SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada)

de 18 de diciembre de 2008 *

En los asuntos T-211/04 y T-215/04,

Government of Gibraltar, representado por el Sr. M. Llamas, Barrister, el Sr. J. Temple Lang, Solicitor, así como, inicialmente, por el Sr. A. Petersen y la Sra. K. Nordlander y, posteriormente, por el Sr. K. Karl, abogados,

parte demandante en el asunto T-211/04,

apoyado por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado inicialmente por el Sr. M. Bethell, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Anderson, QC, y la Sra. H. Davies, Barrister, y, posteriormente, por las Sras. E. Jenkinson y E. O'Neill, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado inicialmente por el Sr. M. Bethell y la Sra. E. Jenkinson, en calidad de agentes, asistidos por el Sr.

* Lengua de procedimiento: inglés.

D. Anderson, QC, y la Sra. H. Davies, Barrister, y, posteriormente, por las Sras. Jenkinson, E. O'Neill y S. Behzadi-Spencer, en calidad de agentes,

parte demandante en el asunto T-215/04,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. N. Khan y V. Di Bucci, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad, abogado del Estado,

parte coadyuvante,

que tienen por objeto una pretensión de anulación de 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),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada),

integrado por el Sr. M. Jaeger, Presidente, y la Sra. V. Tiili, el Sr. J. Azizi, la Sra. E. Cremona (Ponente) y el Sr. O. Czúcz, Jueces;

Secretaria: Sra. C. Kantza, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de marzo de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

Marco jurídico

I. *Normativa comunitaria*

1 El artículo 87 CE, apartado 1, establece:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo

cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

2 La Comunicación 98/C 384/03 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 relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas») persigue el objetivo, expuesto en su punto 2, de proporcionar aclaraciones relativas a la calificación de ayuda en virtud del artículo 87 CE, apartado 1, en el caso de las medidas fiscales.

3 Conforme al punto 16 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas:

«Para aplicar el [artículo 87 CE, apartado1,] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas "por la naturaleza o la economía del sistema" fiscal, es decir, si [s]e derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal.»

4 El artículo 299 CE, apartado 4, establece que las disposiciones del Tratado se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro.

II. *Estatuto de Gibraltar*

5 Gibraltar es una colonia (o territorio de Ultramar) de la Corona británica desde 1713 y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte es responsable de sus relaciones exteriores. Gibraltar no forma parte del Reino Unido.

6 Cuando ocurrieron los hechos del caso de autos, las normas relativas a la organización de los poderes públicos en Gibraltar eran la Gibraltar Constitution Order 1969 (Decreto de 1969 sobre la constitución de Gibraltar; en lo sucesivo, «Constitución de 1969») y el Accompanying Despatch (Orden Ministerial de acompañamiento) de 23 de mayo de 1969.

7 En Gibraltar, el poder ejecutivo lo ejerce un Gobernador nombrado por la Reina, de la cual es el representante, y, respecto a cuestiones internas específicas, el Consejo de Ministros de Gibraltar. Este último está integrado por el Chief minister y los Ministros, nombrados por el Gobernador de entre los miembros electos de la House of Assembly.

8 El poder legislativo está repartido entre la House of Assembly y el Gobernador. La House of Assembly esta integrada por el Speaker, el Attorney General, el Financial and Development Secretary y 15 miembros electos. Las elecciones para la constitución de la House of Assembly se celebran, en principio, cada cuatro años.

9 Se han instituido órganos jurisdiccionales propios de Gibraltar. No obstante, las sentencias del órgano jurisdiccional de mayor rango de Gibraltar son recurribles ante el Judicial Committee of the Privy Council (Comisión judicial del Consejo Privado) del Reino Unido.

10 El territorio de Gibraltar es un territorio europeo, en el sentido del artículo 299 CE, apartado 4, cuyas relaciones exteriores asume el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por lo que las disposiciones del Tratado le son aplicables. Mientras que, con arreglo al artículo 28 del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, anexa al Tratado de adhesión de dichos Estados (DO 1972, L 73, p. 5), los actos de las instituciones comunitarias dirigidos, en particular, a la «armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios no son aplicables a Gibraltar», a no ser que exista una decisión del Consejo que disponga lo contrario, sí se le aplican las normas del Derecho comunitario en materia de competencia, incluidas las relativas a las ayudas otorgadas por los Estados miembros.

Hechos que originaron el litigio

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

11 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, respectivamente, 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).

12 Las sociedades exentas carecían de presencia física en Gibraltar, mientras que las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos tenían allí establecimiento propio (a bricks and mortar presence) y desempeñaban sus actividades en diversos sectores.

13 Para disfrutar del estatuto de sociedad exenta, las empresas debían cumplir varios requisitos; entre esos requisitos figuraba la prohibición de ejercer actividades comerciales o de cualquier otro tipo en Gibraltar, salvo con otras sociedades exentas y sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos. Los ciudadanos de Gibraltar y los residentes no podían ser titulares ni beneficiarios de participaciones en una sociedad exenta, salvo mediante una sociedad anónima y como accionistas de ésta. Sin perjuicio de algunas excepciones limitadas, 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 libras esterlinas (GBP).

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

15 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 y, por otra parte, desestimó el recurso de anulación dirigido contra la decisión de incoación relativa a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos.

16 El 27 de abril de 2002, sin perjuicio de la cuestión 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 Gobierno de 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 Gobierno de Gibraltar constituye el objeto del presente litigio.

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

17 Mediante escrito de 12 de agosto de 2002, el Reino Unido notificó a la Comisión, de conformidad con el artículo 88 CE, apartado 3, la reforma del impuesto de sociedades decidida por el Gobierno de Gibraltar.

18 Dicha 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.

19 La reforma fiscal se ejecutará mediante:

— la Companies (Payroll Tax) Ordinance [Estatuto de sociedades (impuesto sobre el número de empleados)];

— la Companies (Annual Registration Fee) Ordinance [Estatuto de sociedades (tasa anual de registro)];

— la Rates Ordinance (Estatuto de impuestos);

— la Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance [Estatuto de sociedades (impuesto sobre actividades específicas)].

20 La legislación relativa a la reforma fiscal será aplicada por el Gobierno de Gibraltar después de su aprobación por la House of Assembly. Como parte de la reforma la legislación reguladora de las sociedades exentas y de las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos se derogará con efecto inmediato.

A. *Sistema de imposición introducido por la reforma fiscal*

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.

B. *Impuesto adicional sobre los 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 impugnada*

26 Mediante escrito de 16 de octubre de 2002, la Comisión comunicó a las autoridades del Reino Unido su decisión de incoar el procedimiento establecido en el artículo 88 CE, apartado 2, con respecto a la reforma fiscal e instó a los interesados a presentar sus observaciones (DO C 300, p. 2). El Reino Unido presentó sus observaciones mediante carta de 13 de diciembre de 2002.

27 La Comisión recibió observaciones de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, del Ålands Landskapsstyrelse [Gobierno de las islas Åland (Finlandia)], del Reino de España y del Gobierno de Gibraltar. La Comisión transmitió dichas observaciones al Reino Unido, el cual le comunicó sus comentarios mediante carta de 13 de febrero de 2003.

28 El 30 de marzo de 2004, la Comisión adoptó la Decisión 2005/261/CE, 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 impugnada»).

29 La parte dispositiva de la Decisión impugnada tiene el siguiente tenor:

«*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.

Artículo 2

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

30 En apoyo de su conclusión relativa al carácter selectivo de la reforma fiscal, la Comisión señala, en esencia, en los considerandos 98 a 152 de la Decisión impugnada, que dicha

reforma es selectiva tanto desde el punto de vista regional como desde el punto de vista material. A su entender, es selectiva desde el punto de vista regional en la medida en que instaura un sistema del impuesto de sociedades que grava a las sociedades de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido (considerando 127 de la Decisión impugnada). La Comisión considera que los siguientes aspectos de la reforma fiscal son selectivos desde el punto de vista material: 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 impugnada); en segundo lugar, el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, ya que 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 impugnada); en tercer lugar, el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT, ya que ambos impuestos favorecen, debido a su naturaleza, a las empresas que no tienen presencia real en Gibraltar y que, por consiguiente, no quedan sometidas al impuesto de sociedades (considerandos 142 a 144 y 150 de la Decisión impugnada). La Comisión concluye que «por lo tanto las medidas notificadas suponen una selectividad regional y criterios selectivos y que esto último se deriva tanto de varias características del sistema propuesto como del análisis del sistema en conjunto» (considerando 152 de la Decisión impugnada).

