



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 10 de marzo de 2022<sup>1</sup>

**Asunto C-705/20**

**Fossil (Gibraltar) Limited**  
**contra**  
**Commissioner of Income Tax**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunal del Impuesto sobre la Renta de Gibraltar, Reino Unido)]

«Petición de decisión prejudicial — Ayuda estatal — Ayuda estatal en forma de exención fiscal de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones — Decisión (UE) 2019/700 — Disposición nacional que no fue objeto de un examen por la Comisión en materia de ayudas estatales — Incumplimiento de la Decisión de la Comisión en materia de ayudas estatales — Ayuda prohibida en forma de deducción de impuestos extranjeros para evitar la doble imposición»

## I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial se plantea en el contexto de una Decisión de la Comisión en la cual se calificó como ayuda una «exención fiscal de los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones» en la legislación tributaria de Gibraltar.<sup>2</sup> Actualmente dicha Decisión está siendo examinada por el Tribunal General a raíz del recurso interpuesto por otra empresa.<sup>3</sup> En esencia, la petición de decisión prejudicial se refiere al alcance de esta Decisión. No obstante, también pone de manifiesto la actual incertidumbre que existe en cuanto a la relación entre la legislación tributaria nacional y el Derecho de la Unión en materia de ayudas.

2. Parece que la incertidumbre relativa a cuándo una disposición tributaria constituye una ayuda prohibida llegó a tal extremo en Gibraltar que la Administración tributaria local, antes de aplicar su legislación fiscal nacional, consultó a la Comisión si era posible aplicar la disposición de que se trataba. Tal aplicación tuvo lugar, a pesar de que la referida disposición no fue objeto de la decisión en materia de ayudas antes mencionada.

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> 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 (DO 2019, L 119, p. 151).

<sup>3</sup> El procedimiento está pendiente ante el Tribunal General con el número de asunto T-508/19.

3. Irónicamente, la normativa en cuestión consiste en una suerte de deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero por rendimientos gravados también en Gibraltar, una técnica muy frecuente en el Derecho tributario internacional y que tiene como finalidad evitar la doble imposición. No obstante, dado que la Comisión respondió a la consulta de la Administración tributaria que su Decisión se oponía a la deducción fiscal, la Administración tributaria se abstuvo de aplicar la disposición en beneficio del sujeto pasivo. Este, a su vez, interpuso un recurso directo, al entender que era aplicable la legislación tributaria nacional.

4. El Tribunal de Justicia tiene ahora de nuevo<sup>4</sup> la ocasión de pronunciarse acerca del control en materia de ayudas ejercido por la Comisión sobre las disposiciones tributarias nacionales de aplicación general, y acerca de sus consecuencias para los sujetos pasivos.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico resulta del artículo 108 TFUE y del Reglamento (UE) n.º 2015/1589 por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.<sup>5</sup>

6. El considerando 25 del Reglamento 2015/1589 reza como sigue:

«En caso de ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior, debe restablecerse la competencia efectiva. Para ello es necesario que la ayuda, con sus correspondientes intereses, se recupere sin demora. Conviene que dicha recuperación se efectúe con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional. La aplicación de estos procedimientos no debe, impidiendo la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión, entorpecer el restablecimiento de la competencia efectiva. Para lograr este resultado, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que la decisión de la Comisión surta efecto.»

7. El artículo 16, apartado 1, del mismo Reglamento, titulado «Recuperación de la ayuda», dispone lo siguiente:

«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 (“decisión de recuperación”). La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.»

### B. Estatuto y legislación de Gibraltar

8. Gibraltar fue cedido por el Rey de España a la Corona británica mediante el Tratado de Utrecht celebrado entre el primero y la Reina de Inglaterra el 13 de julio de 1713, en el marco de los tratados por los que se ponía fin a la Guerra de Sucesión española. Gibraltar es una colonia de la Corona británica. No forma parte del Reino Unido.

<sup>4</sup> Recientemente, han sido objeto de su jurisprudencia impuestos progresivos sobre la renta de Polonia y Hungría: véanse las sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>5</sup> Reglamento del Consejo de 13 de julio de 2015 (DO 2015, L 248, p. 9).

9. En el Derecho internacional, Gibraltar figura en la lista de territorios no autónomos en el sentido del artículo 73 de la Carta de las Naciones Unidas. Desde el punto de vista del Derecho de la Unión, Gibraltar es un territorio europeo que, en principio, está sujeto a las disposiciones de los Tratados y cuyas relaciones exteriores son asumidas por un Estado miembro (artículo 355 TFUE, apartado 3).

