. Sobre esta cuestión la excelente monografía de IZQUIERDO SANS, Cristina: *Gibraltar en la Unión Europea: consecuencias sobre el contencioso hispano-británico y el proceso de construcción europea*, Tecnos y UAM, Madrid, 1996, así como el resto de los trabajos publicados en «*Gibraltar, 300 años*», cit. Sup.). Sobre temas tributarios, ver SANTA BÁRBARA RUPÉREZ: *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, pp. 298-300 y GOLDSWORTH, John G.: «*European Community: A Review of the Tax Characteristics of Countries on the Fringe on the European Community*», 6 *Tax Notes International* 128, 1993, p. 131

¹¹ Ciertamente, las otras tres libertades fundamentales (libre circulación de personas, en su doble vertiente, trabajadores y establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales) consagradas en el Tratado CE resultan de aplicación a Gibraltar igual que a los demás Estados miembros. Vid., sobre su influencia en los impuestos directos, CALDERÓN CARRERO/MARTÍN JIMÉNEZ: *La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias*, en AA.VV., *Manual de Fiscalidad Internacional* (2ª edición), IEF, Madrid, 2004, y MARTÍN JIMÉNEZ: *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, Kluwer Law International, 1999.

respecta a la tributación de las sociedades gibraltareñas, no están sujetas al impuesto sobre sociedades británico, sino al impuesto sobre sociedades gibraltareño¹². En principio, dicho impuesto sujeta a un tipo general del 35 % a todos sus residentes, ya sean sociedades, sucursales de sociedades no residentes, asociaciones, *trusts* o personas físicas que desarrollan una actividad comercial. Se considera que una sociedad es residente en Gibraltar si la dirección y control de la misma se lleva a cabo desde Gibraltar o si opera en Gibraltar y la dirección y control de la misma se lleva a cabo desde Gibraltar por personas que residen habitualmente en dicho territorio. Las sociedades no residentes también están sujetas al impuesto sobre sociedades general en su renta de fuente gibraltareña. Asimismo, los beneficios empresariales de las sucursales establecidas en Gibraltar tributan al tipo general. Sin embargo, junto al régimen anterior, que presenta carácter general, Gibraltar aplica ciertos regímenes especiales, que reducen significativamente la presión fiscal sobre las sociedades beneficiarias. En concreto, como decíamos, las decisiones que nos ocupan son, hasta el momento, el último eslabón de la cadena de decisiones que pretende acabar con tales regímenes especiales desde las normas de ayudas de Estado del Tratado CE.

El informe Primarolo había incluido tres regímenes gibraltareños entre las medidas fiscales dañinas que debían cesar: el régimen de sociedades exentas («*exempt companies*»), el régimen de sociedades cualificadas («*qualifying companies*») y el régimen de entidades de tenencia («*holdings*») de 1992¹³. El 11 de julio de 2001, la Comisión abrió formalmen-

¹² De conformidad con el art. 55 de la Gibraltar Constitution Order de 1969, el Gobierno y la Asamblea de Gibraltar tienen competencia para proponer y adoptar, respectivamente, la normativa reguladora de la fiscalidad de las empresas, puesto que esta materia se encuentra dentro del ámbito de las «cuestiones internas específicas» que no son competencia del Gobernador de Gibraltar, esto es, del Reino Unido (este último puede actuar para garantizar el cumplimiento de las obligaciones internacionales del Reino Unido, incluidas las que se derivan del Derecho comunitario). Auto del Presidente del TPI de 19 de diciembre de 2001, Asuntos T-195/01 y T-207/01, *Gobierno de Gibraltar / Comisión* [2001] Rec. II-3915, párra. 41.

¹³ En el informe aparecen numerados como A017 «*Gibraltar 1992 Companies*»; B012 «*Exempt (offshore) Companies and Captive Insurance*» y B013 «*Qualifying (offshore) Companies and Captive Insurance*». Además el grupo Primarolo examinó otros regímenes gibraltareños, en concreto, el régimen para sociedades de Seguros (B010 «*Captive Insurance Companies*») que en realidad forma parte del régimen de exentas y cualificadas; el régimen para navieras y compañías aéreas (C011 «*Shipping and Aviation*»), que fue expresamente excluido del ámbito de aplicación del infor-

te el procedimiento de investigación contra, entre otros, dos de esos regímenes: el régimen de las sociedades exentas y el régimen de las sociedades cualificadas, bajo la sospecha de que constituían ayudas de Estado¹⁴. A partir de ese momento, se produce un cruce de decisiones entre el gobierno gibraltareño, la Comisión y el TPI, que cronológicamente se ordena del siguiente modo:

- En agosto y septiembre de 2001 respectivamente, el gobierno de Gibraltar interpuso sendas demandas ante el Tribunal de Primera Instancia contra las dos decisiones de la Comisión, acompañadas de otras dos demandas de adopción de medidas provisionales para garantizar la suspensión de la ejecución de las dos decisiones de la Comisión y la no publicación de las mismas, con el fin de evitar los posibles perjuicios que se podían ocasionar a Gibraltar.
- Las demandas de adopción de medidas provisionales fueron desestimadas en el Auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001¹⁵, pero su lectura revela que, desde 2001, ninguna sociedad nueva podía, al menos, formalmente, acogerse a los regímenes de sociedades exentas o cualificadas.
- El fondo del asunto se resolvió mediante sentencia dictada por el Tribunal el 13 de abril de 2002, que acogió parcialmente las pretensiones del gobierno gibraltareño relativas a la calificación como ayuda de estado existente del régimen de sociedades exentas, pero mantuvo, de acuerdo con la calificación inicial de la Comisión, que el régimen de sociedades cualificadas constituía una ayuda nueva¹⁶.

me Primarolo, al igual que todos los regímenes tributarios especiales para navieras, para no perjudicar la competitividad de las empresas europeas, ya que es un sector sometido a una fuerte competencia internacional (párrafo 61 del informe); y el régimen de incentivos para el desarrollo de Gibraltar (*E021 «Development Incentives»*) que al igual que el resto de los regímenes para el fomento del desarrollo local, fue considerado no dañino.

¹⁴Decisión de la Comisión sobre la Ayuda C 53/2001 – Sociedades Gibraltareñas exentas. Invitación a presentar observaciones en aplicación del art. 88.2 del Tratado (DOCE C 26/13 de 30.1.2002) y Decisión de la Comisión sobre la Ayuda C 52/2001 – Sociedades gibraltareñas cualificadas. Invitación a presentar observaciones en aplicación del art. 88.2 del Tratado (DOCE C 26/9 de 30.1.2002).

¹⁵Auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001, Asuntos T-195/01 R y T-207/01 R [2001] Rec.p. II-3915.

¹⁶Asuntos Acumulados *Gobierno de Gibraltar contra Comisión*, T-195/01 y T-207/01 [2002] Rec. p. II-2319. En concreto, el Tribunal determina, contrariamen-

- Este hecho determinó que la Comisión abriera un nuevo procedimiento en el que propuso al Reino Unido el cierre definitivo del régimen de sociedades exentas a nuevas sociedades y su eliminación, como muy tarde, a finales de 2005¹⁷.
- En agosto de 2002, como reacción al inevitable destino de los regímenes de sociedades exentas y cualificadas, el Gobierno de Gibraltar notificó a la Comisión una importante reforma del impuesto sobre sociedades. Ésta fue a su vez objeto de un procedimiento de investigación formal¹⁸.
- En marzo de 2004, la Comisión europea adopta las dos decisiones finales negativas objeto de nuestro estudio, considerando que el régimen de sociedades cualificadas constituye una ayuda ilegal¹⁹ y que la posterior reforma propuesta por el gobierno gibraltareño también constituiría una ayuda incompatible²⁰.
- Simultáneamente, sigue abierto el procedimiento contra el régimen para las sociedades exentas, puesto que la propuesta de medidas apropiadas hecha por la Comisión en noviembre del 2002 continúa, hasta donde conocemos, sin haber sido formalmente aceptada por el Reino Unido como representante de Gibraltar.

te a la Comisión, que el régimen de sociedades exentas, aún habiendo sido modificado en 1978 y 1983, tras la adhesión de Reino Unido a la Comunidad, constituye una ayuda existente, puesto que su esquema básico data de 1967. Por el contrario, coincide con la Comisión en que el régimen de sociedades cualificadas constituye una ayuda nueva, ya que se adoptó en 1983.

¹⁷ Comunicado de prensa de la Comisión de 27 de noviembre de 2002, IP/02/1748.

¹⁸ Decisión de la Comisión sobre la Ayuda C 66/2002 – Reforma del impuesto de Sociedades en Gibraltar. Invitación a presentar observaciones en aplicación del art. 88.2 del Tratado (DOCE C 300/2 de 4.12.2002), en adelante *decisión de incoar el procedimiento contra la reforma del impuesto de sociedades*.

¹⁹ Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 sobre el sistema de ayudas de Reino Unido a favor de las Sociedades Cualificadas de Gibraltar [C(2004)928fin, todavía sin publicar]. En adelante, citada simplemente como *decisión final sobre Sociedades Cualificadas*.

