

DECISIONES

DECISIÓN (UE) 2019/700 DE LA COMISIÓN

de 19 de diciembre de 2018

relativa a la ayuda estatal SA.34914 (2013/C) ejecutada por el Reino Unido por lo que respecta al régimen del impuesto de sociedades de Gibraltar

[notificada con el número C(2018) 7848]

(El texto en lengua inglesa es el único auténtico)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones⁽¹⁾,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) El 1 de junio de 2012, la Comisión recibió una denuncia de las autoridades españolas sobre la nueva ley del impuesto sobre la renta en Gibraltar, la Ley del impuesto sobre la renta de 2010 (*Income Tax Act 2010*, en lo sucesivo «ITA 2010»).
- (2) El 16 de octubre de 2013, la Comisión incoó un procedimiento de investigación formal para verificar si la exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones contemplada en la ITA 2010 favorece selectivamente a determinadas empresas, infringiendo las normas sobre ayudas estatales de la Unión (a efectos de la presente Decisión, por «la primera Decisión de incoación» se entenderá la decisión de incoar dicho procedimiento)⁽²⁾.
- (3) El 4 de diciembre de 2013, las autoridades del Reino Unido facilitaron a la Comisión un escrito sobre la exención de los cánones, junto con el proyecto de legislación elaborado por el Gobierno de Gibraltar por el que se modificaba la ITA 2010 a efectos de incluir las rentas procedentes de cánones en la exigibilidad del impuesto en Gibraltar. Previa petición, las autoridades de Gibraltar presentaron información adicional mediante correos electrónicos con fecha de 6, 12 y 16 de diciembre de 2013.
- (4) El 16 de diciembre de 2013, Gibraltar solicitó prorrogar el plazo para presentar observaciones sobre la primera Decisión de incoación hasta el 17 de enero de 2014, petición que la Comisión aceptó ese mismo día.
- (5) El 20 de diciembre de 2013, el Reino Unido presentó sus observaciones respecto de la incoación del procedimiento en virtud del artículo 108, apartado 2, del Tratado. Se recibieron observaciones de terceros sobre el procedimiento de la CEOE⁽³⁾, Alemania, España y del Gobierno de Gibraltar, el 27 de diciembre de 2013, el 27 de diciembre de 2013, el 6 de enero de 2014 y el 17 de enero de 2014, respectivamente.
- (6) Mediante correo electrónico de 7 de enero de 2014, las autoridades gibraltareñas facilitaron a la Comisión una copia de la Ley de 2013 de modificación del impuesto sobre la renta, de 24 de diciembre de 2013, que introducía una enmienda en la ITA 2010 respecto de la tributación de los cánones.
- (7) Mediante carta de 16 de abril de 2014, la Comisión invitó al Reino Unido a que se pronunciase respecto de las observaciones planteadas por los terceros sobre la incoación del procedimiento formal. El Reino Unido contestó por carta de 2 de junio de 2014, dentro del plazo ampliado.

⁽¹⁾ DO C 348 de 28.11.2013, p. 184 y DO C 369 de 7.10.2016, p. 55.

⁽²⁾ DO C 348 de 28.11.2013, p. 184.

⁽³⁾ Confederación Española de Organizaciones Empresariales.

- (8) El 1 de octubre de 2014, la Comisión informó al Reino Unido de su decisión ⁽⁴⁾ de ampliar el procedimiento establecido en el artículo 108, apartado 2, del Tratado para incluir la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar (en adelante, «la Decisión de ampliar el procedimiento»).
- (9) El 10 de noviembre de 2014, la Comisión solicitó información adicional sobre la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar, información facilitada por el Reino Unido el 8 de diciembre de 2014.
- (10) El 4 de marzo de 2015 se comunicó al Reino Unido una corrección de errores de la Decisión de ampliar el procedimiento.
- (11) El 23 de marzo de 2015, la Comisión solicitó información adicional respecto de la práctica de las decisiones fiscales, información facilitada por el Reino Unido el 23 de abril de 2015.
- (12) El 31 de marzo de 2015, el Reino Unido presentó sus observaciones a la Decisión de ampliar el procedimiento.
- (13) En respuesta a un correo electrónico del Reino Unido, con fecha de 9 de marzo de 2015, que incluía propuestas de proyectos de legislación y notas orientativas respecto del principio de territorialidad y la práctica de las decisiones fiscales, la Comisión envió al Reino Unido una serie de sugerencias sobre el proyecto de legislación y notas orientativas mediante carta de 3 de septiembre de 2015.
- (14) El 19 de octubre de 2015, el Reino Unido facilitó a la Comisión una versión revisada del proyecto de legislación y notas orientativas sobre la práctica de las decisiones fiscales, así como la revisión de veinte decisiones fiscales. El 11 de noviembre de 2015, la Comisión solicitó información sobre 2 299 empresas con rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de este territorio. El Reino Unido presentó la información solicitada el 24 de noviembre de 2015. El 3 de diciembre de 2015, el 19 de febrero de 2016 y el 31 de agosto de 2016, la Comisión recibió revisiones adicionales de decisiones fiscales.
- (15) El 14 de julio de 2016 se envió al Reino Unido una nueva solicitud de información sobre la práctica de las decisiones fiscales y la exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones. El Reino Unido respondió por carta de 31 de agosto de 2016.
- (16) El 7 de octubre de 2016 se publicó en el *Diario Oficial* la Decisión de ampliar el procedimiento ⁽⁵⁾.
- (17) En octubre y noviembre de 2016, seis partes interesadas, entre ellas Gibraltar y España, presentaron sus observaciones a la Decisión de ampliar el procedimiento.
- (18) El 9 de noviembre de 2016, Gibraltar interpuso un recurso de anulación de la Decisión de ampliar el procedimiento ante el Tribunal General de la Unión Europea ⁽⁶⁾.
- (19) El 7 de diciembre de 2016, la Comisión invitó al Reino Unido a que se pronunciase sobre las observaciones recibidas de terceros. El Reino Unido presentó sus observaciones el 31 de enero de 2017.
- (20) El 16 de febrero de 2017, la Comisión pidió al Reino Unido aclaraciones adicionales en relación con las decisiones fiscales de Gibraltar. Las autoridades del Reino Unido respondieron el 31 de marzo de 2017 y presentaron información adicional el 3 de mayo de 2017, dentro del plazo ampliado.
- (21) El 29 de noviembre de 2017, el Reino Unido presentó una copia de todos los informes elaborados por las autoridades tributarias de Gibraltar a raíz de las revisiones realizadas en relación con las 165 decisiones fiscales enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento.
- (22) En respuesta a las observaciones realizadas por la Comisión el 7 de diciembre de 2017, el Reino Unido facilitó información adicional, entre la que figuraba proyecto de legislación y notas orientativas, el 18 de enero de 2018.
- (23) El 9 de febrero de 2018, la Comisión solicitó aclaraciones adicionales sobre el proyecto de legislación remitido por el Reino Unido. Asimismo, solicitó explicaciones complementarias sobre aspectos de hecho o de derecho de algunas de las revisiones de decisiones fiscales presentadas por el Reino Unido en noviembre de 2017.

⁽⁴⁾ C(2014) 6851 final.

⁽⁵⁾ DO C 369 de 7.10.2016, p. 55.

⁽⁶⁾ Asunto T-783/16, Gobierno de Gibraltar/Comisión.

- (24) Mediante carta de 21 de febrero de 2018, el Reino Unido respondió a dicha solicitud de información. Mediante correo electrónico de 1 de marzo de 2018, la Comisión invitó al Reino Unido a que aclarase ciertas decisiones fiscales concretas. El 15 de marzo de 2018 el Reino Unido respondió a dicha solicitud. El Reino Unido facilitó aclaraciones adicionales sobre las mismas cuestiones el 24 de mayo de 2018, a raíz de una petición de la Comisión con fecha de 3 de mayo de 2018.
- (25) Se celebraron reuniones con el Reino Unido, así como con representantes de las autoridades de Gibraltar, el 5 de diciembre de 2013, el 12 de marzo de 2015, el 28 de mayo de 2015, el 29 de noviembre de 2017 y el 5 de octubre de 2018.

2. DESCRIPCIÓN DE LAS MEDIDAS

- (26) Gibraltar es un territorio británico de ultramar. Goza de autogobierno interno pleno en cuestiones fiscales, siendo el Gobierno del Reino Unido responsable de sus relaciones internacionales, por ejemplo, de la negociación de los convenios tributarios.

2.1. Descripción general del sistema del impuesto de sociedades de Gibraltar

- (27) La ITA 2010⁽⁷⁾ entró en vigor el 1 de enero de 2011 en sustitución de la anterior Ley del impuesto sobre la renta de 1952, la «ITA 1952». Introdujo un tipo general del impuesto de sociedades del 10 % aplicable a las empresas de toda la economía de Gibraltar, salvo las empresas de servicios públicos, los servicios de telecomunicaciones y las empresas que disfrutan y abusan de una posición dominante en el mercado, sujetas a un tipo del 20 %.

a) *Sujetos pasivos empresariales*

- (28) Tanto una empresa⁽⁸⁾ que sea residente habitual⁽⁹⁾ en Gibraltar como una empresa que no lo sea pueden ser sujetos pasivos en Gibraltar, pero, en el último caso, solo si la empresa realiza intercambios comerciales en Gibraltar a través de una sucursal o agencia⁽¹⁰⁾.

b) *Base imponible*

Las rentas sujetas a imposición se especifican exhaustivamente en los cuadros A, B y C del anexo 1 de la ITA 2010. Es de aplicación tanto para las personas físicas como jurídicas. Cuando se promulgó la ITA 2010, los cuadros A, B y C especificaban las siguientes categorías de rentas:

- Cuadro A: comercio, empresa, profesión, oficio y bienes inmuebles;
- Cuadro B: actividad por cuenta ajena y por cuenta propia;
- Cuadro C: otras rentas (dividendos⁽¹¹⁾, rentas de fondos, rentas procedentes de derechos, pensiones y una categoría general «miscelánea» en relación con los elementos de renta comprendidos en las disposiciones antielusión del artículo 40 y el anexo 4 de la ITA 2010).

- (29) A efectos del cálculo de la base imponible de las empresas, el artículo 16 de la ITA 2010 prevé que, sin perjuicio de determinadas excepciones, los beneficios o ganancias imponibles de una empresa para un período contable han de ser el importe total de los beneficios o ganancias de la empresa para ese período contable, aplicando el criterio territorial de tributación esbozado en los considerandos 30 a 32.

(7) La ITA 2010 grava las rentas (devengadas en Gibraltar o procedentes de este territorio) de las «personas». La definición del término «persona» se establece en el artículo 74 de la ITA 2010 como sigue: «por “persona” se entiende toda corporación, sea en conjunto o sola, y todo club, sociedad, asociación u otro organismo, o una o más personas de cualquier edad y de sexo masculino o femenino, e incluye cualquier empresa y asociación de personas».

(8) «Empresa» se define en el artículo 74 de la ITA 2010 como toda empresa constituida o registrada en virtud de cualquier ley en vigor en Gibraltar o en otro lugar.

(9) «Residente habitual», en relación con una empresa, se define en el artículo 74 de la ITA 2010 como una empresa cuya administración y control se encuentran en Gibraltar, o como una empresa cuya administración y control se ejercen fuera de Gibraltar por personas que son residentes habituales en Gibraltar a efectos de la ITA 2010.

(10) Con arreglo al artículo 11, apartado 4, de la ITA 2010, si una empresa que no reside habitualmente en Gibraltar realiza intercambios comerciales en Gibraltar a través de una sucursal o agencia, los beneficios sujetos a impuestos se calculan en función de las rentas procedentes de los intercambios comerciales que surjan a través de la sucursal o agencia o desde ella, y, en la medida en que estén sujetas a impuestos, las rentas procedentes de bienes o derechos utilizados u ostentados por la sucursal o la agencia o por cuenta de ella.

(11) No obstante, los dividendos pagados o pagaderos por una empresa a otra no están sujetos a impuestos.

c) Criterio territorial

- (30) La ITA 2010 se basa en un sistema territorial de tributación, lo que implica que los beneficios o ganancias solo están sujetos a impuestos si las rentas «se devengan en Gibraltar o proceden de Gibraltar». Con arreglo al artículo 74 de la ITA 2010, «devengado en y procedente de» deben definirse en función de la ubicación de las actividades⁽¹²⁾ que generan los beneficios y habitualmente se determina caso por caso. Asimismo, dicha disposición considera que las actividades que requieren autorización y regulación en virtud de cualquier ley de Gibraltar se desarrollan en Gibraltar.
- (31) La aplicación por parte de las autoridades fiscales de Gibraltar de los conceptos de devengo y procedencia también se apoya en principios derivados de la jurisprudencia del Comité Judicial del Consejo Privado el Reino Unido⁽¹³⁾ en varios asuntos emblemáticos, como *Hang Seng*⁽¹⁴⁾ y *HK-TVB*⁽¹⁵⁾, ambos relacionados con la aplicación del principio de territorialidad en Hong Kong. Si bien las sentencias del Comité Judicial del Consejo Privado relativas a jurisdicciones distintas de Gibraltar no son vinculantes para Gibraltar, sus órganos jurisdiccionales pueden recurrir a ellas si se consideran pertinentes. En opinión del Reino Unido, este sería claramente el caso de las sentencias a que se hace referencia en este considerando, dada la similitud de la legislación en ambas jurisdicciones⁽¹⁶⁾.
- (32) De acuerdo con la jurisprudencia mencionada en el considerando 31, a la hora de decidir si los beneficios de una persona se generan y proceden de Gibraltar, las autoridades fiscales de Gibraltar deben examinar lo que la persona ha hecho, o se propone hacer, para obtener los beneficios en cuestión y en qué lugar lo ha hecho o se propone hacerlo. La atención se centra, por tanto, en establecer la ubicación geográfica de la actividad que produjo los beneficios por las operaciones pertinentes. Con respecto a la prestación de servicios por parte de una empresa, las autoridades de Gibraltar han indicado que recurrirían en particular a la ubicación geográfica en que se desarrollan todas las actividades que generan rentas (y no meramente las funciones de apoyo administrativo) para determinar el lugar donde se desarrollan los servicios que dan pie a unos honorarios.

2.2. Exención fiscal para las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones

- (33) En virtud de la ITA 2010, tal como se promulgó originalmente, los intereses pasivos y los cánones estaban exentos de impuestos⁽¹⁷⁾, independientemente del origen de las rentas o la aplicación del principio de territorialidad. El concepto de interés pasivo se refiere principalmente a los intereses de préstamos entre empresas. Por el contrario, los intereses estaban sujetos a impuestos si se consideraban rentas empresariales, es decir, si forman parte integrante del flujo de ingresos de una empresa⁽¹⁸⁾.
- (34) La ITA 2010 se modificó en junio de 2013, con efectos a partir del 1 de julio de 2013, para que todos los intereses de préstamos entre empresas (tanto de origen extranjero como nacional) tributaren al tipo general del 10 %, en la medida en que los intereses recibidos o por recibir por empresa de origen superasen las 100 000 GBP anuales⁽¹⁹⁾. Por lo que respecta a las rentas procedentes de cánones, el 24 de diciembre de 2013 se promulgó legislación adicional por la que los cánones (recibidos o por recibir por una empresa registrada en Gibraltar) quedaban sujetos a un tipo impositivo del 10 % a partir del 1 de enero de 2014⁽²⁰⁾.
- (35) Con arreglo al cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010, los dividendos pagados o pagaderos por una empresa a otra no están sujetos a impuestos. Esta es la norma general, independientemente de la ubicación de la empresa y de la actividad de las empresas en cuestión (sociedades de cartera o sociedades mercantiles activas). Lo mismo se aplica a los dividendos recibidos por un establecimiento permanente (situado en Gibraltar) de una empresa no residente.

2.3. Práctica de las decisiones fiscales

- (36) El comisario fiscal de Gibraltar está facultado para adoptar decisiones fiscales al amparo de su obligación general de garantizar la debida administración de la Ley del impuesto sobre la renta y su responsabilidad por el cálculo y la recaudación del impuesto sobre la renta en Gibraltar. Estas facultades generales derivan del artículo 2, apartados 1 y 2, de la ITA 2010.

⁽¹²⁾ El artículo 74, tal como fue promulgado originalmente, hacía referencia a la ubicación de las actividades o a la preponderancia de las actividades, pero la referencia a la preponderancia de las actividades se suprimió en la Ley de 2013 de modificación del impuesto sobre la renta.

⁽¹³⁾ El Comité Judicial del Consejo Privado tiene su sede en Londres y es el órgano jurisdiccional de última instancia en Gibraltar. Sus sentencias sobre la legislación de Gibraltar son vinculantes para el organismo de recaudación tributaria de Gibraltar y los demás órganos jurisdiccionales de Gibraltar.

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

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

⁽¹⁶⁾ Contribución del Reino Unido de 14 de noviembre de 2013, p. 2.

⁽¹⁷⁾ Tal como se promulgó originalmente, el cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010 no incluía esta categoría de rentas.

⁽¹⁸⁾ Esto se aplica a las empresas que se dedican a actividades crediticias al público en general o a empresas que reciben intereses por fondos derivados de actividades de captación de depósitos.

⁽¹⁹⁾ *Income Tax (Amendment) Regulations 2013*, publicado en el segundo Suplemento al Boletín Oficial de Gibraltar n.º 4006, de 6 de junio de 2013.

⁽²⁰⁾ *Income Tax (Amendment) Act 2013*, publicada en el primer Suplemento al Boletín Oficial de Gibraltar n.º 4049, de 24 de diciembre de 2013.

- (37) Por lo que respecta a las decisiones fiscales enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento, en la mayoría de los casos las solicitudes de decisión fiscal buscan la confirmación de si una empresa residente está sometida o no al impuesto en Gibraltar como resultado de los principios tributarios básicos, es decir, devengo y procedencia de los ingresos con arreglo al sistema territorial.
- (38) Por otro lado, el artículo 42 de la ITA 2010 prevé un procedimiento específico de liquidación en relación con cuestiones de lucha contra la elusión fiscal. Estas decisiones solo se pueden conceder con el fin de establecer si determinadas operaciones o acuerdos están sujetos a impuestos con arreglo al artículo 40 o el anexo 4 de la ITA 2010, es decir, para establecer si un acuerdo es artificial o ficticio con el propósito de eliminar o reducir el importe de los impuestos pagaderos.

3. MOTIVOS PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

3.1. La exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones

- (39) En la primera Decisión de incoación, la Comisión estimó con carácter preliminar que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos (por préstamos entre empresas) y cánones resultante de la ITA 2010 constituye ayuda estatal a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado y expresó sus dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado interior.
- (40) En relación con la selectividad material de la medida, la Comisión estimó que la exención de las rentas pasivas (intereses, cánones y dividendos) era, a primera vista, selectiva. Sin embargo, por lo que respecta a los dividendos, concluyó que se justificaba por la lógica de evitar la doble imposición. Por el contrario, la Comisión no encontró justificación alguna para la exención de los intereses pasivos o las rentas procedentes de cánones. En concreto, no se mostró de acuerdo en que de la lógica del sistema territorial de tributación se desprendiese la exención de los intereses pasivos de origen extranjero. Igualmente, tampoco aceptó el argumento de que la exención para los intereses de origen nacional se justificase por cuestiones de gestionabilidad (coste excesivo de la recaudación de impuestos). Por último, en relación con la exención de los cánones, la Comisión no aceptó la necesidad de simplificar y hacer eficaz el sistema fiscal de Gibraltar como justificación válida de la exención.
- (41) Con carácter preliminar, la Comisión también concluyó que la medida se financiaba a través de fondos estatales, que confería una ventaja económica a las empresas, que afectaba a los intercambios comerciales entre Estados miembros y que amenazaba con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas. En consecuencia, consideró que la exención fiscal para los intereses pasivos y los cánones constituía ayuda estatal a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (42) Asimismo, la Comisión concluyó que esta ayuda constituía una «nueva ayuda», ya que la exención de los intereses pasivos en virtud de la ITA 1952 no se concedía automáticamente y requería una evaluación de la territorialidad. Por otro lado, la ITA 2010 introdujo una exención aplicable a los cánones que no existía anteriormente en la ITA 1952. A este respecto, la Comisión señaló que la aplicación del sistema territorial implicaba que todas las rentas procedentes de cánones recibidas por una empresa gibraltareña se devengen en Gibraltar y proceden de Gibraltar.
- (43) Por último, la Comisión expresó sus dudas en cuanto a la compatibilidad de la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos (por préstamos entre empresas) y cánones con el mercado interior. En concreto, no encontró ningún fundamento para la compatibilidad con arreglo al artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado.

3.2. La práctica de las decisiones fiscales

- (44) Mediante la Decisión de ampliar el procedimiento, la Comisión resolvió ampliar el procedimiento de investigación formal para incluir 165 decisiones fiscales concedidas por las autoridades tributarias de Gibraltar durante el período comprendido entre 2011 y agosto de 2013 (del total de 340 decisiones fiscales adoptadas durante dicho período).
- (45) La Comisión estimó que, en principio, se cumplían las cuatro condiciones para considerar una medida como ayuda estatal. Concretamente, concluyó con carácter preliminar que las medidas consistentes en decisiones fiscales eran materialmente selectivas, ya que las autoridades tributarias de Gibraltar por lo general se abstienen de llevar a cabo una evaluación adecuada de las obligaciones fiscales de la empresa, en ejercicio de sus facultades discrecionales. A juicio de la Comisión, esta forma de actuar era posible porque la formulación de las disposiciones legales era vaga. Asimismo, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que en algunos casos las autoridades tributarias de Gibraltar adoptaban decisiones fiscales que eran incoherentes con las disposiciones fiscales aplicables.

- (46) Para respaldar sus opiniones preliminares sobre la naturaleza selectiva de las medidas consistentes en decisiones fiscales habida cuenta de la existencia de prácticas discrecionales, la aplicación incorrecta de las normas o la ausencia de una verificación adecuada del lugar en que efectivamente se llevan a cabo las actividades, la Comisión perfiló siete categorías típicas de casos en función de los distintos tipos de decisión, actividad o renta.
- (47) Con carácter preliminar, la Comisión estimó que, al adoptar estas decisiones fiscales únicamente en relación con determinadas empresas multinacionales y no con otras empresas puramente nacionales que no requieren una decisión fiscal, las autoridades tributarias otorgaban un trato diferente a empresas que se encontraban en una situación fáctica o jurídica comparable. En consecuencia, se concluyó que a primera vista las medidas eran selectivas. Por otro lado, la Comisión no identificó una justificación aceptable basada en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia (véase el considerando 57 de la Decisión de ampliar el procedimiento). En este sentido, también indicó que cualquier posible justificación requeriría la existencia de procedimientos de control y vigilancia apropiados⁽²¹⁾ (a fin de garantizar una aplicación coherente del sistema fiscal), procedimientos aparentemente inexistentes en el caso que nos ocupa.
- (48) Como conclusión preliminar, la Comisión también determinó que las medidas consistentes en decisiones fiscales se financiaban a través de fondos estatales, que conferían una ventaja económica a las empresas, que afectaban a los intercambios comerciales entre Estados miembros, y que amenazaban con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas. Expresó sus dudas en cuanto a la compatibilidad de dichas medidas con el mercado interior. En consecuencia, llegó a la conclusión preliminar de que las medidas consistentes en decisiones fiscales constituyan ayuda estatal a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Asimismo, estimó que dicha ayuda estatal constituía «nueva ayuda».
- (49) El procedimiento ampliado versaba no solo sobre cada una de las 165 decisiones, sino también, en términos más generales, sobre la práctica de las decisiones fiscales en virtud de la ITA 2010, que aparentemente aplicaban incorrectamente las disposiciones de la ITA 2010 de manera sistemática.
- (50) Por lo que respecta a la compatibilidad de las 165 decisiones fiscales y la práctica general de las decisiones fiscales con el mercado interior, la Comisión no identificó ningún fundamento para la compatibilidad sobre la base de las excepciones establecidas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado.
- (51) En conclusión, la Comisión expresó su postura preliminar de que las 165 decisiones fiscales enumeradas en el anexo de la Decisión de ampliar el procedimiento y la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar constituyen ayuda estatal a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado y expresó sus dudas en cuanto a la compatibilidad con el mercado interior. Asimismo, invitó a las autoridades del Reino Unido y Gibraltar a que le facilitasen pruebas de los controles *ex post*. Por último, invitó al Reino Unido a que explicase si se podría concluir que la práctica de las decisiones fiscales o cualquiera de las 165 decisiones fiscales evaluadas son compatibles y con qué justificación.