Procedimiento y pretensiones de las partes

31 Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 9 de junio de 2004, el Gobierno de Gibraltar, demandante en el asunto T-211/04, y el Reino Unido, demandante en el asunto T-215/04, interpusieron los presentes recursos de anulación de la Decisión impugnada.

32 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 4 de octubre de 2004, el Reino Unido solicitó intervenir en apoyo de las pretensiones del demandante en el asunto T-211/04.

33 Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 7 de octubre de 2004, el Reino de España solicitó intervenir en apoyo de las pretensiones de la Comisión en los asuntos T-211/04 y T-215/04.

34 Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 1 de diciembre de 2004, el demandante en el asunto T-211/04 solicitó, en virtud del artículo 116, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia, el tratamiento confidencial del anexo A 2 de la demanda con respecto a los coadyuvantes. El Gobierno de Gibraltar retiró dicho solicitud mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 26 de abril de 2005.

35 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 las demandas de intervención en los asuntos T-211/04 y T-215/04.

36 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 8 de marzo de 2005, el Reino Unido solicitó la acumulación de los asuntos T-211/04 y T-215/05, a efectos de la fase oral y de la sentencia, en virtud del artículo 50 del Reglamento de Procedimiento. Las partes afectadas presentaron sus observaciones sobre dicha solicitud dentro del plazo señalado.

37 Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 16 de marzo y el 15 de abril de 2005, respectivamente, los demandantes en los asuntos T-211/04 y T-215/04 solicitaron el tratamiento prioritario de dichos asuntos, en virtud del artículo 55, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

38 El Reino de España presentó su escrito de formalización de la intervención el 29 de abril de 2005 en el asunto T-215/04 y el 20 de junio de 2005 en el asunto T-211/04. Las partes principales en estos asuntos presentaron sus observaciones a dichos escritos de formalización dentro de los plazos señalados. El Reino Unido no presentó escrito de formalización de la intervención en el asunto T-211/04.

39 Mediante resoluciones de 12 de mayo de 2005 y 13 de diciembre de 2006, el Tribunal de Primera Instancia decidió, basándose en el artículo 55, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, acoger la solicitud de tratamiento prioritario en los asuntos T-211/04 y T-215/04.

40 El 6 de junio de 2005, el Tribunal de Primera Instancia decidió atribuir los asuntos T-211/04 y T-215/04 a la Sala Tercera ampliada.

41 Mediante auto de 18 de diciembre de 2006, los asuntos T-211/04 y T-215/04 fueron acumulados a efectos de la fase oral.

42 Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) decidió abrir la fase oral y, en el marco de las diligencias de ordenación del procedimiento previstas en el artículo 64 del Reglamento de Procedimiento, instó a las partes a presentar sus observaciones escritas sobre las consecuencias que deben extraerse de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115; en lo sucesivo, «sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores»), en lo que atañe a los presentes asuntos. Las partes dieron cumplimiento a dicha solicitud dentro del plazo establecido.

43 En la vista celebrada el 14 de marzo de 2007 se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas del Tribunal de Primera Instancia.

44 El Tribunal de Primera Instancia estima que procede ordenar la acumulación de los dos asuntos a efectos de la sentencia, dado que, en la vista, las partes mostraron su conformidad sobre este extremo.

45 El demandante en el asunto T-211/04 solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Anule la Decisión impugnada.

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

46 El demandante en el asunto T-215/04 solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Anule la Decisión impugnada.

— Condene en costas a la Comisión.

47 En los asuntos T-211/04 y T-215/04, la Comisión solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Desestime el recurso.

— Condene en costas a los demandantes.

48 En los asuntos T-211/04 y T-215/04, el Reino de España solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Desestime el recurso.

— Condene en costas a los demandantes.

Fundamentos de Derecho

49 Los demandantes invocan, en esencia, tres motivos. El primero se basa en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional, el segundo, en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad material y, el tercero, en un vicio sustancial de forma en el marco del examen del tercer aspecto de la reforma fiscal calificado como selectivo desde el punto de vista material, es decir, de la propia naturaleza del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT. El último motivo se subdivide en dos partes, la primera relativa

a la vulneración del derecho a ser oído y la segunda relativa al incumplimiento de la obligación de motivación.

I. *Sobre el primer motivo, basado en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional*

A. *Alegaciones de las partes*

50 Los demandantes sostienen que la Comisión aplicó erróneamente, en el caso de autos, el criterio de la selectividad regional al considerar que el territorio del Reino Unido y su régimen fiscal de sociedades era el marco de referencia adecuado para evaluar la reforma fiscal de Gibraltar. Los demandantes invocan, en esencia, cuatro elementos en apoyo de su tesis.

51 En primer lugar, alegan que el criterio de selectividad regional no puede aplicarse en el caso de autos del modo en que la Comisión lo ha aplicado, ya que Gibraltar no forma parte del Reino Unido ni en virtud del Derecho nacional, ni del Derecho internacional, ni del Derecho comunitario. A juicio de los demandantes, tanto la jurisprudencia, como la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, como el razonamiento en el que se apoya la Comisión en la Decisión impugnada, se refieren a medidas fiscales aplicables a una entidad territorial que forma parte de un Estado miembro. En su opinión, Gibraltar no puede ser asimilado a una entidad de este tipo.

52 En segundo lugar, los demandantes alegan que, aunque hubiera que considerar que Gibraltar forma parte del Reino Unido a efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, el Reino Unido no podría constituir el marco de

referencia adecuado, debido a la inexistencia de un sistema fiscal común a ambas entidades. A su entender, la reforma fiscal de Gibraltar no es ni una «derogación», ni una «excepción», ni tampoco una «reducción» del régimen fiscal de sociedades del Reino Unido, puesto que dicho régimen no es el sistema fiscal «normal» que se aplicaría en Gibraltar en caso de que no se hubiera adoptado la reforma fiscal controvertida. Por consiguiente, en su opinión, no puede aplicarse el criterio de selectividad regional.

53 A este respecto, los demandantes sostienen, en primer lugar, que los poderes públicos del Reino Unido no desempeñan ningún papel en la definición del medio político y económico de Gibraltar. Según los demandantes, desde el punto de vista político, los poderes públicos de Gibraltar comprenden unos poderes ejecutivo, legislativo y judicial propios y diferentes de los del Reino Unido. Desde el punto de vista económico, Gibraltar no recibe del Reino Unido ningún tipo de subvención ni de asistencia financiera. Los demandantes señalan que todos sus ingresos proceden de los impuestos que el propio Gibraltar establece. Según los demandantes, Gibraltar adopta las políticas económicas que considera mejor adaptadas a las necesidades de su territorio sin tener en cuenta las políticas económicas del Reino Unido. Acuña e imprime su propia moneda, determina su propia masa monetaria y decide por sí solo en cuanto atañe a su endeudamiento y a sus gastos. En opinión de los demandantes, la Decisión impugnada contiene errores fácticos relativos a la importancia que tiene para Gibraltar el ejercicio del poder central por parte del Reino Unido.

54 Los demandantes sostienen, en segundo lugar, que Gibraltar y el Reino Unido son dos territorios fiscales totalmente separados y diferentes. Según los demandantes, el Gobierno de Gibraltar y la House of Assembly determinan el régimen fiscal aplicable en su territorio teniendo únicamente en cuenta las condiciones específicas de la economía de dicho territorio sin verse influidos o limitados por la legislación o la política fiscal adoptada en el Reino Unido. A su entender, la legislación fiscal del Reino Unido nunca se ha aplicado en Gibraltar y tampoco se aplicaría en caso de que este último careciese de legislación fiscal propia. Por tanto, en su opinión, no existe ninguna norma con la que los impuestos aplicados en Gibraltar puedan compararse ni de la cual dichos impuestos puedan alejarse. En su opinión, la Decisión impugnada contiene errores fácticos por lo que respecta a la descripción de Gibraltar como un lugar con poderes fiscales descentralizados pero que sigue estando sujeto a un sistema central de referencia (considerando 121 de la Decisión impugnada), a la descripción de la reforma fiscal como una reducción del importe del impuesto recaudado a nivel nacional (considerando 109 de la Decisión impugnada) y a la afirmación de la Comisión según la cual «el sistema impositivo aplicado actualmente en Gibraltar sigue en gran parte el

modelo del Reino Unido, a excepción de las ventajas concedidas a la economía extraterritorial» (considerando 112 de la Decisión impugnada).