²⁰ Decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004 sobre el sistema de ayudas que el Reino Unido planea establecer con respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades del Gobierno de Gibraltar [C(2004)929fin, todavía sin publicar]. Vid. también, Comunicado de prensa de la Comisión de 30 de marzo de 2004 IP/04/404 *El proyecto de impuesto de sociedades de Gibraltar no es acorde con las normas de la UE sobre ayudas estatales*. La noticia había generado gran interés en la prensa española, véase las informaciones aparecidas en El País y ABC de 24 de marzo de 2004.

Entendemos que resulta más claro analizar las decisiones adoptadas por la Comisión de forma separada, ya que una y otra presentan diversos problemas a la luz de la normativa comunitaria.

III. LA DECISIÓN SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO PARA SOCIEDADES CUALIFICADAS ²¹

Como decíamos, la primera de las decisiones condena el régimen tributario para sociedades cualificadas. Dicho régimen fue creado en 1983 por el propio Gobierno y Asamblea de Gibraltar con la idea de atraer capital extranjero al territorio. En realidad, el régimen de sociedades cualificadas no es sino una variante de otro régimen, aún más favorable, que Gibraltar había creado antes de la incorporación del Reino Unido a la Comunidad: el régimen de exentas (recordemos que el Tribunal corrigió la calificación de la Comisión con respecto al mismo, considerándolo como ayuda existente —por ser anterior a la adhesión— y no como ayuda nueva) ²².

Para que se les aplique el régimen tributario favorable, las sociedades cualificadas deben cumplir una serie de requisitos relativos a su objeto social y a su forma. La más restrictiva y, como veremos, también la más polémica de las condiciones que deben cumplir es que no pueden, sin el consentimiento previo de la Secretaría gibraltareña de Financiación y Desarrollo, comerciar o llevar a cabo actividades empresariales en Gibraltar, con gibraltareños o con residentes en Gibraltar; a menos que la renta de dicha actividad económica sea de fuente exterior a Gibraltar o se genere

²¹ La información que hemos manejado sobre las sociedades cualificadas gibraltareñas se basa en la proporcionada por el propio Gobierno de Gibraltar en su página web (www.gibraltar.gi), en la Decisión de la Comisión comentada, en los Autos y Sentencias del TPI que hemos citado en el epígrafe precedente y en el «*European Tax Handbook*», BIFD, Amsterdam, 2004.

²² Mediante la adopción del régimen para sociedades cualificadas se pretendió que, cuando las actividades que lleva a cabo la sociedad requieren una presencia física en Gibraltar («*bricks and mortar*»), como ocurre con los servicios financieros o con las estructuras de exportación/importación, se constituyesen sociedades cualificadas y no sociedades exentas. También se pretende que las sociedades (o sucursales de sociedades no residentes) tributen lo suficiente como para ser consideradas dentro de la «normalidad» a efectos de la legislación antiabuso (CFC) en su país de residencia y/o obtener el tratamiento más favorable de los dividendos pagados a los inversores en sus Estados de residencia.

en transacciones con otras sociedades exentas o cualificadas o con personas no gibraltareñas ni residentes en Gibraltar. Del mismo modo, ningún gibraltareño o residente en Gibraltar puede ser beneficiario de las acciones de la sociedad, salvo en calidad de accionista de una sociedad que cotice en un mercado oficial de valores. A pesar de ello, las sociedades deben conservar un registro de acciones en Gibraltar y, en caso de ser sucursales de sociedades de ultramar, una copia autenticada de dicho registro.

El régimen tributario para sociedades cualificadas parte de las reglas generales para el cálculo del Impuesto sobre Sociedades que hemos detallado brevemente pero aplica un tipo impositivo reducido, esto es, inferior al tipo general del 35 %. El tipo concreto se negocia entre la sociedad y la autoridad correspondiente del Centro Financiero («*Finance Centre Division*») ²³. Otra de las ventajas de las que disfrutaban es la exención de algunos impuestos indirectos en algunas de sus operaciones (transferencia de acciones, suscripción de pólizas de seguro de vida o hipotecas).

La Comisión, de forma contundente, desestimó todas las alegaciones del Reino Unido para evitar la calificación de tal régimen como ayuda de Estado incompatible. Reino Unido defendía que el régimen no otorgaba ventaja alguna, pues las sociedades cualificadas no estarían sujetas a tributación en Gibraltar, ya que no llevan a cabo ninguna actividad empresarial allí; que el régimen no es selectivo ya que cualquier persona (con excepción de los gibraltareños), con independencia de su nacionalidad, puede crear sociedades de este tipo; que estas sociedades, establecidas por motivos de planificación fiscal, no compiten en el mercado comunitario y, finalmente, que el régimen debía ser considerado como ayuda existente (no recuperable) y no como ayuda ilegal, debido a que hasta finales de los años 90 no comenzó la Comisión a considerar seriamente la compatibilidad de las normas en materia de imposición societaria con el régimen comunitario de ayudas de Estado.

Centrémonos primero en el carácter de ayuda de Estado del régimen para analizar posteriormente la recuperación.

²³ El tipo concreto aplicable a cada sociedad cualificada dependerá del tipo de actividad que desarrolle dicha sociedad (entre el 2 % y el 10 %, pero la mayoría —inversión privada, servicios financieros, juego, comerciantes y servicios de consultoría— tiene fijado un tipo del 5 %). Sus pagos a no residentes están sujetos a una retención igual al tipo impositivo aplicable a la sociedad, que también es siempre inferior al general.

En realidad, teniendo en cuenta decisiones previas de la Comisión, así como pronunciamientos del Tribunal, el carácter de ayuda del régimen para sociedades cualificadas era evidente. Al fin y al cabo, en el razonamiento de la Comisión, parece que la identificación de una derogación o una medida distinta a la general lleva automáticamente a considerar cumplidos todos los requisitos necesarios para que una medida sea considerada como ayuda de Estado: basta con la comprobación del tratamiento diferenciado para automáticamente concluir que la medida es una ventaja, concedida con cargo a recursos estatales, que distorsiona la competencia y es selectiva²⁴. Así pues, una vez constatado que las sociedades cualificadas gibraltareñas disfrutaban de una ventaja (al tributar a un tipo de entre el 2 y el 10 %, siempre más bajo que el general del 35 %), se entiende que hay una pérdida de recaudación para el Estado, lo cual equivale a un gasto fiscal y por tanto al uso de fondos estatales. También entendió acreditado la Comisión que las medidas especiales gibraltareñas afectan la competencia entre los Estados miembros: las sociedades gibraltareñas que se benefician de regímenes especiales pueden entablar relaciones con sociedades de otros Estados y, si bien muchas de ellas se establecen sólo por motivos de planificación fiscal, nada impide que realicen otras operaciones en el mercado comunitario (de hecho, así ocurre frecuentemente con las sociedades cualificadas). El hecho de que Gibraltar no forme parte del territorio aduanero comunitario no es relevante a estos efectos, puesto que las sociedades gibraltareñas pueden competir con las sociedades comunitarias, dentro o fuera del territorio comunitario.

Como ya hemos adelantado, el análisis del requisito de selectividad resulta especialmente interesante. Para empezar, la Comisión valora el régimen de cualificadas por comparación con el régimen general impositivo gibraltareño, si bien la decisión señala que el tema no queda zanjado definitivamente²⁵ (ver más abajo los comentarios a la Decisión final sobre la reforma de la imposición societaria en Gibraltar). Después, la Comisión desestima, no sólo el hecho de que cualquier persona pueda benefi-

²⁴ Véase las SSTJCE en los Asuntos C- 30/59 *Steenkolennijnen* [1961] Rec. p.19, párrafo 19; C-387/92 *Banco Exterior de España*, Rec.1994, p.1-877, párrafo 13; C-200/97 *Ecotrade*, Rec.1998 p. I-907, párrafo 34 y C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Rec.2001, p. I-8365, párrafo 38.

²⁵ La Comisión expresamente se remite a la decisión final sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades para responder a los comentarios de Reino Unido sobre la posible apreciación de selectividad regional (párrafos 66 y 67 de la decisión final sobre Sociedades Cualificadas).

ciarse del régimen de cualificadas, sino que el número de sociedades establecidas en Gibraltar que tributan de acuerdo a los regímenes especiales (como exentas y cualificadas) supera con creces al número de sociedades que se sujeta al régimen general; de manera que, si tomásemos un criterio «estadístico» para distinguir el régimen general del selectivo, el de sociedades exentas, al ser el más aplicado, podría considerarse como el general²⁶. La Comisión considera que los regímenes especiales gibraltareños son medidas de carácter selectivo puesto que «*garantizan un tratamiento privilegiado a las sociedades que no son propiedad de gibraltareños que operan en o desde Gibraltar*»²⁷, es decir, la caracterización de la selectividad del régimen de sociedades cualificadas se define por referencia a un criterio, aparentemente «externo» al razonamiento de ayudas de Estado, un criterio del Código de Conducta: el llamado principio de estanqueidad o «ring-fencing», al que la Comisión se refiere como «discriminación a la inversa»²⁸.