4. OBSERVACIONES DEL REINO UNIDO

4.1. Observaciones sobre la exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones

- (52) Las observaciones presentadas por el Reino Unido el 20 de diciembre de 2013 pueden resumirse de la siguiente manera:
- 1) la ITA 2010 aplica el principio de territorialidad, en virtud del cual los beneficios de las empresas se gravan en Gibraltar únicamente si la renta «se devenga en Gibraltar o procede de Gibraltar». Esta situación es idéntica a la que se daba con la ITA 1952;
 - 2) la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones no se puede considerar selectiva, ya que las disposiciones están abiertas a todas las empresas y se aplican con carácter general a todos los sectores de la industria, las finanzas y el comercio. La disponibilidad de la exención no está limitada de forma alguna, ni por categorías de empresas ni por tipos de actividad. El hecho de que algunas empresas se beneficien de una decisión fiscal más que otras no hace que esta sea selectiva. Por otro lado, no es posible identificar ningún grupo concreto de empresas que se beneficie de la medida. No hay otras empresas en situación de hecho o jurídica comparable en Gibraltar a las que no se aplicarían estas medidas;
 - 3) no es correcto afirmar que la exención favorece selectivamente en particular a empresas que reciben cánones por derechos de propiedad intelectual e intereses intragrupos abonados por empresas no gibraltareñas. No hay nada en el sistema fiscal que desemboque en una proporción concreta de empresas de fuera de Gibraltar o que favorezca a las empresas que concedan préstamos a empresas extranjeras;

⁽²¹⁾ Véanse, por ejemplo, los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros ECLI:EU:C:2011:550, apartado 73 y ss.

- 4) la referencia a las «empresas extraterritoriales» incluida en el considerando 37 de la primera Decisión de incoación resulta demasiado ambigua y sin vínculo con el tratamiento fiscal de las rentas pasivas. Por otro lado, el argumento de que la medida vuelve a establecer el régimen anterior de empresas exentas resulta irrelevante, ya que no influye en la evaluación de la selectividad de la exención;
- 5) por lo que respecta a la selectividad *de facto*, no se pudo detectar como beneficiarios ningún grupo o categoría de empresas identificable. La forma en que una norma dada funciona en la práctica a lo largo del tiempo no hace que sea selectiva, a menos que las condiciones de la medida, o alguna característica identificable y estable de las circunstancias específicas a las que se aplica, hagan que beneficie únicamente a una categoría limitada de empresas. En el caso objeto de examen, el número de empresas que efectivamente se benefician de las disposiciones o que podrían hacerlo no está limitado de forma alguna, ni de hecho ni de derecho. Por consiguiente, la disposición no es selectiva;
- 6) la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones está justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal de Gibraltar. En primer lugar, dejar los intereses pasivos de origen extranjero exentos de tributación es la consecuencia lógica del principio de territorialidad, que se basa en el objetivo de evitar la doble imposición. En segundo lugar, la exención aplicable a los cánones e intereses procedentes de Gibraltar está justificada por la lógica de cualquier sistema fiscal que considera que el coste de la recaudación no debe ser mayor que los ingresos previstos;
- 7) en caso de que la Comisión concluyese que el tratamiento de los intereses de préstamos de origen extranjero es selectivo, este habría de considerarse ayuda «existente». El elemento de la nueva ayuda solo podría referirse a los importes de intereses pasivos «sujetos a impuestos antes de la entrada en vigor de la ITA 2010», mientras que en virtud de la ITA 1952 los intereses de préstamos de origen extranjero no eran imponibles a causa de la norma del «emplazamiento del préstamo»⁽²²⁾. Esto implica que, de hecho, el «emplazamiento» de los intereses de préstamos entre empresas de origen extranjero se ha mantenido igual que en la legislación previa. En consecuencia, la Comisión no obró correctamente, desde el punto de vista jurídico, incoando un procedimiento formal de investigación sobre este aspecto específico del sistema fiscal de Gibraltar;
- 8) el Gobierno de Gibraltar introdujo legislación, con efectos a partir del 1 de julio de 2013, para que todos los intereses de préstamos entre empresas que superasen 100 000 GBP anuales, tanto de origen extranjero como nacional, estuviesen sujetos a impuestos. También se hizo referencia a la legislación adicional promulgada el 24 de diciembre de 2013, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, que hizo que los cánones también estuviesen sujetos a impuestos;
- 9) por otro lado, si la conclusión de la Comisión fue que el tratamiento fiscal de los intereses y cánones constituía una ayuda «nueva», el Reino Unido entiende que la postura de Gibraltar es que la recuperación relativa a los períodos pertinentes resultaría difícil o imposible por motivos prácticos;
- 10) por último, la Comisión no ha seguido la práctica habitual en virtud del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo⁽²³⁾ (el «Reglamento procedimental»), ya que ha incoado una investigación formal sobre un aspecto concreto del sistema fiscal de Gibraltar en paralelo a un examen preliminar ininterrumpido respecto a ese mismo sistema fiscal.

4.2. Observaciones sobre la práctica de las decisiones fiscales

(53) Los argumentos presentados por el Reino Unido el 31 de marzo de 2015 en contra de la Decisión de ampliar el procedimiento pueden resumirse de la siguiente manera:

- 1) no hay pruebas de que las decisiones fiscales serían selectivas. La práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar nunca ha conllevado ningún elemento de tratamiento individual o especial, o elemento de negociación, ni tampoco ninguna influencia o consideración que no fuese la resultante de los términos de la legislación fiscal aplicable en Gibraltar. Una decisión fiscal es sencillamente una declaración del comisario fiscal de Gibraltar de que, a partir de los hechos que se le han explicado y la interpretación normal y correcta de la legislación aplicable, la empresa en cuestión está exenta de pagar el impuesto sobre la renta por las rentas o ingresos descritos. No hay pruebas de que ninguna de las decisiones se alejase en forma alguna de la interpretación normal y correcta de la legislación fiscal. Por otro lado, las autoridades tributarias no ejercen facultades discrecionales, ni tampoco hay pruebas de que alguna vez se hayan abstenido consciente o deliberadamente de realizar las evaluaciones oportunas o no se hayan ceñido deliberadamente a la legislación fiscal nacional

⁽²²⁾ Esta norma se aplicaba para determinar si las rentas procedentes de intereses debían estar sujetas a impuesto como consecuencia del principio de territorialidad. La evaluación se basa en los siguientes criterios acumulativos: a) el lugar de residencia del deudor; b) la fuente desde la que se abonan los intereses; c) el lugar en que se abonan los intereses; y d) la naturaleza y ubicación del aval de la deuda.

⁽²³⁾ Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9).

aplicable. Las siete categorías de decisiones identificadas por la Comisión en la primera Decisión de incoación no son selectivas si se comparan con otras decisiones fiscales, ya que ninguna de las decisiones se aparta de las disposiciones fiscales nacionales aplicables;

- 2) no hay pruebas de que ninguna de las decisiones fiscales falseasen la competencia. Una medida solo puede falsear la competencia en el sector en el que se aplica o en algún sector estrechamente vinculado. Las decisiones fiscales a las que se refiere la Decisión se aplican en un gran número de sectores de distinta índole. La Comisión no ha sugerido que una decisión fiscal concreta falsease la competencia en el sector en el que se aplicó, sino que se limita a indicar que existe un efecto en los intercambios comerciales entre Estados miembros que amenaza falsear la competencia, sin considerar si alguna decisión ha tenido tal resultado;
- 3) hay pruebas claras de que las decisiones referidas en la Decisión de ampliar el procedimiento solo son parte de una práctica coherente que comenzó mucho antes de que el Reino Unido se adhiriese a la Unión. La práctica se basaba en el artículo 3, apartado 1, de la ITA 1952, reproducida ahora prácticamente en forma idéntica en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la ITA 2010. Por consiguiente, en caso de que hubiese algún elemento de ayuda estatal, se trataría necesariamente de una «ayuda existente» y no de una «nueva»;
- 4) la Decisión de ampliar el procedimiento se basa en un entendimiento incorrecto de hechos significativos. La Comisión fue informada por las autoridades del Reino Unido en nombre del Gobierno de Gibraltar, lamentablemente de manera incorrecta, de que el procedimiento que permite al comisario fiscal de Gibraltar adoptar decisiones fiscales que confirman si una empresa residente debe pagar o no impuestos en Gibraltar se establece en el artículo 42 de la ITA 2010, introducido por dicha Ley, ya que no existía en la ITA 1952, en lugar de ser informada de que el artículo 42 introdujo meramente un fundamento legislativo explícito para determinado tipo de decisiones que no es relevante para el caso que nos ocupa y que las decisiones sobre la aplicación del sistema territorial se conceden desde 1952, en virtud del artículo 3, apartado 1, de la ITA 1952, o el artículo 2, apartados 1 y 2, de la ITA 2010. Aunque el malentendido se debe a que las autoridades del Reino Unido facilitaron información incorrecta, el Reino Unido estima que probablemente fue esa información incorrecta la que llevó a la Comisión a presumir que se podrían considerar las decisiones fiscales adoptadas desde 2010 «nuevas ayudas»;
- 5) la Decisión de ampliar el procedimiento sugiere que la Comisión considera que la práctica podría ser un «régimen» de ayudas e implica una o varias ayudas estatales individuales. No hay pruebas que respalden ninguno de estos puntos de vista. Esta incertidumbre pone en tela de juicio la Decisión desde el punto de vista procedural, al menos en parte, ya que el carácter de régimen de la práctica de las decisiones no se puede abordar con el procedimiento elegido, puesto que se trata evidentemente de una ayuda existente, si es que finalmente se concluye que se trata de una ayuda. Por otro lado, no hay pruebas que sugieran que la finalidad de las decisiones fiscales fuera otra distinta de la interpretación y aplicación normales y correctas de la legislación fiscal en vigor;
- 6) la Decisión de ampliar el procedimiento se adoptó antes de que la Comisión tuviese toda la información para poder valorar plenamente la postura respecto de las decisiones fiscales. Concretamente, solo se habían producido dos intercambios entre la Comisión y el Reino Unido sobre la práctica de las decisiones fiscales antes de que la primera adoptase la Decisión de ampliar el procedimiento. Durante ese período, la Comisión nunca sugirió el motivo de que se pudiese considerar que una decisión fiscal falsea la competencia de alguna forma.

5. OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERESADAS

5.1. Observaciones sobre la exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones

- (54) La Comisión recibió observaciones de cuatro partes interesadas, a saber, Gibraltar, España, Alemania y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE).

5.1.1. Observaciones de Gibraltar

- (55) En sus observaciones, Gibraltar respaldó la línea argumental presentada por el Reino Unido de que la medida no es selectiva ya que se aplica con carácter universal y está abierta a todo tipo de bienes, servicios y empresas, y que, si se concluyese que es selectiva, debería considerarse justificada por la lógica y la economía del sistema como consecuencia del principio de territorialidad. Señaló asimismo que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones se justifica por cuestiones de gestionabilidad administrativa, ya que se prevé que los costes asociados a la recaudación del impuesto sean mayores que los ingresos fiscales en sí.

- (56) Por lo que respecta a la exención de las rentas procedentes de cánones, Gibraltar alegó también que la exención no puede considerarse selectiva ya que las empresas que estuvieron recibiendo cánones durante los tres años en que la no exigibilidad del impuesto estuvo en vigor desarrollaban su actividad en sectores tan diversos como el comercio minorista de alimentos, el comercio minorista de prendas de vestir, el juego y los seguros. Además, el tipo de cánones en cuestión era igualmente diverso e incluía derechos de autor, marcas, conocimientos técnicos y patentes.
- (57) Gibraltar sostuvo también que, si con todo se estimase que la medida es selectiva, debería considerarse «ayuda existente», ya que de hecho es una continuación del régimen antiguo en virtud del cual los intereses extranjeros estaban exentos de impuestos, sobre la base de un análisis del «emplazamiento del préstamo». Por este motivo, la medida solo podría considerarse «nueva ayuda» en la medida en que afectase a las rentas procedentes de intereses nacionales.
- (58) En relación con cualquier posible recuperación, Gibraltar señaló asimismo que los importes de los impuestos no percibidos no llegarían al umbral *de minimis* establecido por el Reglamento (CE) n.º 1407/2013 de la Comisión⁽²⁴⁾. Concretamente, Gibraltar indicó que la información recogida de dieciocho empresas que recibían rentas procedentes de cánones, que en conjunto representaban 90 millones GBP en concepto de rentas brutas procedentes de cánones, demostraba que la cifra total neta de las rentas procedentes de cánones, como resultado de los gastos deducibles, ascendía a tan solo 18 millones GBP. Asimismo, por lo que respecta a los intereses pasivos con origen en Gibraltar, los ingresos fiscales máximos serían de aproximadamente 250 000 GBP, repartidos entre al menos diecisiete empresas. Por otro lado, a juicio de Gibraltar es probable que la recuperación sea imposible por motivos prácticos y conlleve dificultades insalvables, dado el carácter móvil de los fondos de las empresas en cuestión y a la luz del principio del Derecho internacional de que los órganos jurisdiccionales de un Estado no admitirán ni ejecutarán las reclamaciones de impuestos en nombre de otro Estado.
- (59) Por lo que respecta al procedimiento, Gibraltar afirmó que la Comisión se había desviado de la práctica normal en virtud del Reglamento procedural, presentando argumentos similares a los de las autoridades del Reino Unido.

5.1.2. Observaciones de España, Alemania y la CEOE

- (60) En sus contribuciones, España, Alemania y la CEOE respaldaron el análisis de la Comisión de que la medida constituía ayuda estatal, ya que liberaba selectivamente a determinados tipos de rentas de la carga impositiva, tenía un efecto negativo para los intercambios comerciales dentro de la Unión y falseaba la competencia.
- (61) Por otro lado, España expresó sus dudas en cuanto a la eficacia de la modificación de 7 de junio de 2013 respecto de la tributación de los intereses pasivos, dado que las empresas exentas en Gibraltar que habían recibido rentas procedentes de intereses no tenían ninguna obligación de presentar declaración fiscal. A juicio de España, esto dificultaría la identificación de los posibles beneficiarios de la ayuda y los controles *ex post* sobre la notificación e imposición de las rentas procedentes de intereses.
- (62) Asimismo, España sostuvo que el nuevo umbral de 100 000 GBP introducido por la modificación de 2013 es elevado. Además, la disposición para prevenir abusos, que exige agregar los intereses recibidos de empresas vinculadas, no se aplica a nivel de las empresas beneficiarias. Por consiguiente, la disposición del umbral podría evitarse fácilmente a través de una sencilla restructuración del grupo de empresas, creando varias empresas en Gibraltar y distribuyendo los intereses recibidos entre ellas.
- (63) Por lo que respecta a la exención de los dividendos, España cuestionó la justificación presentada por la Comisión de evitar la doble imposición. En opinión de España, Gibraltar, ignorando el Paquete de trabajo 2011 sobre las notas de orientación de la fiscalidad de las empresas del Grupo del Código de conducta, no había promulgado una disposición efectiva contra abusos para garantizar la imposición. En concreto, consideraba que la legislación de Gibraltar no obligaba a la empresa en cuestión a estar sujeta a tributación (en Gibraltar o en un país extranjero) para poder beneficiarse de la exención. A juicio de España, al no existir obligación, se corría el riesgo de doble no imposición.
- (64) Con respecto al tratamiento fiscal de los cánones, las autoridades españolas consideraban que la exención favorecía selectivamente a empresas que recibían rentas procedentes de cánones y que esta exención no podía justificarse con el argumento de evitar la doble imposición.

⁽²⁴⁾ Reglamento (CE) n.º 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis* (DO L 352 de 24.12.2013, p. 1).

- (65) Tanto las autoridades españolas como la CEOE mencionaron también el hecho de que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones debe examinarse a la luz de los efectos generales de la ITA 2010. En su opinión, la intención de la ITA 2010 era prorrogar los efectos del sistema fiscal anterior (ya declarado ayuda estatal por el Tribunal de Justicia) favoreciendo a las empresas extraterritoriales en detrimento de las residentes en Gibraltar.
- (66) Por último, España también cuestionó la evaluación de la Comisión respecto de la selectividad regional, haciendo una distinción entre el estatuto de la Región Autónoma de las Azores (mencionada por la Comisión en su análisis en la primera Decisión de incoación) y el estatuto de Gibraltar. En particular, las autoridades españolas consideraban que, además de examinar los tres criterios de autonomía institucional, procedural y financiera, también debería examinarse el criterio implícito sobre armonización fiscal (que, según las autoridades españolas, está claramente ausente en Gibraltar). España mencionó asimismo otra serie de cuestiones fiscales, como por ejemplo el número de sociedades fantasma ubicadas en Gibraltar sin estar sujetas a impuestos.

5.2. Observaciones sobre la práctica de las decisiones fiscales

- (67) La Comisión recibió observaciones de seis partes interesadas, a saber, Gibraltar, España, la Gibraltar Society of Accountants y tres empresas que aparecían en la lista de posibles beneficiarias de decisiones fiscales en la Decisión de ampliar el procedimiento.

5.2.1. Observaciones de Gibraltar

- (68) Las observaciones de Gibraltar se refieren tanto al procedimiento como al fondo. Siguen la línea argumental presentada por el Reino Unido y pueden resumirse así:

- 1) no se debería incoar un procedimiento relativo a una ayuda estatal a menos que existan pruebas objetivas suficientes de que la medida en cuestión confiere una ventaja económica y de que esta ventaja es selectiva y falsea o amenaza falsear la competencia. En este caso, no hay pruebas que demuestren ninguno de estos aspectos. Las observaciones de la Comisión sobre las decisiones equivalen meramente a decir que, a su juicio, debería haberse pedido más información. Esta opinión no constituye una prueba de la ventaja, la selectividad o el falseamiento de la competencia;
- 2) la Comisión cometió un error manifiesto al afirmar en la Decisión de ampliar el procedimiento que la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar fue introducida por el artículo 42 de la ITA 2010;
- 3) el procedimiento de las decisiones fiscales lleva en vigor desde la década de 1960, por lo que si se llega a la conclusión de que constituyen ayuda estatal deberían considerarse «ayuda existente»;
- 4) no hay pruebas de que ninguna de las decisiones fiscales sean selectivas o falseen la competencia. Cada decisión es una cuestión de interpretación de los hechos presentados en la solicitud. No puede considerarse que la falta de un análisis detallado sea indicativa por sí misma de selectividad;
- 5) la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar nunca ha conllevado ningún elemento de tratamiento individual o especial o elemento de negociación, ni tampoco ninguna influencia o consideración que no fuese la resultante de los términos de la legislación fiscal aplicable en Gibraltar;
- 6) la responsabilidad fiscal de las empresas afectadas sería idéntica, independientemente de que hubiesen solicitado una decisión fiscal o no;
- 7) al aplicar la prueba de la territorialidad, las autoridades fiscales no tienen margen discrecional y están limitadas por la legislación aplicable y la jurisprudencia al respecto;
- 8) los esfuerzos de la Comisión por agrupar las 165 decisiones en siete categorías distintas para establecer la selectividad grupo por grupo carecen de fundamento, ya que no hay nada que indique que estos grupos presenten alguna característica particular si se compara con otras decisiones no impugnadas adoptadas durante el mismo período o con anterioridad.

5.2.2. *Observaciones de España*

- (69) Las observaciones presentadas por las autoridades españolas el 30 de noviembre de 2016 pueden resumirse de la siguiente manera:
- 1) las autoridades españolas no se oponen al principio de territorialidad en sí, sino a la interpretación que hacen de él las autoridades gibraltareñas. Esta norma general, junto con la falta de evaluación, supervisión y aplicación legal adecuadas de las disposiciones fiscales por parte de la administración tributaria gibraltareña (ya sea previamente o *a posteriori*), se traduce en una cantidad ingente de empresas que reciben un trato fiscal favorable en el territorio;
 - 2) además de las 165 empresas enumeradas en el anexo de la Decisión de ampliar el procedimiento, también se benefician indirectamente de la ayuda empresas intermediarias que operan en Gibraltar, como consultorías, fiduciarios y bufetes de abogados especializados en planificación fiscal y gestión fiscal;
 - 3) España reiteró una vez más que, a su juicio, el asunto también debe analizarse desde la perspectiva de la selectividad regional, que también abordaría el argumento de que la medida constituye una ayuda existente.

5.2.3. *Observaciones de la Gibraltar Society of Accountants*

- (70) El 3 de noviembre de 2016, la Gibraltar Society of Accountants, principal órgano representativo de los contables profesionales que trabajan en Gibraltar, presentó sus observaciones a la Decisión de ampliar el procedimiento. Las observaciones pueden resumirse como sigue:
- 1) las decisiones enumeradas ni se solicitaron ni se emitieron en virtud del artículo 42 de la ITA 2010;
 - 2) las decisiones seleccionadas abarcan un amplio abanico de circunstancias y temas y carecen del aspecto «común» a que se refiere la Decisión de ampliar el procedimiento;
 - 3) la solicitud y concesión de este tipo de decisiones fiscales en Gibraltar se remonta a la década de 1950 y el régimen, si equivale a ayuda estatal, debería considerarse ayuda existente;
 - 4) las decisiones son interpretaciones del Derecho tributario de Gibraltar. No se trata ni de «acuerdos» negociados ni de concesiones. La adopción de una decisión no confiere un trato favorable. La Decisión de ampliar el procedimiento no presenta pruebas de que la interpretación sería diferente de no haberse solicitado una decisión;
 - 5) no se demuestra que se cumpla ninguno de los criterios necesarios para que exista ayuda estatal. La medida no se concede a través de recursos estatales y no confiere una ventaja competitiva a las empresas porque no hay ninguna pérdida de ingresos fiscales, puesto que el tratamiento fiscal sin una decisión sería el mismo. La medida no es selectiva y no hay pruebas de que la medida falsee o amenace con falsear la competencia, ni de que afecte a los intercambios comerciales dentro de la Unión;
 - 6) salvo por seis de las 165, todas las decisiones enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento se emitieron en un momento en que las rentas procedentes de intereses pasivos no estaban sujetas a impuestos en virtud de la ITA 2010. Por consiguiente, la inmensa mayoría de las decisiones no podría dar lugar a la imposición de las rentas procedentes de intereses.

5.2.4. *Observaciones de las empresas incluidas en la lista de beneficiarios de decisiones fiscales en la Decisión de ampliar el procedimiento o de sus representantes o en su nombre*

- (71) La Comisión también recibió observaciones de tres empresas que recibieron una decisión fiscal identificada en la Decisión de ampliar el procedimiento o de sus representantes: International Power Ltd; un representante de una empresa potencial en el momento de la solicitud de la decisión; y Hastings Insurance Group Ltd. Sus observaciones pueden resumirse como sigue:
- 1) la finalidad de las decisiones era obtener la confirmación del régimen fiscal aplicable y no conseguir beneficio fiscal alguno. La razón principal de solicitar las decisiones era garantizar la seguridad jurídica sobre la aplicación de las normas tributarias generales y no acordar un tratamiento fiscal alternativo específico para la empresa;

- 2) las decisiones fiscales permiten a los Estados miembros ofrecer a sus contribuyentes seguridad y previsibilidad jurídicas sobre la aplicación de las normas tributarias generales. Considerar la práctica de las decisiones fiscales de Gibraltar como un régimen de ayuda estatal impediría que las autoridades fiscales gibraltareñas ofreciesen seguridad jurídica y penalizaría a los contribuyentes que buscan seguridad jurídica, al tiempo que se ignora a los contribuyentes que se benefician del mismo tratamiento pero optan por no pedir confirmación de la aplicación precisa de la ley;
- 3) las solicitudes de decisiones no se realizaron como consecuencia del artículo 42 de la ITA 2010, sino que por el contrario buscaban la confirmación general del tratamiento fiscal aplicable en virtud de la legislación;
- 4) las decisiones no constituyen una ventaja para las empresas, ya que solo confirmaron el tratamiento fiscal que se habría aplicado en virtud de la legislación aplicable en Gibraltar;
- 5) el contenido de las solicitudes de decisión, así como las propias decisiones, indican que antes de adoptarlas las autoridades fiscales de Gibraltar consideraron debidamente todos los factores relevantes.