10. El sistema administrativo y de gobierno de Gibraltar se establece en la Gibraltar Constitution Order 2006 (Orden sobre la Constitución de Gibraltar de 2006), que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Con arreglo a este instrumento, ejercen el Poder Ejecutivo un Gobernador nombrado por la Reina y, para determinados asuntos internos, Her Majesty's Government of Gibraltar (Gobierno de Gibraltar), mientras que el Poder Legislativo lo ejercen la Reina y el Parlamento de Gibraltar. Se han instituido tribunales propios de Gibraltar. Las sentencias del tribunal de mayor rango de Gibraltar son recurribles ante la Judicial Committee of the Privy Council (Comisión Judicial del Consejo Privado).

11. En ejercicio de la autonomía concedida por el Reino Unido, en 2010 Gibraltar adoptó una nueva Ley del impuesto sobre la renta (Income Tax Act 2010; en lo sucesivo, «ITA 2010»), que entró en vigor el 1 de enero de 2011.

12. La ITA 2010 se basa en un sistema de tributación real de los beneficios y rendimientos obtenidos o percibidos en Gibraltar. En el cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010 se enumeran distintos conceptos de ingresos gravados. En la versión original de la ITA 2010 no figuraban en dicha relación los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones, por lo que no constituían ingresos gravados. Sin embargo, en 2019 se incluyó en la Ley una imposición retroactiva de las rentas procedentes de cánones percibidos entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013.

13. Además, el artículo 37 de la citada Ley, titulado «Relief in respect of foreign tax paid» (Deducción de impuestos pagados en el extranjero), dispone una suerte de deducción fiscal para los sujetos pasivos que, por los mismos beneficios procedentes de fuentes situadas en Gibraltar o en otros Estados, hayan satisfecho un impuesto sobre la renta tanto en Gibraltar como en esos otros Estados. En virtud de dicha norma, el sujeto pasivo tiene derecho a una exención fiscal por el importe del impuesto pagado en el extranjero, con el límite del importe correspondiente adeudado en Gibraltar.

### III. Hechos

14. El origen de la presente petición de decisión prejudicial es un litigio entre Fossil (Gibraltar) Limited (en lo sucesivo, «demandante») y la Administración tributaria de Gibraltar, en relación con la obligación de tributar en Gibraltar con arreglo a la ITA 2010 por unas rentas procedentes de cánones que ya han tributado en los Estados Unidos.

15. La demandante es filial participada al 100 % por Fossil Group Inc., una empresa con domicilio social en los Estados Unidos de América. La propia demandante es una empresa gibraltareña que percibe pagos de cánones por el uso mundial de determinadas marcas registradas y bienes intangibles de diseño vinculados a las marcas de su propiedad.

16. El litigio principal tiene su origen, a su vez, en un procedimiento de investigación formal iniciado por la Comisión el 16 de octubre de 2013, entre otras cosas, para comprobar si la exención en el impuesto sobre la renta por los intereses y cánones prevista por la ITA 2010 favorecía selectivamente a determinadas empresas.

17. El artículo 1 de la Decisión en materia de ayudas adoptada el 19 de diciembre de 2019 tras dicha investigación<sup>6</sup> (en lo sucesivo, «Decisión 2019/700») presenta el siguiente tenor:

«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.»

18. El artículo 5, apartado 1, de la Decisión 2019/700 dispone lo siguiente:

«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.»

19. Los siguientes considerandos de la Decisión 2019/700 describen la medida examinada:

«(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”. [...]»

«(33) En virtud de la ITA 2010, tal como se promulgó originalmente, los intereses pasivos y los cánones estaban exentos de impuestos, independientemente del origen de las rentas o la aplicación del principio de territorialidad. (Nota 17: Tal como se promulgó originalmente, el cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010 no incluía esta categoría de rentas.) [...]»

20. La Comisión fundamentó del siguiente modo la ventaja selectiva de esta medida:

«(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. [...]»

<sup>6</sup> 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 (DO 2019, L 119, p. 151).

«(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).»

21. La Comisión rechazó del siguiente modo las justificaciones alegadas:

«(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. [...] 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.»

22. Además, se establecieron condiciones concretas para la recuperación de la ayuda:

«(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) [...]

(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).»