¿Significa que el requisito de «ring-fencing» del Código de Conducta para calificar una medida como perniciosa ha pasado a ser un componente necesario de la ayuda de Estado de carácter tributario? En caso afirmativo, se produciría un ensanchamiento del concepto de ayuda de Estado notable, pues cualquier medida específica para no residentes podría cuestionarse a la luz del art. 87 CE, difuminándose con ello la distinción entre medidas generales (no cubiertas por el art. 87 CE) y medidas que conceden ventajas a determinados grupos de contribuyentes (dentro del ámbito de aplicación de este precepto). Tal vez la conclusión no deba ser tan alarmista. El requisito de «ring-fencing» define una forma de especificidad, como es la regional o la sectorial. Es decir, «selecciona» a unas determinadas empresas, distinguiendo a las que pueden operar en el mercado interno de las que no. Supone sólo un paso más en la progresiva interpretación extensiva que la Comisión viene haciendo del concepto de selectividad del art.87.1, siempre respaldada por el Tribunal de Luxemburgo. La Comisión, como veremos más abajo, a la hora de decidir qué regímenes tri-

²⁶ De hecho, la decisión final sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades incluye en su párrafo 147 una tabla comparativa, realizada de acuerdo con los datos proporcionados por el propio gobierno de Gibraltar, que estima que de las 29000 sociedades registradas en Gibraltar, tan sólo 23 se hallaban sujetas al tipo «general» de tributación del 35 %.

²⁷ Párra. 65 de la Decisión sobre las sociedades cualificadas.

²⁸ Párrafo 65 de la decisión final sobre Sociedades Cualificadas.

butarios específicos debía atender primero, se ha dejado guiar por el Código, pero, al menos en este punto, no lo ha «asumido» totalmente. De momento, no significa que cualquier medida orientada a atraer la inversión de los no residentes sea susceptible de ser cuestionada a la luz del art. 87 CE, sólo aquéllas que lo hagan prohibiendo a tales no residentes operar en el mercado interno; las que no impongan tal condición no deberían resultar afectadas.

Resulta, sin embargo, curioso constatar que, en el régimen para sociedades cualificadas concurre un elemento que puede dar lugar a ayudas de Estado por cuanto permite favorecer a algunas empresas más que a otras²⁹, reforzando el carácter selectivo del régimen, pero al que la Comisión no hace referencia ni en la decisión de apertura ni en la decisión final: la discrecionalidad de la administración gibraltareña para negociar un factor tan básico como el tipo impositivo aplicable.

En cuanto a la recuperación de la ayuda, parecía inevitable después de que la Sentencia del TPI que hemos comentado más arriba confirmara el carácter de ayuda nueva del régimen para cualificadas³⁰. A pesar de ello, el Reino Unido y el gobierno de Gibraltar, destacando que durante 18 años la Comisión permaneció inactiva con respecto al régimen de cualificadas y a otros regímenes tributarios de los Estados, intentaron defender la buena fe de los beneficiarios del régimen³¹, basándose sobre todo en la imposibilidad de prever la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios, de una manera sistemática, antes de la publicación de la Comunicación de la Comisión de acuerdo con las indicaciones del

²⁹ Párrafos 21 y 22 de la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a la fiscalidad directa de las empresas, (DOCE C 384/3 de 10.12.1998).

³⁰ Sentencia del TPI de 30 de abril de 2002, *Gibraltar / Comisión*, Asuntos T-195/01 y T-207/01 [2002] Rec. II-2319.

³¹ Sobre la buena fe de los beneficiarios de las ayudas como causa que evita la recuperación de la misma, véase FERNÁNDEZ FARRERES, *Op. cit.*, p.127 y EVANS, Andrew «*European Community Law of State Aid*», Clarendon Press, Oxford, 1997, p.445. Reino Unido también pretendía hacer valer el supuesto contemplado en el art.87(3) del Tratado, que declara compatibles las ayudas tendentes a remediar serios disturbios en la economía de un Estado, porque en el momento de la adopción del régimen de cualificadas se estaba cerrando una base militar que daba empleo a muchas personas en Gibraltar. La Comisión rechaza la aplicación de tal supuesto sobre la base de que el mismo se refiere a toda la economía de un Estado y no a un supuesto local aislado (párrafo 79 de la decisión final sobre Sociedades Cualificadas).

párrafo J del Código de Conducta sobre fiscalidad directa de las empresas³². La Comisión, en su Decisión sobre el régimen de sociedades cualificadas, no ve en ello circunstancias excepcionales que justifiquen la no devolución de la ayuda. Antes al contrario, considera que la adopción del Código de Conducta y la posterior publicación de la Comunicación deberían haber alertado a las sociedades cualificadas acerca de la posibilidad de que el régimen se tratase de una ayuda de Estado que tuviera que ser eventualmente recuperada. El prolongado retraso en la adopción de la decisión final (dos años y ocho meses) se justifica en el volumen de trabajo de la Comisión después de dicha Comunicación y en el entramado de decisiones que se cruzan en el caso gibraltareño.

Sin embargo, las ayudas otorgadas a las sociedades cualificadas no deberán ser devueltas, ya que la Comisión considera que la gran similitud entre el régimen fiscal para sociedades exentas, declarado ayuda existente (y, por tanto, no recuperable), y el régimen para sociedades cualificadas hacía imposible anticipar a cualquier operador económico diligente que ambos regímenes iban a ser sometidos a procedimientos administrativos distintos con consecuencias jurídicas diferentes en cada caso. La Comisión destaca que vulneraría el principio de confianza legítima que las ayudas otorgadas a las sociedades cualificadas sean recuperables a pesar de ser de menor cuantía que las otorgadas a las sociedades exentas: un diligente hombre de negocios no hubiera pensado que, al optar por el régimen de cualificadas, menos favorable que el de exentas (calificado como ayuda existente y sin obligación de devolución) estaba beneficiándose de un régimen cuya legalidad, a la luz de las normas en materia de ayudas de Estado, resultaba dudosa.

En conjunto, el razonamiento de la Comisión para fundamentar la confianza legítima de las sociedades cualificadas no resulta convincente. El régimen para cualificadas comienza a aplicarse en 1984 (año en que, como veremos, la propia Comisión da luz verde al régimen belga para centros de coordinación) pero la confianza legítima de las sociedades cualificadas

³² El Abogado General Darmon interpretó en el asunto C-5/89 *Comisión/Alemania* [1990] ECR I-3437, que podían constituir «circunstancias excepcionales» las dudas acerca de la obligación de notificación de determinadas formas de ayudas atípicas. Además, el Tribunal, en el asunto C-223/85 *Rijn-Schelde-Verolme (RSV)* [1987] ECR-4617, entendió que un retraso de 26 meses en la toma de una decisión final con respecto a una ayuda puede crear expectativas de legalidad en las empresas receptoras de la misma.

en la legalidad de su régimen tributario, como apunta correctamente la Comisión, se debería haber ido quebrantando desde el 2001, ya que la decisión de incoar el procedimiento formal como ayuda nueva contra una medida introduce un significativo elemento de duda en lo que a la legalidad de la medida examinada se refiere³³. Es decir, debería haber alertado a los beneficiarios, tanto del régimen para exentas como del régimen para cualificadas, acerca del carácter ilegal y restituible de las ayudas³⁴. Sin embargo, posteriormente, la sentencia del TPI reconoció que las ayudas otorgadas a las sociedades exentas no eran recuperables por tratarse de un régimen de ayudas existente; a la vez, confirmaba el carácter de ayuda nueva y, por tanto restituible, del régimen fiscal para sociedades cualificadas³⁵. Es decir, la sentencia del TPI dejó claro que exentas y cualificadas iban a ser sometidas a procedimientos administrativos distintos a partir de ese momento. Si algo aseguraba la similitud entre ambos regímenes es que los dos se considerarían, tarde o temprano, ayudas incompatibles, pero, a partir de ese momento, la amenaza de devolución se cernía con claridad sobre los beneficiarios del régimen de sociedades cualificadas.

En conclusión, da la impresión de que la Comisión quería, a toda costa, salvar la obligación de devolución de las ayudas otorgadas para el caso de las sociedades cualificadas. Probablemente, el hecho de que ni la propia Comisión fuera capaz de calificar correctamente el régimen de sociedades exentas, como demostró la sentencia del TPI que venimos comentando, también tuvo algún peso para considerar que, si la propia Comisión erró en el diagnóstico con respecto al régimen de exentas, con mayor motivo podían haberlo hecho los particulares que se beneficiaron del régimen de cualificadas. Otra justificación al extraño paralelismo que traza la Comisión puede ser buscada en argumentos más próximos a los que apuntaba el Reino Unido. Una comparación con el resto de las decisiones de la Comisión en los casos vinculados al Código de Conducta indica que,

³³ Párrafos 80-82 de la Sentencia del TPI de 30 de abril de 2002, *Gibraltar / Comisión*, Asuntos T-195/01 y T-207/01 [2002] Rec. II-2319.

³⁴ Y, de hecho, hasta tal punto se consideró que las decisiones de apertura del procedimiento formal de investigación afectaban a la apreciación que del régimen tuvieran sus receptores, potenciales o reales, que el gobierno de Gibraltar pidió al TPI que las decisiones iniciales no se publicasen (Auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001, Asuntos T-195/01 R T-207/01 R, *Gobierno de Gibraltar / Comisión* [2001] Rec. p.II-3915).