6. RESPUESTA DEL REINO UNIDO A LAS OBSERVACIONES PLANTEADAS POR TERCEROS

6.1. Observaciones sobre la exención de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones

(72) La Comisión transmitió al Reino Unido el 16 de abril de 2014 las observaciones recibidas de las partes interesadas sobre la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones. La respuesta del Reino Unido a estas observaciones puede resumirse como sigue:

- 1) no se han aportado pruebas que demuestren el falseamiento de la competencia o efectos sobre los intercambios comerciales;
- 2) la exención aplicable a los dividendos está justificada para evitar la doble imposición y es consecuencia directa del principio de territorialidad;
- 3) a raíz de la modificación de junio de 2013, todas las empresas registradas en Gibraltar que reciben rentas procedentes de intereses pasivos están sujetas al impuesto sobre la renta y deben presentar una declaración de impuestos;
- 4) con respecto al umbral de 100 000 GBP impuesto por la legislación, las autoridades fiscales de Gibraltar han llevado a cabo un análisis que demuestra que solo el 1 % de las rentas procedentes de intereses de préstamos entre empresas quedarán por debajo de dicho umbral y, por tanto, no estarán sujetas a tributación. Los resultados del análisis se presentaron al Grupo del Código de conducta y a la Comisión antes de la promulgación de la modificación de 2013, para explicar los motivos de la introducción del límite y cuantificar cualquier posible fuga fiscal;
- 5) respecto a las observaciones de España de que la exención de las rentas procedentes de cánones favorece selectivamente a un grupo de empresas que reciben cánones, no existe tal sector o agrupación. Todas las empresas que reciben cánones reciben el mismo trato;
- 6) no hay ninguna variación o discrecionalidad en el concepto de territorialidad, que se aplica de forma coherente en virtud de la ITA 2010 a todas las empresas;
- 7) las observaciones de España sobre partes de la legislación tributaria de Gibraltar que no son objeto de un procedimiento de investigación por parte de la Comisión son irrelevantes y la investigación de la Comisión debería ceñirse a las cuestiones por las que se incoó el procedimiento;
- 8) por último, se presentaron observaciones sobre el estatuto de Gibraltar como territorio británico de ultramar y la independencia de su gobernanza ejecutiva, legislativa y judicial, por lo que la medida no se puede tratar como una ayuda regional.

6.2. Observaciones sobre la práctica de las decisiones fiscales

- (73) La Comisión transmitió al Reino Unido el 7 de diciembre de 2016 las observaciones presentadas por las partes interesadas sobre la práctica de las decisiones fiscales, tal como se establece en la Decisión de ampliar el procedimiento. La respuesta del Reino Unido a estas observaciones puede resumirse como sigue:
- 1) las observaciones presentadas por los tres destinatarios de decisiones fiscales corroboran las presentadas por las autoridades del Reino Unido a la Comisión durante el procedimiento de investigación y constituyen una prueba más que respalda la legalidad de la práctica de las decisiones fiscales en Gibraltar y el hecho de que tal práctica no constituye ayuda estatal;
 - 2) el Gobierno de Gibraltar llevó a cabo una revisión minuciosa de las 165 decisiones enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento que, a juicio del Reino Unido, confirma que ninguna de estas 165 decisiones ha eximido al destinatario de impuestos que de lo contrario habría tenido que pagar ni ha supuesto una pérdida de ingresos fiscales para Gibraltar;
 - 3) las revisiones realizadas confirman que ninguna de las decisiones enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento es selectiva y, por tanto, ninguna de ellas constituye ayuda estatal bajo esta perspectiva;
 - 4) catorce de las decisiones enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento se referían a operaciones que nunca llegaron a materializarse y otras tres decisiones se referían a la fiscalidad de los ingresos o prestaciones en especie de empleados y ninguna de estas categorías plantea problemas de ayudas estatales;
 - 5) la postura expresada por Gibraltar de que sus autoridades no disfrutan de amplios poderes discrecionales a la hora de emitir decisiones y no emiten decisiones sin comprobar o evaluar las solicitudes es correcta. Las decisiones no conllevan una aplicación selectiva del régimen fiscal, ya que sencillamente aplican la legislación tal como se establece en la ITA 2010.

7. EVALUACIÓN DE LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE INTERESES PASIVOS Y CÁNONES

- (74) En la primera Decisión de incoación, la Comisión concluyó con carácter preliminar que la exención fiscal de las rentas procedentes de intereses pasivos (de préstamos entre empresas) y cánones constituía ayuda estatal y mostró sus dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado interior.
- (75) Desde el 1 de julio de 2013, las rentas procedentes de intereses pasivos han estado sujetas a impuestos (en la medida en que los intereses recibidos o por recibir por empresa de origen superasen 100 000 GBP anuales). Desde el 1 de enero de 2014, las rentas procedentes de cánones (recibidas o por recibir por una empresa registrada en Gibraltar) han estado sujetas a impuestos.
- (76) El alcance de la presente Decisión (sección 7) se limita a la evaluación de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones recibidas o por recibir entre la entrada en vigor de la ITA 2010 (1 de enero de 2011) y el 30 de junio de 2013 (respecto de los intereses) o el 31 de diciembre de 2013 (respecto de los cánones) ⁽²⁵⁾.

7.1. Existencia de ayuda

- (77) Para poder clasificar una medida nacional como ayuda estatal, en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones. En primer lugar, debe existir una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia ⁽²⁶⁾.

7.1.1. Recursos estatales e imputabilidad al Estado

- (78) Para constituir ayuda estatal, una medida debe ser imputable a un Estado miembro y estar financiada mediante recursos estatales.

⁽²⁵⁾ Por consiguiente, los argumentos presentados por el Reino Unido y las partes interesadas sobre otras rentas pasivas o sobre un período posterior a la entrada en vigor de las modificaciones de 2013 no se tratan en la presente Decisión.

⁽²⁶⁾ Véase, entre otras, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, apartado 53.

(79) Puesto que la exención resulta de una ley del Parlamento de Gibraltar, puede considerarse imputable a Gibraltar.

(80) En cuanto a la financiación de la exención con fondos estatales, el Tribunal de Justicia ha fallado sistemáticamente que una medida en virtud de la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que, si bien no entraña una transferencia positiva de fondos estatales, sitúa a las personas a las que se aplica en una situación financiera más favorable que los demás contribuyentes, constituye una ayuda estatal⁽²⁷⁾. El resultado de la medida fiscal en cuestión es que Gibraltar deja de percibir ingresos fiscales que de lo contrario habría tenido derecho a recaudar de empresas residentes en Gibraltar que reciben rentas procedentes de intereses pasivos o cánones. Al renunciar a dichos ingresos, la medida fiscal genera una pérdida de recursos estatales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado⁽²⁸⁾.

7.1.2. Ventaja

(81) Según la jurisprudencia de los Tribunales de la Unión, el concepto de ayuda comprende no solo los beneficios positivos, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa⁽²⁹⁾. Una ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, reduciendo el tipo impositivo aplicable, la base imponible o el importe del impuesto adeudado⁽³⁰⁾. Una medida que reduce un impuesto da lugar a una ventaja porque coloca a las empresas a las que se aplica en una situación financiera más favorable que la de otros contribuyentes y resulta en una pérdida de ingresos para el Estado⁽³¹⁾.

(82) En el caso que nos ocupa, la medida contradice el principio general de que se recauda el impuesto de sociedades de todos los sujetos pasivos que reciben rentas procedentes de Gibraltar o devengadas en Gibraltar. En consonancia con dicho principio, lo normal es que las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones entren en el ámbito de imposición, sin perjuicio de la aplicación del principio de territorialidad. Respecto a los cánones, cabe señalar que el principio de territorialidad considera que las rentas procedentes de cánones recibidas por las empresas gibraltareñas se devengan en Gibraltar y proceden de Gibraltar. En relación con las rentas procedentes de intereses pasivos, la exigibilidad del impuesto sobre estas rentas conforme al sistema territorial depende de la aplicación de la norma del «emplazamiento del préstamo», basada en cuatro criterios acumulativos⁽³²⁾ centrados en el origen de las rentas. En consecuencia, en varios casos sería posible que las rentas procedentes de intereses pasivos de origen extranjero, incluso sin la exención fiscal impugnada, no estuviesen sujetas al impuesto sobre la renta en Gibraltar en virtud del sistema territorial. No obstante, la deducción impositiva en virtud del principio de territorialidad no es automática y deben considerarse criterios que no sean el origen de los intereses (por ejemplo, ubicación del aval de la deuda) para determinar si los intereses se devengan en Gibraltar o derivan de Gibraltar con arreglo a la norma del «emplazamiento del préstamo».

(83) En consecuencia, la exención introduce una reducción de un gravamen que las empresas que se benefician de la exención tendrían que soportar de no ser así. Esto produce una ventaja, ya que las empresas se ven liberadas de costes inherentes a sus actividades económicas y, por tanto, se encuentran en una posición financiera más favorable que otros sujetos pasivos (que reciben rentas activas).

7.1.3. Selectividad

(84) Para poder considerarse ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, ha de concluirse que la medida es selectiva en la medida en que favorece a determinadas empresas o producciones.

⁽²⁷⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, *Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido*, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72 y la jurisprudencia citada en ellos.

⁽²⁸⁾ Véase el asunto C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri* ECLI:EU:C:2009:709, apartado 58.

⁽²⁹⁾ Asunto C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, apartado 38.

⁽³⁰⁾ Véase el asunto C-66/02 *Italia/Comisión* ECLI:EU:C:2005:768, apartado 78; Asunto C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 132; Asunto C-522/13 *Ministerio de Defensa y Navantia* ECLI:EU:C:2014:2262, apartados 21 a 31.

⁽³¹⁾ Asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium*, ECLI:EU:C:2006:403, apartado 30, y asunto C-387/92, *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100, apartado 14.

⁽³²⁾ La evaluación se basa en los siguientes criterios acumulativos: a) el lugar de residencia del deudor; b) la fuente desde la que se abonan los intereses; c) el lugar en que se abonan los intereses; y d) la naturaleza y ubicación del aval de la deuda (de haberlo).

- (85) Como comentario preliminar, respecto de las observaciones realizadas por España sobre la selectividad regional, cabe señalar que la Comisión, en la primera Decisión de incoación, no expresó dudas en cuanto a la selectividad regional y consideró que el marco de referencia para la evaluación de la exención se ceñía exclusivamente al territorio geográfico de Gibraltar⁽³³⁾. La Comisión mantiene su opinión de que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones no implica selectividad regional. Concretamente, se cumplen los tres criterios acumulativos de autonomía (institucional, procedural y financiera) formulados por el Tribunal de Justicia en los asuntos Azores⁽³⁴⁾ y *Unión General de Trabajadores de La Rioja*⁽³⁵⁾. En consecuencia, las autoridades de Gibraltar se consideran suficientemente autónomas respecto del gobierno central del Reino Unido y, por tanto, el marco de referencia se corresponde con los límites geográficos del territorio de Gibraltar⁽³⁶⁾.
- (86) A efectos de establecer la selectividad material, el primer paso, según jurisprudencia reiterada, es identificar el régimen fiscal común o normal aplicable en la jurisdicción fiscal pertinente («el sistema de referencia»). En segundo lugar, debe determinarse si una medida dada establece diferencias entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. De ser así, entonces la medida se considera a primera vista selectiva⁽³⁷⁾. A continuación debe determinarse, en la tercera etapa de la prueba, si esta selectividad a primera vista encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema (de referencia)⁽³⁸⁾. Si una medida, a primera vista selectiva, encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia, no se considerará selectiva y, por tanto, no estará incluida en el ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (87) En este contexto, resulta importante señalar que para que una medida fiscal se considere selectiva no es necesario que el sistema fiscal esté concebido de forma que las empresas que se ven favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las demás empresas, pero se beneficien de normas que establecen excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas empresas⁽³⁹⁾.
- (88) En efecto, entender así la selectividad implicaría que solo un sistema fiscal diseñado con arreglo a determinada técnica reglamentaria podría considerarse selectivo y que las normas fiscales nacionales con un diseño diferente escaparían del control sobre las ayudas estatales, incluso aunque produjesen los mismos efectos de hecho o de derecho. Esto sería contrario a la jurisprudencia asentada, que prevé que a la hora de evaluar la selectividad, el artículo 107, apartado 1, del Tratado, no distingue según las causas o los objetivos de las medidas, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas⁽⁴⁰⁾.

7.1.3.1. Sistema de referencia

- (89) El sistema de referencia constituye el patrón por el cual se evalúa la selectividad de una medida. Se compone de un conjunto coherente de normas que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación según se define en su objetivo. Esas normas no solo definen el ámbito del sistema, sino también las condiciones en las que este se aplica, los derechos y obligaciones de las empresas sujetas a él y los aspectos técnicos de su funcionamiento⁽⁴¹⁾. En el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos⁽⁴²⁾.

⁽³³⁾ Primera Decisión de incoación, considerando 48 a 57.

⁽³⁴⁾ Asunto C-88/03, *Portugal/Comisión*, ECLI:EU:C:2006:511, apartados 57 y ss.

⁽³⁵⁾ Asuntos C-428/06 a C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488, apartados 47 y ss.

⁽³⁶⁾ Esta evaluación de la selectividad regional fue confirmada por el Tribunal General en los asuntos acumulados T-211/04 y T-215/04, ECLI:EU:C:EU:T:2008:595, apartados 76 a 116. Aunque la sentencia fue recurrida, la evaluación de la selectividad regional no fue examinada por el Tribunal de Justicia.

⁽³⁷⁾ Véanse los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P *Comisión/World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, apartado 57 y la jurisprudencia citada.

⁽³⁸⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, apartado 65.

⁽³⁹⁾ Asuntos C-106/09 P y C-107/09 P, *Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido*, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 91; Asuntos C219/16 P, *Lowell Financial Services GmbH/Comisión*, ECLI:EU:C:2018:508, apartado 92.

⁽⁴⁰⁾ Asunto C-487/06 P *British Aggregates/Comisión*, ECLI:EU:C:2008:757, apartados 85 y 89, y jurisprudencia citada, y asunto C-279/08 P *Comisión/Países Bajos (NOx)*, ECLI:EU:C:2011:551, apartado 51.

⁽⁴¹⁾ Véase la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal (DO C 262 de 19.7.2016), apartado 133.

⁽⁴²⁾ Comunicación sobre el concepto de ayuda estatal, apartado 134.

- (90) En el caso que nos ocupa, el sistema de referencia es la ITA 2010. El título largo de dicha Ley la describe como «Ley por la que se gravan las rentas y se regula su recaudación»⁽⁴³⁾. Por lo que respecta a la base imponible aplicable a las empresas, el artículo 16 de la ITA 2010 prevé que «salvo que en adelante se disponga lo contrario, los beneficios o ganancias imponibles de una empresa serán el importe total de los beneficios o ganancias de la empresa para cualquier período contable de ese período». En consecuencia, y sin perjuicio de posibles ajustes al alza o a la baja previstos en la ITA 2010, los beneficios contables constituyen la base imponible a efectos de calcular el impuesto de sociedades en Gibraltar.
- (91) Por otro lado, como señalaron las autoridades del Reino Unido⁽⁴⁴⁾, responde a la lógica inherente del sistema territorial de tributación en Gibraltar que todas las rentas, ya sean activas o pasivas, con origen fuera de Gibraltar queden fuera del ámbito impositivo de Gibraltar y estén sujetas a impuestos en la jurisdicción donde las rentas se devengen o de donde proceden.
- (92) Definir el sistema general del impuesto de sociedades de Gibraltar como el «sistema de referencia» se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal, el cual ha sostenido en reiteradas ocasiones que, en el caso de medidas relativas a la determinación de la obligación del impuesto de sociedades, el sistema de referencia que debe considerarse es el sistema del impuesto de sociedades del Estado miembro en cuestión que se aplica a las empresas en general, y no las disposiciones específicas de dicho sistema que solo se aplican a determinados sujetos pasivos o determinadas operaciones. Por ejemplo, en *World Duty Free*, un asunto sobre las normas que regulan las inversiones en participaciones, el Tribunal respaldó la postura de la Comisión de que el sistema de referencia era el sistema español del impuesto de sociedades y no las normas específicas que regulan el tratamiento fiscal de dichas inversiones⁽⁴⁵⁾.
- (93) Si bien el objetivo de la ITA 2010 es recaudar ingresos de los sujetos pasivos que deben tributar en Gibraltar (es decir, sujetos pasivos que reciben rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar)⁽⁴⁶⁾, el anexo 1 de dicha Ley no incluyó en las categorías de rentas imponibles en Gibraltar determinadas categorías de rentas⁽⁴⁷⁾. En consecuencia, la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones no fue resultado de una excepción formal del sistema fiscal, sino de no incluir estas rentas en las categorías de rentas incluidas en el ámbito de aplicación del sistema fiscal de Gibraltar (una exención implícita).

7.1.3.2. Distinto tratamiento fiscal de empresas en situaciones comparables

- (94) Con arreglo al sistema territorial de tributación que es aplicable con carácter general en Gibraltar⁽⁴⁸⁾, solo están sujetas al impuesto de sociedades las rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar. No obstante, la ITA 2010 preveía, a partir de su entrada en vigor, una exención automática del impuesto de sociedades para las rentas procedentes de intereses pasivos de préstamos y cánones, sin que fuese necesario considerar los elementos que por lo general resultan pertinentes para determinar el ámbito territorial de imposición en Gibraltar, en consonancia con el principio de territorialidad. A este respecto, resulta especialmente importante señalar que, en ausencia de la exención de las rentas procedentes de cánones, el sistema territorial de tributación consideraría las rentas recibidas por una empresa en Gibraltar devengadas en Gibraltar y procedentes de Gibraltar en todo momento⁽⁴⁹⁾. Con respecto a los intereses pasivos, sería necesario realizar una evaluación caso por caso del principio de territorialidad para determinar la ubicación de las actividades que generan las rentas y, por ende, la existencia o no de rentas imponibles.

⁽⁴³⁾ <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2010-210.pdf>, véase la p. 16.

⁽⁴⁴⁾ Contribución del Reino Unido de 14 de septiembre de 2012

⁽⁴⁵⁾ Véanse en ese sentido los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P *Comisión/World Duty Free Group* ECLI:EU:C:2016:981, apartado 92: «en las decisiones controvertidas, la Comisión, con el fin de calificar la medida controvertida como selectiva, adujo que la ventaja fiscal conferida por dicha medida no beneficiaba indistintamente a todos los operadores económicos que se encontraran objetivamente en una situación comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario común español, ya que las empresas residentes que adquirían participaciones del mismo tipo en sociedades domiciliadas fiscalmente en España no podían conseguir esa ventaja» (el énfasis es de la Comisión); en esta misma línea, véanse los apartados 22 y 68. En este mismo sentido, véase asimismo el asunto C-217/03 *Bélgica y Forum 187/Comisión* ECLI:EU:C:2005:266, apartado 95; asunto C-88/03 *Portugal/Comisión* ECLI:EU:C:2006:511, apartado 56; asunto C-519/07 P *Comisión/Koninklijke FrieslandCampina* ECLI:EU:C:2009:556, apartados 2 a 7; y los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos* ECLI:EU:C:2011:550, apartado 50. Véase asimismo la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal, apartado 134.

⁽⁴⁶⁾ En sus observaciones de 18 de abril de 2013, las autoridades del Reino Unido confirmaron que el sistema de referencia en virtud de la ITA 2010 es el sistema territorial de tributación en virtud del cual las rentas devengadas o procedentes de Gibraltar están sujetas a impuestos en Gibraltar. También indicaron que este sistema se aplica a todas las empresas de todos los sectores de la industria, las finanzas y el comercio, y que su aplicación es universal.

⁽⁴⁷⁾ Antes de la entrada en vigor de las modificaciones que introdujeron los cánones y los intereses de préstamos entre empresas en el ámbito impositivo, las rentas procedentes de los intereses pasivos y los cánones no estaban incluidas en ninguno de los tipos de rentas especificados en el anexo 1 de la ITA 2010 y, por tanto, no estaban sujetas a impuestos en Gibraltar.

⁽⁴⁸⁾ Artículo 11, apartado 1, y artículo 74 de la ITA 2010.

⁽⁴⁹⁾ Contribución de las autoridades del Reino Unido de 14 de septiembre de 2012.

- (95) En la primera Decisión de incoación, la Comisión concluyó que la exención del impuesto de sociedades por las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones, al hacer distinciones entre empresas en situación fáctica y jurídica comparable, debía considerarse, a primera vista, selectiva a la luz del objetivo de la ITA 2010, esto es, gravar las rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar.
- (96) Asimismo, la Comisión señaló en la primera Decisión de incoación que aparentemente la exención favorecía significativamente a un grupo de 529 empresas que recibían rentas procedentes de intereses pasivos o cánones, en particular intereses de otras empresas del mismo grupo o rentas procedentes de cánones. Por otro lado, la Comisión observó que la mayor parte de los intereses por préstamos recibidos por las empresas gibraltareñas procedían de préstamos intragrupo concedidos a entidades extranjeras del grupo ⁽⁵⁰⁾.
- (97) En un caso como el que nos ocupa, en el que la medida no es consecuencia de una excepción formal al sistema fiscal, la Comisión opina que, para valorar la selectividad, resulta especialmente pertinente atender a los efectos de la medida para evaluar si favorece significativamente a un grupo concreto de sociedades.
- (98) Por lo que respecta a los cánones, el análisis de los efectos de la medida realizado por la Comisión ⁽⁵¹⁾ muestra que solo benefició a diez empresas (de las 8 003 empresas activas que operan en Gibraltar), todas ellas pertenecientes a grupos multinacionales. Además, parece que al menos ocho de ellas pertenecen a grandes multinacionales que operan a nivel mundial. Por el contrario, ninguna empresa independiente recibía rentas procedentes de cánones en Gibraltar.
- (99) Por lo que respecta a los intereses, la información facilitada por las autoridades del Reino Unido muestra que, del importe total de las rentas procedentes de intereses por préstamos intragrupo recibidas por las empresas gibraltareñas (1 400 millones GBP), el 99,8 % procede de préstamos concedidos a empresas extranjeras (del mismo grupo). Por el contrario, solo dos empresas gibraltareñas, que representan no más de 3 256 834 GBP en total (222 169 GBP en términos de impuestos no percibidos) (correspondiente al 0,2 % del importe total de los préstamos intragrupo), se beneficiaron de intereses de origen nacional.
- (100) Estas cifras demuestran que la medida favoreció significativamente a las empresas pertenecientes a grupos multinacionales que se ocupan de determinadas funciones (la concesión de préstamos intragrupo o el derecho a utilizar derechos de propiedad intelectual). En particular, la medida benefició: i) a un número reducido de empresas multinacionales que, en su mayor parte, forman parte de grandes grupos multinacionales que operan en todo el mundo (recibiendo rentas procedentes de cánones), y ii) a empresas que forman parte de grupos multinacionales y realizan préstamos a empresas extranjeras que forman parte de su grupo. A la luz del objetivo de la ITA 2010 (a saber, gravar las rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar), estas empresas se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las empresas gibraltareñas que generan rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar (o que desarrollan actividades que requieren permiso en virtud del Derecho de Gibraltar, como la banca, los seguros o los juegos de azar).
- (101) El Reino Unido y las autoridades de Gibraltar estiman que la exención constituye una medida general que se aplica a todas las empresas en situación comparable, independientemente del sector. Asimismo, señalan que el hecho de que sea posible identificar algunas empresas que se benefician más que otras de una norma tributaria no convierte a la norma en selectiva por sí misma. La norma solo sería selectiva si fuese intrínsecamente probable que beneficiase a una categoría identifiable de empresas. A juicio del Reino Unido y las autoridades de Gibraltar, no es el caso de la medida objeto de examen, ya que no hay ninguna otra empresa en situación de hecho o de derecho o jurídica comparable en Gibraltar a la que no se aplique la exención.
- (102) La Comisión opina que la afirmación del Reino Unido de que a primera vista la medida se aplica a todas las empresas, independientemente de su sector o actividad, no resulta pertinente para la valoración de la selectividad. Según reiterada jurisprudencia, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o de que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para cuestionar su carácter selectivo ⁽⁵²⁾.

⁽⁵⁰⁾ Véase la Decisión de la Comisión, de 16 de octubre de 2013, en el caso de ayuda estatal SA.34914 (2013/C) (ex 2013/NN) — Régimen del impuesto de sociedades de Gibraltar (DO C 348 de 18.11.2013, p. 189).