23. La demandante no figuraba entre las 165 empresas investigadas por la Comisión y enumeradas al final de la Decisión. No obstante, había percibido rentas procedentes de cánones que hasta ese momento no habían tributado, de conformidad con la ITA 2010. Todas las rentas procedentes de cánones percibidas por la demandante habían sido declaradas por Fossil Group Inc. ante las autoridades tributarias de los Estados Unidos, donde se satisfizo un impuesto del 35 % sobre dichas rentas.

24. Con la publicación del Income Tax (Amendment) Regulations 2019 (Reglamento por el que se modifica la Ley del impuesto sobre la renta y sobre sociedades) se introdujo en la ley, en aplicación de la Decisión 2019/700, una imposición retroactiva de las rentas procedentes de cánones percibidas entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013.

25. De ello resultó una deuda tributaria retroactiva a cargo de la demandante. Esta reclama ahora, en aplicación del artículo 37 de la ITA 2010, la deducción de los impuestos liquidados en los Estados Unidos por Fossil Group Inc. en relación con las rentas procedentes de cánones de la demandante (deducción fiscal). De este modo, compensaría parcialmente el efecto de la tributación retroactiva de sus rentas procedentes de cánones.

26. Probablemente por este motivo, antes de conceder a la demandante la deducción fiscal prevista en el artículo 37 de la ITA 2010, la Administración tributaria se puso en contacto con la DG Competencia de la Comisión y solicitó una orientación más detallada. El 26 de marzo de 2020, la DG Competencia hizo saber por escrito a la Administración tributaria que esta no podía imputar los impuestos satisfechos en los Estados Unidos en la declaración fiscal de la demandante relativa a sus rentas procedentes de cánones. En consecuencia, la Administración tributaria denegó a la demandante la deducción fiscal prevista en el artículo 37 de la ITA 2010.

27. La demandante impugnó esta resolución, al entender que la Decisión 2019/700 no se opone a la deducción fiscal contemplada en el artículo 37 de la ITA 2010.

#### **IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

28. En este contexto, el Income Tax Tribunal Gibraltar (Tribunal del Impuesto sobre la Renta de Gibraltar, Reino Unido) suspendió el procedimiento y remitió al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 16 de diciembre de 2020, recibida el 21 de diciembre de 2020, en sus propias palabras, por «primera y última vez (dada la salida de la Unión Europea del Reino Unido)», la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

«¿La concesión por el Commissioner of Income Tax (Director General del impuesto sobre la renta), con arreglo a la ITA 2010, de la deducción del impuesto pagado en los Estados Unidos por las rentas procedentes de cánones de la demandante, constituiría una infracción de la Decisión 2019/700 o sería de alguna manera incompatible con esta?»

29. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, la Administración tributaria de Gibraltar y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

## V. **Apreciación jurídica**

### A. *Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial*

30. Procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Es cierto que el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, y a las adaptaciones de los Tratados<sup>7</sup> dispone que determinadas partes del Tratado no se aplican a Gibraltar, pero entre ellas no figura el control de las ayudas con arreglo a los artículos 107 TFUE y siguientes.

31. Aunque en el momento de recibirse la petición de decisión prejudicial el Reino Unido ya se había retirado de la Unión, con arreglo al artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada,<sup>8</sup> el Tribunal de Justicia sigue siendo competente para conocer de las peticiones de decisión prejudicial recibidas antes de concluir el período transitorio (es decir, hasta el 31 de diciembre de 2020). Tal es el caso en el presente asunto.

### B. *Sobre la cuestión prejudicial*

32. En esencia, con su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar el alcance de la Decisión 2019/700 de la Comisión, en la que se critica que los intereses pasivos y las rentas procedentes de cánones no estén gravados en el Derecho gibraltareño. En su Decisión 2019/700, la Comisión califica esta medida como exención<sup>9</sup> o como exención implícita.<sup>10</sup> En puridad, se trata de que determinadas rentas no quedan sometidas a ningún gravamen.