55 Según el Gobierno de Gibraltar, el criterio de selectividad implica que la medida fiscal controvertida pueda compararse con un tipo impositivo normal que, a falta de dicha medida, se aplique a la actividad gravada en la región de que se trate. A su entender, ello supone necesariamente que el elemento de comparación utilizado debe ser un impuesto o cualquier otra medida aplicable en la misma circunscripción fiscal. Pues bien, según el Gobierno de Gibraltar, en el caso de autos, Gibraltar y el Reino Unido constituyen dos circunscripciones fiscales distintas, ya que, incluso si no existiese un régimen específico de imposición de sociedades en Gibraltar, el régimen fiscal del Reino Unido no sería aplicable a dicho territorio. A su entender, esta ausencia de aplicación no se debe a una decisión tomada por el Reino Unido de transferir sus poderes en materia de fiscalidad o de renunciar a ellos, como afirma la Comisión en el considerando 114 de la Decisión impugnada. En efecto, según el Gobierno de Gibraltar, el Reino Unido no puede decidir aplicar sus propias leyes fiscales a sus territorios coloniales y nunca ha ejercido poderes fiscales en Gibraltar.

56 Los demandantes sostienen, en tercer lugar, que, contrariamente a la tesis defendida por la Comisión en la Decisión impugnada, la autonomía política y fiscal de la que disfruta una entidad infraestatal constituye un criterio pertinente a la hora de apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal adoptada por dicha entidad, en la medida en que la referida autonomía política y fiscal permite considerar a la entidad infraestatal de que se trata como un marco de referencia adecuado.

57 En tercer lugar, en sus observaciones escritas sobre las consecuencias que deben extraerse de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* los demandantes, a la vez que mantienen que el criterio de selectividad regional no podía aplicarse al caso de autos, ya que Gibraltar no forma parte del Reino Unido y no existe un régimen fiscal común a ambas entidades, sostienen, con carácter subsidiario, que con arreglo al método de definición del marco de referencia, expuesto en los apartados 67 y 68 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* en el caso de autos dicho marco de referencia es el territorio de Gibraltar.

58 En cuarto lugar, los demandantes sostienen que, aunque la reforma fiscal resultase ser regionalmente selectiva, dicha reforma estaría justificada por su naturaleza o por su estructura general.

59 La Comisión sostiene que en el caso de autos la cuestión pertinente no es saber si Gibraltar forma o no parte del Reino Unido a efectos de la aplicación del Derecho interno o del Derecho internacional, sino si forma parte del Reino Unido a efectos de la aplicación del Derecho comunitario que su propio ordenamiento jurídico establece. Según la Comisión, esto es lo que sucede en el caso de autos.

60 Asimismo, la Comisión sostiene que la separación económica entre Gibraltar y el Reino Unido carece de relevancia en el caso de autos. A su entender, este tipo de consideración nunca se ha tenido en cuenta en las decisiones en materia de ayudas de Estado, ya que, aunque existiese una verdadera separación económica entre el poder central y la región autónoma, las normas relativas a la ayudas de Estado de finalidad regional se aplicarían exclusivamente basándose en la existencia de una ventaja otorgada a determinadas empresas en función de su establecimiento o de su actividad en una parte de un Estado miembro.

61 La Comisión cuestiona, en cualquier caso, la autonomía económica y fiscal de Gibraltar con respecto al Reino Unido invocada por los demandantes y da una serie de ejemplos de apoyo financiero concedido a Gibraltar por parte del Reino Unido.

62 Asimismo, la Comisión, contrariamente a la tesis de los demandantes, sostiene que las autoridades centrales del Reino Unido desempeñan un papel fundamental en la definición del medio político y económico en Gibraltar, debido a que, en particular, el Reino Unido está encargado de la aplicación del Derecho comunitario en Gibraltar y a que la estabilidad monetaria de éste depende totalmente del Reino Unido (a su entender, la divisa de Gibraltar no es sino la libra esterlina con otro nombre). En el mismo orden de cosas, la Comisión alega que el concepto de «cuestiones internas específicas», dentro del cual se encuentra comprendida, según los demandantes, la fiscalidad, tiene poca relevancia en el contexto del Derecho comunitario, principalmente por dos razones: en primer lugar porque la Constitución de 1969 establece que las autoridades centrales (a través del Gobernador) pueden intervenir, en particular, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones internacionales en Gibraltar y, en segundo lugar, porque, al contrario que el Reino Unido, Gibraltar no participa en la adopción de los actos comunitarios que afectan a esas cuestiones internas específicas y que deben ser aplicados en su territorio.

63 Por lo que se refiere a las alegaciones de los demandantes relativas a la inexistencia de un régimen fiscal común a Gibraltar y al Reino Unido, la Comisión considera, en esencia, que, a partir del momento en que queda demostrado que Gibraltar forma parte del Reino Unido a efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, el marco de referencia adecuado no puede ser otro que el régimen fiscal del Reino Unido.

64 La Comisión señala que el artículo 87 CE hace referencia a las ayudas «otorgadas por los Estados» que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Sostiene que la cuestión determinante no es si el Reino Unido y Gibraltar forman parte del mismo territorio fiscal, sino si un régimen fiscal aplicable en Gibraltar puede constituir una ayuda otorgada por un Estado miembro. La Comisión considera que la respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa, dado que las normas comunitarias relativas a las ayudas de Estado se aplican íntegramente en Gibraltar, como el propio Gobierno de Gibraltar reconoce. Según la Comisión, el único Estado miembro que puede contemplar otorgar ayudas en el territorio de Gibraltar es el Reino Unido y la cuestión que se plantea acerca de si el régimen de ayudas es selectivo desde el punto de vista regional sólo puede apreciarse tomando como referencia al Reino Unido en tanto que Estado miembro responsable del cumplimiento del Derecho comunitario en Gibraltar.

65 Asimismo, la Comisión sostiene que la inexistencia de un sistema fiscal común (o normal) aplicable en Gibraltar en caso de que no se aplicara el régimen fiscal gibraltareño no excluye la aplicación del criterio de selectividad regional. A su entender, la inexistencia de un sistema fiscal común es el resultado de una decisión tomada por el Reino Unido. Según la Comisión este último decidió establecer un vínculo

constitucional especial con Gibraltar y también decidió, a través de su Acta de adhesión a la Comunidad, que Gibraltar quedase sujeto a la normativa sobre ayudas de Estado. A su entender, el Reino Unido conserva además suficientes poderes en Gibraltar para garantizar que este último adopte un régimen impositivo de sociedades compatible con el Tratado. A su juicio, de ello se deduce que el marco de referencia no puede ser otro que el Reino Unido.

66 Por otra parte, la Comisión cuestiona la relevancia del grado de autonomía fiscal de la entidad infraestatal a efectos de la aplicación del concepto de ayuda de Estado. Considera que esta alegación se basa también en la aceptación del postulado de que Gibraltar forma parte del Reino Unido. A su entender, tomando como base este postulado, la afirmación según la cual la aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado depende del grado de autonomía de que disfruta la región de que se trata queda necesariamente desprovista de fundamento (salvo en el caso de una delegación simétrica de las competencias fiscales aludido en el considerando 115 de la Decisión impugnada).

67 En sus observaciones escritas sobre las consecuencias que deben extraerse de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* la Comisión considera que en ella el Tribunal de Justicia sigue su tesis según la cual el criterio que permite determinar el marco de referencia a la hora de apreciar la selectividad regional es la entidad que desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, pero rechaza su tesis según la cual dicha entidad sólo puede ser el Estado miembro.

68 Según la Comisión, la cuestión acerca de si, en el caso de autos, el marco de referencia puede o no ser Gibraltar depende de los requisitos enunciados en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* y no del estatuto constitucional de Gibraltar conforme al Derecho nacional.

69 La Comisión sostiene que la exigencia de que la región «desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia», mencionada en el apartado 66 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* implica un cuarto requisito previo y distinto de los tres requisitos enumerados en el apartado 67 de la sentencia antes citada, a efectos de la determinación del marco de referencia adecuado.