⁽⁵¹⁾ Por las razones esbozadas en la sección 8.3.1.2., el análisis de las empresas que recibían rentas procedentes de cánones incluye las cinco empresas gibraltareñas a las que se concedieron decisiones fiscales, como parte de las 165 decisiones incluidas en el ámbito de actuación del procedimiento ampliado incoado en octubre de 2014, y que se beneficiaban de rentas procedentes de cánones e intereses a través de su participación en sociedades neerlandesas.

⁽⁵²⁾ Véanse los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, *World Duty Free Group*, apartado 80.

- (103) Una medida que hace distinciones entre empresas que, a la luz de los objetivos perseguidos por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable es, *a priori*, selectiva. En el caso que nos ocupa, ha quedado demostrado que la exención del impuesto de sociedades por las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones beneficia principalmente a grupos multinacionales. Como ya se señaló en el considerando 100, a la luz del objetivo del sistema fiscal de referencia (la ITA 2010), a saber, gravar las rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar, los grupos multinacionales se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las demás empresas gibraltareñas que generan rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar. Por consiguiente, la exención del impuesto de sociedades por las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones es, a primera vista, selectiva.
- (104) Por otro lado, cabe señalar que el hecho de que la exención beneficie principalmente a grupos multinacionales no es una consecuencia aleatoria del régimen⁽⁵³⁾. La exención, en una pequeña jurisdicción fiscal como es Gibraltar, al no tener en cuenta el lugar en que se desarrollaron las actividades de I+D, por definición ofrecía más oportunidades a los grupos internacionales que, habida cuenta de sus dimensiones y estructura internacional, tienen facilidades para trasladar intangibles y capital (para posteriormente conceder préstamos o derechos de propiedad intelectual) dentro del grupo. Estas constataciones demuestran suficientemente que la medida estaba concebida para atraer a grupos de empresas o favorecerlos, y en especial grupos multinacionales que se ocupan de determinadas actividades (la concesión de préstamos intragrupo o derechos de propiedad intelectual). Por todo lo anterior, la Comisión concluye que la medida es a primera vista selectiva, ya que sus efectos, que favorecieron significativamente a una categoría concreta de empresas, son la consecuencia inevitable del diseño de la medida.

7.1.3.3. Ausencia de justificaciones de la medida

- (105) Una medida que es selectiva a primera vista puede estar justificada por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal, si deriva directamente de sus principios fundadores o rectores intrínsecos o cuando es el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y eficacia del mismo. Este puede ser el caso del principio de neutralidad, el objetivo de optimizar la recuperación de la deuda tributaria o la gestionabilidad administrativa.
- (106) Las autoridades del Reino Unido han alegado que la exención es la consecuencia lógica del principio de territorialidad, que se basa en el objetivo de evitar la doble imposición. En este sentido, la Comisión señala que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones introducida en la ITA 2010 no puede considerarse una mera aplicación del principio de territorialidad. Concretamente, como ya se explicó en la sección 7.1.3.2, debe recordarse que el sistema territorial de tributación considera que las rentas procedentes de cánones recibidas por las empresas gibraltareñas deben devengarse en Gibraltar y proceder de Gibraltar. Con respecto a los intereses, es necesario realizar una evaluación caso por caso del principio de territorialidad para determinar la ubicación de las actividades que generan las rentas y, por ende, la existencia o no de rentas imponibles. Por consiguiente, no puede considerarse que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones introducida en la ITA 2010 refleje meramente la aplicación del principio de territorialidad.
- (107) Por otro lado, el argumento de que la aplicación del principio de territorialidad se justificaría por la necesidad de evitar la doble imposición no se sostiene, ya que por lo general la entidad pagadora (extranjera) puede deducir los intereses o cánones a efectos fiscales⁽⁵⁴⁾. Por otro lado, en el marco de la Directiva 2003/49/CE del Consejo⁽⁵⁵⁾ (Directiva sobre intereses y cánones), determinados pagos de cánones e intereses intragrupo están exentos de retener impuestos (a nivel de la entidad pagadora extranjera) sobre la base de las normas nacionales que transponen dicha Directiva al ordenamiento jurídico nacional. En consecuencia, habida cuenta del riesgo reducido de doble imposición, una medida de exención completa y automática resulta desproporcionada y evitar la doble imposición no puede considerarse una justificación aceptable.
- (108) Asimismo, en el contexto de la investigación formal, las autoridades del Reino Unido también sostuvieron que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones se justifica por razones de gestionabilidad administrativa, ya que los ingresos por el impuesto no bastarían para justificar la carga administrativa de gravar las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones. En este sentido, señalaron que los intereses de origen extranjero estarían exentos en cualquier caso en virtud del principio de territorialidad normal de Gibraltar. Con respecto a los intereses y cánones con origen en Gibraltar, estiman que la exención fiscal está justificada por el hecho de que el coste de la recaudación superaría los ingresos previstos.

⁽⁵³⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 106.

⁽⁵⁴⁾ En determinadas situaciones, en función de las normas fiscales aplicables, la deductibilidad de los pagos de intereses o cánones puede limitarse a nivel de la empresa pagadora como resultado de normas de limitación de intereses, normas sobre precios de transferencia u otras normas para evitar abusos.

⁽⁵⁵⁾ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, modificada en último lugar por la Directiva 2013/13/UE del Consejo, de 13 de mayo de 2013 (DO L 157 de 26.6.2003, p. 49).

- (109) La Comisión invitó al Reino Unido a que demostrase, con elementos concretos, la afirmación de que el coste administrativo de aplicar el impuesto de sociedades sobre las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones superaría los ingresos resultantes. Sin embargo, las autoridades del Reino Unido no presentaron ningún elemento concreto que sustentase su alegación. A falta de pruebas, la Comisión no puede aceptar la afirmación de que la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones está justificada por razones de gestionabilidad administrativa.

7.1.3.4. Conclusión relativa a la selectividad

- (110) A la luz de las consideraciones esbozadas en la presente sección, la Comisión estima que la medida es selectiva, ya que favorece significativamente a un conjunto concreto de empresas pertenecientes a grupos multinacionales a las que se han encomendado determinadas funciones (la concesión de préstamos entre sociedades del grupo o el derecho a utilizar derechos de propiedad intelectual) en comparación con otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable dado el objetivo intrínseco de la ITA 2010.

7.1.4. Posible falseamiento de la competencia y efectos sobre el comercio dentro de la Unión

- (111) De acuerdo con el artículo 107, apartado 1, del Tratado, para que una medida constituya ayuda estatal debe falsear o amenazar falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales dentro de la Unión.
- (112) En el transcurso de la investigación, se verificó que la mayoría de las empresas que se beneficiaban de la exención de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones forman parte de grupos internacionales de empresas que operan en sectores en los que se producen intercambios comerciales dentro de la Unión⁽⁵⁶⁾.
- (113) Incluso aunque las empresas de Gibraltar sujetas a la exención no participasen en el intercambio comercial directamente, el Tribunal de Justicia ha sostenido que cuando una ayuda otorgada sirve para reforzar la posición de una empresa frente a la de otras empresas que participan en los intercambios comerciales de la Unión, debe considerarse que la medida afecta a los intercambios comerciales y falsea la competencia⁽⁵⁷⁾.
- (114) Por otro lado, cabe señalar que la exención del impuesto de sociedades por los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones no está asociada a ninguna inversión específica, sino que simplemente reduce los costes que los beneficiarios normalmente tendrían que haber soportado para el desarrollo diario de su actividad. Por consiguiente, si se concluye que la exención constituye ayuda estatal, esta implicaría una ayuda de funcionamiento. Es más probable que la ayuda de funcionamiento falsee o amenace falsear la competencia, ya que no aborda un fallo de mercado concreto y no está limitada en el tiempo.
- (115) Las autoridades del Reino Unido y de Gibraltar también alegaron que cualquier ayuda derivada de la exención para los cánones sería *de minimis* y quedaría excluida del ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales con arreglo al Reglamento (UE) n.º 1407/2013. En el contexto de la investigación formal, se invitó a las autoridades del Reino Unido a que demostrasen el cumplimiento de las condiciones para que la medida se considerase *de minimis* y, por tanto, quedase excluida de las normas sobre ayudas estatales para todas las empresas afectadas. Sin embargo, la información facilitada solo se refería a un puñado de empresas y las autoridades del Reino Unido no fundamentaron su alegación de que todos los beneficiarios de la ayuda cumplirían las condiciones *de minimis*. Por consiguiente, la Comisión no puede aceptar el argumento de que la exención no implicaría ninguna ayuda con la excusa de que la ventaja obtenida sería siempre *de minimis*.

⁽⁵⁶⁾ El Reino Unido sostuvo que la exención se aplica en términos generales a todos los sectores de la industria, las finanzas y el comercio y que no favorece a ningún sector concreto de la economía. Asimismo, especialmente por lo que respecta a la exención de los cánones, Gibraltar indicó que las empresas que estuvieron recibiendo cánones durante los tres años en que la no exigibilidad del impuesto estuvo en vigor desarrollaban su actividad en sectores tan diversos como el comercio minorista de alimentos, el comercio minorista de prendas de vestir, el juego y los seguros. Estos sectores son sectores liberalizados sujetos a la competencia e implican intercambios comerciales dentro de la Unión. La información de acceso público respecto de los beneficiarios de la exención de los cánones también muestra que las empresas beneficiarias forman parte de grupos activos en mercados de la Unión.

⁽⁵⁷⁾ Asunto C-518/13 Eventech/The Parking Adjudicator ECLI:EU:C:2015:9, apartado 66; Asuntos acumulados C-197/11 y C-203/11 Libert y otros, ECLI:EU:C:2013:288, apartado 77; y asunto C-128/16 P Comisión/Lico Leasing SA y otros, ECLI:EU:C:2018:591, apartado 84.

- (116) Por ello, la Comisión considera que la medida falsea o amenaza falsear la competencia y afecta a los intercambios comerciales dentro de la Unión.

7.1.5. *Conclusión sobre la existencia de ayuda estatal*

- (117) Puesto que se cumplen todas las condiciones establecidas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado, la Comisión concluye, por tanto, que el régimen de exenciones de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones existente antes de la entrada en vigor de las modificaciones pertinentes realizadas en 2013 constituye ayuda estatal en el sentido de dicho artículo.

7.2. **Carácter de «nueva ayuda» de la medida**

- (118) Con arreglo al artículo 1, letra c), del Reglamento procedural, por «nueva ayuda» se entiende toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes. Por «ayuda existente» se entienden las ayudas autorizadas o las ayudas que deban considerarse que han sido autorizadas, tal como se contempla en el artículo 1, letra d), del Reglamento procedural.
- (119) Las autoridades del Reino Unido y Gibraltar afirman que si la exención de los intereses de origen extranjero constituye ayuda estatal, se trataría de una ayuda existente, ya que la situación de los intereses comprendidos por la exención se ha mantenido *de facto* sin cambios, si se compara con la legislación de 1952 anterior (como consecuencia del principio de territorialidad).
- (120) En este sentido, la Comisión señala que, con arreglo al sistema territorial de tributación, sería necesario llevar a cabo una evaluación caso por caso de las rentas procedentes de intereses para determinar si había alguna renta imponible. Esto no conllevaría la exención automática de las rentas en cuestión. Por consiguiente, la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos (antes del 1 de julio de 2013) introducida por la ITA 2010 difiere considerablemente del trato fiscal concedido a las rentas procedentes de intereses pasivos antes de la ITA 2010 y no puede considerarse que tengan el mismo efecto que tenía la aplicación del principio de territorialidad.
- (121) Por otro lado, en caso de que el principio de territorialidad se tradujese efectivamente en la exención de los intereses de origen extranjero, ello no bastaría para establecer la naturaleza de «nueva ayuda» de la medida, puesto que la exención anterior no se limitaba a las rentas procedentes de intereses de origen extranjero (comprendía los intereses de origen tanto extranjero como nacional). Cualquier posible justificación de la exención (y su conformidad con el principio de territorialidad) debe basarse en un razonamiento que sea aplicable a todas las rentas procedentes de intereses y no solo a una parte específica de ellas (intereses de origen extranjero).

7.3. **Compatibilidad de la ayuda con el mercado interior**

- (122) Una ayuda estatal se considera compatible con el mercado interior si corresponde a una de las categorías estipuladas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado⁽⁵⁸⁾, y puede considerarse compatible con el mercado interior si esta ayuda corresponde a una de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado⁽⁵⁹⁾. Sin embargo, corresponde al Estado miembro probar que la ayuda estatal concedida es compatible con el mercado interior, de conformidad con el artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado⁽⁶⁰⁾.
- (123) La Comisión observa que las autoridades del Reino Unido no han aportado ningún argumento que explique por qué la exención fiscal del impuesto de sociedades por las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones debe considerarse compatible con el mercado interior. Concretamente, el Reino Unido no se pronunció sobre las dudas expresadas en la primera Decisión de incoación por lo que respecta a la compatibilidad de la medida.

⁽⁵⁸⁾ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado se refieren a: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; y c) las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

⁽⁵⁹⁾ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado se refieren a: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de determinadas regiones; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio; y e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión.

⁽⁶⁰⁾ Asunto T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisión*, ECLI:EU:T:2007:253, apartado 34.

- (124) La propia Comisión no ha identificado ningún posible motivo de compatibilidad y considera que no se aplica ninguna de las excepciones enumeradas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado, ya que aparentemente la medida no persigue alcanzar ninguno de los objetivos contemplados en dichas disposiciones. Asimismo, puesto que la exención fiscal del impuesto de sociedades por las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones no está vinculada a ninguna inversión específica y simplemente disminuye los costes en que los beneficiarios incurrirían normalmente en su actividad cotidiana, se considera que implica una ayuda de funcionamiento. Por regla general, esta ayuda no puede ser considerada compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartado 3, del Tratado, en la medida en que no facilita el desarrollo de determinadas actividades o de determinados ámbitos económicos. Por otro lado, en este caso las ventajas fiscales no son limitadas en el tiempo, decrecientes o proporcionales a lo estrictamente necesario para remediar una deficiencia de mercado específica o alcanzar cualquier objetivo de interés general en los ámbitos afectados. Por consiguiente, la medida no puede considerarse compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado.

8. EVALUACIÓN DE LA PRÁCTICA DE LAS DECISIONES FISCALES DE GIBRALTAR

- (125) Como cuestión preliminar, cabe recordar que «al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros o de las entidades infraestatales que disponen de autonomía fiscal la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos»⁽⁶¹⁾. Al mismo tiempo, y en consonancia con jurisprudencia reiterada, «el ejercicio de las competencias que conservan los Estados no puede, pues, autorizar la adopción unilateral de medidas prohibidas por el Tratado»⁽⁶²⁾.
- (126) En particular, la Comisión no cuestiona la adopción de decisiones fiscales por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros. Reconoce la importancia de las decisiones fiscales en cuanto herramienta para proporcionar a los contribuyentes seguridad jurídica. Siempre y cuando no concedan una ventaja selectiva a operadores económicos específicos, las decisiones fiscales no plantean problemas conforme al Derecho de la Unión en materia de ayudas estatales⁽⁶³⁾.
- (127) Con todo, cuando una decisión fiscal respalda un resultado que no refleja de manera fiable lo que resultaría de una aplicación normal del régimen de Derecho común, dicha resolución puede otorgar una ventaja selectiva al destinatario en la medida en que ese trato selectivo se traduzca en una reducción de la deuda tributaria del destinatario en el Estado miembro en comparación con otras sociedades en una situación fáctica y jurídica comparable⁽⁶⁴⁾.

8.1. Introducción

- (128) En la Decisión de ampliar el procedimiento, la Comisión, en relación con las 165 decisiones fiscales concedidas por las autoridades tributarias de Gibraltar entre enero de 2011 y agosto de 2013, concluyó con carácter preliminar que las decisiones fiscales eran materialmente selectivas, ya que por lo general las autoridades tributarias de Gibraltar, ejerciendo sus facultades discrecionales, se abstienen de llevar a cabo una evaluación adecuada de las obligaciones fiscales de las empresas. Asimismo, la postura preliminar de la Comisión era que en algunos casos las autoridades tributarias de Gibraltar emitían decisiones fiscales que eran incoherentes con las disposiciones fiscales aplicables⁽⁶⁵⁾.
- (129) Como análisis preliminar, la Comisión estimó que, al adoptar estas decisiones fiscales únicamente en relación con determinadas empresas multinacionales y no con otras empresas puramente nacionales que no requieren una decisión fiscal, las autoridades tributarias concedían un trato diferente a empresas que se encontraban en una situación fáctica o jurídica comparable. En consecuencia, se consideró que a primera vista las medidas eran selectivas. Por otro lado, la Comisión no identificó ninguna justificación aceptable derivada de la naturaleza o la economía general de la ITA 2010.

⁽⁶¹⁾ Véanse los asuntos acumulados C-236/16 y C-237/16, ANGED/Diputación de Aragón, ECLI:EU:C:2018:291 apartado 38; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 97.

⁽⁶²⁾ Véanse los asuntos acumulados 6/69 y 11/69, Comisión/Francia, ECLI:EU:C:1969:68, apartado 17 y el asunto 173/73, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:1974:71 apartado 13. Véanse asimismo los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 81; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732; Asunto C-417/10 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, apartado 25, y sentencia en el asunto C-529/10, Safilo, ECLI:EU:C:2012:188, apartado 18; Véase asimismo el asunto T-538/11, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:T:2015:188, apartado 66.

⁽⁶³⁾ Véase el Documento de trabajo interno sobre ayudas estatales y decisiones fiscales de la DG Competencia, apartado 5, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

⁽⁶⁴⁾ Véase la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal (DO C 262 de 19.7.2016, p. 1), apartado 170.

⁽⁶⁵⁾ Dichas dudas se recogen detalladamente en el considerando 32 de dicha Decisión.

(130) Como parte de la investigación formal, la Comisión analizó la documentación pertinente facilitada por las autoridades del Reino Unido en relación con las 165 decisiones fiscales comprendidas en el ámbito de actuación de la investigación a fin de detectar cualquier posible práctica discrecional, aplicación incorrecta de las normas o ausencia de controles adecuados respecto del lugar en que las actividades se desarrollaban efectivamente. La documentación evaluada por la Comisión incluía los siguientes elementos:

- 1) las 165 decisiones fiscales en sí y las solicitudes de dichas decisiones;
 - 2) los informes de auditoría *ex post* realizados por las autoridades gibraltareñas en 2015 respecto de todos los beneficiarios de las 165 decisiones. Estas auditorías (o revisiones) se llevaron a cabo con vistas a evaluar si se había aplicado incorrectamente alguna disposición de la ITA 2010. Los informes de auditoría incluyen información contextual sobre las empresas afectadas y sobre sus actividades, así como posibles cambios en su organización, actividades y funciones que se hubiesen producido desde la concesión de la decisión fiscal, además de información objetiva sobre las actividades de las empresas y una valoración jurídica de si las empresas o actividades estaban sujetas a impuestos con arreglo a la ITA 2010. La principal cuestión evaluada por las auditorías fue si las rentas derivadas de las actividades reunían las condiciones para que se considerasen devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar. Las auditorías se basaron en búsquedas extensas de todos los documentos presentados por las empresas auditadas, respuestas a cuestionarios, visitas *in situ* y reuniones con las empresas o sus representantes. Incluso se facilitó información más detallada en relación con veinticinco empresas, incluidas las cuentas financieras y, en algunos casos, copias de sus declaraciones de impuestos.
 - 3) información fáctica sobre las 165 empresas a efectos de evaluar si la alegación de que estas empresas no llevaban a cabo actividades en Gibraltar estaba suficientemente fundamentada, incluida información sobre el número de trabajadores y directivos, gastos de personal, costes de amortización, otros gastos de funcionamiento relativos a las operaciones de Gibraltar y gastos de funcionamiento ajenos a las actividades de Gibraltar.
- (131) El análisis de la información permitió a la Comisión evaluar si las empresas en cuestión generaban rentas sujetas a impuestos en Gibraltar de acuerdo con el sistema territorial de tributación, o si alguna decisión fiscal se había concedido o aplicado sin guardar la coherencia con las disposiciones fiscales aplicables.

8.2. Las decisiones fiscales que no presentan problemas

- (132) En la inmensa mayoría de los casos (160 de las 165 decisiones objeto de investigación), este análisis no mostró que las decisiones se hubiesen adoptado sin guardar la coherencia con las disposiciones fiscales generales aplicables. En la mayoría de los casos, las rentas generadas por las empresas en cuestión no reunían los requisitos territoriales para ser gravadas en Gibraltar. En particular, los informes de auditoría y demás documentación facilitada por las autoridades del Reino Unido demostraron que las actividades en Gibraltar de las empresas eran limitadas y, en general, no permitían a las autoridades tributarias llegar a la conclusión de que se hubiesen llevado a cabo efectivamente actividades que generasen rentas en Gibraltar. Dicho de otra forma, había pruebas suficientes de que las actividades que generaban beneficios no se realizaban en Gibraltar. Varias decisiones confirmaron la exención fiscal de los intereses pasivos, los cánones o los dividendos, hecho coherente con las disposiciones fiscales aplicables, puesto que en el momento de la adopción de las decisiones fiscales las disposiciones fiscales aplicables no preveían la imposición de las rentas procedentes de cánones e intereses pasivos. Como se refleja en los considerandos 145 a 147, se han aportado justificaciones apropiadas en relación con el resto de casos. Estas conclusiones pueden ilustrarse con los siguientes ejemplos, que reflejan las diversas categorías de actividad empresarial (abarcadas por las 165 decisiones fiscales) identificadas en la Decisión de ampliar el procedimiento⁽⁶⁶⁾.
- (133) El primer ejemplo se refiere a una decisión concedida a una empresa que presta servicios de gestión y asesoría a hoteles y casinos en África. El informe de auditoría concluyó que los servicios se prestaban en África a través de personal contratado por la empresa en dicho continente. La auditoría demostró que la empresa no llevaba a cabo ninguna actividad comercial en Gibraltar ni desde Gibraltar. La actividad de la empresa en Gibraltar se limitaba a apoyo administrativo básico prestado por un solo trabajador que ocupaba el puesto de secretario administrativo, sin que se llevase a cabo ninguna actividad significativa en Gibraltar. No se concluyó que estas labores administrativas básicas fuesen actividades que generaban rentas en Gibraltar, hecho corroborado por una visita *in situ* al local de la empresa en Gibraltar en la que se constató que consistía en un espacio de oficinas dispuesto exclusivamente para acoger las reuniones del consejo de administración. La vigilancia del local realizada

⁽⁶⁶⁾ Véase en particular el considerando 53 de la Decisión de ampliar el procedimiento.

por las autoridades tributarias durante otros días demostró que no se utilizaba con ningún otro fin. Por todo ello, el informe concluía que la empresa estaba exenta de imposición en Gibraltar habida cuenta de que ninguna renta se devengaba en Gibraltar o procedía de Gibraltar (puesto que la empresa no desarrollaba actividades en Gibraltar que generaran rentas).

