SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 15 de noviembre de 2011 *

Índice

I. Marco jurídico ..... I - 11181

II. Hechos que originaron el litigio ..... I - 11182

A. Antecedentes de la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar I - 11182

B. Reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar ..... I - 11184

III. Procedimiento administrativo y Decisión controvertida ..... I - 11187

IV. Procedimiento en primera instancia y sentencia recurrida ..... I - 11191

V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes ..... I - 11192

VI. Sobre los recursos de casación ..... I - 11195

A. Sobre el motivo único de la Comisión y el octavo motivo del Reino de España ..... I - 11195

1. Motivación de la sentencia recurrida ..... I - 11195

2. Alegaciones de las partes ..... I - 11198

3. Apreciación del Tribunal de Justicia ..... I - 11204

a) Sobre el requisito de obtener beneficios y el límite máximo de la imposición ..... I - 11207

b) Sobre las ventajas que favorecen a las sociedades extraterritoriales ..... I - 11209

* Lengua de procedimiento: inglés.

VII. Sobre los recursos ante el Tribunal de Primera Instancia ..... I - 11214

A. Sobre el segundo motivo del Government of Gibraltar y del Reino Unido y la segunda parte del tercer motivo del Government of Gibraltar ..... I - 11215

1. Sobre la segunda parte del segundo motivo ..... I - 11216

2. Sobre la segunda parte del tercer motivo formulado por el Government of Gibraltar ..... I - 11217

3. Sobre la primera parte del segundo motivo ..... I - 11217

a) Alegaciones de las partes ..... I - 11217

b) Apreciación del Tribunal de Justicia ..... I - 11219

4. Sobre la tercera parte del segundo motivo ..... I - 11221

a) Alegaciones de las partes ..... I - 11221

b) Apreciación del Tribunal de Justicia ..... I - 11222

B. Sobre el tercer motivo del Reino Unido y la primera parte del tercer motivo del Government of Gibraltar, basados en una vulneración del derecho de defensa ..... I - 11225

1. Alegaciones de las partes ..... I - 11225

2. Apreciación del Tribunal de Justicia ..... I - 11227

C. Sobre el primer motivo, relativo a la selectividad regional ..... I - 11232

VIII. Costas ..... I - 11233

En los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P,

que tienen por objeto sendos recursos de casación interpuestos, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el 16 de marzo de 2009,

Comisión Europea (C-106/09 P), representada por los Sres. R. Lyal, V. Di Bucci y N. Khan, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte recurrente,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

Government of Gibraltar, representado por el Sr. J. Temple Lang, Solicitor, el Sr. M. Llamas, Barrister, y el Sr. A. Petersen, advokat,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. I. Rao, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Anderson, QC, y la Sra. M. Gray, Barrister,

partes demandantes en primera instancia,

apoyados por

Irlanda, representada por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. B. Doherty, Barrister, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante en casación,

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad y el Sr. J.M. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante en primera instancia,

y

Reino de España (C-107/09 P), representado por la Sra. N. Díaz Abad y el Sr. J.M. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte recurrente,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal, V. Di Bucci y N. Khan, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada en primera instancia,

Government of Gibraltar, representado por el Sr. J. Temple Lang, Solicitor, el Sr. M. Llamas, Barrister, y el Sr. A. Petersen, advokat,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. I. Rao, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Anderson, QC, y la Sra. M. Gray, Barrister,

partes demandantes en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts y J.-C. Bonichot y la Sra. A. Prechal, Presidentes de Sala, y los Sres. A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (Ponente) y D. Šváby, la Sra. M. Berger y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de noviembre de 2010;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante sus recursos de casación, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Reino de España solicitan la anulación de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar y Reino Unido/Comisión (T-211/04 y T-215/04, Rec. p. II-3745; en lo sucesivo, «sentencia recurrida»), por la que dicho Tribunal anuló la Decisión 2005/261/CE de la Comisión, de 30 de marzo de 2004, sobre el régimen de ayudas que el Reino Unido tiene previsto ejecutar con respecto a la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar (DO 2005, L 85, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

I. Marco jurídico

2 El artículo 6 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88 CE] (DO L 83, p. 1), dispone:

«Procedimiento de investigación formal

1. La decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá resumir las principales cuestiones de hecho y de derecho, incluir una valoración inicial de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas

sobre su compatibilidad con el mercado común. En dicha decisión se invitará al Estado miembro interesado y a las demás partes interesadas a presentar sus observaciones en un plazo determinado que por lo general no será superior a un mes. En casos debidamente justificados, la Comisión podrá prorrogar dicho plazo.

2. Las observaciones recibidas se comunicarán al Estado miembro interesado. Si una parte interesada lo solicita, alegando posibles perjuicios, no se revelará su identidad a dicho Estado miembro. El Estado miembro interesado podrá replicar a las observaciones presentadas en un plazo determinado que por lo general no será superior a un mes. En casos debidamente justificados, la Comisión podrá prorrogar dicho plazo.»

II. Hechos que originaron el litigio

A. *Antecedentes de la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar*

3 El 11 de julio de 2001, la Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, en relación con dos normativas aplicadas en Gibraltar relativas al impuesto de sociedades y que tenían por objeto las «sociedades exentas» (DO 2002, C 26, p. 13) y las «sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos» (DO 2002, C 26, p. 9), respectivamente.

4 Para disfrutar del estatuto de sociedad exenta, las empresas debían cumplir varios requisitos; entre ellos, figuraba la prohibición de ejercer actividades comerciales o de cualquier otro tipo en Gibraltar, salvo con otras sociedades exentas o sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos. Sin perjuicio de algunas excepciones, las sociedades exentas no estaban sujetas al impuesto de sociedades en Gibraltar y sólo estaban obligadas a abonar una tasa anual a tanto alzado de 225 GBP.

5 Los requisitos para disfrutar del estatuto de sociedad beneficiaria de tipos impositivos reducidos eran, en lo esencial, idénticos a los requeridos para poder acogerse al estatuto de sociedad exenta. Las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos abonaban un impuesto cuyo tipo era negociado con las autoridades fiscales de Gibraltar y que oscilaba entre el 2 % y el 10 % de los beneficios.

6 Mediante sentencia de 30 de abril de 2002, Government of Gibraltar/Comisión (T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-2309), el Tribunal de Primera Instancia, por una parte, anuló la decisión por la que se incoaba el procedimiento de investigación formal en relación con las sociedades exentas, ya que la Comisión había calificado el régimen aplicable a dichas sociedades de nueva ayuda en su conjunto y, por otra parte, desestimó el recurso de anulación dirigido contra la decisión de incoación relativa a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos.

7 El procedimiento relativo a las sociedades exentas dio lugar a una decisión de la Comisión de 19 de enero de 2005, mediante la que proponía una serie de medidas apropiadas, que fue aceptada por el Reino Unido el 18 de febrero de 2005 (DO 2005, C 228, p. 9). A raíz del procedimiento relativo a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos, la Comisión adoptó, el 30 de marzo de 2004, la Decisión 2005/77/CE (DO 2005, L 29, p. 24), por la que declaró el régimen relativo a dichas sociedades incompatible con el mercado común.

B. *Reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar*

8 El 27 de abril de 2002, sin perjuicio de si los regímenes fiscales relativos a las sociedades exentas y a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos constituían o no ayudas de Estado, el Government of Gibraltar anunció su intención de derogar el conjunto de su legislación en materia de fiscalidad de las empresas y de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para todas las sociedades de Gibraltar. Esta reforma del impuesto de sociedades del Government of Gibraltar constituye el objeto del presente litigio.

9 Mediante escrito de 12 de agosto de 2002, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte notificó a la Comisión, de conformidad con el artículo 88 CE, apartado 3, el proyecto de reforma del impuesto de sociedades (en lo sucesivo, «proyecto de reforma fiscal») que tenía previsto aplicar el Government of Gibraltar.

10 Para poder ser aplicado por el Government of Gibraltar, el proyecto de reforma fiscal debía ser previamente aprobado por la House of Assembly de Gibraltar. Como parte de la reforma, la legislación que hasta entonces regulaba las sociedades exentas y las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos debía derogarse con efecto inmediato.

11 Tal como se desprende del apartado 18 de la sentencia recurrida, dicho proyecto de reforma fiscal comprende un sistema de imposición aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar y un impuesto adicional sobre los beneficios («top-up tax») aplicable únicamente a las sociedades de servicios financieros y a las empresas de servicios públicos, incluyendo estas últimas las empresas activas en los sectores de las telecomunicaciones, la electricidad y el agua.

12 Las características del sistema de imposición que tenía previsto introducir este proyecto se exponen en los apartados 21 a 25 de la sentencia recurrida del siguiente modo:

«21 El sistema de imposición introducido por la reforma fiscal y aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar está integrado por un impuesto sobre el número de empleados (payroll tax), un impuesto por superficie ocupada (business property occupation tax) y una tasa de registro (registration fee):

— impuesto sobre el número de empleados: todas las sociedades de Gibraltar estarán sujetas a un impuesto sobre el número de empleados de 3.000 GBP por empleado y año; cada "empleador" de Gibraltar deberá pagar el impuesto sobre el número de empleados de acuerdo con el número total de sus "empleados" a tiempo completo o parcial "empleados en Gibraltar"; la legislación relativa a la reforma fiscal contiene una definición de los términos anteriormente citados;

— impuesto por superficie ocupada (Business Property Occupation Tax; en lo sucesivo, "BPOT"): todas las sociedades que ocupen propiedades en Gibraltar con fines empresariales pagarán un impuesto por superficie ocupada a un tipo equivalente a un porcentaje del tipo general al que estén sujetas con arreglo al impuesto de bienes inmuebles en Gibraltar;

— tasa de registro: todas las sociedades de Gibraltar pagarán una tasa de registro anual cuyo importe será de 150 GBP para las sociedades no destinadas a generar ingresos y de 300 GBP para las sociedades destinadas a generar ingresos.

22 El límite máximo del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT será igual al 15 % de los beneficios. Del establecimiento de esté límite máximo se deduce que las empresas solamente pagarán el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT si logran beneficios y que el importe de esos impuestos no sobrepasará el 15 % de dichos beneficios.