70 A su entender, este cuarto requisito exige que la región en cuestión disfrute por lo que respecta al medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en su territorio de un grado de autonomía comparable a la influencia ejercida por el Gobierno central de un Estado miembro cuya constitución no prevé autonomía regional. La Comisión explica que, a la luz de las normas del Tratado relativas a las ayudas de Estado, la lógica que hay detrás de dicha exigencia es que para determinar si ciertas empresas gozan de una ventaja, es necesario comparar su situación con la de otras empresas que operen en el mismo medio político y económico.

71 La Comisión considera que el Gobierno de Gibraltar no desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas establecidas en Gibraltar y que, por consiguiente, el territorio de Gibraltar no puede constituir el marco de referencia adecuado. A su juicio, a partir del momento en que esta exigencia previa no se cumple, resulta inútil tomar en consideración los tres criterios enumerados en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.*

72 Con carácter subsidiario, la Comisión examina los tres criterios anteriormente aludidos y sostiene que Gibraltar no cumple dos de ellos, a saber, al criterio relativo al poder del Gobierno del Reino Unido para intervenir directamente en el ámbito de las medidas fiscales adoptadas por las autoridades de Gibraltar y el criterio relativo a la existencia de

subvenciones que compensen las consecuencias financieras que Gibraltar tiene que afrontar debido su régimen fiscal. Por tanto, a su entender, el territorio de Gibraltar no constituye el marco de referencia adecuado.

73 El Reino de España señala que su intervención como coadyuvante de la Comisión no debe ni puede ser interpretada, explícita o implícitamente, como una muestra de apoyo a la motivación de la Decisión impugnada relativa a la selectividad regional. A su entender, es preciso establecer una distinción entre el caso de Gibraltar y aquellos relativos al régimen fiscal de los territorios forales del País Vasco y de Navarra, debido a la existencia en estos últimos territorios de un marco de armonización fiscal.

74 Al mismo tiempo, el Reino de España no considera posible que sobre el territorio de Gibraltar pueda desarrollarse un régimen fiscal totalmente diferente del Reino Unido sin ningún tipo de límites o reglas de coordinación, pues este resultado supondría que, en materia de ayudas de Estado, el territorio de Gibraltar sería tratado como otro Estado miembro, resultado que el Reino de España considera que alteraría de forma sustancial el estatuto internacional del referido territorio.

75 En sus observaciones escritas sobre las consecuencias que deben extraerse de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* el Reino de España sostiene que es preciso añadir un cuarto requisito a los tres requisitos ya establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencias antes citada, con el fin de determinar si la entidad infraestatal constituye el marco de referencia adecuado para la apreciación de las medidas fiscales adoptadas por dicha entidad. A su entender, conforme a este cuarto requisito, la medida fiscal de que se trata no sería selectiva si se enmarca dentro de una serie de criterios de armonización similares a aquellos a los que, en virtud del Derecho comunitario, están sujetas las medidas fiscales adoptadas por el Estado miembro del que dependa la entidad infraestatal y cuya finalidad es preservar la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicios, así como evitar la distorsión del mercado interior.

B. *Apreciación del Tribunal de Primera Instancia*

76 Es preciso recordar que las normas del Derecho comunitario relativas a las ayudas otorgadas por los Estados miembros se aplican a Gibraltar (sentencia Government of Gibraltar/Comisión, citada en el apartado 15 *supra,* apartado 12). El artículo 87 CE, apartado 1, constituye, por tanto, el punto de partida del análisis del Tribunal de Primera Instancia.

77 Dicho artículo prohíbe las ayudas de Estado «[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-10901, apartado 94).

78 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine 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 del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

79 Este análisis es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

80 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. 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». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia (sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* apartado 56).

81 En el caso de autos, procede examinar si el territorio del Reino Unido constituye el marco de referencia adecuado para la apreciación de la selectividad regional de la reforma fiscal. Una respuesta negativa a esta cuestión implicaría necesariamente que el territorio de Gibraltar constituye el marco de referencia adecuado para apreciar la reforma fiscal e invalidaría cualquier pretensión relativa a la selectividad regional de dicha reforma.

82 En particular, de los considerandos 104 y 125 de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión se basó en dos elementos para concluir que el territorio del Reino Unido constituía el marco de referencia adecuado para apreciar el carácter regionalmente selectivo de la reforma fiscal: en primer lugar consideró, en esencia, que, habida cuenta del sistema general del Tratado y, en particular, de las normas sobre ayudas de Estado, el marco de referencia no podía ser otro que el territorio del Estado miembro de que se trata, y que el grado de autonomía de la entidad infraestatal con respecto al Gobierno central no era relevante a efectos de la determinación del antedicho marco; en segundo lugar, la Comisión apoyó su conclusión en el papel desempeñado por las autoridades del Reino Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en Gibraltar.

1. Sobre la relevancia del grado de autonomía de la entidad infraestatal con respecto al Gobierno central del Estado miembro de que se trata a efectos de la determinación del marco de referencia adecuado

83 Por lo que se refiere al primer elemento en el que la Comisión basó su conclusión relativa a la determinación del territorio del Reino Unido como marco de referencia adecuado en el caso de autos (véase el apartado 82 *supra),* es preciso señalar que, tal como ha reconocido la propia Comisión en sus observaciones escritas sobre las consecuencias que deben extraerse de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* el Tribunal de Justicia rechazó su análisis en los apartados 57 y 58 de dicha sentencia en los siguientes términos:

«57 [El] marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.»

84 Por tanto, únicamente es necesario examinar el fundamento del segundo elemento en el que se apoya la conclusión de la Comisión relativa a la definición del Reino Unido como marco de referencia, es decir, el papel desempeñado por las autoridades del Reino

Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en Gibraltar (véase el apartado 82 *supra).*

2. Sobre el papel desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en Gibraltar como criterio de determinación del marco de referencia en el caso de autos

a) Sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores

85 En la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra* (apartado 65), por lo que respecta a una situación en la que una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, lo siguiente:

«66 En esta […] situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.»

86 En el caso de autos, procede, por tanto, examinar si la reforma fiscal cumple los tres requisitos enunciados en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.* Así pues, es preciso examinar, en primer lugar, si la reforma fiscal fue elaborada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central del Reino Unido, en segundo lugar, si la reforma fiscal fue elaborada sin que el Gobierno central del Reino Unido haya podido intervenir directamente en su contenido y, en tercer lugar, si las consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener para Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Reino Unido.

87 La tesis de la Comisión según la cual el apartado 66 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* contiene un cuarto requisito, previo y distinto de los tres requisitos enumerados en el apartado 67, a saber, el requisito de que la entidad infraestatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia, no puede acogerse. En efecto, esta tesis no halla sustento alguno ni en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* ni en las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia (Rec. p. I-7119, puntos 54 y 55).

88 Asimismo, el Tribunal de Primera Instancia tampoco puede acoger la tesis defendida por el Reino de España acerca de la existencia de un cuarto requisito que debe añadirse a los tres requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* y que requeriría el encaje de la medida fiscal controvertida dentro de los criterios de armonización que el Derecho comunitario impone a las medidas fiscales adoptadas por el Estado miembro del que dependa la entidad infraestatal de que se trate. Dejando a un lado su carácter impreciso en lo que atañe a la identificación y al contenido de los criterios de armonización a los que alude, dicha tesis no halla sustento alguno en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* y debe, por tanto, rechazarse también.

b) Sobre la aplicación de los dos primeros requisitos enunciados en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores

89 Por lo que se refiere al primer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* basta señalar que, tal como reconocen las partes principales, las autoridades competentes de Gibraltar que elaboraron la reforma fiscal cuentan, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central del Reino Unido y que, por tanto, se cumple el primer requisito.

90 Por lo que respecta al segundo requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, en el caso de autos, procede examinar si la reforma fiscal fue elaborada sin que el Gobierno central del Reino Unido pudiera intervenir directamente en su contenido.

91 La Comisión sostiene que, en el caso de autos, este requisito no se cumple, ya que, en virtud de los artículos 33 y 34 de la Constitución de 1969, el Reino Unido tiene la facultad de intervenir directamente, por medio del Gobernador, en lo que atañe, en particular, a las materias vinculadas a la «estabilidad financiera y económica», las cuales comprenden, a su juicio, la fiscalidad.

92 Por lo que se refiere a la alegación de los demandantes según la cual la competencia residual del Reino Unido para legislar en Gibraltar nunca se ha ejercido en materia fiscal, la Comisión responde que en el segundo requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* lo que se plantea es si las autoridades centrales del Estado miembro tienen la posibilidad de intervenir, y no si lo hacen en la práctica.