- (134) En el segundo ejemplo se había concedido una decisión fiscal a una empresa que prestaba servicios de corretaje marítimo a clientes en nombre de los armadores. La auditoría confirmó que los servicios se prestaban en las diversas sedes del grupo en Londres, Singapur, Australia o Mónaco o desde ellas y que en Gibraltar no se realizaban actividades que generasen rentas. La auditoría no encontró pruebas que indicasen que la empresa hubiese desarrollado alguna actividad en Gibraltar. Por ello, el informe de auditoría estimó que la empresa no contaba con presencia o establecimiento permanente en Gibraltar, salvo por su servidor. En consecuencia, la conclusión fue que la empresa estaba exenta de imposición en Gibraltar habida cuenta de que no devengaba rentas en Gibraltar ni que procedieran de Gibraltar (puesto que la empresa no desarrollaba actividades en Gibraltar que generaran rentas).
- (135) El tercer ejemplo se refiere a una decisión concedida a una empresa que presta servicios administrativos y de apoyo a una empresa vinculada de Luxemburgo. Los servicios eran prestados por dos de sus directores residentes en Gibraltar. Asimismo, la empresa mantenía préstamos concedidos a diversas empresas del grupo ubicadas principalmente en los Países Bajos. El aval y la garantía de estos préstamos se mantenían fuera de Gibraltar⁽⁶⁷⁾. La revisión de verificación llevada a cabo en 2015 concluyó que la empresa contaba con presencia física en Gibraltar en virtud de los servicios de gestión profesional prestados por sus directores residentes, encargados de adoptar decisiones administrativas. Hasta el 30 de junio de 2013, la empresa pagaba impuestos por las rentas derivadas de los servicios administrativos y de apoyo exclusivamente, ya que los intereses de los préstamos intragrupo no eran imponibles en Gibraltar⁽⁶⁸⁾ (en consonancia con la exención de los intereses pasivos conforme a la ITA 2010). Desde el 1 de julio de 2013, la empresa está sujeta a tributación también por las rentas procedentes de intereses (categoría 1A, cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010) a consecuencia de la modificación que incluyó los intereses de los préstamos intragrupo en el ámbito de imposición con arreglo a la ITA 2010. La situación fiscal en Gibraltar de la empresa está totalmente regularizada desde el 1 de julio de 2013.
- (136) En el cuarto ejemplo, se concedió una decisión a una empresa que, en virtud de un acuerdo por el que se crea una empresa en participación, contrató con terceros establecidos fuera de Gibraltar la prestación de servicios promocionales, publicitarios y de mercadotecnia en relación con actividades de juego a distancia, incluidos el reconocimiento y desarrollo de la marca. La empresa recibía un porcentaje de los ingresos generados por la explotación del negocio de juego a distancia realizado en Malta por la contraparte en el referido acuerdo. La revisión, que incluyó una visita *in situ* y una investigación itinerante realizada por los funcionarios de Hacienda de Gibraltar dentro de los sectores de las empresas financieras, la banca y los locales de oficinas de Gibraltar, demostró que la empresa no contaba con presencia física o con un establecimiento permanente en Gibraltar y que los directores de la sociedad no llevaban a cabo actividades que generasen rentas en Gibraltar o desde Gibraltar. La conclusión del informe fue que la empresa estaba exenta de imposición en Gibraltar habida cuenta de que ninguna renta se devengaba en Gibraltar o procedía de Gibraltar. La decisión fue anulada por las autoridades tributarias de Gibraltar el 17 de julio de 2015, ya que los representantes de la empresa confirmaron en la reunión *in situ* que ya no mantenían relación con la empresa.
- (137) En el quinto ejemplo, se concedió una decisión a una empresa dedicada a la adquisición de productos petrolíferos directamente de refinerías ubicadas en Asia, así como al almacenamiento, transporte y entrega ulteriores de dichos productos desde los terminales de almacenamiento de la empresa ubicados en Asia a clientes de Italia, Grecia, Israel y Turquía. La revisión demostró que la empresa no contaba con presencia física o establecimiento permanente en Gibraltar y que su director único no había desarrollado actividades que generasen rentas en Gibraltar o desde Gibraltar. La revisión también constató que, como bien refleja el sitio web del grupo al que pertenecía la empresa, la actividad comercial se desarrollaba en diversos puntos geográficos a través de oficinas ubicadas en Hong Kong, Reino Unido, Dubái, Omán y Afganistán. Por todo ello, la revisión concluyó que la empresa estaba exenta de imposición en virtud del artículo 11 de la ITA 2010 habida cuenta de que las rentas no se devengaban en Gibraltar ni procedían de Gibraltar.
- (138) En el sexto ejemplo, se concedió una decisión a una empresa que realizaba intercambios comerciales entre Corea del Sur y Alemania de productos médicos y sanitarios de carácter no farmacéutico. La auditoría demostró que las decisiones administrativas y comerciales se externalizaban a una persona residente en Namibia. También demostró que el director único de la empresa residente en Gibraltar prestaba servicios de asesoramiento general a la empresa y no participaba activamente en las actividades comerciales cotidianas que realizaba la misma. No se

⁽⁶⁷⁾ El origen de las rentas y la ubicación del aval son de especial importancia para determinar si las rentas procedentes de intereses se devengan en Gibraltar o proceden de Gibraltar (aplicación de la norma del «emplazamiento del préstamo»).

⁽⁶⁸⁾ En ausencia de la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos en virtud de la ITA 2010, las rentas habrían estado sujetas al principio de territorialidad y, por tanto, a la norma del «emplazamiento del préstamo». Habida cuenta del origen extranjero de los intereses y la ubicación del aval del préstamo, lo más probable es que las rentas se hubiesen considerado devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar.

pudo identificar ninguna presencia física en Gibraltar a partir de una visita *in situ*, una reunión con la empresa, respuestas a preguntas escritas adicionales y comprobaciones sistemáticas realizadas en internet. La revisión de investigación estimó que la empresa no prestaba servicios en Gibraltar ni desde Gibraltar y, por tanto, concluyó que la empresa no tenía fuentes de rentas devengadas en Gibraltar o derivadas de Gibraltar.

- (139) En el séptimo ejemplo, la empresa se dedicada a la explotación de juegos por internet a través de un sitio web. Las rentas de la empresa provenían de los cargos abonados por los usuarios finales por características y derechos no incluidos en la versión básica, las comisiones recibidas por el comercio de apuestas en régimen de licencia a terceros prestadores y la venta de productos relacionados con los juegos. El análisis de la información disponible demostró que, hasta el 1 de enero de 2014, todas las actividades se desarrollaban fuera de Gibraltar. Concretamente, el desarrollo del software lo realizaba la filial de la empresa en otro Estado miembro, al tiempo que el servidor principal estaba ubicado en Suiza. El servicio de atención al cliente lo realizaban tres particulares que trabajaban por cuenta propia en otro Estado miembro y en un tercer país. Las cuotas de suscripción se tramitaban en los Países Bajos. En este contexto, la revisión de verificación consideró que no se podían imputar a la empresa los impuestos por las rentas generadas hasta el 1 de enero de 2014⁽⁶⁹⁾. Desde el 2 de enero de 2014, la empresa ha tenido presencia física en Gibraltar y recibe rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar, presenta declaraciones de impuestos plenas y completas y su situación fiscal en Gibraltar está totalmente regularizada. La decisión fiscal se anuló en enero de 2014.
- (140) En el octavo ejemplo, la auditoría confirmó que la empresa se dedicaba al comercio de productos químicos de uso agrícola procedentes de Hungría, Bélgica e Israel, que entregaba a clientes de la Antigua República Yugoslava de Macedonia, Bosnia y Herzegovina y Eslovaquia. Tras examinar toda la documentación presentada por la empresa, así como la información adicional facilitada por esta por escrito y en el contexto de una reunión con los representantes de la empresa (y sobre la base de otras investigaciones), la auditoría determinó que no se desarrollaban actividades que generasen rentas en Gibraltar (a falta de servicios prestados en Gibraltar o desde Gibraltar, o actividades realizadas en Gibraltar o desde Gibraltar) y concluyó, por tanto, que la empresa quedaba fuera del ámbito de imposición en virtud del artículo 11 de la ITA 2010.
- (141) El noveno y último ejemplo se refiere a una decisión concedida a una empresa que fletaba yates de lujo (registrada en el Reino Unido) en las Islas Vírgenes Británicas. La empresa contaba con un sitio web que demostraba que el flete se llevaba a cabo en el Caribe. La revisión de las autoridades fiscales gibraltareñas demostró que la empresa no realizaba actividades comerciales en Gibraltar y que no tenía presencia física o establecimiento permanente en Gibraltar. Por consiguiente, concluyó que no existían actividades que generasen rentas e hiciesen que la empresa estuviese sujeta al pago de impuestos en virtud del principio de territorialidad. La decisión expiró en octubre de 2015, ya que la empresa había sido eliminada del registro de sociedades por el Registro de Empresas de Gibraltar.
- (142) El carácter de estos nueve ejemplos es meramente ilustrativo. La Comisión evaluó la información y documentación disponibles en relación con las 160 decisiones para asegurarse de que se habían concedido cumpliendo las normas fiscales aplicables en Gibraltar y de que las actividades realizadas por las empresas en cuestión reflejaban fielmente las actividades descritas en la solicitud de decisión fiscal.
- (143) De estas 160 decisiones fiscales, 98 se referían efectivamente al principio de territorialidad (y las revisiones realizadas por las autoridades fiscales de Gibraltar concluyeron que no se desarrollaban en Gibraltar actividades que generasen rentas). En consecuencia, los ingresos generados por las empresas en cuestión en ningún caso quedaban incluidos en el ámbito del sistema territorial de tributación en Gibraltar.
- (144) En 34 casos, los destinatarios recibían intereses pasivos, cánones o dividendos⁽⁷⁰⁾ y parece que o bien su situación se regularizó o cesaron sus actividades tras las modificaciones de 2013. No obstante, en la medida en que el tratamiento fiscal de estas empresas es resultado de la aplicación del régimen de ayuda examinado en la sección 7 de la presente Decisión, la Comisión remite a dicha sección. Por ello, cualquier ayuda concedida en virtud de estas decisiones (durante el período anterior a la entrada en vigor de las modificaciones de 2013) se trata en la parte dispositiva de la presente Decisión como parte del régimen de ayudas identificado en la sección 7.

⁽⁶⁹⁾ Contribución del Reino Unido de 21 de febrero de 2018.

⁽⁷⁰⁾ Las decisiones relativas a la imposición de dichas rentas podrían recaer en el ámbito del procedimiento de investigación en relación con la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones (en particular respecto de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones generadas antes del 1 de julio de 2013 y el 1 de enero de 2014 respectivamente) y cualquier impuesto no percibido como resultado de la exención de dichas rentas podría ser objeto de recuperación con arreglo a la sección 10 de la presente Decisión. Estas 34 decisiones aparecen identificadas en el anexo como las decisiones n.^os 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 y 158.

- (145) En 19 casos, la sociedad no estaba constituida, las actividades descritas en las solicitudes de decisión fiscal no se materializaron o la sociedad estaba inactiva. Por consiguiente, en estos casos no había nada a lo que aplicar impuestos e, independientemente de la posición adoptada por las autoridades fiscales, las decisiones no podían implicar la concesión de ventaja alguna a las empresas afectadas.
- (146) En otros cuatro casos, las decisiones concluían que las rentas en cuestión se devengaban en Gibraltar y procedían de Gibraltar y, por tanto, eran imponibles de acuerdo con el artículo 11 de la ITA 2010. En este sentido, cabe señalar que, en estos casos, los informes de auditoría elaborados por las autoridades fiscales de Gibraltar hacían hincapié en que las decisiones fiscales se habían anulado como resultado de cambios legislativos o materiales. También parece que las anulaciones no fueron resultado de las auditorías realizadas en 2015, sino de exámenes anteriores, por ejemplo, cuando entraron en vigor las modificaciones de 2013 respecto de las rentas procedentes de intereses y cánones. Dicho de otro modo, en estos cuatro casos las empresas afectadas tenían obligación de pagar impuestos por sus rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar.
- (147) Las cinco decisiones restantes se refieren a cuestiones relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas, como por ejemplo la tributación de los empleados. Estas decisiones no afectan al nivel impositivo de las empresas afectadas y, por tanto, no se enmarcan en el ámbito del impuesto de sociedades.
- (148) El cuadro recogido en el anexo ofrece un resumen de las constataciones de la Comisión respecto de las 160 decisiones que no plantean problemas, junto con la referencia a las categorías descritas en la presente sección. Muestra que no se han detectado casos en los que las decisiones no fuesen coherentes con la aplicación normal del sistema fiscal de Gibraltar (⁷¹).
- (149) Como resultado de ello, incluso aunque se hubiese determinado que las autoridades de Gibraltar habían adoptado las 160 decisiones fiscales sin seguir un procedimiento designado o sin llevar a cabo un análisis sustancial en el momento de conceder las decisiones, no habría tenido repercusión en la práctica y no habría resultado en la concesión de una ventaja, puesto que las actividades (o la ausencia de ellas) de las empresas afectadas no generaron rentas sujetas a impuestos con arreglo a las normas del impuesto sobre la renta de Gibraltar (⁷²).
- (150) En consecuencia, tras examinar detenidamente las pruebas facilitadas por las autoridades del Reino Unido, la Comisión ha llegado a la conclusión de que las 160 decisiones fiscales reflejaban de manera fiable lo que habría sido el resultado de la aplicación normal del sistema fiscal ordinario de Gibraltar, sin que hubiese una aplicación incorrecta de la ley u otros indicios de existencia de ayuda estatal. De ello se deduce que la concesión y aplicación de dichas decisiones no plantean ningún problema en materia de ayudas estatales (⁷³).

8.3. Las decisiones fiscales impugnadas

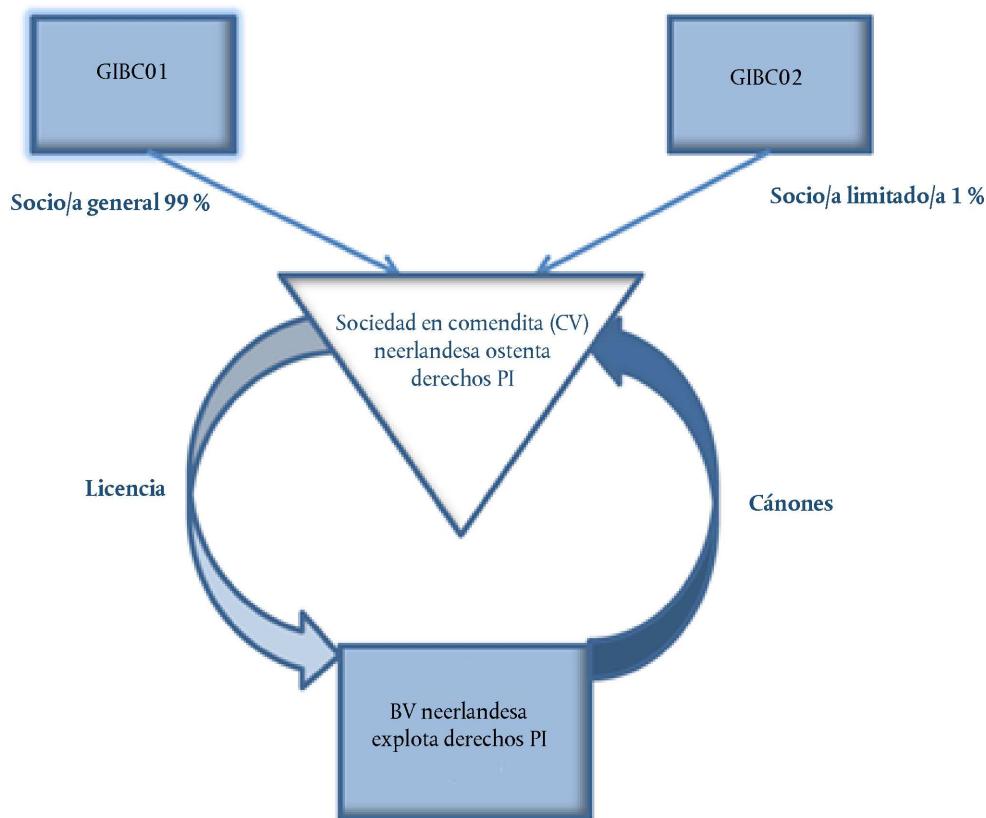
- (151) La investigación de la Comisión también ha demostrado que cinco decisiones concedidas a socios gibraltareños de sociedades en comandita neerlandesas (*Commanditaire vennootschap* o «CV») suscitaban efectivamente dudas en cuanto a las normas sobre ayudas estatales.
- (152) Las decisiones en cuestión se concedieron en 2011 o 2012 y confirmaban que los cánones (y en menor medida las rentas procedentes de intereses pasivos) generados en las CV neerlandesas no estaban sujetos a impuestos en virtud de la ITA 2010. Estas decisiones siguieron en vigor y no fueron anuladas por las autoridades fiscales ni tras las modificaciones de la ITA 2010 en 2013 para incluir los intereses y los cánones en el ámbito de imposición ni como consecuencia de las auditorías realizadas en 2015.

(⁷¹) De conformidad con el considerando 144, ello debe entenderse sin perjuicio de las ayudas concedidas en relación con las 34 decisiones relativas a rentas pasivas como resultado de la aplicación del régimen de ayuda examinado en la sección 7 de la presente Decisión.

(⁷²) De conformidad con el considerando 144, ello debe entenderse sin perjuicio de las ayudas concedidas en relación con las 34 decisiones relativas a rentas pasivas como resultado de la aplicación del régimen de ayuda examinado en la sección 7 de la presente Decisión.

(⁷³) De conformidad con el considerando 144, ello debe entenderse sin perjuicio de las ayudas concedidas en relación con las 34 decisiones relativas a rentas pasivas como resultado de la aplicación del régimen de ayuda examinado en la sección 7 de la presente Decisión.

(153) Las situaciones referidas en las solicitudes de decisión fiscal habitualmente conllevaban la siguiente estructura:



- (154) En virtud del Derecho neerlandés, una CV es una sociedad en comandita de responsabilidad limitada, que por lo general se considera una entidad transparente a efectos fiscales y, por tanto, no está sujeta al impuesto de sociedades en los Países Bajos⁽⁷⁴⁾. En consecuencia, las rentas de la CV no tributan en los Países Bajos a nivel de la sociedad sino a nivel de los participantes en la CV en función de su participación en la misma. En otras palabras, en los Países Bajos solo surge responsabilidad fiscal respecto de las rentas de estas CV si uno o varios de los participantes en la sociedad son personas o empresas residentes en los Países Bajos.
- (155) Por lo que respecta al tratamiento fiscal en Gibraltar, de las contribuciones del Reino Unido se desprende que, a falta de normas específicas en la ITA 2010, Gibraltar aplica principios del derecho común y, por lo tanto, considera a las CV neerlandesas entidades transparentes conforme a las normas y la jurisprudencia aplicables en el Reino Unido⁽⁷⁵⁾. Por consiguiente, el porcentaje pertinente de cualquier renta recibida por las CV se considerará recibido directamente por las empresas gibraltareñas con participación en la CV neerlandesa.
- (156) En ausencia de convenios tributarios bilaterales entre Gibraltar y los Países Bajos, la exigibilidad del impuesto en Gibraltar dependería en principio de si el porcentaje de las rentas pertinentes generadas por la CV neerlandesa estaba incluido en el ámbito impositivo conforme a la ITA 2010. Puesto que las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones no estuvieron sujetas a impuestos hasta junio de 2013 (en el caso de los intereses pasivos), y enero de 2014 (en el caso de las rentas procedentes de cánones), cualquier renta de este tipo recibida por la CV neerlandesa no sería imponible a nivel de los socios gibraltareños. Por el contrario, a raíz de las modificaciones de la ITA 2010 por las que las rentas procedentes de cánones e intereses pasivos quedaban sujetas a impuestos independientemente de su origen (clase 1A y 3A, cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010), una aplicación correcta de las normas fiscales de Gibraltar debería haber llevado a las autoridades fiscales gibraltareñas a considerar los cánones (recibidos a partir del 1 de enero de 2014) y los intereses pasivos (recibidos a partir del 1 de julio de 2013) pertinentes como rentas imponibles a nivel de los socios gibraltareños⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷⁴⁾ En realidad, en virtud del Derecho neerlandés debe trazarse una distinción entre las CV abiertas y las cerradas. Esta distinción depende de si la entrada de nuevos socios y la transferencia de participaciones están supeditadas a la autorización de todos los demás socios o no. Si bien una CV abierta se considera una entidad sujeta a imposición (opaca) en sí misma, una CV cerrada se considera una entidad transparente y, por tanto, está exenta del impuesto de sociedades. En el caso que nos ocupa, las CV en cuestión son de carácter cerrado. No obstante, esta clasificación resulta irrelevante a efectos del tratamiento fiscal gibraltareño de la CV (de acuerdo con los principios del derecho común anglosajón).

⁽⁷⁵⁾ Véase en particular el manual interno publicado por HM Revenues & Customs sobre la clasificación de las entidades extranjeras a efectos fiscales en el Reino Unido, actualizado por última vez el 9 de enero de 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

⁽⁷⁶⁾ Por lo que respecta a las rentas procedentes de intereses pasivos, esto se aplicaría únicamente en la medida en que los intereses recibidos o por recibir de una empresa sean iguales o superiores a 100 000 GBP.

(157) En su aportación de 21 de febrero de 2018, las autoridades del Reino Unido confirmaron que el organismo de recaudación tributaria de Gibraltar considera a las CV neerlandesas entidades transparentes a efectos fiscales. Sin embargo, concluyeron que no surge tributación alguna en Gibraltar ya que no hay ninguna disposición específica en la ITA 2010 que defina y prescriba cómo deben tributar los socios gibraltareños. La razón de ello es que la definición de «persona» contemplada en el artículo 74 de la ITA 2010 no se refiere explícitamente a las sociedades en comandita neerlandesas y, por tanto, no existe un mecanismo específico sobre cómo gravar las rentas procedentes de participaciones en una CV.

(158) La Comisión no entiende el razonamiento del Reino Unido y las autoridades fiscales de Gibraltar por las siguientes razones. En primer lugar, la cuestión relevante no es si la CV neerlandesa debe tributar en Gibraltar o no, sino si los socios (residentes en Gibraltar) de dichas CV deben pagar impuestos por su participación en las rentas generadas por dichas CV. Puesto que las CV se consideran transparentes a efectos fiscales en Gibraltar (en virtud de principio del derecho común, los socios residentes en Gibraltar deberían pagar impuestos por su participación en las rentas de la CV, en la medida en que las rentas estén comprendidas en el ámbito de imposición de la ITA 2010 (para las rentas procedentes de intereses, este sería el caso desde el 1 de julio de 2013, y para los cánones, desde el 1 de enero de 2014)⁽⁷⁷⁾). La Comisión expresó sus dudas en cuanto al razonamiento presentado por el Reino Unido, pero no recibió ningún argumento convincente en apoyo de su razonamiento.

(159) En segundo lugar, incluso aunque la definición de «persona» recogida en el artículo 74 fuese relevante para los casos que nos ocupan (en opinión de la Comisión, este es el caso de las empresas gibraltareñas pertinentes con participación en CV neerlandesas únicamente, no de las CV neerlandesas como tal), cabe observar que la definición recogida en el artículo 74⁽⁷⁸⁾ es muy genérica y suficientemente amplia para incluir una CV neerlandesa.

(160) Los beneficiarios de las cinco decisiones fiscales impugnadas son los siguientes:

- 1) MJN Holdings (Gibraltar) Limited (Decisión n.º 144, concedida el 11 de septiembre de 2012);
- 2) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Limited⁽⁷⁹⁾ (Decisión n.º 83, concedida el 2 de junio de 2011);
- 3) Heidrick & Struggles (Gibraltar) Limited⁽⁸⁰⁾ (Decisión n.º 84, concedida el 2 de junio de 2011);
- 4) Ash (Gibraltar) One Limited (Decisión n.º 139, concedida el 8 de mayo de 2012);
- 5) Ash (Gibraltar) Two Limited (Decisión n.º 140, concedida el 8 de mayo de 2012).

(161) El importe de los beneficios obtenidos a nivel de las CV y los porcentajes pertinentes de estos beneficios imponibles a nivel de estos cinco beneficiarios (con arreglo a sus respectivos intereses en las CV) para el período 2014-2016⁽⁸¹⁾ son los siguientes⁽⁸²⁾:

Compañía de Gibraltar	Partici-pación en CV (%)	2014		2015		2016	
		Beneficios CV (participación y cánones) (USD)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %) (USD)	Beneficios CV (participación y cánones) (USD)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %) (USD)	Beneficios CV (participación y cánones)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %)
MJN Holdings (Gibraltar) Ltd.	99,99	330 819 000,00	330 785 918,10	254 354 000,00	254 328 564,60	232 398 464,00 USD	232 375 224,15 USD

⁽⁷⁷⁾ La clase 3A, letra b), del cuadro C del anexo 1 prevé que los cánones se considerarán devengados en Gibraltar y procedentes de Gibraltar cuando la empresa que reciba los ingresos procedentes de cánones sea una empresa registrada en Gibraltar. Esta norma no afecta a la conclusión de que las empresas pertinentes registradas en Gibraltar deben pagar impuestos por su participación en las rentas procedentes de cánones generadas a nivel de las CV neerlandesas, ya que se considera que las empresas gibraltareñas con participación en las CV neerlandesas reciben directamente el porcentaje correspondiente de cualquier renta recibida por las CV.

⁽⁷⁸⁾ El artículo 74 define el concepto de «persona» como «toda corporación, sea en conjunto o sola, y todo club, sociedad, asociación u otro órgano, de una o más personas de cualquier edad y de sexo masculino o femenino, e incluye cualquier empresa y asociación de personas, así como cualquier entidad definida en normativa adoptada en virtud de la presente Ley».

⁽⁷⁹⁾ Mencionada en la Decisión de ampliar el procedimiento como «empresa prospectiva».

⁽⁸⁰⁾ Mencionada en la Decisión de ampliar el procedimiento como «empresa prospectiva».