33. No es preciso dilucidar aquí si el hecho de que no estén gravados determinados tipos de rentas constituye efectivamente una ayuda incompatible con el mercado interior a efectos del artículo 107 TFUE.<sup>11</sup> Tampoco es preciso aclarar si el Derecho de la Unión puede exigir realmente que se sometan a tributación de forma retroactiva rentas que legalmente hasta ahora no estaban gravadas.<sup>12</sup>

34. Ambas cuestiones pueden quedar sin resolver en este caso, pues la demandante no pretende que dichas rentas queden libres de gravamen, sino la posibilidad de deducir los impuestos pagados en los Estados Unidos por las rentas procedentes de cánones. Tal deducción está prevista, en principio, en el artículo 37 de la ITA 2010, con el cual Gibraltar optó por el método de imputación (en lugar del método de exención). Ambos métodos son habituales en el Derecho tributario internacional<sup>13</sup> y van dirigidos al objetivo declarado de evitar la doble imposición. Según el órgano jurisdiccional remitente, se dan las condiciones para dicha deducción.

<sup>7</sup> DO 1972, L 73, p. 14.

<sup>8</sup> Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 2019, C 384 I, p. 1).

<sup>9</sup> Véase el considerando 2 de la Decisión 2019/700 (DO 2019, L 119, p. 151).

<sup>10</sup> Véase el considerando 93 de la Decisión 2019/700 (DO 2019, L 119, p. 166).

<sup>11</sup> Esto reviste no poco interés, ya que la fiscalidad pertenece al ámbito de competencias de los Estados miembros, y en puridad, al menos en el Derecho de la Unión, no existe una obligación de gravar todas las fuentes de ingresos imaginables y, por ende, todos los ingresos potencialmente imponibles, etc.

<sup>12</sup> El artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 prohíbe la recuperación de las ayudas cuando hacerlo sea contrario a un principio general del Derecho de la Unión. No obstante, una tributación retroactiva, sin fundamento legal, de hechos imponibles ya consumados podría vulnerar los principios generales del Estado de Derecho (como el de seguridad jurídica, el de certeza jurídica y el de legalidad).

<sup>13</sup> Véanse, por ejemplo, los llamados «artículos sobre el método» (artículos 23A y 23B) del Modelo de convenio de la OCDE.

35. Si bien la Comisión y la Administración tributaria, en sus escritos, rebaten este extremo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia el artículo 267 TFUE insta a un procedimiento de cooperación directa entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. En dicho procedimiento, toda valoración sobre los hechos corresponde al órgano jurisdiccional nacional, el cual ha de apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. En cambio, el Tribunal de Justicia solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión Europea a partir de los hechos que le indica el órgano jurisdiccional nacional.<sup>14</sup> Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial partiendo de la premisa de que se cumplen los requisitos para la deducción prevista en el artículo 37 de la ITA 2010.

36. La Comisión no formula objeciones contra la disposición del artículo 37 en su Decisión 2019/700. Sin embargo, la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero, a efectos de la tributación retroactiva de las rentas procedentes de cánones a raíz de la modificación de la ITA 2010, conduce a un resultado análogo: la demandante no tiene que tributar en Gibraltar por dichas rentas.

37. Probablemente por este motivo, la Comisión, al ser consultada por la Administración tributaria, sostuvo en un escrito que la Decisión 2019/700 alcanza también a esta deducción del artículo 37 de la ITA 2010. De esta manera, ahora la Administración tributaria se encuentra con que no puede aplicar esta norma tributaria, que fue aprobada en vía parlamentaria.

38. Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son vinculantes los escritos que la Comisión envía posteriormente a la adopción de su decisión para garantizar la ejecución de esta.<sup>15</sup> En particular, dichas tomas de posición de la Comisión no figuran entre los actos que pueden adoptarse sobre la base del Reglamento n.º 2015/1589.<sup>16</sup> Lo único vinculante es la Decisión 2019/700 (impugnada), en tanto no sea anulada por los tribunales de la Unión.

39. En consecuencia, procede aclarar en primer lugar el alcance de la Decisión 2019/700 (sección C). Si se determina que esta no comprende la deducción prevista en el artículo 37 de la ITA 2010, será preciso dilucidar si esta disposición constituye un incumplimiento de dicha Decisión (sección D) o algún tipo de ayuda prohibida a efectos del artículo 107 TFUE (sección E).

### ***C. Sobre el alcance de la Decisión 2019/700 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2018***

40. Así pues, es necesario determinar a qué se está refiriendo la Decisión 2019/700. ¿Comprende también la deducción de los impuestos extranjeros de la deuda tributaria gibraltareña en relación con determinados ingresos (como opina la Comisión) o solo la no sujeción (no tributación) de dichos ingresos (como entiende la demandante)? Lo primero presupone necesariamente el devengo de una cuota tributaria de la cual pueda deducirse otra deuda tributaria; el segundo supuesto es, en cambio, diferente.