[…]

23 Ciertas actividades, como los servicios financieros y los servicios públicos, estarán sujetas a un impuesto adicional sobre los beneficios generados por tales actividades, que se aplicará solamente a los beneficios que puedan asignarse a dichas actividades.

24 De este modo, las sociedades de servicios financieros serán objeto, además del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, de un impuesto adicional sobre los beneficios generados por actividades de servicios financieros a un tipo comprendido entre el 4 % y el 6 % del beneficio (calculado de conformidad con las normas contables internacionalmente aceptadas); el total de los impuestos pagados anualmente por estas sociedades (impuesto sobre el número de empleados, BPOT e impuesto adicional) no superará el 15 % del beneficio.

25 Las empresas de servicios públicos serán objeto, además del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, de un impuesto adicional sobre los beneficios generados por sus actividades igual al 35 % del beneficio (calculado de conformidad con las normas contables internacionalmente aceptadas). Se permitirá que tales empresas deduzcan el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT de la base de cálculo de su impuesto adicional. Aunque las empresas de servicios públicos también tendrán limitados ambos impuestos a un total anual del 15 % del beneficio, la existencia del impuesto adicional garantizará que estas empresas paguen siempre un impuesto igual al 35 % de los beneficios.»

III. Procedimiento administrativo y Decisión controvertida

13 Después de que el Reino Unido notificase a la Comisión el proyecto de reforma fiscal, ésta, mediante escrito de 16 de octubre de 2002, comunicó al referido Estado miembro su decisión de incoar el procedimiento establecido en el artículo 88 CE, apartado 2 (en lo sucesivo, «decisión de incoar el procedimiento formal»), e instó a los interesados a presentar sus observaciones (DO 2002, C 300, p. 2).

14 Dicha decisión hace referencia al punto 9 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO 1998, C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal»). En los puntos 29 a 33 y 37 a 44 de la referida decisión, la Comisión expone cuatro elementos del proyecto de reforma fiscal que considera que otorgan ventajas selectivas en el ámbito material, a saber, el requisito de obtener beneficios, que otorga ventajas a las sociedades que no los obtienen; los diferentes límites máximos de la imposición, que otorgan ventajas a las sociedades que se acogen a dichos límites máximos; la exención de imposición para las empresas implantadas en determinadas zonas de Gibraltar y, por último, la exención de los intereses percibidos en virtud de los prestamos concedidos para la realización de determinados objetivos. En la antedicha decisión no se indica que las sociedades extraterritoriales se vean favorecidas por ninguna ventaja selectiva.

15 En el punto 60, letra f), de la decisión de incoar el procedimiento formal, la Comisión solicitó al Reino Unido que le aportase la siguiente información:

«Una estimación del número, del tamaño y de las actividades:

— de las sociedades que no realizan beneficios, y, en consecuencia, están exentas del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT;

— de las sociedades que realizan beneficios y no tienen empleados (es decir, que no tienen unidades salariales imponibles);

— de las sociedades que realizan beneficios y no tienen más de un empleado (salvo las que no tienen ninguno).»

16 La Comisión recibió observaciones del Reino Unido, de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, del Ålands Landskapsstyrelse [Gobierno de las islas Åland (Finlandia)], del Reino de España y del Government of Gibraltar.

17 De este modo, el Reino de España estimó en el punto 3 de sus comentarios, presentados a la Comisión el 3 de enero de 2003:

«[…]

Además de las observaciones que respaldan las objeciones formuladas por la Comisión las cuales, en esencia, bastan por sí mismas para poner en tela de juicio la validez de la reforma propuesta por el Reino Unido en nombre del Government of Gibraltar, consideramos fundamental que la apreciación de la compatibilidad del régimen se realice tomando debidamente en consideración el contexto económico y social real existente en el territorio de la autoridad que lo propone.

La reforma fiscal propuesta presenta determinadas características muy singulares, como las siguientes:

[…]

c) Por lo que se refiere a las 28.800 sociedades no sometidas al impuesto adicional examinado en la letra a), el sistema impositivo propuesto no consiste, en realidad, en un impuesto de sociedades general sobre los beneficios empresariales, sino una combinación de diversos impuestos individuales (el impuesto sobre el número de empleados, el [BPOT], la tasa de registro) sujetos a límites máximos, de modo que constituyen una carga fiscal sumamente pequeña o inexistente (no en vano a este proyecto se le denomina en Gibraltar "impuesto cero").

Es preciso tener en cuenta que, dado que la mayoría de las 28.800 sociedades registradas pueden considerarse sociedades "buzón postal" o sociedades de gestión de activos, siempre que generen beneficios deberán abonar una cuota de 3.000 GBP por empleado y año. Toda vez que la mayoría de ellas sólo tendrá, en principio, un empleado (un contable o un auditor), generalmente con contrato a tiempo parcial, solamente pagarán como máximo 3.000 GBP por ejercicio fiscal si no ocupan locales (lo que suele ser la norma), ya que no tendrán que abonar el [BPOT].

[…]

d) Las sociedades extraterritoriales no estarán incluidas en el ámbito de aplicación de dos de los nuevos impuestos; de este modo, alrededor de 8.000 sociedades sin presencia física en Gibraltar estarán exentas.

[…]

Tal reforma fiscal presenta no pocas singularidades y no modifica en modo alguno la situación fiscal de las empresas que no tienen ni empleados ni locales en Gibraltar.

[…]»

18 La Comisión transmitió dichas observaciones al Reino Unido, el cual le comunicó sus comentarios mediante escrito de 13 de febrero de 2003, sin adoptar, sin embargo, ninguna posición sobre las alegaciones del Reino de España relativas al trato fiscal de las sociedades extraterritoriales.

19 En el punto 163 de la Decisión controvertida, la Comisión concluyó que «[el proyecto de reforma fiscal] constituye un sistema de ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE. Ninguna de las derogaciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 es aplicable. Por lo tanto, el Reino Unido no está autorizado a ejecutar la reforma».

20 Según la Comisión, y tal como se desprende de los considerandos 98 a 152 de la Decisión controvertida, el proyecto de reforma fiscal es selectivo tanto desde el punto de vista regional como desde el punto de vista material. A su entender, es selectivo desde el punto de vista regional en la medida en que instaura un sistema del impuesto de sociedades que grava a las empresas de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido (considerando 127 de la Decisión controvertida).

21 La Comisión considera que determinados aspectos del proyecto de reforma fiscal son selectivos desde el punto de vista material. Así, a su entender, son selectivos desde dicho punto de vista, en primer lugar, el requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, ya que este requisito favorece a las empresas que no obtienen beneficios (considerandos 128 a 133 de la Decisión controvertida), y, en segundo lugar, el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, porque dicho límite máximo favorece a las empresas que para el ejercicio fiscal en cuestión tienen beneficios bajos en relación con su número de empleados y las instalaciones que ocupan (considerandos 134 a 141 de la Decisión controvertida). Finalmente, según la Comisión, también es selectivo desde el punto de vista material el hecho de instaurar el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT, dado que ambos impuestos favorecen, debido a su naturaleza, a las sociedades extraterritoriales que no tienen presencia real en Gibraltar y que, por consiguiente, no quedan sometidas al impuesto de sociedades (considerandos 142 a 144 y 147 a 151 de la Decisión controvertida).

22 La parte dispositiva de la Decisión controvertida establece en su artículo 1:

«Las propuestas notificadas por el Reino Unido para la reforma del sistema del impuesto de sociedades en Gibraltar constituyen un sistema de ayuda estatal incompatible con el mercado común.

En consecuencia, dichas propuestas no podrán ser aplicadas.»

IV. Procedimiento en primera instancia y sentencia recurrida

23 Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 9 de junio de 2004, el Government of Gibraltar, demandante en el asunto T-211/04, y el Reino Unido, demandante en el asunto T-215/04, interpusieron sendos recursos de anulación de la Decisión controvertida.

24 Estos demandantes invocaron, en esencia, tres motivos idénticos en cada uno de los asuntos. Los motivos primero y segundo se basaban, respectivamente, en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional y del criterio de selectividad material. El tercer motivo se basaba en un vicio sustancial de forma en el marco del examen del tercer aspecto del proyecto de reforma fiscal, relativo a las sociedades extraterritoriales. Este último motivo se subdividía en dos partes, la primera relativa a una vulneración del derecho a ser oído, invocada tanto por el

Reino Unido como por el Government of Gibraltar, y la segunda relativa a un error de motivación, formulada únicamente por el Government of Gibraltar.

25 Mediante sendos autos del Presidente de la Sala Tercera del Tribunal de Primera Instancia de 14 de diciembre de 2004 y de 15 de febrero de 2005, se admitieron, respectivamente, las demandas de intervención del Reino Unido en apoyo de las pretensiones del Government of Gibraltar en el asunto T-211/04 y del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la Comisión en el asunto T-215/04.

26 El Tribunal de Primera Instancia estimó tanto el primer motivo de los demandantes, relativo a la selectividad regional, como el segundo motivo, relativo a la selectividad material. Por ello, el Tribunal de Primera Instancia no procedió al examen del tercer motivo, basado en un vicio sustancial de forma.

V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

27 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 26 de junio de 2009, se ordenó la acumulación de los asuntos C-106/09 P y C-107/09 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

28 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de septiembre de 2009, se admitió la intervención de Irlanda en dichos asuntos en apoyo de las pretensiones del Reino Unido y del Government of Gibraltar.

29 En su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

— Con carácter principal:

— Anule la sentencia recurrida.

— Desestime los recursos de anulación interpuestos por el Government of Gibraltar y el Reino Unido.

— Condene en costas al Government of Gibraltar y al Reino Unido.

— Con carácter subsidiario:

— Se devuelvan los asuntos al Tribunal General para un nuevo examen.

— Se reserve la decisión sobre las costas de los procedimientos de primera instancia y de casación.

30 En su recurso de casación, el Reino de España solicita al Tribunal de Justicia que:

— Anule la sentencia recurrida.

— Declare conforme a Derecho la Decisión controvertida.

— Condene en costas a las partes recurridas.

31 El Government of Gibraltar solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso de casación interpuesto por la Comisión y el recurso de casación interpuesto por el Reino de España.

— Condene a la Comisión y al Reino de España al pago de las costas en que ha incurrido el Government of Gibraltar.

32 El Reino Unido solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso de casación interpuesto por la Comisión y el recurso de casación interpuesto por el Reino de España.