³⁵ Ver el párrafo 117 de la Sentencia del TPI de 30 de abril de 2002, *Gibraltar / Comisión*, Asuntos T-195/01 y T-207/01 [2002] Rec. II-2319.

de haber ordenado la Comisión la devolución de las ayudas de las sociedades cualificadas gibraltareñas, hubiera sido el único de los casos iniciados el 11 de julio de 2001 en el que se habría exigido recuperar la ayuda.

Tal y como la Comisión reconoce expresamente, en aquel momento se iniciaron simultáneamente procedimientos de diversa índole con respecto a 15 medidas de fiscalidad directa de las empresas, cubriendo casi todos los Estados miembros³⁶. El resultado de tales procedimientos, en lo que a la devolución se refiere, es el siguiente. Tres de las medidas no habían sido jamás aplicadas³⁷ y otras tres (una vez que el régimen de sociedades exentas fue considerado como tal) eran ayudas existentes³⁸, con lo que no se planteaba la recuperación. Entre las ayudas existentes, se contaba el régimen tributario para los centros de coordinación belgas, que había sido aprobado por la Comisión misma en 1984³⁹. Usando un razonamiento análogo al de la decisión final sobre sociedades cualificadas (es decir, basado en la similitud de las medidas), la Comisión ha considerado que dicha aprobación generó una confianza legítima en la legalidad de otros 9 regímenes tributarios⁴⁰. En nuestra opinión, la decisión relativa al régimen

³⁶ Párrafo 90 de la decisión final sobre Sociedades Cualificadas.

³⁷ Decisión de la Comisión, de 10 de julio de 2002, relativa a la ayuda de compañías de seguros captivas de la región de Åland (*DOCE n.º L 329 de 05/12/2002 p. 22*); Decisión de la Comisión, del 11 de diciembre de 2002, relativa al régimen del Centro de servicios financieros y de seguros de Trieste (*DOCE n.º L 091 de 08/04/2003 p.47*) y E - 3/2000 Suecia - Régimen fiscal para compañías aseguradoras extranjeras. Propuesta de Medidas Apropriadadas. Recomendación de la Comisión SG (2001) D/289718, 12.7.2001.

³⁸ E 4/2000 - Grecia, Fiscalidad de las empresas comerciales e industriales extranjeras cubiertas por la Ley n.º 89/67. Autorización de las ayudas estatales en el marco de las disposiciones de los artículos 87 y 88 del Tratado CE - Casos con respecto a los cuales la Comisión no presenta objeciones (*DOCE n.º C 108 de 04/05/2002 p. 2*).

³⁹ Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (*DOCE n.º L 282 de 30/10/2003 p. 25*) en el párrafo 122.

⁴⁰ Decisión de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen de Centros de coordinación ejecutado por Luxemburgo (*DOCE n.º L 170 de 09/07/2003 p. 20*); Decisión de la Comisión, de 22 de agosto de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los «centros de coordinación de Vizcaya» (*DOCE n.º L 031 de 06/02/2003 p. 0026*); Decisión de la Comisión, de 5 de septiembre de 2002, relativa al régimen de los centros de control y coordinación en Alemania (*DOCE n.º L 177 de 16/07/2003 p. 17*); Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, sobre el régimen de Centrales de tesorería ejecutado por Fran-

luxemburgués para centros financieros contiene un dato importante⁴¹. Ahí se reconoce que la devolución de las ayudas otorgadas a los centros financieros no será exigida porque el régimen luxemburgués se adoptó después de la aprobación del régimen belga para centros de coordinación y cesó antes de que se iniciara la investigación formal contra el primero, es decir, antes de que fuera público y manifiesto cuáles, de los regímenes señalados por el grupo del Código de Conducta como dañinos en términos de competencia fiscal, iban a ser atacados por la Comisión como ayudas de Estado.

Por tanto, en cierta manera, la Comisión ha reconocido que la adopción del Código de conducta y la publicación de la Comunicación supusieron un punto de inflexión en la aplicación de las normas de ayudas de Estado a medidas de fiscalidad directa de las empresas, de manera que no ha exigido la devolución de las ayudas en ninguno de los casos abiertos en relación con el Código. Tal y como el TPI indica, eso no puede cambiar la calificación de la ayuda como existente o nueva pero sí que podría contribuir a la consideración de circunstancias excepcionales que habrían generado en los beneficiarios de tales medidas una confianza razonable en la legalidad de los regímenes hasta entonces. Es decir, creemos que la decisión final sobre sociedades cualificadas debería haber reconocido que los beneficiarios de dicho régimen podían, al menos hasta ese punto de inflexión de la política en materia de ayudas de Estado, confiar en que éste no infringía ninguna norma de Derecho comunitario. Ello nos parece bastante más lógico que confiar en la similitud con otro régimen «hermano» que, en 2001, se clasificaba como ayuda restituible. Todo ello hace pensar que la Comisión resuelve el problema en términos de equidad y que, aunque en lo que a Gibraltar se refiere las consecuencias vienen a ser las mismas (la no devolución de la ayuda recibida), jurídicamente, existe una gran diferencia entre ambas justificaciones. La adopta-

cia (DOCE n.º L 330 de 18/12/2003 p. 23); Decisión de la Comisión, de 13 de mayo de 2003, sobre el régimen de ayuda de las sedes centrales y los centros de logística en Francia (DOCE n.º L 023 de 28/01/2004 p. 1) Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de las actividades de financiación internacional en Países Bajos (DOCE n.º L 180 de 18/07/2003 p. 52). Decisión de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, Irlanda - Beneficios en el extranjero (DOCE n.º L 204 de 13/08/2003 p.51) en el párrafo 56.

⁴¹Decisión de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen Sociedades de financiación - Ejecutado por Luxemburgo (DOCE n.º L 153 de 20/06/2003 p. 40) en el párrafo 64.

da por la Comisión, además de difícil de sostener, tiene una aplicación sumamente restrictiva, mientras que la aceptación de que ha habido un punto de inflexión importante en la política comunitaria sobre ayudas de Estado daría lugar a un precedente legal que «salvaría» de la devolución todas las medidas relativas a la fiscalidad de las empresas que hubieran sido adoptadas antes de la publicación de la Comunicación de la Comisión. Que la Comisión haya optado por la primera sugiere que pretende seguir actuando contra algunas de estas medidas y no quiere ver limitada la posibilidad de ordenar la recuperación.

En conclusión, la decisión de la Comisión sobre el régimen fiscal para sociedades cualificadas ofrecía a la primera una buena oportunidad para aclarar la relación entre las normas de ayudas de Estado y el Código de Conducta, sin embargo, se ha desaprovechado deliberadamente. En cuanto a Gibraltar, la Colonia, aún antes de contar con la decisión final de la Comisión con respecto a los regímenes, notificó a la Comisión una reforma de su impuesto de sociedades. Los rasgos más destacados de dicha reforma y de la decisión de la Comisión sobre la misma son objeto de atención en el siguiente epígrafe.

IV. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES GIBALTAREÑO

El procedimiento de notificación de la reforma impuesto sobre sociedades de Gibraltar⁴² presenta rasgos, hasta donde conocemos, absolutamente novedosos, pues es la primera vez que se notifica a la Comisión, bajo las normas en materia de ayudas de Estado, un sistema tributario completo. Es decir, es la primera vez que la Comisión es llamada a evaluar la normativa central de un impuesto; hasta ahora, los casos presentados ante la misma se limitaban a aspectos concretos dentro de regímenes más amplios. Aunque debemos anticipar que la propia Comisión no tiene tal percepción del régimen gibraltareño, puesto que considera al mismo como una especificidad o peculiaridad territorial del régimen del Reino Unido. En reali-

⁴²Nos hemos basado en la Decisión final negativa de la Comisión sobre el régimen es de 30 de marzo de 2004 sobre la Ayuda C 66/2002 – Reforma del impuesto de Sociedades en Gibraltar (aún no publicada), vid. comunicado de prensa de la Comisión de 30 de marzo de 2004 IP/04/404 «*El proyecto de impuesto de sociedades de Gibraltar no es acorde con las normas de la UE sobre ayudas estatales*».

dad, tras decisiones de la propia Comisión como la relativa al régimen tributario de las Azores⁴³, la declaración de ilegalidad del régimen gibraltareño desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado como una ayuda regional constituye la crónica de una muerte anunciada.

En síntesis, lo que la reforma propone es la eliminación de la imposición sobre los beneficios de las sociedades, con la excepción de ciertos sectores, y su sustitución por cuatro nuevos impuestos⁴⁴: un impuesto sobre la nómina (*payroll tax*), un impuesto sobre la ocupación de propiedad empresarial (*business property occupation tax o BPOT*), un derecho anual de registro (*registration tax*) y un impuesto adicional o de penalización para actividades especiales (*taxation of designated activities - top-up or penalty taxes*).

En definitiva, según la reforma propuesta, como veremos, vetada por la Comisión, el sistema tributario gibraltareño se habría estructurado en tres niveles:

- En la base, y sujetas al nivel de tributación más bajo, se hallarían las sociedades que no obtienen beneficios ni tienen empleados en nómina, además del director (que no se considera empleado). Éstas deberían pagar 300 libras anuales en calidad de derecho de registro y el impuesto sobre la superficie ocupada.