<sup>14</sup> Reiterada jurisprudencia: véanse, en particular, las sentencias de 25 de octubre de 2017, Polbud — Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804), apartado 27; de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros (C-62/14, EU:C:2015:400), apartado 15, y de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros (C-11/07, EU:C:2008:489), apartado 52.

<sup>15</sup> Véase, en este sentido, expresamente, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71), apartado 24.

<sup>16</sup> Véase la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71), apartado 26.

41. El artículo 1, apartado 2, de la Decisión 2019/700 establece que «el régimen de ayudas estatales en forma de exención de las rentas procedentes de cánones» constituye una ayuda prohibida en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Aunque allí no se especifica en qué disposición de la ITA 2010 se concede la ventaja selectiva, de los considerandos (en particular, del considerando 33) se desprende que la expresión «exención de las rentas procedentes de cánones» se refiere al hecho de que este tipo de ingresos no esté incluido en el cuadro C del anexo 1 de la ITA 2010.

42. El considerando 82 deja patente que, a juicio de la Comisión, dicha exención constituye una ventaja selectiva, pues «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». Según la Comisión, «lo normal es que las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones» estén gravadas. En el considerando 107, la Comisión aduce que no se sostiene el argumento de que la aplicación del principio de territorialidad se justificaría por la necesidad de evitar la doble imposición, «ya que por lo general la entidad pagadora (extranjera) puede deducir los intereses o cánones a efectos fiscales». En consecuencia, habida cuenta del «riesgo reducido de doble imposición, una medida de exención completa y automática resulta desproporcionada» y no puede considerarse una justificación válida.

43. De ello se deduce que la Comisión, en la Decisión 2019/700, consideró que la ventaja selectiva consistía en no gravar determinados tipos de ingresos, ya que en un sistema tributario coherente dichos ingresos deberían estar sujetos a tributación. No es preciso examinar si esta apreciación es correcta. Lo importante es que el contenido de la Decisión solo se refiere a la exención de determinados ingresos.

44. Sin embargo, el artículo 37 de la ITA 2010 trata de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero por las rentas procedentes de cánones del impuesto que por estas mismas rentas debe pagarse en Gibraltar. No obstante, esta deducción presupone la tributación de los ingresos en Gibraltar, y está limitada por el importe de esta última. En ese sentido, el artículo 37 de la ITA 2010 es conforme con la Decisión 2019/700. A diferencia de lo que opina la Administración tributaria gibraltareña en sus observaciones, el importe de la recuperación se calculó de conformidad con el considerando 226 de dicha Decisión. El importe concreto (es decir, el impuesto correspondiente a dichos ingresos) parece haber sido calculado exactamente como propuso la Comisión. Por lo tanto, en esa medida, se dio cumplimiento a la Decisión.

45. En cambio, la deducción de los impuestos extranjeros de que se trata en el presente asunto, con arreglo al artículo 37, no entra en juego sino en un momento posterior, como sucedería, por ejemplo, en caso de una compensación con un crédito fiscal de origen diferente o con pérdidas aún pendientes de compensación.

46. Aunque el resultado sea el mismo (no tener que pagar impuestos en Gibraltar), el artículo 37 de la ITA 2010 se refiere a un supuesto totalmente distinto del que motivó que la Comisión, en su Decisión 2019/700, constataste una ayuda prohibida. En efecto, del considerando 107 de la Decisión 2019/700 se desprende que la Comisión motivó su Decisión con el argumento de que la mera existencia de un limitado riesgo de doble imposición no justificaba una «exención» completa y automática. Sin embargo, esto se refería a la legislación anterior, con arreglo a la cual determinados ingresos estaban excluidos de la tributación con carácter general. En cambio, el artículo 37 de la ITA 2010 presupone una tributación, de manera que solo entra en juego en caso de una doble imposición concreta. Además, la deducción no es automática, sino que el sujeto pasivo debe acreditar que cumple unos requisitos (la otra imposición soportada en cada caso).

47. En suma, a pesar del artículo 37 de la ITA 2010, las rentas procedentes de cánones sí están sujetas a tributación en Gibraltar (no están exentas), y de la correspondiente deuda tributaria solo cabe deducir otra imposición efectiva (en este caso, en los Estados Unidos). Por lo tanto, la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero por las rentas procedentes de cánones del correspondiente impuesto en Gibraltar no está comprendida en la Decisión 2019/700, de modo que esta última no se opone a la aplicación del artículo 37 de la ITA 2010.