— Condene en costas a la Comisión y al Reino de España.

33 Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime el recurso de casación interpuesto por la Comisión.

— Condene en costas a la Comisión.

VI. Sobre los recursos de casación

34 La Comisión formula un único motivo, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1. Este motivo, relativo a las conclusiones del Tribunal de Primera Instancia con respecto a la selectividad material del proyecto de reforma fiscal, se divide en seis partes. El Reino de España invoca once motivos, que pueden dividirse en tres grupos relativos, en primer lugar, a la selectividad regional del antedicho proyecto y al estatuto de Gibraltar (los siete primeros motivos y el noveno motivo), en segundo lugar, a la selectividad material (octavo motivo) y, en último lugar, al procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia (motivos décimo y undécimo).

35 Para empezar, es preciso examinar los motivos relativos a la selectividad material, es decir, el motivo único de la Comisión y el octavo motivo formulado por el Reino de España.

A. *Sobre el motivo único de la Comisión y el octavo motivo del Reino de España*

1. Motivación de la sentencia recurrida

36 Antes de proceder al examen de la Decisión controvertida, el Tribunal de Primera Instancia define, en los apartados 143 a 146 de la sentencia recurrida, el marco de análisis que la Comisión debe respetar cuando examina el carácter selectivo de un régimen de ayudas fiscales. A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia considera que el hecho de que la Comisión califique una medida fiscal como selectiva supone necesariamente que ésta identifique, en un primer momento, el régimen «normal» del sistema fiscal. Según el Tribunal de Primera Instancia, a la luz de este régimen

fiscal «normal» la Comisión debe, en un segundo momento, apreciar y determinar el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate, demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen «normal». El Tribunal de Primera Instancia considera que, en un tercer momento, es necesario examinar si la existencia de excepciones tales que tengan como consecuencia una diferenciación entre empresas puede, sin embargo, no ser «selectiva» cuando resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscribe.

37 Según el Tribunal del Primera Instancia, la Comisión no puede abstenerse de llevar a cabo ni la primera ni la segunda fase del control del carácter selectivo de la medida de que se trate, so pena de sustituir al Estado miembro en lo que atañe a la determinación de su sistema fiscal y del régimen «normal» dentro de dicho sistema. Por lo que respecta a la determinación del sistema fiscal de que se trata, el Tribunal de Primera Instancia considera que, en el estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros. Así pues, a su entender, estos últimos y las entidades infraestatales que disponen de autonomía fiscal son los únicos competentes para elaborar los regímenes del impuesto sobre sociedades que consideren más adaptados a las necesidades de sus economías.

38 En el apartado 148 de la sentencia recurrida, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que «la Comisión concluyó que tres aspectos del sistema fiscal introducido por [el proyecto de reforma fiscal] confieren ventajas selectivas a las sociedades que se benefician de ellos y pueden, por tanto, constituir ayudas de Estado. Se trata, en primer lugar, del requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, en segundo lugar, del límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT y, en tercer lugar, de la propia naturaleza del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT».

39 A continuación, el Tribunal de Primera Instancia lleva a cabo el examen de la Decisión controvertida a la luz del marco de análisis definido en los apartados 143 a 146 de la sentencia recurrida.

40 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia observa, en el apartado 170 de la sentencia recurrida, que, habida cuenta de las explicaciones proporcionadas por el Gobierno de Gibraltar y por el Reino Unido, según las cuales el conjunto de elementos del proyecto de reforma fiscal constituye un sistema fiscal completo que es preciso considerar el régimen fiscal «normal», «la Comisión no podía renunciar a cumplir su deber, descrito en el apartado 143 [de la sentencia recurrida], de identificar previamente y, en su caso, de cuestionar la calificación del régimen […] "normal" del sistema fiscal notificado realizada por las autoridades de Gibraltar». Pues bien, el Tribunal de Primera Instancia estima, en los apartados 171 a 174 de la sentencia recurrida, que la Comisión no siguió las fases del referido marco de análisis y que, por ello, habida cuenta de la competencia estatal en materia fiscal, sobrepasó los límites de su control.

41 Asimismo, el Tribunal de Primera Instancia señala también, en el apartado 175 de la sentencia recurrida, que, «con independencia del incumplimiento por parte de la Comisión del marco de análisis relativo a la determinación de la selectividad, […] ni las consideraciones incluidas en la Decisión [controvertida] […] ni los argumentos esgrimidos por la Comisión y por el Reino de España durante el proceso son suficientes para cuestionar la fundamentación de la definición del régimen […] "normal" del sistema fiscal notificado».

42 En relación con este último extremo, el Tribunal de Primera Instancia considera, en primer lugar, en los apartados 176 a 178 de la sentencia recurrida, que la Comisión no ha logrado demostrar que el requisito para la imposición, es decir, la obtención de beneficios y la limitación del impuesto al 15 % de los beneficios, deba considerarse constitutivo de una excepción y que, por tanto, el régimen fiscal deba calificarse de selectivo.

43 En segundo lugar, el Tribunal de Primera Instancia observa, en los apartados 179 a 181 de la sentencia recurrida, que ni el hecho de que la Comisión considere ese sistema fiscal «híbrido» ni la circunstancia de que una empresa que no tenga «presencia física» en Gibraltar no esté sujeta ni al impuesto sobre el número de empleados ni al BPOT permiten demostrar la selectividad del régimen fiscal de que se trata.

44 En tercer lugar, según los apartados 182 a 184 de la sentencia recurrida, las consideraciones de la Comisión relativas a los diferentes criterios tenidos en cuenta por el régimen controvertido para determinar la imposición de una empresa son demasiado vagas para cuestionar la definición, dada por las autoridades de Gibraltar, de lo que constituye el régimen «normal» dentro del proyecto de reforma fiscal.

45 En el apartado 185 de la sentencia recurrida, el Tribunal de Primera Instancia concluye que no puede considerarse que ninguno de los aspectos del proyecto de reforma fiscal identificados por la Comisión confiera una ventaja selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, ya que la Comisión no ha demostrado, de modo suficiente en Derecho, que constituyan excepciones al régimen fiscal «normal».

46 Finalmente, el Tribunal de Primera Instancia señala, en el apartado 186 de la sentencia recurrida, «que la comparación de los supuestos efectos del sistema fiscal introducido por [el proyecto de reforma fiscal] con los efectos del sistema fiscal anterior […], tal como la llevó a cabo la Comisión en el cuadro 1 y en el considerando 150 de la Decisión [controvertida], no puede ser tomada en consideración, en el caso de autos, a efectos de la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1».

2. Alegaciones de las partes

47 En su recurso de casación, la Comisión formula un único motivo, basado en una infracción del artículo 87 CE, apartado 1, y relativo al examen de la selectividad material llevado a cabo por el Tribunal de Primera Instancia. Este motivo se divide en seis partes.

48 En la primera parte de dicho motivo, la Comisión alega que el Tribunal de Primera Instancia evaluó incorrectamente la relación existente entre el artículo 87 CE, apartado 1, y el alcance de la competencia de los Estados miembros en materia fiscal. La Comisión considera, a este respecto, que las competencias de los Estados miembros en materia fiscal están configuradas por el Derecho de la Unión, en particular por el artículo 87 CE, apartado 1, y que el mero hecho de que una norma nacional pertenezca al Derecho tributario no puede sustraer dicha norma de la observancia del citado artículo, el cual define las medidas estatales no por razón de su causa u objetivos, sino por razón de sus efectos.

49 Mediante la segunda parte de su motivo único, la Comisión sostiene que el Tribunal de Primera Instancia consideró erróneamente que estaba obligada a identificar previamente el régimen «normal» del sistema fiscal contenido en el proyecto de reforma y, a continuación, a demostrar la naturaleza excepcional de las medidas de que se trata en relación con dicho régimen. Tal enfoque, según la Comisión, subestima la posibilidad de que un Estado miembro instaure un sistema tributario intrínsecamente discriminatorio por su propia estructura. En efecto, gracias a una selección juiciosa de los criterios aplicables en su sistema supuestamente «normal», la Comisión considera que Gibraltar ha llegado a producir en gran medida los efectos de un régimen que contiene de forma manifiesta una ayuda de Estado en favor de determinados tipos de empresas.

50 Mediante la tercera parte de su motivo único, la Comisión sostiene que el Tribunal de Primera Instancia infringió los principios relativos a la interpretación del concepto de ayuda de Estado, según los cuales las medidas nacionales deben ser examinadas considerando sus efectos y no el objetivo perseguido o una determinada técnica jurídica.

51 En la cuarta parte del antedicho motivo, la Comisión alega que el enfoque del Tribunal de Primera Instancia conduce a considerar que todas las características de un sistema fiscal, sin consideración a la ventaja que confieren a determinados beneficiarios, son automáticamente parte integrante del sistema y no una excepción y que, por consiguiente, se sustraen de la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado.

52 En la quinta parte del referido motivo, la Comisión reprocha al Tribunal de Primera Instancia haber considerado erróneamente que la Comisión no había identificado el régimen fiscal «normal» ni demostrado que algunas características dadas del proyecto de reforma fiscal eran excepciones a dicho régimen. En efecto, la Comisión considera que identificó clara y regularmente el sistema fiscal notificado como un sistema basado en el gravamen de la mano de obra empleada y de la ocupación de los locales. Además, la Comisión pone de relieve que el motivo invocado por el Tribunal de Primera Instancia para anular la Decisión controvertida no se basa en la falta de motivación, sino en un error de Derecho.

53 En la sexta parte de su motivo único, la Comisión alega que el Tribunal de Primera Instancia omitió examinar los tres elementos de selectividad señalados en la Decisión controvertida al haberse abstenido de analizar las declaraciones de la Comisión basadas en los efectos concretos del proyecto de reforma fiscal, esto es, que este último establece niveles de tributación diferentes para diferentes sectores de la economía de Gibraltar y que procura una ventaja selectiva a las empresas extraterritoriales sin empleados y que no ocupan locales en Gibraltar.