93 En primer lugar, procede señalar que, tal como se desprende de los autos y de la sentencia Government of Gibraltar/Comisión, citada en el apartado 15 *supra* (apartado 53), la fiscalidad de las empresas esta comprendida dentro de la categoría de cuestiones internas específicas. No se ha puesto en entredicho que la competencia ejecutiva por lo que respecta a dichos asuntos corresponde al Consejo de Ministro de Gibraltar. Este último tiene competencia para redactar y presentar al poder legislativo de Gibraltar, para su adopción, las medidas fiscales aplicables en el territorio de Gibraltar.

94 En segundo lugar, es preciso señalar que, en virtud del artículo 32 de la Constitución de 1969, el poder legislativo de Gibraltar tiene, sin perjuicio de ciertas reservas, competencia para adoptar leyes «con el fin de garantizar la paz, el orden público y la buena administración de Gibraltar». No se ha puesto en entredicho que esta competencia incluya la adopción de medidas fiscales. En virtud del artículo 33, apartado 1, de la Constitución de 1969, el ejercicio del poder legislativo implica, en

principio, la votación de proyectos de ley con el asentimiento de la Reina o del Gobernador en nombre de la Reina. No se ha puesto en duda que los miembros de la House of Assembly sean elegidos democráticamente por el pueblo de Gibraltar y representen únicamente a éste. El artículo 33, apartado 2, de la Constitución de 1969, prevé también la posibilidad de que el Gobernador se niegue a dar su asentimiento a dichos proyectos de ley o reserve la aprobación de determinados proyectos de ley a la discreción de la Reina. Además, el artículo 34, apartado 2, de la Constitución de 1969 prevé la posibilidad de que el Gobernador presente, con arreglo a ciertos requisitos, proyectos de ley a la House of Assembly y adopte, con arreglo a ciertos requisitos, dichos proyectos, dándoles su asentimiento, en materias correspondientes a la categoría de cuestiones internas específicas y ello en aras del mantenimiento de la estabilidad financiera y económica de Gibraltar.

95 En tercer lugar, de los autos se desprende que el Reino Unido conserva en último término una competencia residual para legislar en Gibraltar, pero que sólo se ha ejercido de forma excepcional y nunca en materia fiscal. No se aplica ni nunca se ha aplicado ninguna normativa fiscal del Reino Unido en Gibraltar.

96 Por último, la Comisión no discute que, en el caso de autos, la reforma fiscal de Gibraltar ha sido concebida por las autoridades de Gibraltar sin la intervención de las autoridades del Reino Unido.

97 Procede concluir que los poderes otorgados al Gobernador por los artículos 33 y 34 de la Constitución de 1969, que, además, nunca han sido ejercidos en materia fiscal, no demuestran que haya una capacidad de intervención «directa» del «Gobierno central» del Reino Unido con respecto al contenido de la reforma fiscal, en el sentido del segundo requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.* A pesar de ser nombrado por la Reina —actuando ésta en tanto que Reina de Gibraltar— y de ser su representante en Gibraltar (artículo 18 de la Constitución de 1969), de los autos no se desprende que el Gobernador de Gibraltar pueda asimilarse al Gobierno central del Reino Unido y que su capacidad de intervención en el proceso legislativo de Gibraltar pueda calificarse como «interven-

ción directa» del «Gobierno central» del Reino Unido en el sentido del apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.*

98 Además, procede concluir que la competencia residual que el Reino Unido conserva para legislar en Gibraltar, así como los diversos poderes de participación en el proceso legislativo concedidos al Gobernador en virtud de la Constitución de 1969, deben interpretarse a la luz del estatuto de colonia o «territorio no autónomo» que Gibraltar tiene de conformidad con el capítulo XI, artículo 73, de la Carta de las Naciones Unidas y de cuyas relaciones exteriores se hace cargo el Reino Unido como «potencia administradora» en el sentido de la referida disposición. Las obligaciones del Reino Unido en su condición de potencia administradora con respecto a Gibraltar se recogen en el artículo 73 anteriormente mencionado, que, en relación con esta cuestión, dispone:

«Los Miembros de las Naciones Unidas que tengan o asuman la responsabilidad de administrar territorios cuyos pueblos no hayan alcanzado todavía la plenitud del gobierno propio, reconocen el principio de que los intereses de los habitantes de esos territorios están por encima de todo, aceptan como un encargo sagrado la obligación de promover en todo lo posible, dentro del sistema de paz y de seguridad internacionales establecido por esta Carta, el bienestar de los habitantes de esos territorios, y asimismo se obligan:

a) a asegurar, con el debido respeto a la cultura de los pueblos respectivos, su adelanto político, económico, social y educativo, el justo tratamiento de dichos pueblos y su protección contra todo abuso;

b) a desarrollar el gobierno propio, a tener debidamente en cuenta las aspiraciones políticas de los pueblos, y a ayudarlos en el desenvolvimiento progresivo de sus libres instituciones políticas, de acuerdo con las circunstancias especiales de cada territorio, de sus pueblos y de sus distintos grados de adelanto;

[…]»

99 A la vista de cuanto antecede, la competencia residual del Reino Unido para legislar en Gibraltar y los diversos poderes concedidos al Gobernador deben interpretarse como medios que permiten al Reino Unido asumir sus responsabilidades con respecto a la población de Gibraltar y cumplir las obligaciones contraídas en virtud del Derecho internacional y no como algo que le otorgue una capacidad de intervención directa sobre el contenido de una medida fiscal adoptada por las autoridades de Gibraltar, y ello aún con mayor razón si se tiene en cuenta que nunca se han ejercido dichos poderes residuales en materia fiscal.

100 Por tanto, procede concluir que el segundo requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* se cumple en el caso de autos.

c) Sobre la aplicación del tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores

101 Por lo que se refiere al tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* en el caso de autos es preciso examinar si las eventuales consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener para Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Reino Unido.

102 La Comisión sostiene que dicho requisito supone que la entidad infraestatal no pueda recurrir, ni siquiera potencialmente, a ninguna ayuda que le permita compensar los efectos de las decisiones adoptadas por esa misma entidad en materia fiscal. Por consiguiente, la Comisión discute que el mencionado requisito exija la existencia de un vínculo entre, por una parte, toda medida regional de reducción impositiva y, por otra

parte, toda subvención procedente del Gobierno central o de otra región. Según la Comisión, esa interpretación no concuerda con el supuesto cuarto requisito según el cual la entidad infraestatal debe desempeñar un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en su territorio. En efecto, a su entender, para apreciar si dicho requisito se cumple, es necesario tomar en consideración todas las fuentes de financiación procedentes del Gobierno central, ya que el dinero es fungible y un pago que libera a Gibraltar de un gasto público le permite dedicar más dinero a otro proyecto o reducir los impuestos. A la luz de esta interpretación, la Comisión cuestiona que en el caso de autos se cumpla el tercer requisito, debido a las supuestas ayudas financieras otorgadas por el Reino Unido a Gibraltar.

103 A este respecto, la Comisión se refiere, en particular, a la financiación por el Reino Unido del fondo de seguridad social de Gibraltar, con el fin de que este último pueda pagar las pensiones de los nacionales españoles actualmente residentes en España que trabajaron en Gibraltar antes de que las autoridades españolas decidiesen cerrar la frontera entre España y Gibraltar en 1969. Además, hace referencia a las ayudas en apoyo del desarrollo concedidas por el Reino Unido a Gibraltar en diversas ocasiones tras la adhesión del Reino Unido a la Comunidad, a la financiación por el Reino Unido de un régimen de aportación de capital de riesgo para las pequeñas y medianas empresas (PYME) establecidas en el Reino Unido y en Gibraltar, así como a la subvención de la explotación del aeropuerto de Gibraltar realizada por el Ministerio de Defensa del Reino Unido.

104 No puede acogerse esta argumentación.

105 A este respecto, en primer lugar, es preciso recordar que la tesis relativa a la existencia de un cuarto requisito contenido en el apartado 66 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* carece de fundamento (véase el apartado 87 *supra).* Por tanto, la Comisión se equivoca al valerse de ella para defender su argumentación.