⁴³ La Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 sobre parte del esquema que adapta el sistema nacional a las específicas características de la región autónoma de las Azores (DO L 150/52, p. 52 de 18 de junio de 2003), en ella, las peculiaridades fiscales regionales se consideran ayudas de estado, por las razones que estudiaremos más abajo.

⁴⁴ En concreto, la *payroll tax* impone a la sociedad, sólo cuando produce beneficios, una tasa anual de 3.000 libras por empleado, hasta un máximo del 15 % de los beneficios obtenidos en el ejercicio, si bien las ganancias y pérdidas patrimoniales no se tienen en cuenta para el cálculo de los beneficios. El *BOPT* sujeta todas las sociedades que ocupen una propiedad en Gibraltar para el desarrollo de una actividad empresarial y consiste en un determinado porcentaje del impuesto sobre la propiedad. No grava las propiedades que cumplan una función pública (juzgados, edificios militares, jardines, iglesias, cementerios) y los edificios situados en la parte alta del Peñón. La *registration tax* asciende a 150 libras anuales para las sociedades que no esperan generar rentas y 300 libras anuales para las sociedades que sí esperan generar rentas. Finalmente, la *top-up tax* grava la prestación de servicios financieros a un tipo entre 8-4 %, si bien la suma total a pagar por todos los impuestos no debe exceder del 15 % de los beneficios obtenidos en el ejercicio, y las compañías de suministro público al 35 %.

- Les seguirían las sociedades con empleados y beneficios: además del derecho de registro anual y el impuesto sobre la superficie ocupada, pagarían un impuesto por cada empleado, hasta un máximo del 15 % de sus beneficios. Si se dedican a la prestación de servicios financieros, estarían sujetas a un tipo de entre el 4-6 % y el 15 % de sus beneficios.
- Finalmente, las sociedades de suministro público pagarían, en conjunto, un impuesto igual al 35 % de sus beneficios, sin límite máximo.

Invirtiendo el razonamiento de la Comisión en su decisión final, vamos a centrarnos primero en los rasgos que hacen de la reforma propuesta, siempre según la Comisión, una ventaja selectiva para determinadas empresas dentro de Gibraltar (selectividad material) para después dedicarnos al estudio de las ventajas otorgadas con respecto a las empresas que tributan en Reino Unido (selectividad regional).

A) LA SELECTIVIDAD MATERIAL DE LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN GIBALTAREÑA PROPUESTA

El análisis de la selectividad material de la reforma propuesta demuestra, contrariamente a lo que la Comisión afirma, que los fines de la norma pueden tener un cierto peso en la valoración de la misma como ayuda de Estado. Según la Comisión, el sistema tributario propuesto por Gibraltar a la Comisión se caracteriza por su regresividad y somete a una tributación más baja y, por tanto, otorga una ventaja, a ciertas sociedades⁴⁵. En concreto, el requisito de que se obtenga un beneficio como paso previo para desencadenar la responsabilidad tributaria supone que se garantiza una ventaja a las sociedades que no realizan beneficios; y el límite del 15 % favorece a las industrias con mayor presencia del factor trabajo o a aque-

⁴⁵ Nos vamos a ocupar con detalle del análisis de las normas gibraltareñas desde la perspectiva de que constituyen una ventaja y que la misma es selectiva. Obviamente, por tanto, el análisis de las otras dos características para que una norma pueda constituir una ayuda de Estado (que se otorgue mediante recursos estatales, lo cual se cumple casi automáticamente en el caso de normas tributarias una vez identificada la existencia de una ventaja, y que la norma tiene un impacto identificable en la competencia y el comercio entre los Estados miembros, una característica que se aprecia de forma también casi automática cuando existan empresas que están en condiciones de competir en el mercado comunitario).

llas con escasa rentabilidad. En conjunto, la Comisión considera que el régimen es «de facto» selectivo porque está aparentemente redactado en términos generales, pero las circunstancias de la realidad a la que se aplica permiten identificar unos beneficiarios principales del mismo, en concreto, aquéllos que disfrutan de una baja o nula tributación bajo los regímenes de sociedades cualificadas y exentas, perpetuando así la situación existente. Con el objeto de demostrar estos efectos, la Comisión incluye una tabla comparativa de la tributación de las sociedades bajo el régimen actual y el propuesto, que demuestra tales equivalencias.

Para la Comisión, ninguna de las normas cuestionadas puede ser justificada por la naturaleza del sistema, puesto que las mismas se apartan de la lógica del mismo, de un sistema de estimaciones como el payroll o el BPOT. Niega que sea posible establecer un sistema de tributación de sociedades de carácter híbrido, es decir, que mezcle rasgos de un impuesto sobre los beneficios y un impuesto sobre la nómina o el empleo. Se dice que, en esos casos, es imposible establecer cuál es la lógica a la que responde el sistema. Dichas afirmaciones, quizás, van más allá de los poderes atribuidos a la Comisión, en el sentido de que la Comisión está diciendo a Gibraltar a qué tipo de sistema impositivo debe sujetar sus empresas (independientemente de la relación con Reino Unido). Tampoco considera la Comisión que las normas constituyan medidas tributarias de carácter puramente técnico, ni medidas de carácter general que persigan un objetivo de política económica.

Por tanto, la Comisión «condena» algunos aspectos del sistema tributario de Gibraltar (dejamos por el momento a un lado el problema del carácter regional), por ser «de facto» favorables a ciertas empresas. Dicha valoración de la propuesta de reforma del impuesto sobre sociedades gibraltareño se encuadra dentro de una línea consistente, marcada tanto por la Comisión como por el TJCE, que considera como «selectivas» las normas aparentemente generales pero que, realmente, sólo tienen efectos para destinatarios concretos («selectividad de facto») y que se basa en la premisa, de sobra repetida por la Comisión y la jurisprudencia del TJCE, de que no debe tenerse en cuenta, en principio, la finalidad de la norma sino sólo sus efectos⁴⁶. Ahora bien, no debemos olvidar tampoco que, de conformidad con la jurisprudencia *Sloman Neptun, Viscido y Ecotrade*⁴⁷, se deben

⁴⁶ Vid. los epígrafes 4.2. y 4.3 de nuestro trabajo MARTÍN JIMÉNEZ: «El concepto de ayudas...», *op. cit.*

⁴⁷ Asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, *Sloman Neptun*, [1993] Rec. I-887, parra. 21; Asuntos Acumulados C-52/97, C-53/97 y C-54/97, *Viscido*, [1998]

excluir de la consideración los efectos indirectos que las normas tengan sobre ciertos sectores, lo cual implica que se tenga, en cierta forma en cuenta, la finalidad de la norma. Pues bien, en el caso de Gibraltar, tal y como señala la Comisión, la propuesta perseguía claramente crear ventajas para las típicas sociedades off-shore de Gibraltar, sin que, al mismo tiempo, existieran excesivas cargas sobre las sociedades productivas. Recordemos que la Comisión considera que *«El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales [se está refiriendo a ciertas medidas, en principio, calificables como medidas generales] no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales»*⁴⁸.

Aunque la Comisión niega expresamente la aplicación de dicho párrafo de su Comunicación al caso, no vemos muy claro por qué razón un régimen especial para PYMES, por ejemplo, basado en tipos especiales, amortizaciones aceleradas, obligaciones formales reducidas o incluso sistemas de estimación objetiva, puede estar justificado en el contexto de las ayudas de Estado y no puede estarlo un sistema que trata de reducir las cargas de las empresas productivas en un sistema, el gibraltareño, basado en una economía caracterizada por la escasez de industrias productivas. Sin embargo, en el caso de las normas gibraltareñas es relativamente sencillo identificar unos beneficiarios concretos ya que el beneficio es un efecto directo de la norma propuesta por el Gobierno de Gibraltar, no indirecto. Tal y como se desprende del análisis de la Comisión, realmente, los beneficiarios de las normas propuestas eran las sociedades off-shore gibraltareñas, esto es, las antiguas sociedades exentas y cualificadas. La exención de las sociedades que no obtienen beneficios se aplicaría principalmente a las antiguas sociedades exentas y el límite del 15% de los beneficios, sin embargo, habría limitado el incremento de la tributación de las sociedades cualificadas. Es decir, habrá que ver hasta qué punto el TJCE está dispuesto a apreciar que el efecto sobre los beneficiarios identificados por la Comisión es indirecto. Lo que es innegable es que, en la

Rec. I-2629, especialmente párra. 13-15; Asunto C-200/97, *Ecotrade*, [1998] Rec. I-7907, párra. 36. En el mismo sentido, se pronunció el TJCE en *Kinsammer-Hack* (Asunto C-189/91, [1993] Rec. I-6185, párra. 16), en el que el TJCE que un determinado régimen para las PYMES tiene como finalidad establecer un marco legislativo para este tipo de empresas con el fin de evitar imponerles cargas financieras que puedan obstaculizar su desarrollo.

⁴⁸ Comunicación, párra. 14.

apreciación del carácter selectivo de la reforma, la finalidad de la misma se ha tenido en cuenta, pues la Comisión expresamente advierte que el límite de sujeción pretende favorecer los servicios financieros y, por tanto, sugiere que es parte de una estrategia designada para retener, si no atraer, capital móvil a Gibraltar⁴⁹.

B) LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN GIBRALTAR COMO «AYUDA REGIONAL»

En cualquier caso, el gran problema sobre el que gira la Decisión de la Comisión de declarar ilegal la reforma propuesta por el Gobierno de Gibraltar no se encuentra en los rasgos de selectividad «material» que aprecia, sino en el hecho de que la Comisión califique la ayuda de Estado como regional.

La Comisión considera que el sistema gibraltareño constituye una ayuda regional, principalmente, porque en el Reino Unido, el tipo impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades es del 30%, mientras que, con la reforma, el tipo máximo que podría exigirse es del 15% de los beneficios, con la excepción de las llamadas «*utility companies*», que tributarían al 35%. Disfrutarían, por tanto, las sociedades gibraltareñas de una ventaja. La Comisión recuerda que sólo las medidas cuyo ámbito de aplicación se extienda a todo el territorio de un Estado miembro no cumplen el requisito de especificidad. Por tanto, un impuesto sobre sociedades más bajo que el de Reino Unido, aplicable solamente al territorio de Gibraltar, aún si no se identificara ninguna selectividad material, debería necesariamente considerarse como una ayuda regional prohibida por el art. 87 CE. Como era de esperar, tal postura encontró la oposición del propio gobierno de Gibraltar, del Reino Unido y de las Islas finlandesas Aland, que defienden el carácter general de un sistema impositivo aplicable sólo al territorio de una región si ésta goza de independencia fiscal.

Como ya comentamos más arriba, nos encontramos ante la crónica de una muerte anunciada. Ya el Abogado Saggio afirmaba, en un asunto hoy archivado (en el que, por lo tanto, no habrá sentencia del TJCE)⁵⁰ y rela-

⁴⁹ Párrafos 138 y 140 de la decisión final sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁰ El «Noticario de Carta Tributaria», n.º 331, de 15 de marzo de 2000, informa del archivo por parte del TJCE del procedimiento al que nos estamos refiriendo

tivo a ciertos incentivos fiscales concedidos en Guipúzcoa, que consideraba que el hecho de que las medidas examinadas hubieran sido adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece *«una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales»*, ya que *«de no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter 'general', para ese determinado territorio, de las medidas de referencia»*⁵¹. En la misma línea, la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, relativa a parte del esquema que adapta el sistema tributario a la región autónoma de las Azores reduciendo los tipos del IRPF y del Impuestos sobre Sociedades («Decisión sobre las Azores»)⁵², considera éste una ayuda de Estado incompatible.

Ahora bien, en el caso concreto de las Azores, un dato revelador para la Comisión es que el Gobierno portugués, en primer lugar, autorizó al Gobierno regional a introducir los incentivos fiscales mientras que, en el caso de Gibraltar, el Gobierno gibraltareño tiene un poder tributario propio que no precisa de un acto de autorización por el Reino Unido. Es más, el Reino Unido, en sus alegaciones, recordó que, en el caso de Gibraltar, la ausencia de regulación sobre la imposición societaria no implicaría, como erróneamente afirma la Comisión, que se aplicara a Gibraltar la legislación en materia del Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido, puesto que Gibraltar tiene su propia Constitución de 1969, que le otorga poder tributario. Curiosamente, esta realidad (la no sujeción de las sociedades gibraltareñas al impuesto sobre sociedades británico) es implícitamente reconocida por el Derecho Comunitario, pues varias Directivas en materia de tributación directa no resultan aplicables a Gibraltar porque sus sociedades no revisten la forma necesaria ni están sujetas al impuesto sobre

como consecuencia de que el Estado español retiró el recurso contra las normas forales controvertidas.

⁵¹ Opinión del Abogado General Saggio en los Asuntos Acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, *Administración del Estado / Juntas Generales de Guipúzcoa y otros* [2000] Rec. p. I-1073 párra. 37.

⁵² DO L 150, p. 52 y ss., de 18 de junio de 2003, especialmente, párra. 26 y ss.

sociedades del Reino Unido⁵³. Aún así, la Comisión considera que la no sujeción de las sociedades gibraltareñas al impuesto sobre sociedades británico es una cuestión puramente formal que no debe afectar a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado e insiste en que la calificación de una medida como ayuda de Estado se basa exclusivamente en los efectos de la misma y no en la existencia de un poder tributario específico de la región en cuestión, porque si no, los Estados descentralizados escaparían a las normas sobre ayudas de Estado.

Curiosamente, la Comisión considera que la autonomía tributaria de Gibraltar no se ve afectada por su decisión, la cual, simplemente, trata de poner de manifiesto que el ejercicio de tal autonomía se encuentra sujeto a las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado. Insiste en que la apreciación del carácter selectivo de una medida no implica que el marco que se toma de referencia para medir la selectividad sea de aplicación subsidiaria, a falta de la norma cuestionada (rechaza el llamado «but for» test). La Comisión considera que el análisis correcto debe partir de la comparación de la medida en cuestión con otras medidas que se apliquen en situaciones similares, en este caso, la tributación de sociedades en el Reino Unido. Y en este caso, existe similitud entre ambos sistemas, siempre según la Comisión, porque el sistema gibraltareño sigue fundamentalmente el modelo británico. Para la Comisión, cuando un gobierno cede su poder de establecer un marco tributario uniforme para las empresas, de tal manera que se permite a una entidad infranacional reducir su tipo impositivo o aplicar un sistema que es más ventajoso, se produce una derogación de un sistema común de referencia. En definitiva, la Comisión concluye que la clave en el análisis de una ayuda de Estado regional es el establecimiento del sistema común aplicable que debe ser tomado como referencia, y en este caso, es el Reino Unido. Estas ideas llevan a la Comisión a introducir algunas reflexiones realmente novedosas e interesantes:

- La Comisión expresa su temor a que el sistema de organización territorial descentralizado de algunos Estados se utilice para desvirtuar las normas sobre ayudas de Estado; sin embargo, no cues-

⁵³ Entre ellas, la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DOCE L 225, de 20 de agosto), recientemente modificada por la Directiva 2003/123/CE.

tiona las formas de organización que permitieran a *todas* autoridades locales de un nivel determinado (regional, territorial o de otra naturaleza) la introducción de un sistema tributario propio. Por tanto, la cuestión acerca de la selectividad territorial se plantea con respecto al reconocimiento, dentro de un Estado miembro, de un poder tributario a una sola o varias regiones, pero no a todas; lo que podríamos denominar una organización territorial *asimétrica*.

- Si una unidad local o regional introdujera un impuesto que no se exige en otras regiones, este dato, por sí mismo, no convertiría en ayuda de Estado a la normativa del resto de las regiones, puesto que tal impuesto difícilmente puede decirse que tenga el carácter de «ventaja» a la luz de la normativa en materia de ayudas de Estado. Para la Comisión, este hecho prueba que es posible para los Estados miembros el diseño de sistemas en los que existe una autonomía fiscal a favor de las autoridades locales o regionales.
- El paralelismo que el Reino Unido traza entre las normas de ayudas de Estado y las normas de la Organización Mundial del Comercio en materia de subsidios (las cuáles reconocen la relevancia de la autonomía tributaria de los entes locales o regionales a la hora de calificar una norma como subsidio) no es relevante, debido a las diferencias existentes entre el régimen de ayudas de Estado del art. 87 CE y las normas de tal organización internacional.
- Si bien es verdad que el Derecho comunitario se aplica en Gibraltar en virtud del art. 299.4 CE y no en virtud del párrafo 1 del citado precepto, este dato no concede a Gibraltar un estatuto especial e, igualmente, el Acta de Adhesión del Reino Unido no concede ningún privilegio a Gibraltar en relación con la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado. La Comisión sostiene firmemente que Gibraltar está en la Comunidad Europea «bajo el paraguas británico» y que, en la medida en que el Reino Unido es responsable del respeto del derecho comunitario en Gibraltar, Gibraltar tienen que ser considerado parte del Reino Unido a los efectos de las normas sobre ayudas de Estado.

La posición de la Comisión merece algunos comentarios. En relación con el carácter de ayuda de estado de las normas regionales, aunque sean adoptadas por entidades subnacionales con poder tributario propio, la Comisión marca el límite permisible de autonomía en el Derecho comunita-

rio: las entidades subnacionales pueden tener poder para exigir impuestos propios o más elevados que los aplicables generalmente en el Estado, pero no pueden, según la Comisión, introducir derogaciones, ventajas o beneficios, de la forma que sea, que supongan una reducción con respecto a la presión tributaria exigida en el territorio de un Estado. El margen de autonomía que se concede a un Estado para organizar el reparto del poder tributario entre las diversas entidades territoriales encuentra, en consecuencia, unos límites importantes en el sistema comunitario de ayudas de Estado.