54 Según la Comisión, aunque el Tribunal de Primera Instancia reprodujo los pasajes pertinentes de la Decisión controvertida en los apartados 156 a 162 de la sentencia recurrida, no expresó su posición sobre los aspectos selectivos del proyecto de reforma fiscal así identificados. La Comisión estima que el Tribunal de Primera Instancia no tomó en consideración, en el apartado 186 de la sentencia recurrida, la pertinencia de la comparación del proyecto de reforma fiscal con el sistema fiscal anterior. Es preciso señalar que la Comisión, al referirse al sistema anterior, había subrayado que el régimen examinado en la Decisión controvertida pretendía perpetuar la situación anterior, al producir los mismos efectos a pesar de utilizar una técnica diferente. De este modo, en opinión de la Comisión, el enfoque del Tribunal de Primera Instancia concede un peso excesivo a las consideraciones de técnica fiscal en detrimento de una apreciación basada en los efectos de una medida.

55 El Reino de España, mediante su octavo motivo, sostiene que el Tribunal de Primera Instancia consideró erróneamente que el criterio de selectividad material no se había

cumplido. Afirma que, en efecto, la gran mayoría de las empresas establecidas en Gibraltar, a saber, 28.798 sociedades de un total de 29.000, consiguen tributar a tipo cero. Por consiguiente, dicho Estado miembro considera que el régimen que el Tribunal de Primera Instancia califica de general es, en realidad, un régimen especial que crea una «selectividad de hecho».

56 En su escrito de contestación al recurso de casación de la Comisión, el Reino de España apoya el motivo formulado por la Comisión. A su entender, el verdadero objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal consiste en continuar atrayendo capital extranjero cuyos poseedores pretenden eludir los regímenes de imposición normales a los que estarían sujetos en sus países de origen. Asimismo, según el Reino de España, al ser el análisis de un impuesto de sociedades una operación que requiere una apreciación económica compleja, el Tribunal de Primera Instancia erró al sustituir la apreciación económica realizada por la Comisión por su propia apreciación por lo que respecta a los elementos de selectividad identificados por la Comisión en la Decisión controvertida.

57 El Government of Gibraltar y el Reino Unido alegan, para empezar, que el Tribunal de Primera Instancia acertó al desestimar el enfoque adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida. En su opinión, dicho enfoque es erróneo y opuesto al enfoque habitual de la Comisión tal como, en particular, se desprende de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal. Según el Government of Gibraltar y el Reino Unido, este nuevo enfoque conduce a debilitar la soberanía fiscal que el Tratado CE y jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia reconocen a los Estados miembros y permite a la Comisión proceder a la armonización de la fiscalidad directa.

58 Por lo que atañe a la primera parte del motivo único formulado por la Comisión, el Government of Gibraltar y el Reino Unido estiman que ésta cuestiona la competencia de los Estados miembros en materia fiscal y se basa en una interpretación errónea de la sentencia recurrida, en la medida en que a su juicio el Tribunal de Primera Instancia no dejó de tomar en consideración la delimitación de la soberanía fiscal de los Estados miembros realizada por el Derecho de la Unión.

59 Asimismo, según el Government of Gibraltar y el Reino Unido, la tesis invocada en apoyo de la segunda parte del motivo único de la Comisión cuestiona la soberanía fiscal de los Estados miembros. Consideran que el mero hecho de que un régimen fiscal cree una ventaja para determinadas empresas no basta por sí solo para considerar que dicho régimen sea selectivo, ya que es necesario identificar previamente el régimen normal. En su opinión, ello se ve corroborado por la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, que la Comisión está obligada a respetar en virtud del principio de protección de la confianza legítima.

60 El Government of Gibraltar y el Reino Unido afirman que la Comisión lleva también a cabo una interpretación errónea de la sentencia recurrida en el marco de la tercera parte de su motivo único, en la medida en que afirma que el Tribunal de Primera Instancia declaró que la Comisión debía basarse en los objetivos declarados por las autoridades nacionales o regionales en lugar de examinar el contenido real de las normas de que se trata.

61 El Government of Gibraltar y el Reino Unido estiman que la tesis sostenida por la Comisión en la cuarta parte de su motivo único, según la cual un sistema fiscal «normal» no puede aplicar más de un criterio de imposición, tampoco puede conciliarse con la soberanía fiscal de los Estados miembros. En efecto, a su entender, dichos Estados deben tener la libertad de poder adoptar los impuestos que consideren más apropiados para sus necesidades y de poder elegir los hechos imponibles que deseen, incluyendo, en sus normas fiscales, las disposiciones normales y necesarias relativas a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que son una característica común de los impuestos. Aducen que el hecho de que un régimen fiscal tenga más de un objetivo es algo totalmente legítimo.

62 Asimismo, el Government of Gibraltar y el Reino Unido estiman que la tesis en la que se basa la quinta parte del motivo único de la Comisión es errónea. Sostienen que un sistema fiscal fundado en la utilización de varios hechos imponibles, que incluye también disposiciones sobre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, no puede considerarse incoherente. Por otra parte, en su opinión, la afirmación de la Comisión según la cual llevó a cabo un análisis en tres fases es incorrecta.

63 Finalmente, por lo que respecta a la sexta parte del motivo único, el Government of Gibraltar y el Reino Unido alegan que la tesis de la Comisión de que el régimen tributario debe considerarse selectivo por el hecho de no estar sometida a tributación la denominada economía de carácter extraterritorial es errónea. En efecto, a su juicio, en todo sistema tributario las sociedades que no disponen de una base imponible correspondiente a la definida por el régimen tributario nacional no pagan impuestos con arreglo a dicho sistema. De este modo, consideran que la tesis de la Comisión conduce a imponer a los Estados miembros, a pesar de su soberanía fiscal, la posición de la Comisión respecto a la elección de la base imponible apropiada. En su opinión, el mero hecho de que diferentes sociedades paguen diferentes cuotas de impuesto no permite concluir que el proyecto de reforma fiscal es selectivo.

64 Por lo que atañe al octavo motivo formulado por el Reino de España, en relación con la selectividad material del referido proyecto, el Government of Gibraltar y el Reino Unido subrayan, para empezar, que el mero hecho de que determinadas sociedades no paguen impuesto no es suficiente para concluir que el trato fiscal que se les da es selectivo ni para considerar que dicha sociedades reciben una ayuda de Estado. Asimismo, afirman que la determinación de los elementos que constituyen la base imponible forma parte de la soberanía fiscal de los Estados miembros. En su opinión, en particular, las autoridades competentes no están obligadas a optar entre la utilización de los ingresos o de los beneficios como base imponible. Además, el Government of Gibraltar y el Reino Unido ponen de manifiesto que el examen en tres fases de una medida fiscal, previsto en la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal y adoptado por el Tribunal de Primera Instancia en la sentencia recurrida, es necesario para identificar las ventajas selectivas que procura dicha medida. Finalmente, en lo tocante a la afirmación del Reino de España según la cual 28.798 de las 29.000 sociedades establecidas en Gibraltar consiguen efectivamente, en virtud del proyecto de reforma fiscal, tributar a «tipo cero», el Reino Unido alberga dudas con respecto a la exactitud de esas cifras. El Government of Gibraltar, aunque no se pronuncia específicamente acerca de esta afirmación del Reino de España, señala que es difícil estimar cuántas sociedades seguirán establecidas en Gibraltar cuando el proyecto de reforma se ponga en práctica y observa, en su escrito de contestación, que actualmente, de las 24.000 sociedades registradas en Gibraltar, aproximadamente 3.000 son sociedades «exentas» en el sentido del antiguo régimen fiscal, aproximadamente 260 son

sociedades de servicio público o de servicios financieros y 18 000 sociedades inactivas poseedoras de bienes.

65 Irlanda, que interviene en apoyo de las pretensiones del Reino Unido en el asunto C-106/09 P, considera que el recurso de casación de la Comisión debería declararse inadmisible en la medida en que va más allá de los elementos desarrollados en la Decisión controvertida y en la sentencia recurrida. Irlanda estima que, mediante la primera parte de su motivo único, la Comisión quiere hacer que recaiga sobre los Estados miembros la carga de la prueba por lo que respecta a la conformidad con el Derecho de la Unión de la naturaleza y de la estructura de su sistema fiscal. Asimismo, Irlanda señala que la Comisión intenta basar su argumentación en la materia en el principio de no discriminación, cuando las normas en materia de ayudas de Estado no tienen su origen en este principio, sino en el concepto de libre competencia en el mercado común. Por lo que respecta a las otras partes del motivo único de la Comisión, Irlanda considera que, en virtud de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, la Comisión está obligada a respetar su Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal. A su juicio, considerar un sistema fiscal intrínsecamente discriminatorio debido a sus efectos, sin poder identificar un tipo impositivo normal, seria contrario a reiterada jurisprudencia y a la soberanía fiscal de los Estados miembros. Además, según Irlanda, en particular no basta con calificar un sistema fiscal de «híbrido» para concluir que las empresas favorecidas por dicho sistema reciben una ayuda de Estado.

3. Apreciación del Tribunal de Justicia

66 Contrariamente a lo que sostiene Irlanda, el motivo único de la Comisión es admisible dado que, de conformidad con el artículo 113 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, tiene por objeto la anulación de la sentencia recurrida sin pretender modificar el objeto del litigio ante el Tribunal de Primera Instancia. En efecto, a este respecto, la Comisión reprocha al Tribunal de Primera Instancia haber infringido el artículo 87 CE en la medida en que consideró, erróneamente, que ninguno de los tres elementos identificados por la Decisión controvertida como selectivos confiere ventajas selectivas.

67 Para empezar, es preciso desestimar la alegación de la Comisión, formulada en el marco de la segunda parte de su motivo único, en la que reprocha al Tribunal de Primera Instancia haberse basado erróneamente en la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, cuyo contenido, a su entender, malinterpretó.

68 En efecto, a la luz de la referencia que se hace en los apartados 143 y 146 de la sentencia recurrida a la antedicha Comunicación, basta observar que el Tribunal de Primera Instancia no extrajo de ella ninguna consecuencia de hecho o de Derecho, como se desprende del uso de los términos «tal como señala la propia Comisión» y «por otra parte» utilizados en los mencionados apartados, sino que, para fundamentar su enfoque, tal como se expone en los apartados 143 a 146 de la sentencia recurrida, se basó en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y en el reparto de competencias en materia fiscal entre la Unión y los Estados miembros.