⁽⁸¹⁾ Los importes de los beneficios obtenidos por las CV pertinentes para los ejercicios 2012, 2013 y 2017 son desconocidos.

⁽⁸²⁾ Las cuentas anuales de las CV pertinentes están expresadas en USD. El período contable para MJN Holdings (Gibraltar) Ltd., Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd. y Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd. finaliza el 31 de diciembre. Por el contrario, el período contable para Ash (Gibraltar) One Ltd. y Ash (Gibraltar) Two Ltd. finaliza el 30 de septiembre.

Compañía de Gibraltar	Participación en CV (%)	2014		2015		2016	
		Beneficios CV (participación y cánones) (USD)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %) (USD)	Beneficios CV (participación y cánones) (USD)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %) (USD)	Beneficios CV (participación y cánones)	Porcentaje de los beneficios CV (Beneficios × participación %)
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Holdings Ltd	95,00	1 290 000,00	1 225 500,00	586 000,00	556 700,00	25 682 000,00 USD	24 397 900,00 USD
Heidrick & Struggles (Gibraltar) Ltd	5,00	1 290 000,00	64 500,00	586 000,00	29 300,00	25 682 000,00 USD	1 284 100,00 USD
Ash (Gibraltar) One Ltd	98,79	– 3 053 497,00	– 3 016 549,69	3 860 930,00	3 814 212,75	– 1 785 671,00 EUR	– 1 764 064,38 EUR
Ash (Gibraltar) Two Ltd	1,21	– 3 053 497,00	– 36 947,31	3 860 930,00	46 717,25	– 1 785 671,00 EUR	– 21 606,62 EUR

(162) Los porcentajes pertinentes de los importes de los beneficios referidos en el cuadro anterior deberían haberse incorporado a la base imponible de las cinco empresas gibraltareñas y gravado de acuerdo con las normas fiscales normales de Gibraltar.

8.3.1. Existencia de ayuda

8.3.1.1. Condiciones para evaluar la ayuda estatal

- (163) Como ya se esbozó en el considerando 77, para que una medida se considere ayuda estatal, en primer lugar debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a una empresa y, por último, debe falsear o amenazar falsear la competencia ⁽⁸³⁾.
- (164) Por lo que respecta a la intervención del Estado o mediante fondos estatales, las decisiones fiscales impugnadas fueron emitidas por las autoridades fiscales de Gibraltar, que forman parte del Gobierno de Gibraltar. Las decisiones fiscales equivalían a la aceptación por parte de dichas autoridades de un trato fiscal concreto. Gracias a estas decisiones, sus beneficiarios han determinado sus obligaciones respecto del impuesto de sociedades en Gibraltar (para cada ejercicio fiscal). Cuando se requirió que el beneficiario presentara una declaración de impuestos ⁽⁸⁴⁾, el beneficiario ha utilizado la decisión fiscal posteriormente para presentar sus declaraciones, y estas han sido aceptadas por las autoridades fiscales de Gibraltar como correspondientes a las obligaciones del beneficiario respecto del impuesto de sociedades en Gibraltar. Cuando no había obligación de presentar una declaración de impuestos dada la ausencia de rentas imponibles como resultado de la decisión, tampoco surgía ninguna obligación fiscal. Por consiguiente, cualquier ventaja fiscal concedida a través de las decisiones fiscales impugnadas es imputable a Gibraltar.
- (165) En cuanto a la financiación de las medidas con fondos estatales, según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, una medida en virtud de la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que, si bien no entraña una transferencia positiva de fondos estatales, sitúa a las empresas a las que se aplica en una situación financiera más favorable que los demás contribuyentes, constituye ayuda estatal ⁽⁸⁵⁾. En este caso, las decisiones fiscales impugnadas confirman que el porcentaje pertinente de las rentas procedentes de cánones e intereses generadas por las sociedades neerlandesas no está sujeto a impuestos a nivel de las empresas residentes en Gibraltar con intereses en dichas sociedades. Por consiguiente, puede decirse que el tratamiento fiscal otorgado a través de las decisiones fiscales impugnadas reduce las obligaciones en cuanto al

⁽⁸³⁾ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 39, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽⁸⁴⁾ Hasta el 31 de diciembre de 2015, las empresas gibraltareñas que no tuviésen rentas imponibles, por ejemplo, porque solo recibiesen dividendos de otra empresa, no estaban obligadas a presentar declaración de impuestos.

⁽⁸⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72 y la jurisprudencia citada en ellos.

impuesto de sociedades en Gibraltar de los beneficiarios de dichas decisiones y, por ende, supone una pérdida de fondos estatales. La explicación es que cualquier exención concedida como resultado de las decisiones fiscales impugnadas se traduce en una pérdida de ingresos fiscales que, de no ser así, habrían estado a disposición de Gibraltar en ausencia de la exención⁽⁸⁶⁾. Por consiguiente, las medidas se financian mediante fondos públicos.

- (166) Por lo que respecta a la necesidad de que haya una repercusión sobre los intercambios comerciales, las cinco empresas beneficiarias de las decisiones fiscales impugnadas forman parte de grupos multinacionales que operan en diversos mercados de varios Estados miembros, por lo que es probable que cualquier ayuda en su favor afecte los intercambios comerciales dentro de la Unión. De la misma manera, al conceder un tratamiento fiscal favorable a las empresas de grupos multinacionales en cuestión, es posible que Gibraltar haya ahuyentado la inversión en Estados miembros que no pueden o se niegan a ofrecer un tratamiento fiscal favorable similar. Puesto que las decisiones fiscales impugnadas refuerzan la posición competitiva de los beneficiarios en comparación con otras empresas que compiten en los intercambios comerciales dentro de la Unión, debe estimarse que pueden afectar a dichos intercambios⁽⁸⁷⁾.
- (167) De igual forma, por lo que respecta a la necesidad de que haya un falseamiento de la competencia, se considera que una medida concedida por un Estado falsea o amenaza falsear la competencia si es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario de dicha medida frente a otras empresas con las que compite⁽⁸⁸⁾.
- (168) Las autoridades del Reino Unido sostienen que no hay pruebas de que ninguna de las decisiones fiscales falseasen la competencia. En su opinión, una medida solo puede falsear la competencia en el sector en el que se aplica o en algún sector estrechamente vinculado. Dicho falseamiento no queda patente en la Decisión de ampliar el procedimiento, ya que las decisiones fiscales se aplican en un gran número de sectores de distinta índole.
- (169) La investigación ha demostrado que todos los beneficiarios de las cinco decisiones fiscales impugnadas operan en mercados globales como el de la nutrición pediátrica, la búsqueda de ejecutivos, productos químicos para consumidores y aplicaciones industriales, tanto en varios Estados miembros como en terceros países. Todos ellos son mercados en los que los beneficiarios se enfrentan a la competencia de otras empresas. El tratamiento fiscal concedido a través de las decisiones fiscales impugnadas exime a los beneficiarios de una obligación fiscal que de lo contrario deberían asumir durante la gestión cotidiana de las actividades normales. Por consiguiente, debe considerarse que la ayuda concedida a través de las decisiones fiscales falsea o amenaza falsear la competencia al reforzar la posición financiera de los beneficiarios en los mercados en que operan. Al eximirlos de una obligación fiscal que de lo contrario deberían asumir y que las empresas competidoras asumen, el tratamiento fiscal concedido a través de las decisiones fiscales impugnadas libera recursos que las empresas podrían utilizar, por ejemplo, para invertir en sus operaciones empresariales, para realizar inversiones adicionales o para mejorar la remuneración de los accionistas, falseando así la competencia en los mercados en que operan. Por consiguiente, en este caso también se cumple la cuarta condición que permite apreciar la existencia de ayuda estatal.

8.3.1.2. Ventaja selectiva

- (170) Por lo que respecta a la tercera condición –la existencia de una ventaja selectiva–, cabe recordar que la finalidad de una decisión fiscal es confirmar de antemano de qué forma se aplica el sistema fiscal ordinario a un caso concreto atendiendo a los hechos y circunstancias específicos del mismo. No obstante, al igual que cualquier otra medida fiscal, el tratamiento fiscal concedido sobre la base de una decisión fiscal debe respetar las normas sobre ayudas estatales. Como ya se explicó en el considerando 127, cuando una decisión fiscal respalda un tratamiento fiscal que no refleja el resultado de aplicar normalmente el sistema fiscal ordinario sin justificación, la medida confiere una ventaja selectiva a su beneficiario, en la medida en que el tratamiento fiscal mejora la posición financiera de dicha empresa en el Estado miembro en comparación con otras empresas en situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo del sistema fiscal.
- (171) Siempre que una medida adoptada por un Estado mejore la situación financiera neta de una empresa, existe una ventaja en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado⁽⁸⁹⁾. Para establecer la existencia de una ventaja, debe prestarse atención al efecto de la propia medida⁽⁹⁰⁾. En el caso de las medidas fiscales, puede conferirse una ventaja mediante la reducción de diversas maneras de la carga fiscal de una empresa y, en particular, mediante la disminución de la base imponible o del valor del impuesto debido⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72 y la jurisprudencia citada en ellos.

⁽⁸⁷⁾ Asunto C-126/01 GEMO SA ECLI:EU:C:2003:622, apartado 41 y jurisprudencia citada en él.

⁽⁸⁸⁾ Véase el asunto 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, apartado 11, y los asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, etc. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, apartado 80.

⁽⁸⁹⁾ Véase la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 262 de 19.7.2016, p. 1), apartado 67, y la jurisprudencia citada.

⁽⁹⁰⁾ Asunto 173/73 Italia/Comisión ECLI:EU:C:1974:71, apartado 13;

⁽⁹¹⁾ Véase el asunto C-66/02 Italia/Comisión ECLI:EU:C:2005:768, apartado 78; Asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 132; Asunto C-522/13 Ministerio de Defensa y Navantia ECLI:EU:C:2014:2262, apartados 21 a 31.

- (172) Las decisiones fiscales impugnadas concedidas en 2011 y 2012 confirmaban que las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones recibidas por las empresas gibraltareñas a través de sus participaciones en las CV pertinentes estaban exentas de impuestos en virtud de la ITA 2010. Dicho tratamiento fiscal determinó sus obligaciones respecto del impuesto de sociedades en Gibraltar durante el período cubierto por las decisiones fiscales impugnadas⁽²⁾ y, por ende, pudo ofrecerles una ventaja selectiva.
- (173) El artículo 107, apartado 1, del Tratado solo prohíbe las ayudas que favorecen a determinadas empresas o producciones, es decir, prohíbe las medidas que confieren una ventaja selectiva⁽³⁾. Como ya se mencionó en el considerando 86, para valorar la selectividad es necesario establecer el marco de referencia y las excepciones al mismo que no estén justificadas por la lógica del sistema fiscal.
- (174) Por consiguiente, el análisis de la existencia de una ventaja selectiva debe comenzar con la identificación del sistema de referencia aplicable en el Estado miembro o, en el caso que nos ocupa, en el territorio de ultramar en cuestión. A continuación, procede determinar si la medida supone una excepción a dicho sistema de referencia que otorga un trato más favorable frente a otras empresas en situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta de los objetivos del sistema (selectividad a primera vista)⁽⁴⁾. Por último, una medida fiscal que constituye una excepción del sistema de referencia puede, con todo, justificarse si el Estado miembro consigue demostrar que se desprende directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal⁽⁵⁾. Si es así, la medida fiscal no es selectiva.

Sistema de referencia

- (175) Como ya se explicó en el considerando 89, un sistema de referencia se compone de un conjunto coherente de normas que se aplican de forma general, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas incluidas en su ámbito de aplicación, el cual se define con arreglo a su objetivo.
- (176) Por lo que respecta a la aplicación de las normas sobre el impuesto de sociedades en Gibraltar, como ya se indicó en el considerando 90, el sistema de referencia es la ITA 2010, cuyo objetivo es recaudar ingresos de los sujetos pasivos que reciben rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar. La sección 7.1.3.1 define el sistema de referencia en mayor detalle.
- (177) El artículo 16, apartado 1, de la ITA 2010 prevé que, sin perjuicio del resto de disposiciones de la ITA 2010, los beneficios o ganancias imponibles de una empresa en Gibraltar para un período contable han de ser el importe total de los beneficios o ganancias de la empresa para ese período contable. Con arreglo a las normas del Derecho común⁽⁶⁾, cuando se trata de los beneficios o ganancias derivados de una sociedad (de la cual es socia la empresa gibraltareña), es necesario considerar el porcentaje de los beneficios o ganancias de la sociedad a que tiene derecho la empresa gibraltareña y valorar dichos beneficios o ganancias con arreglo a las disposiciones de la ITA 2010, como si dicho porcentaje fuese beneficios o ganancias de la empresa gibraltareña.

Excepción al sistema de referencia

- (178) En la segunda etapa, es preciso determinar si la medida es una excepción a la aplicación normal de las normas del sistema de referencia en favor de determinadas empresas que se encuentran una situación fáctica o jurídica comparable a la de otras empresas, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia.
- (179) En sus observaciones sobre la Decisión de ampliar el procedimiento, la Gibraltar Society of Accountants sostuvo que la mayoría de las decisiones fiscales enumeradas en dicha Decisión se emitieron en un momento en que las rentas procedentes de intereses pasivos no estaban sujetas a impuestos en virtud de la ITA 2010 y que, por tanto, la inmensa mayoría de las decisiones no podría dar lugar a la imposición de las rentas procedentes de intereses.

⁽²⁾ Dichas decisiones seguían vigentes en el momento en que se realizaron las auditorías.

⁽³⁾ Véase el asunto C-6/12 P Oy ECLI:EU:C:2013:525, apartado 17; Asunto C-522/13 Ministerio de Defensa y Navantia ECLI:EU:C:2014:2262, apartado 32.

⁽⁴⁾ Véanse los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P Comisión/World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, apartado 57 y la jurisprudencia citada.

⁽⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550, apartado 65.

⁽⁶⁾ Véase en particular el manual interno publicado por HM Revenues & Customs sobre la clasificación de las entidades extranjeras a efectos fiscales en el Reino Unido, actualizado por última vez el 9 de enero de 2018, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010>

- (180) Como ya se explicó en el considerando 156, efectivamente es cierto que en el momento en que se concedieron las decisiones fiscales estas eran coherentes con las disposiciones fiscales aplicables, puesto que estas disposiciones no contemplaban la tributación de las rentas procedentes de cánones e intereses pasivos.
- (181) No obstante, como ya se estableció en la sección 7 de la presente Decisión, esta exención derivada de la legislación de Gibraltar constituía un régimen de ayudas estatales. Por consiguiente, el argumento presentado por la Gibraltar Society of Accountants demuestra que el tratamiento fiscal otorgado por estas decisiones constitúa ayuda estatal. Efectivamente, la aplicación, en casos individuales, de un régimen de ayudas es una medida de ayuda individual.
- (182) Además, al permitir a los beneficiarios de las decisiones seguir beneficiándose de las mismas después de la entrada en vigor de las modificaciones de 2013 para los intereses y los cánones, las autoridades fiscales de Gibraltar prolongaron la existencia de este régimen en cinco casos individuales. Es más, incluso han incumplido las normas nacionales. Prorrogar este tratamiento fiscal favorable es claramente una excepción al sistema fiscal ordinario.
- (183) Por lo que respecta al período comprendido entre el 1 de enero de 2011 (entrada en vigor de la ITA 2010) y el día previo a la entrada en vigor de las modificaciones aplicables a los intereses pasivos y los cánones (30 de junio de 2013 y 31 de diciembre de 2013 respectivamente), la parte de las decisiones fiscales referente a la exención de los intereses pasivos y los cánones confirmó meramente la aplicación de las disposiciones fiscales aplicables en ese momento⁽⁹⁷⁾, es decir, que este tipo de rentas no estaba incluido en el ámbito de imposición de Gibraltar. En consecuencia, la exención concedida a través de las decisiones fiscales pertinentes (durante el período previo a las modificaciones de 2013) debería considerarse, por tanto, parte de la ayuda estatal identificada en la sección 7.
- (184) A partir del 1 de julio de 2013 y del 1 de enero de 2014 respectivamente, las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones han formado parte de las categorías de rentas sujetas a tributación en Gibraltar⁽⁹⁸⁾. En consecuencia, cualquier exención concedida a las cinco empresas gibraltareñas respecto a su participación en las rentas generadas por las CV neerlandesas no reflejaba la aplicación normal del sistema fiscal ordinario. La aplicación continuada de las decisiones fiscales, incluso después de la entrada en vigor de las modificaciones que incorporaron los intereses y los cánones al ámbito de imposición y de las auditorías realizadas por las autoridades de Gibraltar en 2015 para evaluar si el tratamiento fiscal de las empresas en cuestión cumplía las normas fiscales aplicables, se tradujo en una ventaja selectiva en favor de estas cinco empresas.
- (185) Incluso aunque estas exenciones fuesen resultado de una mera aplicación incorrecta de la ley a través de la continuación de hecho de los regímenes de exención previos y no fuesen consecuencia directa de las cinco decisiones fiscales en sí, la conclusión seguiría siendo la misma, ya que los efectos de la medida serían los mismos.
- (186) A la luz del objetivo del sistema del impuesto de sociedades de Gibraltar (gravar las rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar), las cinco empresas afectadas se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de todos los sujetos pasivos empresariales (con rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar) que deben pagar el impuesto de sociedades en Gibraltar. Las decisiones fiscales que nos ocupan se refieren a empresas que reciben rentas procedentes de cánones e intereses pasivos, sujetas a impuestos en todos los casos (sin perjuicio del umbral de 100 000 GBP aplicable a los intereses) tras la entrada en vigor de las modificaciones legislativas pertinentes. En ese sentido, no pueden establecerse diferencias con otras empresas que reciben las mismas categorías de rentas o reciben otras categorías de rentas sujetas a impuestos (también cuando dichas rentas se reciben a través de una estructura transparente desde el punto de vista fiscal). El hecho de que las rentas se obtuviesen a través de las participaciones en CV neerlandesas no cambia la situación, ya que las normas fiscales de Gibraltar, que se basan en principios del derecho común, en ausencia de normas específicas para la tributación de las sociedades, prevén que estas rentas se graven a nivel de los socios gibraltareños. Por consiguiente, el tratamiento fiscal concedido a través de las decisiones fiscales impugnadas confiere una ventaja a esas cinco empresas en comparación con todos los demás sujetos pasivos empresariales que reciben rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar, estos últimos en situación jurídica y fáctica comparable a la luz del objetivo perseguido por el impuesto de sociedades de Gibraltar.
- (187) Por todo ello, la Comisión concluye que las ventajas concedidas a través de las decisiones fiscales impugnadas son, a primera vista, selectivas.

⁽⁹⁷⁾ Aunque son muy concisas, las cinco decisiones pertinentes parecen acogerse al hecho de que las rentas pasivas (incluidas las procedentes de cánones) no estaban sujetas a impuestos en virtud de la ITA 2010.

⁽⁹⁸⁾ Desde el 1 de julio de 2013, las rentas procedentes de intereses pasivos están sujetas a impuestos en la medida en que el importe recibido o por recibir de cualquier fuente individual sea igual o superior a 100 000 GBP anuales.

Ausencia de justificaciones de la medida

- (188) Según jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda estatal no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son, a primera vista, selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o estructura del sistema, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado⁽⁹⁹⁾.
- (189) Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal, o cuando sea el resultado de los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para el funcionamiento y la eficacia del sistema⁽¹⁰⁰⁾. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos⁽¹⁰¹⁾.
- (190) En la medida en que el tratamiento fiscal de las cinco empresas gibraltareñas con participaciones en CV neerlandesas es resultado de la aplicación del régimen de ayuda examinado en la sección 7 de la presente Decisión, la Comisión remite a la parte de dicha sección que aborda las supuestas justificaciones de este régimen.
- (191) Por otro lado, ni el Reino Unido ni ningún tercero han presentado una posible justificación al trato favorable concedido por las decisiones fiscales impugnadas en favor de las cinco empresas gibraltareñas con participaciones en CV neerlandesas. A este respecto, la Comisión recuerda que incumbe al Estado miembro el hecho de presentar una justificación. Por consiguiente, en ausencia de justificación por parte del Reino Unido, la Comisión ha de concluir que la ventaja fiscal concedida a los cinco beneficiarios de las decisiones fiscales en cuestión no puede justificarse por la naturaleza o la economía del sistema del impuesto de sociedades de Gibraltar.
- (192) En cualquier caso, la Comisión no ha podido identificar ningún motivo posible para justificar el trato preferente concedido a las cinco empresas en cuestión que pudiese decirse que deriva directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o que sea el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia del mismo⁽¹⁰²⁾.
- (193) Por otro lado, las razones esgrimidas por las autoridades del Reino Unido para no gravar las rentas generadas a nivel de las CV neerlandesas (es decir, que no existe una disposición específica en la ITA 2010 que defina y prescriba cómo se deben gravar los socios gibraltareños de una CV neerlandesa) no se ajustan a las normas fiscales de Gibraltar aplicables (y los principios del Derecho común aplicables) y no se pueden considerar una justificación que deriva directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia.
- (194) En conclusión, la ventaja fiscal concedida a los cinco beneficiarios de las decisiones fiscales no se puede justificar por la naturaleza y estructura del sistema.

8.3.1.3. Conclusión sobre la existencia de una ventaja selectiva

- (195) A la luz de lo anterior, la Comisión concluye que las ventajas fiscales concedidas a las cinco empresas identificadas en el considerando 160 gracias a las decisiones fiscales impugnadas son de naturaleza selectiva.

8.3.1.4. Conclusión sobre la existencia de la ayuda

- (196) Puesto que el tratamiento fiscal concedido a través de las cinco decisiones fiscales impugnadas cumple todas las condiciones dispuestas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado, cabe estimar que la exención fiscal de las rentas procedentes de cánones e intereses concedida a los beneficiarios de las cinco decisiones fiscales (que forman parte de las 165 decisiones indicadas en la Decisión de ampliar el procedimiento) que reciben este tipo de rentas a través de su participación en CV neerlandesas constituye una ayuda estatal en el sentido de dicha

⁽⁹⁹⁾ Asunto C-88/03 Portugal/Comisión ECLI:EU:C:2006:511, apartados 52 y 80 y jurisprudencia citada.

⁽¹⁰⁰⁾ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550, apartado 69.

⁽¹⁰¹⁾ Asunto C-88/03 Portugal/Comisión ECLI:EU:C:2006:511, apartado 81.

⁽¹⁰²⁾ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos ECLI:EU:C:2011:550, apartado 69.

disposición, bien a partir de la evaluación recogida en la sección 7 de la presente Decisión (en relación con las ventajas obtenidas por los beneficiarios de las decisiones fiscales problemáticas antes de la entrada en vigor de las modificaciones de 2013) o a partir de la sección 8 (en relación con las ventajas concedidas tras la entrada en vigor de las modificaciones de 2013).