En primer lugar, los regímenes tributarios «asimétricos» no resultan admisibles cuando el ente territorial pueda regular los elementos esenciales de los tributos de forma más favorable que en otras regiones, a menos que sea aplicable alguna de las derogaciones que regula el propio art. 87 CE. Tal conclusión supone un ataque en la línea de flotación de los regímenes forales españoles: nada impide que tengan poder para elaborar normas, pero el margen para aplicar normas más beneficiosas que las españolas resulta bastante limitado y debe necesariamente pasar el filtro del art. 87 CE y la autorización de la Comisión. Tal y como la propia Comisión se encarga de recordar en la Decisión de Gibraltar, hasta el momento, al enjuiciar las normas forales⁵⁴, la Comisión se había mantenido den-

⁵⁴ El elenco de decisiones de la Comisión sobre regímenes fiscales vascos declarados ayudas de Estado sobre la base de su selectividad material, que no regional, aumenta a diez (Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001 sobre el régimen de ayudas estatales aplicado por España a ciertas empresas de nueva creación establecidas en Álava (DOCE L 314/2 de 18.11.2002), en Guipúzcoa (DOCE 174/31 de 4.7.2002), en Navarra (DOCE 314/17 de 18.11.2002) y en Vizcaya (DOCE 279/35 de 17.10.2002) y sobre el régimen de ayudas estatales en forma de un crédito fiscal igual al 45 % de las inversiones para empresas establecidas en Álava (DOCE 296/1 de 30.10.2002), en Guipúzcoa (DOCE 314/26 de 18.11.2002) y en Vizcaya (DOCE 17/1 de 22.1.2003); Decisiones de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 sobre el régimen de ayudas estatales ejecutado por España en 1993 para ciertas empresas de nueva creación en Álava (DOCE 17/20 de 22.1.2003), en Guipúzcoa (DOCE 77/1 de 24.3.2003) y en Vizcaya (DOCE 40/11 de 14.2.2003). Al menos cuatro sentencias del TPI las respaldan indirectamente sin cuestionar la autonomía fiscal del País Vasco o Navarra, aunque se recuerda que la autonomía fiscal no exime de respetar las normas sobre ayudas de Estado (SsTJCE de 6 de marzo de 2002, *Ramondín*, Asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00 [2002] Rec. P.II-1385 y *Daewoo*, Asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 [2002] Rec. P. II-1275 y SsTJCE de 23 de octubre de 2002, *Guipúzcoa, Álava y Vizcaya/Comisión* («crédito fiscal del 45 %»), Asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y T-272/99 [2002] Rec. P. II-4217 y *Guipúzcoa, Álava y Vizcaya/Comisión* («reducción en la base imponible»), Asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99 [2002] Rec. P. II-4259).

tro de los límites propios de la selectividad material, pero, a partir de este momento, tales territorios deberán tener en cuenta que sus normas (sobre todos, sus incentivos) podrán ser atacadas también desde otro frente: la selectividad regional.

Estamos de acuerdo con la Comisión en que los casos de sistemas asimétricos de reparto del poder tributario pueden crear distorsiones a la competencia en un mercado común (en España, conocemos, y especialmente lo saben las regiones fronterizas, los problemas que ocasionan los regímenes forales del País Vasco y Navarra⁵⁵), pero más criticables resultan las afirmaciones de la misma en relación con los Estados en los que los entes territoriales gozan de un poder tributario autónomo. Ya hemos criticado en otro lugar la Opinión del Abogado General Saggio por estar basada en idea e interpretación formalista en exceso del art. 87 CE⁵⁶: el criterio según el cual la «economía de referencia» debe ser siempre estatal desconoce la realidad en la que se mueven las empresas, cuyas estructuras de costes se ven modificadas por las actuaciones del poder público, lo que incluye todas las unidades de gobierno con competencias propias y un poder tributario autónomo. Además, dicho criterio es susceptible de tener un fuerte impacto político en unidades (v.gr. las regiones) que, desde hace ya años, se encuentran luchando por su reconocimiento y representación en las instituciones comunitarias. Ahora bien, la posición de la Comisión flexibiliza el criterio defendido por el Abogado General, permitiendo la autonomía tributaria de las unidades subnacionales siempre y cuando el ejercicio de su poder no lleve a la creación de incentivos no aplicables en el resto del territorio estatal. En nuestra opinión, un sistema no asimétrico de reparto del poder tributario, en el que se reconozca a todas las unidades de gobierno un cierto poder tributario también en relación con incentivos fiscales no selectivos, debe escapar a la consideración como ayuda de Estado por la vía de la excepción relativa a la naturaleza y economía del sistema o si tales incentivos persiguen objetivos señalados en políticas comunitarias: inversión I+D, promoción de PYMES, etc (ciertamente, no es ésta la opinión defendida por la Comisión, que ni siquiera considera esta cuestión).

⁵⁵ La propia STC 96/2002, de 25 de abril, se hace eco del denominado *efecto-frontera*, para hacer referencia al efecto negativo que puede tener para las regiones españolas fronterizas con el País Vasco y Navarra que carecen de potestad tributaria el hecho de que éstas establezcan incentivos de carácter tributario para las empresas allí establecidas (párra.1).

⁵⁶ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ: «El concepto de ayuda de Estado...», *op. cit.*

Incluso así, en el caso de Gibraltar, donde claramente nos encontramos ante un sistema asimétrico, ya que sólo la Colonia goza de poder tributario autónomo, cabe preguntarse si la Comisión no ha desechado demasiado rápido la propia especialidad de Gibraltar reconocida en el art. 299.4 CE. La Comisión sostiene firmemente que, en la medida en que el Reino Unido es responsable del respeto del derecho comunitario en Gibraltar, Gibraltar tienen que ser considerado parte del Reino Unido a los efectos de las normas sobre ayudas de Estado. Sin embargo, el propio Derecho comunitario viene admitiendo implícitamente que la transposición de Directivas comunitarias en territorio gibraltareño compete al propio legislador de Gibraltar y no al Reino Unido. El Tribunal de Justicia ha condenado al Reino Unido cuando Gibraltar no ha transpuesto algunas Directivas comunitarias pero no ha considerado que eran aplicables a Gibraltar las normas de transposición que el Reino Unido sí que había adoptado internamente. Reino Unido era sólo el responsable internacionalmente del cumplimiento del primero (razón por la que se le condena)⁵⁷. En este sentido, el caso de Gibraltar no es idéntico al propio de las Azores, aunque la Comisión asegura que el modo en que se da eficacia a las normas comunitarias es sólo una cuestión interna de cada Estado miembro que no puede tenerse en cuenta en este caso. Es más, nos parece paradójico que la Comisión, para declarar la incompatibilidad de los regímenes de sociedades cualificadas con el régimen de ayudas de Estado sobre la base de su selectividad material, emplee en todo momento como referencia el sistema general de Gibraltar y cuando éste le propone una reforma global de su legislación, cambie de punto de referencia y adopte el sistema del Reino Unido.

Resulta, igualmente, sorprendente el enfoque que la Comisión mantiene acerca del segundo requisito necesario para calificar una medida como ayuda de Estado (que la ventaja sea concedida a través de fondos estatales) por cuanto la Comisión introduce una cierta asimetría en el análisis. Para la Comisión, el hecho de que el Gobierno británico no controle ni tenga acceso a los fondos recaudados en Gibraltar no es más que un elemento formal que no resulta relevante. Con ello, parece que, a efectos de la determinación de si existe una ventaja selectiva, la Comisión está te-

⁵⁷ STJCE de 16 de octubre de 2003 en el asunto C-489/01 *Comisión v Reino Unido* [2003] aún no publicada en la Recopilación. El párrafo 5 recoge que Reino Unido admite que la directiva en cuestión no había sido traspuesta en Gibraltar todavía.

niendo en cuenta el sistema general del Reino Unido pero, a la hora de considerar el segundo requisito, no tiene en cuenta si la medida afecta o no a las arcas británicas. Probablemente, la Comisión tiene razón al considerar que el argumento del Reino Unido en el sentido de que los ingresos jamás pasaban a engrosar su presupuesto era excesivamente formalista, puesto que, en última instancia, en caso de insuficiencia del presupuesto gibraltareño, debía el Tesoro británico responder por Gibraltar o realizar las correspondientes transferencias. Hubiera sido, en todo caso, deseable que la Comisión analizara este aspecto de forma más estrictamente jurídica y no sólo que pasara sobre él sin hacer casi razonamiento alguno.

Por otra parte, que la Comisión deseche rápidamente la alegación del Reino Unido sobre las normas de la Organización Mundial del Comercio, como pertenecientes a una organización internacional distinta y propias de un contexto distinto, no debe sorprendernos. Aunque estas normas hayan sido recibidas en el ordenamiento comunitario a través del Reglamento n.º 2026/97 del Consejo de 6 de octubre de 1997, sobre defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países terceros, y éste reconozca en su artículo 3.3 el poder tributario de las autoridades regionales, se trata, tal y como su título indica, de normas que la Comunidad debe aplicar en relación con países terceros que también sean miembros de la OMC. Resulta coherente que, internamente, la Comunidad aplique su normativa en materia de ayudas de Estado de forma más estricta a las señaladas por las normas OMC, pues, aunque dichas normas tienen objetivos similares a los de la OMC (la eliminación o neutralización de las distorsiones a la competencia), la integración de los mercados nacionales y, por tanto, la competencia, es mucho mayor dentro de la Unión Europea, que además, persigue un objetivo final mucho más ambicioso y completo que el de la OMC. Es decir, aunque no estemos de acuerdo con la posición excesivamente formalista que adopta la Comisión con respecto al poder tributario de los entes regionales, no creemos que la referencia a la OMC sea un argumento de peso en este caso, ya que, en general, la normativa comunitaria sobre ayudas resulta más restrictiva que la de la OMC.