69 En estas circunstancias, la imputación de la Comisión dirigida contra esta mención de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal es inoperante (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de octubre de 2003, Salzgitter/Comisión, C-182/99 P, Rec. p. I-10761, apartados 54 y 55), de modo que no procede examinar, en esta fase, el contenido y el alcance de la antedicha Comunicación.

70 A efectos de examinar el motivo único de la Comisión y el octavo motivo del Reino de España, es preciso recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de ventaja selectiva en materia fiscal.

71 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, 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, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse las sentencias de 8 de noviembre de

2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, Rec. p. I-7611, apartado 45 y jurisprudencia citada).

72 De ello se deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véanse las sentencias de 15 de marzo 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 14, y Paint Graphos, antes citada, apartado 46 y jurisprudencia citada).

73 En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 22, y de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 y C-41/05, Rec. p. I-5293, apartado 32 y jurisprudencia citada).

74 Por tanto, es preciso determinar si el proyecto de reforma fiscal tiene carácter selectivo, dado que la selectividad es constitutiva del concepto de ayuda de Estado (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, Rec. p. I-7115, apartado 54).

75 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, resulta de reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido

por el referido régimen (sentencias Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, antes citada, apartado 41, y de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, Rec. p. I-10515, apartado 82 y jurisprudencia citada).

76 A la luz de esta jurisprudencia, debe examinarse si el Tribunal de Primera Instancia infringió el artículo 87 CE, apartado 1, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, al declarar que ninguno de los tres elementos identificados por la Decisión controvertida confiere ventajas selectivas.

a) Sobre el requisito de obtener beneficios y el límite máximo de la imposición

77 El Tribunal de Primera Instancia concluyó, por lo que atañe a los dos primeros elementos de selectividad de la medida de que se trata identificados en la Decisión controvertida, a saber, el hecho de que una imposición en virtud del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT sólo tenga lugar en la medida en que el sujeto pasivo obtenga beneficios y de que la imposición tenga como límite máximo en virtud de esas dos bases imponibles, el 15 % de los beneficios, que la Comisión no logró demostrar que esos elementos confieran ventajas selectivas.

78 Esta conclusión del Tribunal de Primera Instancia no incurre en error de Derecho.

79 Como se ha recordado en el apartado 73 de la presente sentencia, sólo las ventajas selectivas, y no las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, están comprendidas dentro del concepto de ayuda de Estado.

80 Pues bien, el requisito de obtener beneficios y el establecimiento de un límite máximo a la imposición de los beneficios son, por sí mismos, medidas generales, aplicables sin distinción a todos los operadores económicos y no pueden, por tanto, otorgar ventajas selectivas.

81 La afirmación de la Comisión, según la cual el criterio de los beneficios es ajeno a la lógica inherente a un sistema de imposición basado en el impuesto sobre el número de empleados y en el BOPT, no implica que dicho criterio, en sí mismo neutro, pase a ser selectivo.

82 El Tribunal de Primera Instancia declaró, sin incurrir en error de Derecho, que el requisito de obtener beneficios y el establecimiento del límite máximo de la imposición en el 15 % de los beneficios no confieren ventajas selectivas.

83 En efecto, las ventajas denunciadas por la Comisión resultantes de medidas aplicables sin distinción a todos los operadores económicos, a saber, el requisito relativo a la obtención de beneficios, que favorecería a los operadores poco rentables, y las resultantes del establecimiento de un límite máximo a la imposición, que favorecería a los operadores muy rentables, no permiten considerar que el régimen fiscal sometido a examen tenga efectos selectivos. Esos efectos no pueden favorecer a «determinadas empresas» o «producciones» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sino que son únicamente consecuencia del hecho aleatorio de que el operador de que se trate haya sido poco o muy rentable durante el período impositivo.

84 De lo anterior se desprende que deben desestimarse las alegaciones dirigidas contra la conclusión formulada por el Tribunal de Primera Instancia según la cual la Comisión no logró demostrar que los dos primeros elementos identificados en la Decisión controvertida, a saber, el requisito relativo a la obtención de beneficios y el establecimiento del límite máximo de la imposición en el 15 % de los beneficios, confieren ventajas selectivas.

b) Sobre las ventajas que favorecen a las sociedades extraterritoriales

85 El Tribunal de Primera Instancia concluyó, en el apartado 185 de la sentencia recurrida, que no existen ventajas selectivas en favor de las sociedades extraterritoriales. Según el Tribunal de Primera Instancia, la Comisión, al no haber respetado el marco de análisis relativo a la determinación de la selectividad de la medida tal como se expone en los apartados 143 a 146 de la sentencia recurrida y se recuerda en los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, no logró demostrar que las sociedades extraterritoriales, que por su propia naturaleza no tienen presencia física en Gibraltar, se vean favorecidas por ventajas selectivas.

86 Este razonamiento incurre en un error de Derecho.

87 En efecto, a este respecto en primer lugar es preciso recordar reiterada jurisprudencia según la cual el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas (véanse las sentencias British Aggregates/Comisión, antes citada, apartados 85 y 89 y jurisprudencia citada, y de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, Rec. p. I-7671, apartado 51).

88 Pues bien, el planteamiento del Tribunal de Primera Instancia, basado únicamente en la consideración de la técnica jurídica utilizada por el proyecto de reforma fiscal, no permite examinar los efectos de la medida fiscal en cuestión y excluye, *a priori,* la posibilidad de calificar de «ventaja selectiva» la inexistencia de imposición por lo que respecta a las sociedades extraterritoriales. Por consiguiente, este planteamiento es contrario a la jurisprudencia recordada en el apartado 87 de la presente sentencia.

89 En segundo lugar, es preciso observar que el planteamiento del Tribunal de Primera Instancia tampoco toma en consideración la jurisprudencia recordada en el apartado 71 de la presente sentencia, según la cual la existencia de una ventaja selectiva en favor de una empresa presupone que se alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de ésta.

90 Es cierto que el Tribunal de Justicia, en el apartado 56 de su sentencia Portugal/Comisión, antes citada, declaró que la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

91 Sin embargo, contrariamente al razonamiento seguido por el Tribunal de Primera Instancia y a la tesis sostenida por el Government of Gibraltar y el Reino Unido, esta jurisprudencia no supedita la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se vean favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se beneficien de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas.

92 En efecto, comprender el criterio de selectividad de esa forma presupondría, contrariamente a la jurisprudencia recordada en el apartado 87 de la presente sentencia, que, para que un régimen fiscal pudiera calificarse de selectivo, debería estar concebido con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjesen, de Derecho o de hecho, los mismos efectos.

93 Estas consideraciones son sobre todo válidas para un sistema fiscal que, como en el caso de autos, en vez de disponer normas generales para el conjunto de las empresas, estableciendo excepciones en favor de determinadas empresas, conduce a un resultado idéntico ajustando y combinando las normas fiscales de forma que la propia aplicación de éstas dé lugar a una carga fiscal diferenciada para las diversas empresas.

94 En tercer lugar, ha de observarse que el Tribunal de Primera Instancia reprochó erróneamente a la Comisión, en los apartados 184 a 186 de la sentencia recurrida, no haber demostrado la existencia de una ventaja selectiva en favor de las sociedades extraterritoriales, al no haber identificado, en la Decisión controvertida, un marco de referencia a la luz del cual pueda apreciarse la existencia de una ventaja selectiva.

95 En efecto, a este respecto, debe señalarse que, contrariamente a lo que el Tribunal de Primera Instancia declaró, habida cuenta de los apartados 143, 144 y 150 de la Decisión controvertida, de dichos apartados se desprende que la Comisión examinó la existencia de las ventajas selectivas en favor de las sociedades extraterritoriales a la luz del régimen fiscal de que se trata, que se aplica formalmente a todas las empresas. De este modo, se pone de manifiesto que la Decisión controvertida identifica el mencionado régimen como marco de referencia con respecto al cual las sociedades extraterritoriales se verían, de hecho, favorecidas.

96 En último lugar, es preciso observar que la Comisión, contrariamente a lo que declaró el Tribunal de Primera Instancia, demostró en la Decisión controvertida, de modo suficiente en Derecho, que las sociedades extraterritoriales se ven favorecidas, a la luz del antedicho marco de referencia, por ventajas selectivas, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 75 de la presente sentencia.

97 Es cierto, 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, como observó el Tribunal de Primera Instancia en el apartado 146 de la sentencia recurrida.

98 Sin embargo, el Tribunal de Primera Instancia no apreció el régimen de que se trata en su conjunto y no tuvo en cuenta elementos en los que la Comisión se basó al apreciar este régimen en la Decisión controvertida.

99 A este respecto, deben recordarse las características constantes del régimen de que se trata, tal como se describen en los apartados 21 a 25 de la sentencia recurrida.

100 Dicho régimen se caracteriza, por una parte, por la combinación del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT como únicas bases imponibles, acompañadas del requisito de obtención de beneficios cuyo límite máximo de imposición se establece en el 15 % y, por otra parte, por la inexistencia de una base imponible de aplicación general que prevea una imposición de todas las sociedades contempladas por el referido régimen.

101 Teniendo en cuenta las características del antedicho régimen, recordadas en el apartado precedente, se observa que el régimen controvertido, al combinar esas bases, aun cuando éstas se basan en criterios, por sí mismos, de carácter general, lleva a cabo, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, la introducción de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.

102 De este modo, la combinación de esas bases imponibles no tiene únicamente como consecuencia conducir a una imposición que depende del número de empleados y de los locales ocupados, sino que además excluye totalmente de cualquier imposición, debido a la inexistencia de otras bases imponibles, a las sociedades extraterritoriales, pues éstas no tienen empleados y tampoco ocupan local alguno.

103 Es cierto que, con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia, una carga fiscal diferente resultante de la aplicación de un régimen fiscal «general» no basta, en sí misma, para demostrar la selectividad de una imposición a efectos del artículo 87 CE, apartado 1.

104 Así, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por un sistema fiscal confieren ventajas selectivas, dichos criterios deben también permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

105 Pues bien, eso es precisamente lo que ocurre en el caso de autos.

106 A este respecto, es preciso observar que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estén precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza no tienen empleados ni ocupan locales, no disponen de base imponible con arreglo a lo dispuesto en el proyecto de reforma fiscal.