106 A continuación, es preciso señalar que el uso del verbo «compensar» por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en apartado 42 *supra,* implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trata. La interpretación propuesta por la Comisión haría que el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* quedase sin efectos, ya que resulta muy difícil concebir que exista una entidad infraestatal que no reciba apoyo financiero alguno, cualquiera que sea su forma, del Gobierno central.

107 Pues bien, es preciso señalar que las ayudas financieras del Reino Unido a Gibraltar invocadas por la Comisión, se encuentran vinculadas a circunstancias específicas y no tienen ninguna relación de causa a efecto con la reforma fiscal.

108 En efecto, en primer lugar, tal como se desprende de los autos, la financiación por parte del Reino Unido del fondo de seguridad social de Gibraltar desde 1985 está relacionada con los pagos de las pensiones de los nacionales españoles que trabajaron en Gibraltar antes de que las autoridades españolas cerrasen la frontera entre España y Gibraltar durante el período comprendido entre 1969 y 1985.

109 En segundo lugar, tal como se desprende del documento invocado por la Comisión en apoyo de su alegación, las ayudas en apoyo del desarrollo concedidas por el Reino Unido a Gibraltar comprendían el período comprendido entre 1978 y 1986 e iban dirigidas a proyectos relativos al desarrollo de las infraestructuras de Gibraltar, proyectos educativos y proyectos de vivienda.

110 En tercer lugar, tal como se desprende de la Decisión de la Comisión, de 4 de febrero de 2003, relativa al Fondo de capital riesgo y prestamos de las PYME (ayuda N 620/2002, DO C 110, p. 14), la financiación por el Reino Unido de un régimen de aportación de

capital de riesgo para las PYME establecidas en el Reino Unido y en Gibraltar, notificada por el Reino Unido el 11 de septiembre de 2002, beneficiaba a las PYME antes mencionadas y a los inversores contemplados.

111 Por último, por lo que respecta a la subvención de la explotación del aeropuerto de Gibraltar, los demandantes sostuvieron en la vista, sin ser contradichos por la Comisión, que dicho aeropuerto fue construido por el ejército del Reino Unido durante la Segunda Guerra Mundial y que seguía siendo un aeropuerto militar, si bien también está a disposición de los usuarios civiles.

112 Habida cuenta de las observaciones que preceden, y a falta de pruebas en contrario aducidas por la Comisión, es preciso señalar que ninguna de las financiaciones anteriormente mencionadas sirve para compensar las eventuales consecuencias financieras que la reforma fiscal tendría para Gibraltar, en el sentido del tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.*

113 Por consiguiente, a falta de elementos que puedan desvirtuar las afirmaciones de los demandantes según las cuales Gibraltar no recibe ningún apoyo financiero del Reino Unido que compense las consecuencias financieras de la reforma fiscal, debe considerarse que en el caso de autos se cumple el tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra.*

114 Habida cuenta de que se cumplen los tres requisitos de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* procede concluir que el papel desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en Gibraltar no es suficiente para permitir considerar que el

territorio del Reino Unido constituye el marco de referencia adecuado en el caso de autos. Así pues, el segundo elemento en el que se apoya la conclusión de la Comisión relativa a la definición del territorio del Reino Unido como marco de referencia (véase el apartado 84 *supra)* carece también de fundamento.

115 En tales circunstancias, es preciso concluir que dicho marco de referencia se circunscribe exclusivamente a los límites geográficos del territorio de Gibraltar, sin que sea necesario examinar las alegaciones de los demandantes acerca de si Gibraltar pertenece al Reino Unido y de la inexistencia de un sistema fiscal común a Gibraltar y al Reino Unido. Dicha delimitación del marco de referencia implica que no puede llevarse a cabo ninguna comparación entre el régimen fiscal aplicable a las empresas establecidas en Gibraltar y el aplicable a las empresas establecidas en el Reino Unido, con el fin de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en favor de las primeras.

116 Del conjunto de las consideraciones anteriores se desprende que la conclusión de la Comisión en la Decisión impugnada relativa a la selectividad regional de la reforma fiscal adolece de un error de Derecho y de apreciación.

117 Por consiguiente, debe acogerse el primer motivo.

II. *Sobre el segundo motivo, basado en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad material*

A. *Alegaciones de las partes*

118 Los demandantes cuestionan la legalidad de las conclusiones de la Comisión en la Decisión impugnada relativas a la selectividad material de tres aspectos del sistema fiscal introducido por la reforma, a saber, en primer lugar, el requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT (considerandos 128 a 133 de la Decisión impugnada); en segundo lugar, el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT (considerandos 134 a 141 de la Decisión impugnada) y, en tercer lugar, la propia naturaleza del impuesto sobre el número de empleados y el BPOT (considerandos 142 a 144 y 150 de la Decisión impugnada).

119 El Gobierno de Gibraltar considera que los tres aspectos controvertidos mencionados anteriormente se aplican en Gibraltar con carácter general y no favorecen ni a determinadas empresas ni la producción de bienes específicos. Según el Gobierno de Gibraltar, la reforma constituye un régimen fiscal completo, basado en los criterios del empleo y de la ocupación de superficie, y no una excepción con respecto a un régimen fiscal basado en los beneficios. A su entender, la Comisión no identificó el referente con respecto al cual la reforma otorga una ventaja selectiva. Según el Gobierno de Gibraltar, la Comisión confundió y deformó los dos elementos de la reforma, es decir, por una parte, el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT y, por otra parte, el límite máximo del 15 %, al tratar un elemento como si constituyese la regla general y el otro como si fuese una excepción a dicha regla o a la inversa, y no considerarlos como dos elementos que revisten la misma importancia para el funcionamiento del mecanismo fiscal propuesto por Gibraltar. En el mismo sentido, el Reino Unido sostiene que, conforme al sistema fiscal introducido por la reforma, el hecho generador de la sujeción al impuesto es la contratación de un empleado o el uso de un bien inmueble que permitan la obtención de beneficios.

120 Por lo que se refiere al requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, los demandantes niegan su carácter selectivo desde el punto de vista material aduciendo que las sociedades que no tienen beneficios no quedan exentas de ninguna carga fiscal que les fuera normalmente aplicable. A su juicio, la exigencia de un beneficio no constituye ni una exención ni una excepción con respecto a un sistema común de imposición y no puede considerarse que sea selectiva.

121 Asimismo, los demandantes reprochan a la Comisión que no haya identificado a los beneficiarios de la medida fiscal de que se trata de conformidad con las exigencias del artículo 87, apartado 1. A su entender, en el caso de autos, las sociedades que se ven favorecidas por lo que respecta al requisito de obtener beneficios, es decir, aquellas que a lo largo de un año determinado no tienen beneficios, únicamente pueden ser identificadas en función de las circunstancias temporales a las que tienen que enfrentarse o en función de sus rendimientos actuales, lo cual da lugar a un grupo variable de sociedades que puede cambiar de forma significativa de un año a otro. Pues bien, en su opinión, para que una medida general de imposición como, en este caso, la exigencia de obtener beneficios, pueda quedar comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, la jurisprudencia exige que un grupo de empresas suficientemente delimitado y previsible se vea favorecido por dicha medida.

122 Con carácter subsidiario, los demandantes sostienen que el requisito de obtener beneficios está justificado por la naturaleza y la estructura general de la reforma fiscal y excluye, por tanto, la calificación como ayuda de Estado. A su entender, la reforma fiscal se basa, más concretamente en el principio de que la cuota del impuesto debe venir determinada por los ingresos y no por el capital social. En su opinión, la imposición de las sociedades que no obtienen beneficios equivaldría a llevar a cabo una imposición de su capital social, lo cual resultaría contrario al principio rector de la reforma fiscal.

123 Por lo que se refiere al límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, los demandantes sostienen que no tiene carácter selectivo, ya que no favorece ni a determinadas categorías específicas de empresas ni la producción de determinadas categorías de bienes. A su entender, dicho límite máximo se aplica con carácter general a todas las empresas de Gibraltar. Asimismo, en lo que atañe a esta cuestión, resulta imposible, a su juicio, prever con

antelación si determinadas empresas van a beneficiarse del referido límite máximo y, en caso afirmativo, cuáles de ellas. En su opinión, dicho límite máximo, al igual que el número de empleados y la superficie ocupada, forma parte del régimen común de imposición y no constituye una excepción a dicho régimen.