En definitiva, parece que la Comisión llega a la conclusión de que, si el Reino Unido quería un estatuto especial para Gibraltar en materia de ayudas de Estado, así tenía que haberlo negociado en el Acta de Adhesión, al no haberlo hecho, la Comisión aplica el art. 87 CE con toda su rigidez. Por otro lado, como ya hemos señalado, debe tenerse en cuenta que era difícil prever en 1973 la evolución de las normas sobre ayudas de

Estado en el campo de los impuestos directos. Sí lo era en 1994, al momento de la firma del Acta de Adhesión de Finlandia, Austria y Suecia, pues en las negociaciones con Finlandia, la Comunidad se negó a excluir a las Islas Aland del ámbito de aplicación de las normas sobre armonización de impuestos directos, precisamente por el temor a que las autoridades finlandesas pudieran hacer de las Islas Aland un paraíso fiscal⁵⁸. Es más, en virtud del art. 2 del Protocolo num.2 del Acta de Adhesión de Finlandia, Austria y Suecia⁵⁹, dichas islas, al igual que Gibraltar, están excluidas del ámbito de aplicación de las normas sobre armonización de los impuestos indirectos, pero una cláusula de salvaguarda permite a la Comisión, cuando considere que dicha exclusión ya no se justifica, particularmente en términos de justa competencia, proponer las medidas que crea convenientes, que deberán, sin embargo, ser adoptadas por el Consejo de acuerdo con el procedimiento pertinente.

V. CONCLUSIÓN

Para concluir, podríamos decir que, independientemente de las consecuencias que se deriven para Gibraltar de tales decisiones⁶⁰, las mismas

⁵⁸ Vid. Niklas FARGERLUND: *The special status of the Aland Islands in the European Union*, en HANNIKAINEN y HORN: «Autonomy and Demilitarisation in International Law: the Aland Islands in a Changing Europe», Kluwer Law International, 1997.

⁵⁹ DOCE C 241 de 29 de Agosto de 1994.

⁶⁰ La aplicación del art. 87 Tratado CE a las normas gibraltareñas podría constituir el principio del fin de la prosperidad de este territorio, basada, en gran medida, en su favorable régimen fiscal (el efecto colateral para España, sin duda, es altamente beneficioso). No cabe duda de que Gibraltar en los últimos años no es sólo un centro financiero off-shore (que genera indudables distorsiones, especialmente, para España, pero también para otros países), sino también un lugar de blanqueo de dinero de más que dudosa procedencia. El País de 24 de marzo de 2004 cita informes que maneja el Gobierno español según los cuales se puede evaluar en 10.000 millones de euros el blanqueo de dinero que se realiza en Gibraltar procedente de Rusia, país que tiene a Gibraltar como quinto inversor. Si con el procedimiento de ayudas de Estado, realmente, lo que la Comisión busca es que Gibraltar aplique las normas internacionales y comunitarias en materia de blanqueo de capitales por un vía rápida y expeditiva, tal forma de actuar merecería críticas (los procedimientos oportunos son otros) por más que el resultado deba ser celebrado y resulte beneficioso (sobre todo para España). Repárese que las alegaciones del Gobierno español en la Decisión sobre la reforma del IS gibraltareño están más encaminadas a poner de manifiesto el carácter lesivo del régimen gibraltareño que a razonar en términos

confirman algunos de los temores expresados en su día por el prof. MARTÍN JIMÉNEZ e introducen novedades en la disciplina comunitaria de ayudas de Estado. Como mínimo, confirman que el concepto de ayuda de Estado tributaria es muy amplio, ya que abarca toda medida fiscal que otorgue un tratamiento tributario diferenciado del general (el cual, como hemos visto no se identifica con el se aplique a más sujetos tributarios). Tal vez resulte tan amplio que la propia Comisión, ante la imposibilidad de abrir investigaciones contra todas las disposiciones tributarias de los Estados miembros que otorguen un tratamiento diferenciado, ha debido escoger qué regímenes iba a tratar primero. Y, en este punto, aunque decisiones como la de las sociedades cualificadas se empeñen inútilmente en negarlo, la Comisión se ha dejado guiar por la iniciativa contra la competencia fiscal dañina. Es decir, la Comisión ha decidido «atacar» en primer lugar algunos de los regímenes tributarios señalados como dañinos por esta iniciativa y por ello se ha visto obligada a caracterizar la selectividad de algunos de ellos, como el régimen gibraltareño para sociedades cualificadas, por referencia al requisito de «ring-fencing», que es a su vez un criterio del Código de Conducta. Este modo de actuar ha tenido como consecuencia inmediata que la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios se haya percibido exclusivamente como un intento de la Comisión de dar cumplimiento obligado al Código de Conducta sobre fiscalidad directa de las empresas (recordemos que éste es sólo un instrumento de soft-law, por tanto, no vinculante). Buena prueba de ello es el intento de Gibraltar de evitar la recuperación de las cualificadas con base en tal iniciativa. En una actitud que, como ya hemos señalado, consideramos poco acertada, la Comisión ha preferido negar toda conexión de las ayudas de Estado de carácter tributario con el Código de Conducta en vez de asumir (y explicar) su relación con el mismo.

La decisión sobre la reforma del IS gibraltareño ahonda en este problema pues la Comisión, ante la evidencia de que la propuesta perpetua-

estrictos su incompatibilidad con el régimen de ayudas de Estado. La Comisión hace una referencia expresa a la irrelevancia de tales argumentos en el contexto de ayudas de Estado y, hasta cierto punto, se diría que «amonesta» a España por haber traído a colación la evasión fiscal y el blanqueo de dinero. Sin embargo, a ningún lector se le escapa que las referencias a la competencia fiscal dañina, a la atracción de capital móvil al territorio y a las actividades off-shore son frecuentes a lo largo del texto de la decisión, con lo que la irrelevancia de tales consideraciones es tal vez más pretendida que real.

ba los privilegios fiscales de las empresas gibraltareñas, no se contenta con la apreciación de los rasgos de selectividad material que ya convertían la reforma en una ayuda incompatible, sino que introduce elementos de apreciación sobre el carácter regional del sistema tributario gibraltareño que ponen en peligro la distribución de competencias fiscales propia de Estados descentralizados asimétricos. Por tanto, la victoria del Gobierno español en Gibraltar podría volverse en su contra si la Comisión estudiara el caso del País Vasco y Navarra y, aplicando la misma doctrina que en el caso de Gibraltar, llegara a la conclusión de que, en la medida en que en estos territorios pueda existir una presión fiscal inferior a la existente en territorio español, el régimen vulnera las normas sobre ayudas de Estado. *En nuestra opinión, como hemos visto, la doctrina de la Comisión en este punto es excesivamente rígida y puede ser criticada. De cualquier forma, es muy probable que sea el TJCE el encargado de poner punto final a esta cuestión, puesto que la Decisión sobre el IS gibraltareño ha sido recurrida por el Reino Unido.*

APPLICATION OF THE RULES ON STATE AIDS TO TAX REGIMES: SOME COMMENTS AT THE LIGHT OF THE GIBRALTAR CASES

ABSTRACT: On March 2004, the Commission adopted two Decisions that considered the tax regime for «qualified companies» and the proposed reform of the Gibraltar Corporate Tax as incompatible State aids. This study notes that these Decisions confirm the predictions of tax scholars about the important impact that the rules on State aids could have on the tax system of Member States, especially after the adoption of the Code of Conduct on direct business taxation. The author concludes that, under the Decision on the tax regime for qualified companies, the Commission missed a good opportunity to clarify the relationship between the Code of Conduct and the rules on State aids. She also believes that, under the Decision considering the Gibraltar corporate tax reform as a regional aid, the Commission expressed certain opinions about the fiscal autonomy of infra-State entities that might put at stake the asymmetric regional organization of the Spanish State.

L'APPLICATION DES RÈGLES D'AIDES D'ÉTAT AUX RÉGIMES FISCAUX: QUELQUES COMMENTAIRES À PROPOS DES DÉCISIONS SUR LE CAS DE GIBRALTAR

RESUMÉ: En Mars 2004, la Commission Européenne a adopté deux Décisions qui considèrent que le régime fiscal pour sociétés agréées («qualified companies»)

et la réforme proposée de l'impôt sur les sociétés de Gibraltar sont des aides d'État incompatibles. Cette étude note que ces Décisions confirment les prédictions de la doctrine fiscaliste sur l'impact important que peut avoir la réglementation concernant les aides d'État sur le régime fiscal des États Membres, spécialement suite à l'adoption du Code de Conduite sur la fiscalité directe des entreprises. L'auteur conclut que, dans la Décision sur le régime fiscal pour sociétés agréées, la Commission a manqué une bonne opportunité d'expliquer le rapport entre le Code de Conduite et les règles d'aides d'État. L'auteur estime aussi que, en considérant la réforme de l'impôt sur les sociétés comme une aide régionale, la Commission a exprimé des opinions sur l'autonomie fiscale des entités infra étatiques qui pourraient mettre en cause l'organisation régionale asymétrique de l'État espagnol.

NOTAS