8.3.2. Beneficiarios de la ayuda

- (197) La Comisión observa que las cinco empresas gibraltareñas que se benefician de las decisiones fiscales impugnadas forman parte de grandes grupos multinacionales. La Comisión señala, asimismo, que la configuración societaria del grupo que comprende la CV neerlandesa, la BV neerlandesa y los socios gibraltareños, tal como se ilustra en el considerando 153, beneficia al propietario de los socios gibraltareños («la empresa matriz»). En lugar de explotar los derechos de propiedad intelectual ella misma, la empresa matriz deposita los derechos de propiedad intelectual en una estructura societaria compleja (en la que intervienen una empresa neerlandesa, una sociedad en comandita neerlandesa y una o dos sociedades de cartera de Gibraltar) que permite a la empresa matriz generar beneficios con la explotación de derechos de propiedad intelectual sin que dichos beneficios sean gravados. Habida cuenta del carácter (fiscal) transparente de la CV neerlandesa y de que las empresas gibraltareñas no realizan una actividad aparte de ostentar una participación en la CV neerlandesa, el beneficiario efectivo de los beneficios exentos de impuestos derivados de la explotación de los derechos de propiedad intelectual es la empresa matriz.
- (198) A efectos de la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, se puede considerar que entidades jurídicas diferentes constituyen una sola unidad económica. Esa unidad económica es a la que entonces se considera la empresa en cuestión, beneficiaria de la medida de ayuda. Tal como declaró anteriormente el Tribunal de Justicia, «en el contexto del Derecho de la competencia, debe entenderse que el concepto de empresa designa una unidad económica [...] aunque, desde el punto de vista jurídico, esta unidad económica esté constituida por varias personas físicas o jurídicas»⁽¹⁰³⁾. Para determinar si varias entidades forman una unidad económica, el Tribunal de Justicia analiza la existencia de una participación de control o de vínculos funcionales, económicos u orgánicos⁽¹⁰⁴⁾. En el caso que nos ocupa, es la empresa matriz quien establece y controla plenamente la estructura societaria de las entidades neerlandesas y gibraltareñas a efectos de explotación de derechos de propiedad intelectual y optimización fiscal. En consecuencia, esta estructura societaria en conjunto, es decir, la BV neerlandesa, la CV neerlandesa, los socios gibraltareños y la empresa matriz, compone una sola unidad económica y todos los elementos deben considerarse empresas que se benefician de la medida de ayuda.
- (199) En consecuencia, además de los socios empresariales gibraltareños de las CV neerlandesas que son beneficiarios de la ayuda, la Comisión estima asimismo que las BV neerlandesas, las CV neerlandesas y las empresas matrices de los socios gibraltareños se beneficiaron de la ayuda estatal concedida a través de decisiones fiscales impugnadas en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

8.3.3. Carácter de «nueva ayuda» de las medidas

- (200) Las autoridades del Reino Unido, además de Gibraltar, la Gibraltar Society of Accountants y terceros en representación de algunas de las empresas enumeradas en la Decisión de ampliar el procedimiento, alegan que dicha Decisión se basa en un entendimiento incorrecto del marco jurídico aplicable en relación con el procedimiento de las decisiones fiscales. Aunque reconocen que este malentendido se debe a que las autoridades del Reino Unido facilitaron información incorrecta (la referencia incorrecta al artículo 42 de la ITA 2010), las autoridades del Reino Unido y Gibraltar estiman que fue esa información incorrecta la que llevó a la Comisión a presumir que se podrían considerar las decisiones fiscales concedidas desde 2010 «nuevas ayudas».
- (201) A este respecto, cabe señalar en primer lugar que el Reino Unido y Gibraltar informaron a la Comisión de que la práctica de las decisiones fiscales se basaba en el artículo 2 de la ITA 2010 solo tras la adopción de la Decisión de ampliar el procedimiento. Puesto que el artículo 2 no confiere explícitamente al Comisario la facultad de emitir decisiones, no era evidente para la Comisión que dicha facultad fuese el resultado de las competencias generales para administrar la ITA 2010 establecidas en dicha disposición.
- (202) En segundo lugar, a juicio de la Comisión resulta irrelevante de cara al procedimiento de investigación en este caso si la práctica de las decisiones fiscales se basaba en el artículo 42 de la ITA 2010 o en la facultad general del comisario fiscal de Gibraltar para administrar dicha Ley. La Decisión identifica claramente la práctica de las decisiones fiscales y las 165 decisiones fiscales individuales afectadas. Por consiguiente, la referencia al artículo 42 de la ITA 2010 no ha podido confundir a ninguna parte interesada por lo que respecta a las medidas que se investigarían en el procedimiento formal de investigación.

⁽¹⁰³⁾ Asunto C-170/83, *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, apartado 11. Véase asimismo el asunto T-137/02, *Pollmeier Malchow/Comisión*, ECLI:EU:T:2004:304, apartado 50.

⁽¹⁰⁴⁾ Asunto C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA/Comisión*, ECLI:EU:C:2010:787, apartados 47 a 55; Asunto C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros*, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 112.

- (203) Más importante aún, en ningún punto de esa Decisión se recurre al hecho de que en la ITA 1952 no hubiese ninguna disposición correspondiente al artículo 42 de la ITA 2010 como motivo para respaldar la conclusión de que la práctica de las decisiones fiscales y las 165 decisiones fiscales individuales constituían una «nueva ayuda».
- (204) Asimismo, las autoridades del Reino Unido alegan que las decisiones son solo parte de una práctica coherente que comenzó mucho antes de que el país se adhiriese a las Comunidades Europeas en 1973. La práctica se basaba en el artículo 3, apartado 1, de la ITA 1952, reproducida ahora prácticamente en forma idéntica en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la ITA 2010, que otorga al comisario fiscal la facultad general de velar por la debida administración de las leyes para el cálculo y la recaudación del impuesto sobre la renta en Gibraltar. Por consiguiente, el Reino Unido opina que, en caso de que hubiese algún elemento de ayuda estatal, se trataría necesariamente de una «ayuda existente» y no de una «nueva ayuda». Por otro lado, los efectos económicos, jurídicos y financieros de las decisiones siempre se habrían basado en el conocimiento del comisario de la legislación aplicable y las decisiones anteriores a 2010 eran sustancialmente idénticas desde cualquier perspectiva a las decisiones concedidas tras la promulgación de la ITA 2010. Las autoridades de Gibraltar y la Gibraltar Society of Accountants presentaron observaciones similares.
- (205) Los argumentos del Reino Unido y algunas partes interesadas presumen que la Decisión de ampliar el procedimiento se refiere a la práctica de emitir decisiones fiscales como tal. La Comisión no está de acuerdo con tal presunción, ya que de la redacción de dicha Decisión se desprende claramente que se refiere a las 165 decisiones fiscales emitidas durante el período 2011-2013 mencionadas en el anexo de la Decisión y a la práctica de las decisiones fiscales en virtud de la ITA 2010 que dichas decisiones evidencian. En la Decisión de ampliar el procedimiento, la postura preliminar de la Comisión fue que las decisiones fiscales constituyan ayuda estatal porque: i) se concedieron sin que hubiese un procedimiento designado para la solicitud de información por parte de las autoridades fiscales gibraltareñas, y ii) las autoridades tributarias de Gibraltar, ejerciendo sus facultades discretionales, se abstuvieron de llevar a cabo una evaluación adecuada de las obligaciones fiscales de las empresas. Asimismo, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que en algunos casos las autoridades tributarias de Gibraltar emitían decisiones fiscales que eran incoherentes con las disposiciones fiscales aplicables.
- (206) Para poder aceptar el argumento de que la práctica constituye una «ayuda existente», las autoridades del Reino Unido o las partes interesadas tendrían que establecer que, antes del 1 de enero de 1973, existía la práctica, equivalente a un régimen de ayudas de hecho, de conceder decisiones fiscales que posiblemente aplicase incorrectamente la ITA 1952. Las autoridades del Reino Unido no han aportado indicios de que tal práctica existiese antes de la adhesión del Reino Unido.
- (207) En consecuencia, incluso aunque las decisiones previas a la adhesión se basasen en la facultad general del comisario de Gibraltar para administrar la Ley del impuesto sobre la renta, que ha existido desde 1953, es obvio que no forman parte de las medidas en la Decisión de ampliar el procedimiento. En este contexto, es preciso destacar que el marco jurídico en virtud del cual se concedió la ayuda (ITA 2010) difiere sustancialmente de la ITA 1952. Los cambios incluyen la no imposición de las rentas pasivas en virtud de la ITA 2010, así como la derogación de las medidas en favor de «empresas exentas» y «empresas elegibles», existentes en virtud de la ITA 1952.

8.3.4. Compatibilidad de la ayuda con el mercado interior

- (208) Una ayuda estatal se considera compatible con el mercado interior si corresponde a una de las categorías estipuladas en el artículo 107, apartado 2, del TFUE, y puede considerarse compatible con el mercado interior si la Comisión constata que esta ayuda corresponde a una de las categorías mencionadas en el artículo 107, apartado 3, del TFUE. Sin embargo, corresponde al Estado miembro probar que la ayuda estatal concedida es compatible con el mercado interior, de conformidad con el artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado.
- (209) El Reino Unido no ha invocado ninguno de los motivos para determinar la compatibilidad en cualquiera de estas disposiciones para la ayuda estatal que ha concedido mediante las decisiones fiscales impugnadas. Los terceros tampoco han invocado ninguno de estos motivos.
- (210) Además, puesto que el tratamiento fiscal concedido a través de las decisiones fiscales impugnadas exime a las empresas afectadas de una obligación fiscal que de lo contrario deberían asumir durante la gestión cotidiana de las actividades normales, la ayuda concedida gracias a estas decisiones fiscales constituye una ayuda de funcionamiento. Por regla general, esta ayuda no puede ser considerada compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartado 3, del Tratado, en la medida en que no facilite el desarrollo de determinadas actividades o de determinados ámbitos económicos. Por otro lado, las ventajas fiscales en cuestión no son limitadas en el tiempo, decrecientes o proporcionales a lo estrictamente necesario para subsanar una deficiencia de mercado específica o alcanzar cualquier objetivo de interés general en los ámbitos afectados. Por consiguiente, no se pueden considerar compatibles.

- (211) De este modo, la ayuda estatal concedida por las autoridades tributarias de Gibraltar a las cinco empresas en cuestión es incompatible con el mercado interior.

8.4. Ausencia de un régimen de ayuda

- (212) En la Decisión de ampliar el procedimiento, la Comisión expresó sus dudas no solo en cuanto a las 165 decisiones individuales identificadas en el anexo de dicha Decisión, sino también, en términos más generales, en relación con la práctica de las decisiones fiscales al amparo de la ITA 2010. El motivo fue que aparentemente las autoridades tributarias gibraltareñas aplicaban incorrectamente las disposiciones de la ITA 2010 de manera sistemática. A este respecto, la Comisión expresó su postura preliminar de que las 165 decisiones fiscales y la práctica de las decisiones fiscales de Gibraltar constituyen una medida que incluye una ayuda estatal a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado y expresó sus dudas en cuanto a la compatibilidad con el mercado interior.
- (213) Si bien la Comisión tenía motivos para tener dudas en el momento de la incoación del procedimiento de investigación formal, cabe destacar que las constataciones a que se refieren las secciones 8.3.1 y 8.3.2 no bastan para demostrar la existencia de un régimen de ayudas basado en la práctica de decisiones fiscales en Gibraltar. Concretamente, estas constataciones no apuntan a que se aplique incorrectamente la ITA 2010 de manera sistemática a través de la concesión de decisiones fiscales.
- (214) Por otro lado, las modificaciones legislativas y reglamentarias promulgadas por Gibraltar en relación con el procedimiento de las decisiones fiscales, el principio de territorialidad y la disposición antielusión (véase la sección 11 de la presente Decisión) reducen el grado de discrecionalidad de las autoridades fiscales de Gibraltar a la hora de conceder decisiones fiscales y de hacer cumplir las normas sobre el impuesto de sociedades.
- (215) Por todo ello, la Comisión concluye que la práctica de las decisiones fiscales investigadas en este caso no implica la existencia de un régimen de ayudas.

9. ILEGALIDAD DE LA AYUDA

- (216) De conformidad con el artículo 108, apartado 3, del Tratado, los Estados miembros deben informar a la Comisión de los proyectos dirigidos a conceder ayudas y no pueden ejecutar las medidas previstas antes de que la Comisión haya adoptado una decisión final sobre los proyectos en cuestión.
- (217) La Comisión señala que el Reino Unido no le notificó ningún plan para conceder la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos o cánones o las decisiones fiscales impugnadas, ni tampoco respetó la obligación de mantener el *statu quo* establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 1, letra f), del Reglamento (UE) 2015/1589, la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones existente en virtud de la ITA 2010 y el trato fiscal concedido a través de las decisiones fiscales impugnadas constituyen una ayuda ilegal llevada a efecto contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

10. RECUPERACIÓN DE LA AYUDA

- (218) Con arreglo al Tratado y a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, cuando la Comisión considera que una ayuda es incompatible con el mercado interior, está facultada para decidir que el Estado miembro de que se trate debe suprimirla o modificarla⁽¹⁰⁵⁾. El Tribunal de Justicia también ha dictaminado reiteradamente que la obligación del Estado miembro de suprimir una ayuda que la Comisión considera incompatible con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación anterior⁽¹⁰⁶⁾.
- (219) El Tribunal de Justicia ha establecido al respecto que este objetivo se alcanza una vez que el beneficiario ha reembolsado los importes que le han sido concedidos en concepto de ayudas ilegales, perdiendo así la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores, y se restablece la situación anterior al pago de la ayuda⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ Véase el asunto C-70/72, Comisión/Alemania, Rec. 1973, p. 813, ECLI:EU:C:1973:87, apartado 13.

⁽¹⁰⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, España/Comisión, Rec. 1994, p. I-4103, ECLI:EU:C:1994:325, apartado 75.

⁽¹⁰⁷⁾ Véase el asunto C-75/97, Bélgica/Comisión, Rec. 1999, p. I-030671, ECLI:EU:C:1999:311, apartados 64 y 65.

- (220) Según la jurisprudencia, el artículo 16, apartado 1, del Reglamento procedural dispone que «cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda [...].».
- (221) Así pues, habida cuenta de que las medidas en cuestión se aplicaron en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado y se consideran una ayuda ilegal e incompatible, debe exigirse al Estado miembro que recupere la ayuda con miras a restablecer la situación existente en el mercado antes de que se concediera dicha ayuda. La recuperación debe aplicarse al período a partir del momento en que el beneficiario haya recibido la ventaja, es decir, desde que la ayuda fue puesta a su disposición hasta la recuperación efectiva de la misma, y los importes que deben recuperarse comprenderán los intereses calculados hasta la fecha en que se complete la recuperación.
- (222) Ninguna norma del Derecho de la Unión establece que la Comisión, a la hora de exigir la restitución de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior, deba determinar el importe exacto de la ayuda a restituir. Por el contrario, basta con que la decisión de la Comisión incluya información que permita al destinatario de la misma determinar dicho importe sin excesivas dificultades ⁽¹⁰⁸⁾.
- (223) En el caso de una ayuda estatal ilegal en forma de medida fiscal, el importe que se debe recuperar se calculará sobre la base de una comparación entre el impuesto pagado realmente y el importe que se debería haber pagado en ausencia del tratamiento fiscal preferente.
- (224) En este caso, para llegar al importe de los impuestos que deberían haberse pagado en ausencia del tratamiento fiscal preferente, las autoridades del Reino Unido deben volver a valorar la responsabilidad fiscal de las entidades beneficiarias de las medidas en cuestión por cada ejercicio fiscal en que se beneficiaron de dichas medidas.
- (225) Se considerará que cada ayuda se puso a disposición del beneficiario el día en que los impuestos no percibidos habrían sido pagaderos, por cada ejercicio fiscal, en ausencia de dichas medidas.
- (226) El importe de los impuestos no percibidos con respecto a un ejercicio fiscal específico se calculará como sigue:

- en primer lugar, las autoridades del Reino Unido deben establecer los beneficios generales de la empresa en cuestión durante ese ejercicio fiscal (incluidos los beneficios obtenidos a través de rentas procedentes de cánones o intereses pasivos);
- partiendo de estos beneficios, las autoridades del Reino Unido deben calcular la base imponible de la empresa en cuestión para ese ejercicio fiscal;
- la base imponible debe multiplicarse por el tipo del impuesto de sociedades aplicable para ese ejercicio fiscal;
- por último, las autoridades del Reino Unido deben deducir el impuesto de sociedades ya abonado por la empresa respecto a ese ejercicio fiscal (de haberlo abonado).

- (227) En relación con la ayuda concedida a través de la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones, las autoridades del Reino Unido y Gibraltar han alegado que probablemente la recuperación resulte imposible por razones prácticas, dado el carácter móvil de los fondos de las empresas en cuestión y el principio del Derecho internacional de que los órganos jurisdiccionales de un Estado no admitirán ni ejecutarán las reclamaciones de impuestos en nombre de otro Estado. Sin embargo, ni el Reino Unido ni las autoridades de Gibraltar han aportado ninguna prueba de dificultades prácticas concretas que hagan concluir que resulta absolutamente imposible recuperar la ayuda. De hecho, la jurisprudencia ha sostenido reiteradamente que el requisito de que exista una «imposibilidad absoluta» no se cumple cuando el Estado miembro se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la Decisión de que se trata, sin emprender actuación real alguna ante las empresas interesadas con el fin de recuperar la ayuda y sin proponer a la Comisión modalidades alternativas de ejecución de dicha Decisión que hubieran permitido superar estas dificultades ⁽¹⁰⁹⁾. En consecuencia, la Comisión concluye que las autoridades del Reino Unido y Gibraltar no han demostrado que resultaría absolutamente imposible recuperar la ayuda concedida a través de la exención.

⁽¹⁰⁸⁾ Véase el asunto C-441/06, *Comisión/Francia*, ECLI:EU:C:2007:616, apartado 29, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽¹⁰⁹⁾ Véase el asunto C-622/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión*, ECLI:EU:C:2018:873, apartado 91; Asunto C-37/14, *Comisión/Francia*, ECLI:EU:C:2015:90, apartado 66; Asunto C-411/12, *Comisión/Italia*, ECLI:EU:C:2013:832, apartado 37.

10.1. Recuperación de la ayuda concedida a través de la exención

- (228) Cualquier impuesto no percibido como resultado de la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones entre el 1 de enero de 2011 y el día anterior a la entrada en vigor de las respectivas modificaciones que incorporaron los intereses pasivos y los cánones en el ámbito de imposición debe recuperarse en la medida en que las rentas se devengasen en Gibraltar o procediesen de Gibraltar (⁽¹¹⁰⁾).
- (229) Como se detalla en el considerando 82, se considera que las *rentas procedentes de cánones* recibidas por las empresas gibraltareñas deben devengarse en Gibraltar y proceder de Gibraltar. Por consiguiente, las autoridades del Reino Unido están obligadas a recuperar los impuestos no percibidos de las empresas gibraltareñas que recibiesen rentas procedentes de cánones durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013.
- (230) Por lo que respecta a las *rentas procedentes de intereses pasivos* recibidas por empresas gibraltareñas durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2013, para determinar si dichas rentas se devengaban en Gibraltar o procedían de Gibraltar, las autoridades del Reino Unido tendrán que aplicar la norma del «emplazamiento del préstamo» descrita en el considerando 82, en consonancia con el principio de territorialidad.
- (231) Cuando las autoridades del Reino Unido concluyan que las rentas procedentes de intereses pasivos se devengaban en Gibraltar o procedían de Gibraltar, deberán recuperar de la empresa en cuestión los impuestos no percibidos por la exención fiscal de dichas rentas.

10.2. Recuperación de la ayuda concedida a las cinco empresas gibraltareñas en relación con su participación en CV neerlandesas

- (232) Las autoridades del Reino Unido deberán abolir la práctica de no gravar la participación de cada empresa gibraltareña identificada en el considerando 160 en las rentas procedentes de cánones e intereses pasivos generadas por la CV neerlandesa en la que participa la empresa.
- (233) Asimismo, las autoridades del Reino Unido deberán recuperar los impuestos no percibidos a causa de esas cinco empresas gibraltareñas como resultado de la no imposición de sus participaciones en las rentas procedentes de cánones e intereses pasivos generadas por la CV neerlandesa de que se trate.
- (234) La recuperación deberá cubrir los impuestos no percibidos durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y la fecha en que las autoridades del Reino Unido supriman la práctica de no gravar las rentas de las empresas gibraltareñas resultantes de su participación en las CV referidas en el considerando 232.
- (235) Por lo que respecta a las *rentas procedentes de cánones* de las empresas gibraltareñas resultantes de su participación en las CV neerlandesas, las autoridades del Reino Unido deberán recuperar los importes correspondientes a los impuestos no percibidos respecto de dichas rentas durante todo el período definido en el considerando anterior.
- (236) En relación con las *rentas procedentes de intereses pasivos* de las empresas gibraltareñas resultantes de su participación en las CV neerlandesas, deberá recuperarse la ayuda de dichas empresas de la siguiente manera:
- para el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2013, las autoridades del Reino Unido deben determinar en primer lugar si los intereses se devengaban en Gibraltar o procedían de Gibraltar. Esta evaluación debe llevarse a cabo aplicando la norma del «emplazamiento del préstamo» descrita en el considerando 82. En la medida en que las rentas procedentes de intereses se devengasen en Gibraltar o si procediesen de Gibraltar, las autoridades del Reino Unido deben recuperar los impuestos no percibidos como resultado de la no imposición de dichas rentas.
 - para el período desde el 1 de enero de 2014, las autoridades del Reino Unido deben recuperar los impuestos no percibidos como resultado de la no imposición de estas rentas si el importe de las mismas ascendiese a por lo menos 100 000 GBP por año por empresa de origen.

⁽¹¹⁰⁾ Como ya se explicó en el considerando 144 de la presente Decisión, toda ayuda concedida a través de las 34 decisiones relativas al tratamiento fiscal de las rentas pasivas (durante el período previo a la entrada en vigor de las modificaciones de 2013) se trata como parte de la ayuda identificada en la sección 7 y podría suponer una ayuda que deba recuperarse con arreglo a los considerandos 229 y 230.

(237) A la luz de las observaciones incluidas en los considerandos de la sección 8.3.2, la Comisión estima que en primer lugar el Reino Unido debe recuperar de las empresas gibraltareñas las ayudas ilegales e incompatibles concedidas a las mismas. En caso de que no fuese posible recuperar el importe total de la ayuda de la empresa gibraltareña en cuestión, el Reino Unido debe recuperar el importe restante de dicha ayuda de otras entidades que formen una sola unidad económica junto con dicha empresa gibraltareña, es decir, la CV neerlandesa, la BV neerlandesa o la empresa matriz pertinentes de la empresa gibraltareña, a fin de garantizar que a través de la recuperación se elimina la ventaja concedida y se restablece la situación que existía previamente en el mercado.

11. MODIFICACIONES LEGISLATIVAS Y REGLAMENTARIAS PROMULGADAS POR GIBRALTAR

- (238) Aunque en la mayoría de los casos la concesión de las decisiones fiscales incluidas en el ámbito de actuación del procedimiento formal no supuso la concesión de una ayuda estatal, la investigación de la Comisión ha revelado determinadas deficiencias en el sistema fiscal practicado por Gibraltar de las que podrían aprovecharse las multinacionales a efectos de planificación fiscal. En concreto, constató que el sistema territorial de tributación aplicado en Gibraltar podría crear oportunidades para la planificación fiscal transfronteriza (con un riesgo considerable de que los beneficios de las empresas de que se trate no se graven ni en Gibraltar ni en los países en que las actividades se desarrollan efectivamente). Por otro lado, determinó que el sistema territorial podría conferir a las autoridades fiscales facultades discretionales demasiado amplias a falta de directrices claras sobre cómo se debe aplicar en la práctica el principio de territorialidad.
- (239) Asimismo, la investigación también reveló ciertas deficiencias en el procedimiento de concesión de decisiones fiscales, concretamente la ausencia de cualquier tipo de procedimiento designado que informe claramente de los requisitos tanto al solicitante como a las autoridades fiscales, así como la ausencia de procedimientos de control previos y *a posteriori* adecuados.
- (240) Por último, también se identificaron deficiencias en relación con la disposición general antielusión, incluidas las normas sobre los precios de transferencia, prevista en el artículo 40 de la ITA 2010, puesto que la aplicación de la disposición está supeditada a la existencia de un «montaje artificial».
- (241) Ninguna de estas deficiencias constituye ayuda estatal por sí misma. Sin embargo, a falta de las medidas oportunas para solventar dichas deficiencias, las autoridades fiscales podrían disfrutar de un grado de discrecionalidad excesivo a la hora de aplicar las normas, lo que podría incrementar el riesgo de concesión de ayudas estatales. Por otro lado, estas deficiencias han contribuido a las dudas planteadas por la Comisión en la Decisión de ampliar el procedimiento.
- (242) Con vistas a resolver tales deficiencias, el Gobierno de Gibraltar ha aceptado introducir cambios legislativos y reglamentarios respecto de su procedimiento de concesión de decisiones fiscales, el principio de territorialidad y las normas para combatir los abusos y sobre los precios de transferencia. En opinión de la Comisión, los cambios, adoptados en octubre de 2018, constituyen un importante avance para mejorar la transparencia y reducir la discrecionalidad en la aplicación de las normas de Gibraltar relativas al impuesto sobre la renta.
- (243) Los cambios, publicados y adoptados el 25 de octubre de 2018, pueden resumirse como sigue:

- aprobación de una nota de orientación⁽¹¹¹⁾ sobre la aplicación del principio de territorialidad que ofrece ejemplos concretos de una amplia gama de actividades y que introduce requisitos explícitos de supervisión en relación con las empresas que no están sujetas a impuestos en Gibraltar;
- adopción de legislación y normativa⁽¹¹²⁾ sobre los aspectos procedimentales de las decisiones fiscales, incluidos los siguientes requisitos: 1) la solicitud de una decisión fiscal debe incluir una descripción detallada de las actividades empresariales con una indicación clara del lugar en que se desarrollarán las actividades; 2) la decisión se puede considerar por un período máximo de tres años únicamente y debe incluir una declaración completa de los motivos por lo que se concede, incluyendo, en su caso, un análisis exhaustivo de los precios de transferencia; 3) introducción de un sistema de control con verificaciones previas y *a posteriori* de las decisiones fiscales; y 4) publicación por parte de las autoridades fiscales, al menos una vez al año, de recopilaciones anonimizadas de decisiones fiscales o resúmenes;

⁽¹¹¹⁾ Véase la Orientación sobre devengo y derivación de 2018. El texto completo se encuentra disponible en la siguiente dirección: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

⁽¹¹²⁾ Véanse las *Income Tax (Tax Rulings) Rules 2018*. El texto completo se encuentra disponible en la siguiente dirección: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018s227.pdf> Véase asimismo la Orientación sobre el procedimiento de concesión de decisiones fiscales de 2018, cuyo texto completo se puede consultar en la siguiente dirección: <https://www.gibraltar.gov.gi/new/downloads-ito>

— adopción de legislación para modificar la ITA 2010⁽¹¹³⁾ para garantizar que la disposición antielusión y las normas sobre los precios de transferencia se aplican independientemente de que el montaje pertinente sea artificial o no.