107 De este modo, el hecho de que las sociedades extraterritoriales, que constituyen, por lo que se refiere a las bases imponibles previstas en el proyecto de reforma fiscal, un grupo de sociedades, no estén sujetas a la imposición, precisamente debido a las características propias y específicas de dicho grupo, permite considerar que las mencionadas sociedades se ven favorecidas por ventajas selectivas.

108 De todo lo anterior se desprende que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma fiscal no confiere ventajas selectivas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las sociedades extraterritoriales.

109 Por consiguiente, el motivo único de la Comisión y el octavo motivo del Reino de España son fundados por lo que atañe a este aspecto, de forma que procede anular la sentencia recurrida por esta razón.

110 De ello se deriva que ya no es preciso examinar los siete primeros motivos y el noveno motivo del Reino de España, relativos a la selectividad regional y al estatuto de Gibraltar. Tampoco es necesario examinar los motivos décimo y undécimo del antedicho Estado miembro, relativos al procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia.

VII. Sobre los recursos ante el Tribunal de Primera Instancia

111 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal de Primera Instancia, el Tribunal de Justicia podrá resolver definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita.

112 En el presente caso, el Tribunal de Justicia estima oportuno resolver definitivamente sobre los recursos de anulación de la Decisión controvertida que interpusieron las partes demandantes en primera instancia, pues su estado así lo permite.

113 Por tanto, es preciso examinar los recursos interpuestos ante el Tribunal de Primera Instancia por el Government of Gibraltar y el Reino Unido.

114 Las partes demandantes en primera instancia invocaron, en esencia, tres motivos. Tanto el primer motivo como el segundo, el cual se subdivide en tres partes, se basan en errores relativos a la aplicación del criterio de selectividad regional y del criterio de

selectividad material, respectivamente. El tercer motivo se basa en un vicio sustancial de forma en el marco del examen efectuado por la Comisión por lo que atañe a las sociedades extraterritoriales. Este último motivo se subdivide en dos partes, la primera relativa a una vulneración del derecho de defensa, invocada tanto por el Government of Gibraltar como por el Reino Unido, y la segunda, relativa a un error de motivación, formulada únicamente por el Government of Gibraltar.

115 En primer lugar, es preciso tratar las tres partes del segundo motivo relativas a la selectividad material y la segunda parte del tercer motivo del Government of Gibraltar, que guarda también relación con un elemento relativo a la selectividad material. En segundo lugar, debe examinarse la primera parte del tercer motivo, relativa al derecho de defensa. En último lugar, es preciso pronunciarse sobre el primer motivo, relativo a la selectividad regional.

A. *Sobre el segundo motivo del Government of Gibraltar y del Reino Unido y la segunda parte del tercer motivo del Government of Gibraltar*

116 El segundo motivo formulado por las partes demandantes en primera instancia, relativo a la selectividad material, comprende tres partes. En la primera parte, dichos demandantes reprochan a la Comisión no haber seguido ni su práctica decisoria ni la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal. En la segunda parte, que es la única sobre la que se pronunció la sentencia recurrida, los referidos demandantes sostienen que ninguno de los tres elementos identificados en la Decisión controvertida confiere ventajas selectivas. Finalmente, la tercera parte tiene por objeto demostrar que la antedicha Decisión no tomó en consideración el hecho de que las eventuales ventajas selectivas están, en todo caso, justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal de que se trata. En la segunda parte de su tercer motivo, el Government of Gibraltar invoca un error de motivación de la Decisión controvertida.

1. Sobre la segunda parte del segundo motivo

117 Con respecto a las alegaciones formuladas en el marco de la segunda parte del segundo motivo, relativa a la calificación de los tres elementos identificados en la Decisión controvertida, es preciso recordar que de las consideraciones expuestas en los apartados 86 a 110 de la presente sentencia se desprende que la Comisión no infringe el artículo 87 CE, apartado 1, al estimar, en la Decisión controvertida, que el régimen fiscal de que se trata otorga ventajas selectivas.

118 En efecto, si bien de los apartados 77 a 84 de la presente sentencia se deriva que el Tribunal de Primera Instancia no incurrió en error de Derecho al concluir que los dos primeros elementos identificados en la Decisión controvertida, a saber, el requisito de obtener beneficios y el establecimiento del límite máximo de la imposición en el 15 % de los beneficios, no confieren ventajas selectivas, no es menos cierto que la Comisión consideró, acertadamente, por lo que respecta al tercer elemento identificado en la Decisión controvertida, relativo al trato fiscal de las sociedades extraterritoriales, que dichas sociedades se ven favorecidas por tales ventajas.

119 Pues bien, si de la Decisión controvertida se deduce que el régimen fiscal de que se trata otorga ventajas selectivas, dicha conclusión esta justificada de manera suficiente con arreglo a Derecho por la existencia de ventajas selectivas en favor de las sociedades extraterritoriales, sin que sea necesario que, adicionalmente, los otros dos elementos identificados en la antedicha Decisión como selectivos confieran también ventajas selectivas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-10901, apartado 98). Por tanto, la segunda parte del segundo motivo es inoperante.

120 En consecuencia, la segunda parte del segundo motivo del Reino Unido y del Government of Gibraltar formulada en primera instancia contra la Decisión controvertida debe desestimarse.

2. Sobre la segunda parte del tercer motivo formulado por el Government of Gibraltar

121 De entrada, procede desestimar la segunda parte del tercer motivo del Government of Gibraltar, basada en un error de motivación en la medida en que, a su entender, la Comisión no precisó qué sociedades forman el vasto sector extraterritorial al que se refiere el apartado 143 de la Decisión controvertida, ya que no indicó ninguna sociedad individual, ni ningún conjunto de empresas individuales ni ningún sector económico que supuestamente se viera favorecido por el proyecto de reforma fiscal.

122 A este respecto, basta señalar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ante un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características generales del régimen de que se trate, sin encontrarse obligada a examinar cada caso concreto en que se aplique, para comprobar si dicho régimen contiene elementos de ayuda (sentencia de 9 de junio de 2011, Comitato «Venecia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, Rec. p. I-4727, apartado 130 y jurisprudencia citada).

3. Sobre la primera parte del segundo motivo

a) Alegaciones de las partes

123 En la primera parte de su segundo motivo, las partes demandantes en primera instancia reprochan a la Comisión no haber seguido, en la Decisión controvertida, la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal. Asimismo, el Government of Gibraltar sostiene que dicha Decisión no es conforme a la práctica decisoria de la Comisión.

124 Por lo que se refiere al alcance de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, los demandantes alegan que del punto 13 de la referida Comunicación se deriva que los Estados miembros tienen la capacidad para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. Además, a su entender, con arreglo a los puntos 9 y 16 de la antedicha Comunicación, es necesario que la Comisión demuestre que una medida fiscal prevé una excepción a la aplicación del sistema fiscal en favor de determinadas empresas de los Estados miembros, lo cual, en su opinión, implica que debe determinarse, en primer lugar, el régimen común aplicable, que posteriormente es objeto de una excepción. Finalmente, los demandantes afirman que, según el punto 14 de la mencionada Comunicación, el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de alguna medida fiscal no significa que dicha medida entre en el ámbito de aplicación de las normas en materia de ayudas estatales.

125 Según los demandantes, el enfoque adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida por lo que atañe a las ventajas que favorecen a las sociedades extraterritoriales es inconciliable con la orientación que se desprende de la referida Comunicación. En su opinión, al no seguir la referida Comunicación, vulneró el principio de protección de la confianza legítima.

126 En apoyo de la alegación, formulada únicamente por el Government of Gibraltar, según la cual la Comisión desarrolló un nuevo principio de selectividad material no conforme con su práctica decisoria anterior, esta parte demandante menciona algunas decisiones de la Comisión.

127 La Comisión sostiene que las partes demandantes en primera instancia llevan a cabo una interpretación errónea de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal. La Comisión también alega que no se ha desviado de su práctica decisoria y que el enfoque adoptado en la Decisión controvertida se atiene a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

b) Apreciación del Tribunal de Justicia

128 En primer lugar, por lo que se refiere a la imputación según la cual la Comisión se apartó en la Decisión controvertida de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, procede recordar que dicha comunicación, que, como medida de orden interno adoptada por la Administración, no puede calificarse de norma jurídica, establece sin embargo una regla de conducta indicativa de la práctica que debe seguirse y de la cual la Administración no puede apartarse, en un determinado caso, sin dar razones que sean compatibles con el principio de igualdad de trato (véase, en relación con las directrices en materia de ayudas de Estado, la sentencia de 9 de junio de 2011, Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión, C-465/09 P a C-470/09 P, apartado 120 y jurisprudencia citada).

129 De este modo, ha de examinarse si la Comisión se ha desviado realmente de la mencionada Comunicación en lo tocante al examen de la selectividad del régimen concreto.

130 A este respecto cabe observar, ante todo, que, contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes en primera instancia, el punto 13 de dicha Comunicación no puede entenderse en el sentido de que exime de cualquier control respecto de las normas en materia de ayudas de Estado la capacidad de los Estados miembros de repartir la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. En efecto, ese punto 13 precisa únicamente que «las medidas fiscales abiertas a todos los actores económicos» no constituyen ayudas de Estado mientras que, en el caso de autos, las ventajas fiscales a las que tienen derecho las sociedades extraterritoriales no están realmente abiertas a todos los actores económicos, como se desprende del apartado 102 de la presente sentencia.

131 En segundo lugar, en lo que atañe a los puntos 9 y 16 de la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal, es preciso subrayar que, contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes en primera instancia, no se desprende de ellos que la existencia de ventajas sólo pueda demostrarse por la apreciación de la existencia de una excepción a un régimen normal de imposición.

132 En efecto, por un lado, dicho punto 9 sólo menciona ejemplos de ventajas selectivas que están ampliamente extendidas. Por otro, el punto 16 aclara que sin embargo puede reconocerse que las ventajas resultantes de una medida aparentemente general son selectivas. Corrobora esta conclusión el punto 13 de dicha Comunicación, que es el primer punto que trata de la distinción entre las ayudas de Estado y las medidas generales y que indica claramente que éstas deben estar «efectivamente abiertas a todas las empresas sobre la base de una igualdad de acceso y su alcance no puede reducirse *de facto*».