124 Con carácter subsidiario, los demandantes sostienen que el límite máximo del 15 % de los beneficios está justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema. En efecto, los demandantes consideran que dicho límite máximo constituye un factor de regresividad del sistema introducido por la reforma fiscal y sostienen que la Comisión no debería calificar como ayuda de Estado la exención fiscal de la que es objeto la parte de la cuota tributaria que supera el referido límite máximo. Asimismo, el Gobierno de Gibraltar justifica la introducción del límite máximo basándose en la necesidad de evitar una imposición excesiva de las sociedades que podría dar lugar a despidos y a una inestabilidad en los períodos cíclicos de fluctuación del mercado o de depresión.

125 Finalmente, por lo que respecta al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, los demandantes sostienen que, al criticar la decisión tomada por el Gobierno de Gibraltar en lo que atañe a los hechos imponibles, es decir, la mano de obra y la ocupación de superficie, la Comisión, en realidad, cuestiona la propia naturaleza del régimen fiscal general concebido por el Gobierno de Gibraltar, invadiendo de este modo las prerrogativas de los Estados miembros por lo que se refiere a la elaboración de las políticas fiscales que les parezcan más oportunas. En opinión de los demandantes, el hecho de que las sociedades que no tengan empleados ni ocupen superficie alguna en Gibraltar no estén sometidas a tributación no constituye una excepción a ningún impuesto «normal», ya que esta situación deriva simplemente de la naturaleza del régimen fiscal general de Gibraltar.

126 Según los demandantes, de la Decisión impugnada se desprende que, para la Comisión, el único método de imposición de sociedades que puede válidamente considerarse como general es un sistema basado en la imposición del beneficio de las sociedades. A su entender, parece que la Comisión quisiera establecer un régimen «normal» de imposición desde el punto de vista comunitario, a saber, un régimen basado en la imposición de los beneficios, con el fin de concluir que cualquier desviación con respecto a dicho régimen podría ser considerada como una ayuda de Estado. En opinión

de los demandantes, este enfoque de la Comisión convertiría en ilusorias las competencias de los Estados miembros en materia fiscal y adolecería de un error de Derecho y de una falta de motivación.

127 Con carácter subsidiario, los demandantes aducen que la consideración de la mano de obra y de la ocupación de superficie como hechos imponibles está justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal que el Gobierno de Gibraltar quiere establecer. A este respecto, el Reino Unido señala la necesidad que Gibraltar tiene de establecer un impuesto simple y fácil de recaudar, dado que dispone de una administración tributaria con efectivos limitados. Por su parte, el Gobierno de Gibraltar subraya las características específicas de la economía de Gibraltar, a saber, recursos salariales limitados, una fuerte dependencia de los trabajadores que emigran diariamente desde España y un espacio territorial limitado.

128 Con carácter preliminar, la Comisión sostiene que la aplicación, potencialmente amplia, del criterio de selectividad material tal como se entiende en la Decisión impugnada está justificada a la luz de la jurisprudencia, de la cual, a su juicio, se desprende que medidas, en apariencia, abiertas a todos los operadores económicos de un territorio determinado tienen, sin embargo, un carácter selectivo debido a que *de facto* favorecen a algunos de esos operadores o a una categoría específica de dichos operadores. Asimismo, la Comisión, a la vista de la jurisprudencia, cuestiona la supuesta necesidad de identificar de forma precisa y previsible a los beneficiarios de la reforma fiscal.

129 Por lo que respecta al carácter selectivo del requisito de obtener beneficios y del límite máximo del 15 % de los beneficios, la Comisión cuestiona la alegación de los demandantes según la cual ésta atribuyó a uno de los elementos de la reforma fiscal más importancia que al otro. Al contrario, la Comisión considera que dicha reforma crea un sistema híbrido, ya que, a su entender, el beneficio obtenido por una sociedad constituye un elemento capital a la hora de aplicar lo que en apariencia es un impuesto sobre el número de empleados y un BPOT.

130 La Comisión señala que cada uno de los elementos de dicho sistema tiene como efecto que, por lo que respecta a determinadas empresas, se suprima la sujeción al impuesto a que normalmente tendría que dar lugar la aplicación del otro elemento. Más concretamente, según la Comisión, una sociedad podría ser altamente rentable, pero si adoptase la forma que hoy se denomina «sociedad exenta», no tendría necesidad ni de locales ni de empleados y, en la práctica, no estaría, por tanto, sujeta a ninguna tributación. Inversamente, una sociedad podría tener empleados y ocupar locales, pero en caso de no tener beneficios, la reforma fiscal también le permitiría no pagar impuestos.

131 En opinión de la Comisión, el carácter híbrido de la reforma fiscal hace indiscernibles la naturaleza y la estructura general de dicha reforma. A su entender, si, tal como dicen los demandantes, la mano de obra y la tierra son dos factores de producción escasos en Gibraltar, habría que concluir que dichos recursos limitados deberían estar sujetos a tributación sin exenciones ni topes, de forma que pudiera garantizarse que dichos recursos se emplean del modo más eficaz posible. Según la Comisión, a la luz de dicha lógica, que es la que se afirma que está detrás de la reforma fiscal, ni supeditar la tributación a la obtención de beneficios ni el requisito del límite máximo del 15 % de los beneficios resultan comprensibles y, por consiguiente, el carácter selectivo de esos dos aspectos de la reforma fiscal no puede hallar justificación ni en la naturaleza ni en la estructura general de dicha reforma.

132 Asimismo, la Comisión pone en entredicho que el límite máximo del 15 % de los beneficios pueda justificarse aduciendo que se trata de un ajuste técnico destinado a garantizar la regresividad del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT.

133 Por otra parte, la Comisión cuestiona tanto la supuesta necesidad de que el impuesto grave los ingresos y no el capital social de la sociedad como la supuesta necesidad de que la carga impositiva no deba exceder de aquello que el contribuyente pueda considerar admisible.

134 Por lo que respecta a la primera de las referidas justificaciones, la Comisión señala que le resulta imposible comprender por qué razón el Gobierno de Gibraltar optó por un impuesto sobre el número de empleados y un BPOT sujetos al límite máximo del 15 % de los beneficios. A su entender, estos impuestos tienen, debido a su propia naturaleza, un alcance restringido, y su capacidad para contribuir a los ingresos fiscales recaudados de las empresas gibraltareñas se vería además limitada por la regla del 15 %.

135 En lo que atañe a la segunda de las referidas justificaciones, la Comisión sostiene que las restricciones que se imponen a la obtención de ingresos fiscales debidas a la preocupación por no ir más allá de aquello que el contribuyente pueda considerar admisible se atenúan mediante una modulación de la carga impositiva. A su entender, si bien un importe de 3.000 GBP por año y empleado se considera un nivel de carga adecuado para un impuesto que grava un recurso escaso, como es la mano de obra en Gibraltar, en la notificación de la reforma fiscal en modo alguno se explica por qué razón un empresario que haga un uso ineficiente de la mano de obra debe beneficiarse de una exención efectiva del impuesto sobre el número de empleados a cambio de un impuesto del 15 % sobre los beneficios.

136 Por lo que se refiere al carácter selectivo del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT debido a su propia naturaleza, la Comisión señala que la alegación según la cual ésta pretende atacar la propia naturaleza del régimen fiscal que el Gobierno de Gibraltar quiere establecer, no hace sino plantear la cuestión fundamental del presente asunto, que es determinar si la reforma fiscal constituye realmente un régimen general de imposición. La Comisión recuerda que, conforme a la Decisión impugnada, la reforma fiscal es por su propia naturaleza materialmente selectiva, ya que utiliza el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT como bases del impuesto de sociedades en una economía como la de Gibraltar, que comprende un importante sector extraterritorial integrado por sociedades sin empleados ni locales.

137 Según la Comisión, no sería correcto considerar que las antedichas sociedades sólo son identificables como consecuencia de circunstancias temporales o de la coyuntura del ciclo económico. La Comisión sostiene que, si bien, tras la reforma fiscal, va a desaparecer el estatuto de la sociedad exenta, dicha reforma mantiene las mismas

características que hacen que en la actualidad resulte atractiva la constitución de una sociedad exenta. Según la Comisión, en modo alguno es temporal la situación de las sociedades que, por su propia naturaleza, operan sin presencia física y sin empleados.