***D. Sobre la existencia de un incumplimiento de la Decisión de la Comisión de 19 de diciembre de 2018 derivado de la deducción contemplada en el artículo 37 de la ITA 2010***

48. Esta valoración sería diferente, en todo caso, si la deducción del artículo 37 de la ITA 2010 constituyese un incumplimiento de la Decisión 2019/700. Como resulta del considerando 25 del Reglamento 2015/1589, el Estado miembro de que se trate debe adoptar las medidas necesarias para garantizar que la decisión de la Comisión surta efecto.

49. De este modo, quedan excluidas las medidas compensatorias dirigidas a eludirla. No obstante, desde un punto de vista temporal, tal incumplimiento solo sería posible si el artículo 37 se hubiese adoptado después de la adopción de la referida Decisión, con el fin de dejar sin efecto las consecuencias jurídicas de esta (por ejemplo, la tributación retroactiva). No me parece que sea el caso en el presente asunto. Una disposición adoptada anteriormente y que no ha sido objeto de reproche por la Comisión en la Decisión difícilmente puede considerarse un incumplimiento de esta. En todo caso, podría constituir una ayuda.

50. Aunque el artículo 37 se hubiese introducido posteriormente, solo cabría hablar de un incumplimiento de la Decisión 2019/700 si esa misma disposición constituyese una ayuda de Estado. En efecto, si el artículo 37 de la ITA 2010, considerado aisladamente, no constituye una ayuda prohibida, no puede afirmarse que se ha ignorado la constatación de que una disposición constituye una ayuda que debe ser recuperada.

***E. Sobre la existencia de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE a través de la deducción contemplada en el artículo 37 de la ITA 2010***

51. En consecuencia, aún es preciso aclarar la cuestión de si la legislación en materia de ayudas se opone a la aplicación del artículo 37 de la ITA 2010 y, por tanto, si la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero por las rentas procedentes de cánones, prevista en dicha disposición, debe considerarse una ayuda prohibida por el artículo 107 TFUE. La Comisión, en sus observaciones, parece entender que se da tal ayuda. Sin embargo, a tenor de la información de que dispone el Tribunal de Justicia, la respuesta debe ser negativa.

52. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la medida debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con

falsear la competencia.<sup>17</sup>

53. La apreciación de la selectividad de la ventaja requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio.<sup>18</sup>

54. Cuando la medida en cuestión se concibe como un régimen de ayudas (como, en este caso, el artículo 37 de la ITA 2010) y no como una ayuda individual, corresponde a la Comisión determinar si esa medida, aun cuando atribuya una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad.<sup>19</sup>

55. Así, se consideran ayudas de Estado, entre otras, las intervenciones que alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos.<sup>20</sup> En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho precepto.<sup>21</sup>

56. En materia de libertades fundamentales del mercado interior, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado.<sup>22</sup> Esta afirmación es también válida en materia de ayudas de Estado.<sup>23</sup>

57. De ello se deduce que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión ha sido objeto de armonización, la determinación de las características constitutivas de cada impuesto forma parte de la facultad de apreciación de los Estados miembros, en el ejercicio de su autonomía fiscal. Así sucede, en particular, con la elección del tipo impositivo, pero también con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible.<sup>24</sup> Por lo tanto, esas características constitutivas definen, en principio, el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad.<sup>25</sup>

<sup>17</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 33, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 27, así como de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 53.

<sup>18</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 34, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 28, así como de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 35.

<sup>19</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 35, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 29, así como de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión (C-270/15 P, EU:C:2016:489), apartado 49.

<sup>20</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 36, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 30, así como de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 71.

<sup>21</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 36, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 30; en este sentido, véase también la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 23.

<sup>22</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 43, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 37; de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 49, y de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), apartado 69.

<sup>23</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 43, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 37; véase también la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 50 y jurisprudencia citada.

<sup>24</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 44, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 38.

<sup>25</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 45, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 39.