133 Por último, la tesis de las partes demandantes en primera instancia, según la cual la Comisión no siguió la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal tampoco encuentra apoyo en el punto 14 de dicha Comunicación. Se deduce ya del enunciado «no significa necesariamente que […] entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales» que este punto no tiene por objeto excluir de manera categórica determinadas medidas de aplicación de las normas en materia de ayudas de Estado.

134 Por consiguiente, debe rechazarse la alegación de que la Comisión no siguió la Comunicación sobre las ayudas estatales en materia fiscal en la Decisión controvertida.

135 En segundo lugar, es necesario desestimar la alegación formulada por el Government de Gibraltar según la cual en la Decisión controvertida la Comisión estableció una excepción a su práctica decisoria.

136 A este respecto, basta señalar que, con arreglo a la jurisprudencia, el carácter de ayuda de Estado de una medida determinada debe apreciarse únicamente en el marco del artículo 87 CE, apartado 1, y no respecto de una supuesta práctica decisoria anterior de la Comisión (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de julio de 2011, Freistaat Sachsen y Land Sachsen-Anhalt/Comisión, C-459/10 P, apartado 50).

137 Habida cuenta de lo anterior, procede desestimar la primera parte del segundo motivo.

4. Sobre la tercera parte del segundo motivo

a) Alegaciones de las partes

138 Mediante la tercera parte de su segundo motivo, las partes demandantes en primera instancia sostienen, en esencia, que la Comisión infringió el artículo 87 CE, apartado 1, al no considerar que la ventaja selectiva en beneficio de las sociedades extraterritoriales estaba justificada por la naturaleza y la estructura del sistema.

139 Según estas partes, las características del proyecto de reforma fiscal reflejan la existencia de una administración fiscal necesariamente poco importante en Gibraltar y la carga fiscal sumamente pequeña de Gibraltar, que impone limitaciones inevitables e inherentes al funcionamiento y a la eficacia del régimen fiscal de Gibraltar.

140 Sostienen que el uso de la masa salarial y de la ocupación de locales como bases de imposición es una elección lógica habida cuenta de las características específicas de Gibraltar, en la medida en que tal régimen fiscal conduce a un impuesto simple y fácilmente controlable, de recaudación poco costosa y similar al resto de impuestos que la pequeña administración fiscal de Gibraltar está acostumbrada a recaudar. El Government de Gibraltar afirma también que el proyecto de reforma fiscal tiene como consecuencia que todas las sociedades mercantiles estarán gravadas. Considera que el hecho de que las sociedades que no tengan carácter mercantil, que únicamente

poseen activos, no serán gravadas corresponde a la norma en materia de sistemas fiscales.

141 Según la Comisión, apoyada por el Reino de España, las ventajas selectivas a las que tienen derecho las sociedades extraterritoriales no pueden estar justificadas por la naturaleza y la estructura general del proyecto de reforma fiscal, dado que éste consiste, por su propia naturaleza, en la creación de un sistema que, *de facto,* establece tipos impositivos diferentes para las distintas clases de empresas.

142 Aducen que, aunque el proyecto de reforma fiscal puede representar una elección estratégica razonable del Government de Gibraltar, no obstante presenta un carácter selectivo. Además, aseveran que las partes demandantes en primera instancia no explicaron en qué medida es necesario, para evitar la imposición excesiva de multitud de pequeñas empresas, gravar a algunas de estas empresas con exclusión de otras, sin tener en cuenta su capacidad contributiva. En cuanto a la alegación de que el Government de Gibraltar tenía que tener recurso a un impuesto simple que se prestara a un control eficaz, en su opinión ello no puede justificar que una cantidad importante de empresas en Gibraltar estén exentas.

b) Apreciación del Tribunal de Justicia

143 A fines de examinar la tercera parte del segundo motivo de las demandantes en primera instancia, procede señalar que la Decisión controvertida no trata de la cuestión de la posible justificación de la ventaja a la que tienen derecho las sociedades extraterritoriales por la naturaleza y la estructura del sistema.

144 De este modo, es preciso examinar si la Comisión habría debido definir su postura en la Decisión controvertida sobre una posible justificación de la ventaja selectiva a la que tienen derecho las sociedades extraterritoriales por la naturaleza y la estructura del sistema.

145 Según jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias citadas Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, apartado 42, Portugal/Comisión, apartado 52, y British Aggregates/Comisión, apartado 83).

146 Corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación entre empresas en materia de cargas demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate (sentencias de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, Rec. p. I-4461, apartado 43, y de 8 se septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 77).

147 Un Estado miembro que solicita la autorización para otorgar ayudas como exención de las normas del Tratado tiene un deber de colaboración con la Comisión. En virtud de este deber está obligado, en particular, a aportar todos los datos que permitan a dicha institución comprobar que se cumplen los requisitos de la excepción solicitada (véanse las sentencias de 28 de abril de 1993, Italia/Comisión, C-364/90, Rec. p. I-2097, apartado 20, y de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. p. I-3679, apartado 81).

148 Por último, cabe recordar que la Comisión está obligada, en interés de una correcta aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado, a proceder a un examen diligente e imparcial de los elementos de que dispone (véase, en particular, la sentencia de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, Rec. p. I-1719, apartado 62).

149 Pues bien, procede señalar a este respecto que, por un lado, el Reino Unido no invocó ninguna justificación en cuanto a las ventajas selectivas de que disfrutan las sociedades extraterritoriales, ni en la notificación del proyecto de reforma fiscal ni en la fase de investigación formal de éste. En efecto, consta que durante el procedimiento de investigación formal del proyecto de reforma fiscal, el Reino Unido no definió su postura acerca de las alegaciones del Reino de España en relación con estas ventajas.

150 Por otro lado, las partes demandantes en primera instancia tampoco sostienen en sus recursos ante el Tribunal de Primera Instancia que la Comisión dispusiera de elementos en virtud de los cuales hubiera debido examinar, en la Decisión controvertida, una posible justificación de la ventaja selectiva de la que disfrutan las sociedades extraterritoriales.

151 Por lo tanto, es necesario concluir que no había lugar a que la Comisión examinase una posible justificación de las ventajas selectivas de las que disfrutan las sociedades extraterritoriales por la naturaleza y la economía del sistema, por lo que no se puede reprochar a la Comisión no haber abordado este extremo en la Decisión controvertida.

152 En estas circunstancias, ha de descartarse la tesis de las partes demandantes en primera instancia según la cual la Comisión infringió el artículo 87 CE, apartado 1, al no considerar que la ventaja selectiva en beneficio de las sociedades extraterritoriales estaba justificada por la naturaleza y la estructura del régimen.

153 En consecuencia, debe desestimarse la tercera parte del segundo motivo.

154 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede desestimar el segundo motivo en su integridad y la segunda parte del tercer motivo invocado por el Government of Gibraltar.

B. *Sobre el tercer motivo del Reino Unido y la primera parte del tercer motivo del Government of Gibraltar, basados en una vulneración del derecho de defensa*

155 El Reino Unido y el Government of Gibraltar alegan, uno mediante su tercer motivo y otro mediante la primera parte de su tercer motivo, formulados ante el Tribunal de Primera instancia contra la Decisión controvertida, la vulneración de su derecho de defensa.

1. Alegaciones de las partes

156 El Government of Gibraltar y el Reino Unido sostienen que la Comisión vulneró su derecho de defensa en la medida en que analizó por primera vez la selectividad material a la luz del trato supuestamente ventajoso de las sociedades extraterritoriales en la Decisión controvertida, ya que esta cuestión es de distinta naturaleza a las que se habían analizado en la valoración inicial efectuado en la decisión de incoar el procedimiento formal.

157 Ahora bien, consideran que la Comisión debe tomar en consideración, al tramitar un procedimiento de investigación de una ayuda de Estado la confianza legítima que hubiera podido inspirar el contenido de la decisión de incoación del procedimiento formal, y que, por ello, no debe basar su decisión final en consideraciones sobre las que las partes interesadas hayan considerado, visto dicho contenido, que no estaban

obligadas a pronunciarse. A este respecto, las partes demandantes en primera instancia se remiten, en particular, al apartado 126 de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 5 de junio de 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Comisión (T-6/99, Rec. p. II-1523), y al apartado 88 de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de noviembre de 2004, Ferriere Nord/Comisión (T-176/01, Rec. p. II-3931).

158 Consideran que ni la cuestión dirigida al Reino Unido en el punto 60, letra f), de dicha decisión, relativa a las sociedades que no presentan beneficios o que no tienen empleados, ni el hecho de que el Reino de España se hubiera referido, en sus observaciones presentadas tras la decisión de incoar el procedimiento formal, al sector extraterritorial, permitían al Government of Gibraltar y al Reino Unido suponer que la Comisión examinaría la selectividad material también desde la perspectiva del trato de las sociedades extraterritoriales.

159 En efecto, sostienen que, por una parte, dicha cuestión no se vinculó al análisis detallado del proyecto de reforma fiscal que figura en los puntos 2 a 59 de la decisión de incoar el procedimiento formal. Por otra, aseveran que los comentarios del Reino de España eran de naturaleza meramente formal y que la Comisión no dejó entender en ningún momento que calificaba este elemento de pertinente para su examen.

160 Afirman que, si la Comisión hubiera llamado su atención sobre el aspecto relativo al trato fiscal de las sociedades extraterritoriales, el procedimiento de investigación habría podido llevar a un resultado diferente.

161 La Comisión, apoyada por el Reino de España, considera que no se ha vulnerado el derecho de defensa del Government of Gibraltar y del Reino Unido.

162 Con carácter principal, sostiene que la cuestión del carácter selectivo del gravamen de las sociedades extraterritoriales se formuló tanto en el punto 60, letra f), de la decisión de incoar el procedimiento formal como por parte del Reino de España en las observaciones relativas al procedimiento de investigación formal, sobre las cuales el Government of Gibraltar y el Reino Unido tuvieron ocasión de pronunciarse.

163 Con carácter subsidiario, la Comisión afirma que el resultado del procedimiento no habría sido diferente aun en el supuesto de que se hubiera vulnerado el derecho de defensa del Government of Gibraltar y del Reino Unido.