- (244) Por último, cabe señalar asimismo que Gibraltar promulgó una modificación del artículo 29 de la ITA 2010⁽¹¹⁴⁾ para obligar a todas las empresas registradas en Gibraltar a presentar una declaración de impuestos, independientemente de que las empresas tengan rentas devengadas en Gibraltar o procedentes de Gibraltar, y de que soliciten una decisión fiscal. Dicha modificación entró en vigor el 1 de enero de 2016.

12. CONCLUSIÓN

- (245) La Comisión concluye que el Reino Unido ha aplicado ilegalmente en Gibraltar el régimen de exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones, en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado. Asimismo, la Comisión estima que dicho régimen constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (246) La Comisión estima que el tratamiento fiscal concedido por el Gobierno de Gibraltar a través de las decisiones fiscales en favor de cinco empresas gibraltareñas con intereses en sociedades en comandita neerlandesas que recibían rentas procedentes de cánones e intereses pasivos constituyen medidas individuales de ayuda estatal, que se aplicaron ilegalmente en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado y que son incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (247) El Reino Unido deberá recuperar dicha ayuda estatal de los beneficiarios en virtud del artículo 16 del Reglamento procedimental. Asimismo, el Reino Unido debe garantizar que en el futuro no se conceda ninguna ayuda adicional a los beneficiarios ni a ninguna de las empresas de su grupo como resultado de la exención de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones o el tratamiento fiscal establecido en las decisiones fiscales impugnadas.
- (248) Dado que el Reino Unido notificó el 29 de marzo de 2017 su intención de abandonar la Unión Europea, de conformidad con el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea, los Tratados dejarán de aplicarse al Reino Unido a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo de retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación, salvo si el Consejo Europeo, de acuerdo con el Reino Unido, decide prorrogar dicho plazo. Por consiguiente, y sin perjuicio de las disposiciones del acuerdo de retirada, la presente Decisión solo se aplicará mientras el Reino Unido siga siendo miembro de la UE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

1. El régimen de ayudas estatales en forma de exención de las rentas procedentes de intereses pasivos aplicable en Gibraltar al amparo de la Ley del impuesto sobre la renta de 2010 entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2013 y puesto en efecto ilegalmente por Gibraltar en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado es incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
2. El régimen de ayudas estatales en forma de exención de las rentas procedentes de cánones aplicable en Gibraltar al amparo de la Ley del impuesto sobre la renta de 2010 entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013 y puesto en efecto ilegalmente por Gibraltar en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado es incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

Artículo 2

Las ayudas estatales individuales concedidas por el Gobierno de Gibraltar a través de las decisiones fiscales (referidas en el anexo con los n.^{os} 83, 84, 139, 140 y 144) a cinco empresas gibraltareñas con intereses en sociedades en comandita neerlandesas que recibían rentas procedentes de cánones e intereses pasivos, que fueron aplicadas ilegalmente por el Reino Unido en contravención del artículo 108, apartado 3, del Tratado, son incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

⁽¹¹³⁾ Véase *Income Tax (Amendment) Regulations 2018*. El texto completo se encuentra disponible en la siguiente dirección: <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/2018=228.pdf>

⁽¹¹⁴⁾ *Income Tax (Amendment) Act 2015*, de 6 de agosto de 2015.

Artículo 3

1. La práctica de las decisiones fiscales en virtud de la *Income Tax Act 2010* no constituye un régimen de ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
2. Las 126 decisiones enumeradas en el anexo de la presente Decisión distintas de las cinco decisiones a que se refiere el artículo 2 y las 34 decisiones referidas en el considerando 144 ⁽¹¹⁵⁾ no constituyen ayudas estatales individuales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

Artículo 4

1. Los artículos 1 y 2 de la presente Decisión no se aplicarán a las ayudas individuales concedidas sobre la base del régimen de ayudas a que se refiere el artículo o a través de las decisiones fiscales referidas en el artículo 2 si, en el momento de la concesión de la ayuda individual, cumplían las condiciones establecidas por el Reglamento adoptado en virtud del artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 994/98 del Consejo ⁽¹¹⁶⁾ que era de aplicación en el momento en que se concedieron las ayudas.

2. A los efectos del presente artículo y del artículo 5, se considerará que la ayuda individual se puso a disposición del beneficiario, respecto de cada período impositivo, el día en que los impuestos correspondientes a ese ejercicio no percibidos como resultado del régimen de ayuda a que se refiere el artículo 1 o las decisiones fiscales referidas en el artículo 2 habrían sido pagaderos si no hubiese existido dicho régimen o decisión.

Artículo 5

1. El Reino Unido deberá recuperar de los beneficiarios de ayudas todas las ayudas incompatibles concedidas sobre la base del régimen de ayuda a que se refiere el artículo 1 o a través de las decisiones fiscales referidas en el artículo 2.
2. Cualquier ayuda individual concedida a través de las decisiones fiscales a que se refiere el artículo 2 que no se pueda recuperar de la empresa gibraltareña en cuestión será recuperada de otras entidades que formen una sola unidad económica junto con dicha empresa gibraltareña, es decir, la BV neerlandesa, la CV neerlandesa o la empresa matriz pertinentes de la empresa gibraltareña.
3. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición del beneficiario hasta la de su recuperación.
4. Los intereses se calcularán de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión utilizando un tipo de interés compuesto ⁽¹¹⁷⁾.
5. El Reino Unido dejará de conceder ayudas sobre la base del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 o a través de las decisiones fiscales referidas en el artículo 2 con efectos a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión.

Artículo 6

1. La recuperación de la ayuda conforme al artículo 5 será inmediata y efectiva.
2. El Reino Unido garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 7

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, el Reino Unido presentará la siguiente información a la Comisión:
 - a) una evaluación, para cada empresa gibraltareña que generó rentas procedentes de intereses pasivos durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2013, de si dichas rentas procedentes de intereses se devengaban en Gibraltar o procedían de Gibraltar sobre la base de la norma del «emplazamiento del préstamo»;

⁽¹¹⁵⁾ Las 34 decisiones (referidas en el anexo con los n.ºs 7, 33, 35, 45, 47, 57, 58, 81, 82, 86, 89, 95, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 113, 114, 120, 121, 122, 123, 126, 127, 128, 129, 130, 131 y 158) se refieren al tratamiento fiscal de las rentas pasivas. La ayuda en relación con estas decisiones (durante el período previo a la entrada en vigor de las modificaciones de 2013) se aborda en el artículo 1 de la presente Decisión.

⁽¹¹⁶⁾ Reglamento (CE) n.º 994/98 del Consejo de 7 de mayo de 1998 sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (DO L 142 de 14.5.1998, p. 1).

⁽¹¹⁷⁾ Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

- b) una lista de los beneficiarios que han recibido una ayuda sobre la base del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1, junto con la siguiente información para cada uno de ellos y por cada ejercicio fiscal pertinente:
- el importe de los beneficios obtenidos (indicando por separado los correspondientes a las rentas procedentes de cánones y los correspondientes a las rentas procedentes de intereses pasivos), la base imponible, el tipo del impuesto de sociedades aplicable, el importe de los impuestos sobre la renta pagados y el importe de los impuestos no percibidos;
 - el importe total de la ayuda recibida;
- c) la siguiente información en el caso de las cinco empresas gibraltareñas que recibieron ayuda a través de las decisiones fiscales referidas en el artículo 2 y por cada ejercicio fiscal pertinente:
- el importe de los beneficios obtenidos (indicando por separado los correspondientes a las rentas procedentes de cánones y los correspondientes a las rentas procedentes de intereses pasivos), la base imponible, el tipo del impuesto de sociedades aplicable, el importe de los impuestos sobre la renta pagados y el importe de los impuestos no percibidos;
 - el importe total de la ayuda recibida;
- d) el importe total (principal e intereses de recuperación) que se debe recuperar de cada beneficiario (para todos los ejercicios fiscales sujetos a recuperación);
- e) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión;
- f) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios que reembolsen la ayuda.

2. El Reino Unido mantendrá informada a la Comisión sobre el avance de las medidas nacionales adoptadas para aplicar la presente Decisión hasta que se haya completado la recuperación de la ayuda con arreglo al artículo 5. Cuando la Comisión así lo solicite, deberá presentar información sobre las medidas nacionales ya adoptadas y previstas para cumplir lo estipulado en la presente Decisión.

Artículo 8

El destinatario de la presente Decisión es el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Hecho en Bruselas, el 19 de diciembre de 2018.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión

ANEXO

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
1. KaiRo Management Limited	7.1.2011	Servicios, gestión y consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
2. Thurlestone Shipping (Overseas) Limited	10.1.2011	Servicios, intermediario de transportes	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
3. Mina Corp Limited	10.1.2011	Comercio, venta de productos petrolíferos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
4. Red Star Enterprises Limited	10.1.2011	Comercio, venta de productos petrolíferos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
5. BO (Middle East) Limited	12.1.2011	Comercio, importación de muebles	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
6. THE One (Middle East) Limited	12.1.2011	Comercio, importación de muebles	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
7. THE One Retail Network (International) Limited	12.1.2011	Empresa de cartera, concesión de licencias de propiedad intelectual	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
8. THE One Music Limited	12.1.2011	Comercio, fabricación y venta de CD	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
9. Empresa prospectiva	12.1.2011	Empresa de cartera, concesión de licencias de propiedad intelectual	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
10. Link Holdings (Gibraltar) Limited	14.1.2011	Comercio, rentas procedentes de alquileres	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
11. European Mail Union Limited	28.1.2011	Comercio, prestación de servicios de reenvío de correo	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
12. Ansellia Aviation Limited	31.1.2011	Conservación de activos, bienes (aeronaves)	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
13. Empresa prospectiva	4.2.2011	Beneficiario en un fideicomiso	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
14. Empresa prospectiva	7.2.2011	Concesión de préstamos	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
15. Zartello Limited	7.2.2011	Comercio, servicios de comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
16. Gol International Limited	10.2.2011	Comercio, agente deportivo	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
17. Graf Von Bismarck and Associated Limited	21.2.2011	Comercio, suministro de gestores de activos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
18. Medifour Limited	25.2.2011	Comercio, venta de productos médicos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
19. Current Technology (Europe) Limited	25.2.2011	Comercio, comercialización	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
20. Corporate Consultants Limited	25.2.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
21. Alphasol Limited	25.2.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
22. Akasha Charters Limited	25.2.2011	Comercio, flete de yates	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
23. Osato Industries Limited	28.2.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
24. Gambit Management Services Limited	1.3.2011	Mantenimiento de bienes y consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
25. Greatheart Underwriting Limited	4.3.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
26. UNILOG, United Logistics & Shipping Operators Limited	9.3.2011	Comercio, gestión de una línea de transporte	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
27. Continental Maritime Limited	15.3.2011	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
28. Baby Basics Limited	15.3.2011	Comercio, comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
29. Baby Basics (Iberia) Limited	15.3.2011	Comercio, comercialización y ventas, formación	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
30. Baby Basics (International) Limited	15.3.2011	Comercio, distribución de productos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
31. Baby Basics (Asia) Limited	15.3.2011	Comercio, comercialización y ventas, formación	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
32. Family Roots Limited	15.3.2011	Comercio, comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
33. Western Mediterranean Holdings Limited	16.3.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
34. M. Benady & Company (Gibraltar) Limited	16.3.2011	Comercio, servicios de gestión	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
35. Prime Ideas Limited	18.3.2011	Posesión de derechos de propiedad intelectual	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
36. Hattrick Limited	21.3.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
37. Tubingen Limited	22.3.2011	Sociedad de cartera de activos, yates a motor	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
38. Channel Energy (Eire) Limited	24.3.2011	Comercio, almacenamiento y manipulación de petróleo	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
39. Crane Trading Corporation Limited	24.3.2011	Comercio, motores	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
40. Europe Income Real Estate Limited	25.3.2011	Concesión de préstamos	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
41. IMAAG Limited	25.3.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
42. Empresa prospectiva	28.3.2011	Comercio, servicios de comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
43. Jonsden Properties Limited	28.3.2011	Comercio, servicios de comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
44. Ellise Trading Group Limited	28.3.2011	Posesión de propiedad intelectual	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
45. Kamakura Investments Limited	29.3.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
46. Empresa prospectiva	1.4.2011	Comercio, publicidad	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
47. Roxbury Limited	1.4.2011	Posesión de patentes y marcas	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
48. Roger Bullivant Holdings Limited	1.4.2011	Sociedad holding	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
49. Horizon Ventures Limited	1.4.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
50. Nidham Holdings Limited	1.4.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
51. AMD Limited	1.4.2011	Comercio, venta de productos agrícolas	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
52. Cookstown Properties Limited	5.4.2011	Mantenimiento de participaciones en sociedades	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
53. Burlington English Limited	7.4.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
54. Burlington Marketing Limited	7.4.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
55. Burlington English Limited	11.4.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
56. Burlington Marketing Limited	11.4.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
57. Eastcheap Trading Corporation Limited	14.4.2011	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
58. Horizon Ventures Limited	14.4.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
59. Keystone Shipping Limited	4.5.2011	Comercio, flete de buques vacíos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
60. World Rugby League (Europe) Limited	6.5.2011	Comercio, servicios de comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
61. World Rugby League Limited	6.5.2011	Comercio, servicios de comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
62. Lobic Properties Limited	6.5.2011	Comercio, venta de productos agrícolas	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
63. Bushman Limited	6.5.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
64. Key Retail Technologies Limited	9.5.2011	Servicios, gestión y consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
65. Kinsman Trustees Limited	11.5.2011	Servicios, suministro de administradores fiduciarios	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
66. Amicus Trustees Limited	11.5.2011	Servicios, suministro de administradores fiduciarios	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
67. Benamara Limited	11.5.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
68. Halstead Investments Limited	11.5.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
69. Nightingale Investments Limited	11.5.2011	Comercio, suministro de equipos de hidrocarburos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
70. JST (International) Company Limited	11.5.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
71. The Consultants Limited	11.5.2011	Servicios, consultoría y asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
72. Birchall Properties Limited	17.5.2011	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
73. Cookstown Properties Limited	19.5.2011	Sociedad de cartera inmobiliaria y de inversiones	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
74. Paramount Healthcare Consulting Limited	20.5.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
75. Swerford Holdings Limited	20.5.2011	Comercio, juego	Decisión relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no implica a una empresa sujeta al impuesto de sociedades
76. Orios Limited	23.5.2011	Comercio, venta minorista de flores y regalos en línea	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
77. Bushman Limited	23.5.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
78. Nautilus Limited	1.6.2011	Sociedad de cartera de activos, yates a motor	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
79. Salamba Shipping Limited	1.6.2011	Sociedad de cartera de activos, yates a motor	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
80. Repset Limited	1.6.2011	Sociedad holding	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
81. McWane (Gibraltar) Holdings Limited	2.6.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
82. McWane (Gibraltar) Limited	2.6.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
83. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Holdings Limited.	2.6.2011	Concesión de préstamos	Decisión impugnada
84. Heidrick and Struggles (Gibraltar) Limited. Limited, GibCo2)	2.6.2011	Concesión de préstamos	Decisión impugnada
85. Walstead Limited	8.6.2011	Comercio, comercialización, ventas e investigación	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
86. Meritas (Gibraltar) Holdings Limited	8.6.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
87. Perpetual Systems Limited	9.6.2011	Comercio en Gibraltar	Decisión relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no implica a una empresa sujeta al impuesto de sociedades
88. Loksyst (International) Limited	15.6.2011	Comercio en Gibraltar	Decisión relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no implica a una empresa sujeta al impuesto de sociedades
89. Lawnsvale Investments Limited	16.6.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
90. Oilcom Agency Limited	24.6.2011	Comercio, compraventa de prendas de vestir	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
91. CT Marketing Limited	30.6.2011	Servicios, consultoría y comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
92. Navigia Limited	5.7.2011	Servicios, consultoría	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
93. Ocean Pride Shipping Co. Limited	5.7.2011	Sociedad de cartera de activos, yates a motor	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
94. Equilibrium Management Limited	11.7.2011	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
95. Taylan Limited	11.7.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
96. Empresa prospectiva	12.7.2011	Comercio, cambio de divisas	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
97. Galva Investments Limited	13.7.2011	Sociedad de cartera de inversiones	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
98. Uniphos Limited	13.7.2011	Servicios, consultoría y comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
99. Empresa prospectiva (Advisory Limited)	14.7.2011	Concesión de préstamos	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
100. Empresa prospectiva	22.7.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
101. Empresa prospectiva	5.8.2011	Comercio, comercialización	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
102. Hastings Insurance Group Limited	11.8.2011	Sociedad holding	Decisión relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no implica a una empresa sujeta al impuesto de sociedades
103. Patron Capital G.P. III Limited	17.8.2011	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
104. Vantini Spur Limited	14.9.2011	Posesión de propiedad intelectual	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
105. Tubman (International) Limited	14.9.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
106. Tubman (Holdings) Limited	14.9.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
107. Broadstreet (Gibraltar) Limited	30.9.2011	Servicios, consultoría e intereses de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
108. Biomet (International) Limited	6.10.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
109. Biomet (Gibraltar) Holdings Limited	6.10.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
110. Biomet Inc	6.10.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
111. Biomet S.a.r.l	6.10.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
112. Waterside (International) Limited	8.11.2011	Servicios, gestión, asesoramiento	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
113. Empresa prospectiva Bufete de abogados internacional)	16.11.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
114. Infor (Gibraltar) Limited	22.11.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
115. Miller International Limited	24.11.2011	Comercio, venta de productos para mover tierra	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
116. Tipico Services Limited	29.11.2011	Servicios, apoyo administrativo	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
117. Select Sports Management Limited	16.12.2011	Servicios, asesoramiento, agentes futbolísticos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
118. Allabroad Limited	16.12.2011	Comercio, clases de navegación y flete de yates	Sujeta efectivamente a impuestos. Rentas devengadas y procedentes de Gibraltar y, por tanto, sujetas a impuestos en Gibraltar
119. Empresa prospectiva	16.12.2011	Servicios, apoyo administrativo	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
120. Delphi Automotive Services (Gibraltar) Limited	20.12.2011	Empresa filial	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
121. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	22.12.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
122. 8F Leasing SA	22.12.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
123. 8F leasing (Bermuda) Limited	22.12.2011	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
124. Scan Truck & Trailer Rental Limited	3.1.2012	Comercio, arrendamiento de camiones y remolques	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
125. Matterhorn Holdings Limited	16.1.2012	Comercio, venta de material informático	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
126. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	3.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
127. 8F Leasing (Bermuda) Limited	3.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
128. 8F Leasing SA.	3.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
129. 8F Leasing (Gibraltar) Limited	20.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
130. 8F Leasing (Bermuda) Limited	20.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
131. 8F Leasing SA.	20.2.2012	Concesión de préstamos	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
132. Zaida Company Limited	2.3.2012	Comercio, cargos y comisiones por pagos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
133. Rowan Gorilla V (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comercio, equipos de perforación de pozos petrolíferos (chárter)	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
134. Rowan Gorilla VII (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comercio, equipos de perforación de pozos petrolíferos (chárter)	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
135. Rowan Cayman Limited	29.3.2012	Comercio, equipos de perforación de pozos petrolíferos (chárter)	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
136. Rowan Drilling (Gibraltar) Limited	29.3.2012	Comercio, equipos de perforación de pozos petrolíferos (chárter)	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
137. Rowan Drilling Norway AS	29.3.2012	Comercio, equipos de perforación de pozos petrolíferos (chárter)	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
138. Kiluya Employment Management Limited	3.5.2012	Servicios, suministro de ingenieros	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
139. Ash (Gibraltar) One Limited	8.5.2012	Filial de empresa de productos químicos	Decisión impugnada
140. Ash (Gibraltar) Two Limited	8.5.2012	Filial de empresa de productos químicos	Decisión impugnada
141. Empresa prospectiva	12.6.2012	Posesión de propiedad intelectual	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
142. Partner Invest Limited	21.8.2012	Comercio, constitución de sociedades	Sujeta efectivamente a impuestos. Rentas devengadas y procedentes de Gibraltar y, por tanto, sujetas a impuestos en Gibraltar
143. Partner Invest Limited	21.8.2012	Comercio, constitución de sociedades	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
144. MJN Holdings (Gibraltar) Limited	11.9.2012	Filial en estructura de grupo	Decisión impugnada
145. Fidux Trust Company Limited	9.10.2012	Comercio, prestación de servicios de fideicomiso	Sujeta efectivamente a impuestos. Rentas devengadas y procedentes de Gibraltar y, por tanto, sujetas a impuestos en Gibraltar
146. OED Limited	4.1.2013	Comercio, desarrollo de software	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
147. Sunbreeze Limited	12.2.2013	Comercio, corredor en línea	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
148. Empresa prospectiva	12.4.2013	Posesión de propiedad intelectual	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
149. Promo 6000 International Limited	22.4.2013	Comercio, comercialización y publicidad	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
150. Visavi 5x5 Limited	22.4.2013	Comercio, portales en internet	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
151. Visavi Activities Limited	22.4.2013	Mantenimiento de participaciones en sociedades	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
152. Visavi Spins Limited	22.4.2013	Comercio, portales en internet	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
153. Visavi Portals Limited	22.4.2013	Comercio, portales en internet	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
154. Empresa prospectiva	10.5.2013	Posesión de propiedad intelectual	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
155. Scanlan Worldwide Limited	21.5.2013	Comercio, compra, importación y exportación	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
156. Rebecca (Holdings) Limited	10.6.2013	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
157. IAPA (Global) Limited	24.6.2013	Comercio, cobertura de pólizas principales de seguro	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
158. Collinson Group (Trademarks) Limited	24.6.2013	Posesión de propiedad intelectual	Exención a las rentas pasivas Situación regularizada tras los cambios legislativos o cese de actividad.
159. Rebecca (Holdings) Limited	28.6.2013	Concesión de préstamos	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
160. Innophus (Gibraltar) Limited	2.8.2013	Comercio, fabricación industrial	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
161. Stabalis Limited	22.11.2013	Servicios, prestación de servicios de consultoría intragrupo	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.

Nombre de la empresa	Fecha de concesión	Descripción de las actividades	Clasificación de la decisión (a la luz de la sección 8.2.1)
162. J Domains Limited	20.12.2013	Servicios, gestión de ventas de dominios	Aplicación del principio de territorialidad. Ninguna renta devengada en Gibraltar o procedente de Gibraltar.
163. Empresa prospectiva	23.12.2013	Comercio, suministro de mercancías	La sociedad no estaba constituida, las actividades no se materializaron o la sociedad estaba inactiva
164. Inmigrante potencial	23.12.2013	Trabajador por cuenta ajena	Decisión relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no implica a una empresa sujeta al impuesto de sociedades
165. Empresa de las Islas Vírgenes Británicas	23.12.2013	Comercio, suministro de productos digitales, como por ejemplo cursos de formación en línea	Sujeta efectivamente a impuestos. Rentas devengadas y procedentes de Gibraltar y, por tanto, sujetas a impuestos en Gibraltar

Nota: La numeración de las empresas sigue la utilizada en el anexo 1 de la Decisión de ampliar el procedimiento.

En aras de la exhaustividad, el cuadro incluye las cinco decisiones fiscales impugnadas con los números 83, 84, 139, 140 y 144.