58. Ahora bien, no cabe excluir que esas características fundamentales también puedan, en determinados casos, revelar un elemento manifiestamente discriminatorio, extremo que, no obstante, corresponde demostrar a la Comisión.<sup>26</sup> Las diferenciaciones de carácter general aplicables indistintamente a todos y que se encuentran en el marco de un régimen tributario coherente normalmente no pueden constituir una ventaja selectiva.<sup>27</sup>

59. No obstante, la decisión relativa a los impuestos extranjeros que se pueden deducir de la deuda tributaria nacional y a las condiciones en que esto es posible es de carácter tan general que está comprendida en la mencionada facultad de apreciación de los Estados miembros. Con ella se pretende evitar la doble imposición, lo cual constituye un objetivo reconocido tanto en la OCDE<sup>28</sup> como en la Unión.<sup>29</sup> La doble imposición afecta a la neutralidad competitiva y representa un obstáculo a las inversiones y prestaciones de servicios transfronterizas.

60. Por consiguiente, la forma en que un Estado miembro trata de evitar la doble imposición, ya sea con medidas unilaterales (como normas de deducción o exención adoptadas en el Derecho nacional), ya sea con medidas bilaterales (como la celebración de los correspondientes convenios para evitar la doble imposición), es una decisión que ha de tomar cada legislador en la configuración de su propio Derecho tributario. El hecho de que esta decisión fundamental afecte «solamente» a empresas que operan con carácter transfronterizo (y que, por tanto, se someten a dos jurisdicciones fiscales), no es más que una consecuencia lógica.

61. Como acertadamente señala la Administración tributaria de Gibraltar en sus observaciones, las medidas unilaterales como el artículo 37 de la ITA 2020 constituyen, para las jurisdicciones que no disponen de una red profusa de convenios para evitar la doble imposición, la forma habitual de alcanzar este objetivo.

62. La circunstancia de que solo puedan acogerse a la deducción los sujetos pasivos que cumplan los requisitos de la doble imposición no permite apreciar selectividad alguna. El hecho de que solo puedan disfrutar de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo.<sup>30</sup> No puede afirmarse que sea incoherente deducir los impuestos satisfechos en el extranjero por ingresos que también están gravados en el territorio nacional. En el presente asunto, no se aprecia o, al menos, no ha sido acreditado por la Comisión, que el artículo 37 presente parámetros manifiestamente discriminatorios con el fin de eludir el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado.

63. No resulta convincente la Comisión cuando responde, en sus observaciones, que una ventaja selectiva no deja de serlo solo por el hecho de que con ellas se compensen determinadas cargas. Por un lado, las empresas que soportan cargas especiales (en este caso, otra deuda tributaria en

<sup>26</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 48, y Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 42.

<sup>27</sup> Véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en los asuntos Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2020:835), puntos 53 y siguientes; Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2020:834), puntos 46 y siguientes, y Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), punto 150.

<sup>28</sup> Véase el propio título del Modelo de convenio de la OCDE (versión de julio de 2017): «Modelo de convenio de la OCDE para la eliminación de la doble imposición y la prevención de la elusión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio».

<sup>29</sup> Véase el considerando 3 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225, p. 6), sobre la doble imposición de las distribuciones de dividendos en el grupo. En cuanto a la jurisprudencia, véanse las sentencias de 16 de julio de 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471), apartado 28, y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), apartado 62.

<sup>30</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 58; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 59, y de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42.

los Estados Unidos) se encuentran en una situación totalmente diferente, en cuanto al objetivo de las normas dirigidas a evitar la doble imposición, de las empresas que solo tributan una vez (en Gibraltar). Por otro lado, corresponde a la facultad de apreciación de los Estados miembros la decisión fundamental de cómo considerar las deudas tributarias de otros Estados y, por tanto, cómo evitar la doble imposición. Además, la prevención de la doble imposición constituye (como ya he expuesto) un objetivo reconocido por la Unión. Así pues, la Comisión no ha demostrado en sus observaciones en qué medida ha excedido Gibraltar los límites de su facultad de apreciación.

64. En consecuencia, la deducción de los impuestos satisfechos en los Estados Unidos por las rentas procedentes de cánones con arreglo al artículo 37 no puede calificarse ni de ayuda ni de incumplimiento de la Decisión 2019/700.

## **VI. Conclusión**

65. En resumen, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a la cuestión prejudicial del Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunal del Impuesto sobre la Renta de Gibraltar, Reino Unido):

«Ni la Decisión 2019/700 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2018, ni el artículo 107 TFUE se oponen a la deducción del impuesto satisfecho en los Estados Unidos de la cuota del impuesto devengado en Gibraltar por las rentas obtenidas por la demandante procedentes de cánones, con arreglo al artículo 37 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2010.»