2. Apreciación del Tribunal de Justicia

164 En primer lugar, procede examinar si se ha vulnerado el derecho de defensa del Reino Unido.

165 Según reiterada jurisprudencia, el respeto del derecho de defensa en el marco del procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, exige que el Estado miembro de que se trate pueda dar a conocer útilmente su punto de vista sobre la veracidad y la pertinencia de los hechos y circunstancias alegados y sobre los documentos en poder de la Comisión en apoyo de su alegación relativa a la existencia de una infracción del Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 40/85, Rec. p. 2321, apartados 28, y Bélgica/Comisión, 234/84, Rec. p. 2263, apartado 27) así como sobre las observaciones presentadas por terceros interesados, en virtud del artículo 88 CE, apartado 2. En la medida en que el Estado miembro no haya podido comentar dichas observaciones, la Comisión no puede apoyarse en ellas en su Decisión contra este Estado (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87,

Rec. p. I-307, apartado 30; de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 47, y de 5 de octubre de 2000, Alemania/Comisión, C-288/96, Rec. p. I-8237, apartado 100).

166 A este respecto, cabe recordar que, en el caso de autos, consta que el Reino Unido tuvo la posibilidad de dar a conocer su punto de vista sobre la veracidad y la pertinencia de los hechos y circunstancias alegados, así como sobre las observaciones representadas por terceros interesados, como las del Reino de España en el caso de autos, de modo que se respetaron las obligaciones derivadas de la jurisprudencia recordada en el apartado anterior.

167 En la medida en que el Reino Unido sostiene que no pudo dar a conocer útilmente su punto de vista ya que, por un lado, la valoración inicial incluida en la decisión de incoar el procedimiento formal no incluía consideraciones relativas a las sociedades extraterritoriales, y por otra, la Comisión no había precisado que consideraba que las sociedades extraterritoriales gozaban de ventajas selectivas en sus entrevistas con el Government of Gibraltar y el Reino Unido durante el procedimiento de investigación formal, su alegación no puede aceptarse.

168 En primer lugar, en relación con el hecho de que la valoración inicial no incluyó consideraciones acerca de las sociedades extraterritoriales, es preciso señalar que, ciertamente, la Comisión está obligada a formular claramente sus dudas acerca de la compatibilidad de la ayuda cuando incoa un procedimiento de investigación formal, para permitir al Estado miembro y a los interesados responder del mejor modo posible (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ferriere Nord/Comisión, C-49/05 P, apartado 92).

169 Sin embargo, la mera circunstancia de que la valoración inicial del proyecto de reforma fiscal notificado no contuviera observaciones sobre las sociedades extraterritoriales no constituye un elemento que pudiera generar en el Reino Unido una confianza

legítima en que la Comisión limitaría su examen únicamente a los elementos examinados en las mencionadas valoraciones iniciales. Del mismo modo, esta circunstancia no implica tampoco que la Comisión haya incumplido su deber de formular claramente sus dudas.

170 En efecto, cabe recordar, para empezar, que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal contenía en su punto 60, letra f), cuestiones relativas precisamente a este sector, aunque no se utilizara el término «extraterritorial».

171 En consecuencia, el Reino Unido fue suficientemente advertido, mediante la propia decisión de incoar el procedimiento formal, de que el examen detallado que se realizaría en el procedimiento de investigación formal del proyecto de reforma fiscal podría también referirse a los sectores que, al no tener empleados y al no ocupar locales, eluden de este modo la imposición.

172 A continuación, procede observar que la evaluación incluida, con arreglo al artículo 6, apartado 1, del Reglamento nº 659/1999, en la decisión de incoar el procedimiento formal, no es sino una «valoración inicial», como se desprende del mismo tenor de esta disposición, que marca el inicio del procedimiento de investigación formal y tiene como consecuencia, sobre todo, la posibilidad de que los interesados puedan alegar válidamente su punto de vista.

173 A fin, en particular, de garantizar la utilidad de esta posibilidad, no puede impedirse a la Comisión en su decisión final, tras el procedimiento de investigación formal, completar su valoración «inicial» haciendo suyo el punto de vista expresado por dichos interesados.

174 En estas circunstancias, debe concluirse que la mera circunstancia de que la valoración inicial del proyecto de reforma fiscal notificada no contuviera consideraciones específicas en relación con las sociedades extraterritoriales no entraña una vulneración del derecho de defensa del Reino Unido.

175 En segundo lugar, es preciso señalar que, contrariamente a lo que sostiene el Reino Unido, las observaciones del Reino de España formuladas en el procedimiento de investigación formal no contienen únicamente alegaciones de naturaleza meramente fáctica, sino que tienen por objeto precisamente demostrar que el proyecto de reforma fiscal notificada es también selectivo en la medida en que concede una ventaja a las sociedades extraterritoriales, que tienen derecho a una exención de todo impuesto.

176 La Comisión comunicó estas observaciones al Reino Unido, el cual manifestó sus comentarios en su escrito de 13 de febrero de 2003, sin no obstante haber definido su postura en relación a la cuestión de las sociedades extraterritoriales.

177 Al sostener que no pudo alegar su punto de vista útilmente porque la Comisión no le dejó claro que daría importancia a las observaciones del Reino de España, el Reino Unido sigue una línea argumentativa que equivale a colocar a la Comisión en la obligación de pronunciarse durante el procedimiento de investigación formal sobre los comentarios enviados por las partes interesadas.

178 Ahora bien, la existencia de tal obligación no se desprende del Reglamento nº 659/1999. En efecto, el artículo 6, apartado 2, de dicho Reglamento sólo impone a la Comisión la obligación de comunicar al Estado miembro de que se trate las observaciones recibidas durante el procedimiento formal, obligación que la Comisión cumplió íntegramente en el caso de autos.

179 Habida cuenta de lo que antecede, debe desestimarse el tercer motivo del Reino Unido, basado en una vulneración de su derecho de defensa, sin que sea necesario examinar si, a falta de la irregularidad alegada, el procedimiento podría haber tenido un resultado diferente, requisito para que una infracción del derecho de defensa entrañe la anulación de la Decisión controvertida (véanse las sentencias, antes citadas, Francia/Comisión, apartado 31; de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, apartado 48, y Alemania/Comisión, apartado 101).

180 En relación con el derecho de defensa del Government of Gibraltar, cabe señalar, en primer lugar, que éste tuvo la facultad de remitir comentarios a la Comisión, facultad de la que hizo uso. En la medida en que el Government of Gibraltar formula, en esencia, la misma argumentación que el Reino Unido, basta recordar que el derecho de defensa de este Estado miembro no fue vulnerado, por lo que lo mismo puede decirse del derecho del Government de Gibraltar. En efecto, el derecho de defensa del Government of Gibraltar es, en cualquier caso, más reducido que el del Reino Unido, Estado miembro afectado por el procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2.

181 A este respecto se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en el procedimiento de control de ayudas de Estado, los interesados que no sean el Estado miembro de que se trate, como el Government of Gibraltar en el caso de autos, sólo tienen la facultad de remitir a la Comisión todo tipo de información destinada a orientar la actuación futura de ésta y que no pueden exigir que la Comisión mantenga con ellos un debate contradictorio como el que debe mantener con dicho Estado miembro (véanse las sentencias Comisión/Sytraval y Brink's France, antes citadas, apartado 59, y de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C-74/00 P y C-75/00 P, Rec. p. I-7869, apartados 81 y 82)

182 Habida cuenta de todo cuanto antecede, procede desestimar el tercer motivo del Reino Unido y la primera parte del tercer motivo del Government of Gibraltar por infundados.

C. *Sobre el primer motivo, relativo a la selectividad regional*

183 Mediante su primer motivo, las partes demandantes en primera instancia sostienen que la Decisión controvertida infringió el artículo 87 CE, apartado 1, en la medida en que declaró la selectividad regional del proyecto de reforma fiscal.

184 A este respecto, es preciso recordar que se desprende de los apartados 86 a 108 de la presente sentencia que el proyecto de reforma fiscal es materialmente selectivo, ya que concede ventajas selectivas a las sociedades extraterritoriales.

185 Esta afirmación permite, por sí misma, justificar la parte dispositiva de la Decisión controvertida, en virtud de la cual el proyecto de reforma fiscal constituye un régimen de ayudas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que el Reino Unido no está autorizado a ejecutar.

186 En estas circunstancias, el primer motivo de las demandantes en primera instancia, relativo a la selectividad regional, en la medida en que no cuestiona la existencia de ventajas selectivas materiales, no puede llevar a la anulación, aun parcial, de la Decisión controvertida [véase, por analogía, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1998, Antillas neerlandesas/Consejo, C-159/98 P(R), Rec. p. I-4147, apartado 111].

187 De este modo, es obligado declarar que el primer motivo, aun cuando estuviera fundado, no puede llevar a la anulación de la Decisión controvertida y que, por lo tanto, es inoperante.

188 Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, procede desestimar los recursos interpuestos por el Government of Gibraltar y el Reino Unido en su integridad.

VIII. Costas

189 A tenor del artículo 122, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea fundado y dicho Tribunal resuelva definitivamente el litigio. El artículo 69 del mismo Reglamento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 118, dispone en su apartado 2 que la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Según el apartado 4, párrafo primero, de dicho artículo 69, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

190 Al haberse estimado los recursos de casación de la Comisión y del Reino de España y al tenerse que desestimar los recursos del Reino Unido y del Government of Gibraltar contra la Decisión controvertida, procede condenar al Reino Unido y al Government of Gibraltar a soportar sus propias costas y, además, las costas en que hayan incurrido la Comisión y el Reino de España con ocasión de los presentes recursos de casación y las costas causadas por la Comisión en primera instancia, tal y como la Comisión y el Reino de España solicitaron.

191 El Reino de España e Irlanda, como partes coadyuvantes en el procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia y el Tribunal de Justicia, respectivamente, cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

1) **Anular la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar y Reino Unido/Comisión (T-211/04 y T-215/04).**

2) **Desestimar el recurso del Government of Gibraltar y el recurso del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

3) **Condenar al Government of Gibraltar y al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte a soportar, además de sus propias costas, las costas causadas por la Comisión Europea y el Reino de España con ocasión de los presentes recursos de casación, así como las costas causadas por la Comisión Europea en primera instancia.**

4) **El Reino de España e Irlanda, como partes coadyuvantes en el procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas y el Tribunal de Justicia, respectivamente, cargarán con sus propias costas.**

Firmas