138 Asimismo, la Comisión considera que las ventajas del régimen no son realmente accesibles por igual a todas las empresas y cuestiona la justificación basada en la naturaleza y en la estructura general del sistema. Señala que esa supuesta justificación no ha podido ser examinada en la Decisión impugnada, debido a que, tal como se observa en la propia Decisión, resultaba imposible apreciar la existencia de un régimen general, habida cuenta del carácter híbrido de la reforma fiscal. Considera que el hecho de que la reforma supusiese la fijación de tipos impositivos diferentes para diferentes tipos de empresas se opone a la posibilidad de que la reforma pueda justificarse basándose en su naturaleza y en su estructura general. Además, la Comisión cuestiona el resto de los argumentos esgrimidos por los demandantes en apoyo de la referida justificación y concluye que no hay nada ni en la naturaleza ni en la estructura general de la reforma fiscal que permita justificar la no sujeción selectiva al impuesto de sociedades de un número tan elevado de sociedades con domicilio social en Gibraltar.

139 El Reino de España apoya la posición de la Comisión conforme a la cual la reforma propuesta por Gibraltar es selectiva desde el punto de vista material. En esencia, considera selectivo el hecho de que las diferentes características de la reforma fiscal no se apliquen del mismo modo a todos los sectores de actividad económica, lo cual, a su juicio, tiene como consecuencia que determinados sectores, *a priori* identificables, soporten una carga impositiva global inferior a la del resto de los sectores.

140 Asimismo, el Reino de España alega que el requisito de obtener beneficios es un elemento ajeno a la naturaleza del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, lo cual le lleva a concluir que dicho requisito persigue introducir un elemento de selectividad material en el sistema fiscal propuesto por Gibraltar. Además, el Reino de España cuestiona la justificación del carácter supuestamente selectivo de la reforma fiscal basada en la naturaleza y en la estructura del sistema.

B. *Apreciación del Tribunal de Primera Instancia*

141 Por lo que respecta al requisito relativo al carácter selectivo de la ventaja otorgada por una medida fiscal controvertida, es preciso recordar que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine 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 (véase la jurisprudencia citada en el apartado 78 *supra).*

142 El control jurisdiccional sobre las apreciaciones de la Comisión a este respecto es, en principio, un control completo, dado que el concepto de ayuda, tal como se define en el Tratado y habida cuenta de que el requisito de selectividad al que está sujeto es un elemento constitutivo, tiene carácter jurídico y debe interpretarse partiendo de elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2000, Francia/Ladbroke Racing y Comisión, C-83/98 P, Rec. p. I-3271, apartado 25; sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 2000, Alitalia/Comisión, T-296/97, Rec. p. II-3871, apartado 95, y de 17 de octubre de 2002, Linde/Comisión, T-98/00, Rec. p. II-3961, apartado 40).

143 Pues bien, tal como señala la propia Comisión en el punto 16 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, la calificación de una medida fiscal como selectiva por parte de la Comisión supone necesariamente, en un primer momento, que ésta proceda a la identificación y al examen previos del régimen común o «normal» del sistema fiscal aplicable en la zona geográfica que constituye el marco de referencia pertinente. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «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 común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal del Estado miembro de que se trate, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia Italia/Comisión, citada en el apartado 77 *supra,* apartado 100; de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/

Comisión, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 120, y la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* apartado 56; conclusiones del Abogado General Darmon en el asunto en que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun, C-72/91 y C-73/91, Rec. pp. I-887 y ss., especialmente p. I-903, apartados 50 a 72).

144 En caso de que la Comisión, en el marco de las dos primeras fases de su apreciación mencionadas en el apartado 143 *supra,* haya examinado y demostrado la existencia de excepciones al régimen fiscal común o «normal» que tengan como consecuencia una diferenciación entre empresas, de una reiterada jurisprudencia se desprende que, sin embargo, dicha diferenciación no es selectiva, cuando resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscribe. En efecto, en este supuesto, la Comisión debe verificar, en un tercer momento, si la medida de que se trata carece de carácter selectivo, aun cuando proporcione una ventaja a las empresas que puedan invocarla (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 78 *supra,* apartado 42; de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00, Rec. p. I-1487, apartado 52, y la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* apartado 52). Pues bien, a este respecto, habida cuenta del carácter excepcional y *a priori* selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común o «normal», corresponde al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema. En este contexto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* apartado 81).

145 No obstante, es preciso añadir que, en caso de que la Comisión no haya llevado a cabo ni la primera ni la segunda fase del control del carácter selectivo de una medida (véase el apartado 143 *supra),* ésta no puede iniciar la tercera y última fase de su apreciación, so pena de sobrepasar los límites del referido control. En efecto, por una parte, esta forma de actuar podría dar lugar a que la Comisión sustituyese al Estado miembro en cuanto atañe a la determinación de su sistema fiscal y de su régimen común o «normal»,

incluyendo sus objetivos, así como a la determinación de los mecanismos necesarios para alcanzar dichos objetivos y de sus hechos imponibles y, por otra parte, podría hacer que al Estado miembro le resultase imposible justificar las diferenciaciones de que se trata basándose en la naturaleza y en la estructura del sistema fiscal notificado, ya que la Comisión no habría identificado previamente su régimen común o «normal» ni demostrado el carácter excepcional de las antedichas diferenciaciones.

146 Pues bien, por lo que respecta a la determinación del sistema fiscal de que se trata, es preciso señalar que, en el estado actual de desarrollo del Derecho comunitario, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros. Así pues, estos últimos y las entidades infraestatales que disponen de una autonomía suficiente con respecto al Gobierno central, tal como se define en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 *supra,* son los únicos competentes para elaborar los regímenes de impuesto sobre las sociedades que consideren más adaptados a las necesidades de sus economías (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 23, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 50; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de enero de 1998, Ladbroke Racing/Comisión, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 54; véanse también las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en el asunto en que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. pp. I-10837 y ss., especialmente p. I-10839, apartados 23 y 24). Por otra parte, tal como además se desprende, en esencia, del punto 13 de la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas, la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado debe llevarse a cabo sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y su régimen común o «normal» que juzguen más apropiados y, especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos.

147 A continuación procede verificar si, en el caso de autos, la Comisión, a la hora de apreciar el carácter selectivo de la medida de que se trata, se atuvo a los principios antes referidos.

1. Considerandos pertinentes de la Decisión impugnada

148 Procede recordar que en la Decisión impugnada, la Comisión concluyó que tres aspectos del sistema fiscal introducido por la reforma 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.

149 En primer lugar, por lo que respecta al requisito de obtener beneficios, en el considerando 128 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que ese requisito «supon[ía…] una exención para las empresas deficitarias y constitu[ía] una ventaja que alivia[ba] a tales empresas de la responsabilidad por el impuesto sobre [el número de empleados] y [por el BPOT] que normalmente deberían soportar en sus cuentas».

150 La Comisión señaló además que esa exención del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT era selectiva pues se aplicaba solamente a las empresas que no lograban beneficios (considerando 129 de la Decisión impugnada).

151 En respuesta a la alegación del Reino Unido según la cual, aun suponiendo que la exención de empresas no rentables sea selectiva, dicha exención estaría justificada por la naturaleza o por la estructura general del sistema, la Comisión, en el considerando 131 de la Decisión impugnada, señaló lo siguiente:

«Mientras que la exención de empresas no rentables es una característica intrínseca de un sistema basado en la imposición de los beneficios, este no es el caso cuando se

calcula el impuesto sobre el número de empleados o el uso de instalaciones. Tales sistemas se han concebido de una forma que establece una base totalmente distinta para gravar a las empresas. Por ejemplo, está en la lógica interna de un sistema que grava [el número de empleados] que cada empleado debería suponer [para la empresa que lo emplea] una deuda fiscal correspondiente[,] [en virtud del impuesto sobre el número de empleados] […] Incluso si se introdujera un impuesto [sobre el número de empleados] como sustitutivo de un impuesto sobre los beneficios (este no es un argumento presentado por el Reino Unido), aún sería lógico en un sistema que grava [el número de empleados] que las empresas deficitarias estuvieran sometidas al impuesto. El uso [del número de empleados] como sucedáneo de la rentabilidad obvia la necesidad de determinar los beneficios y los problemas que ello conlleva. Esta no es la situación en Gibraltar, en donde, bajo la reforma, la medida de los beneficios empresariales es una característica de las normas tanto para el impuesto sobre [el número de empleados] como para el impuesto adicional.»

152 Por otra parte, en respuesta a la alegación del Reino Unido según la cual el sistema fiscal introducido por la reforma se apoya en el uso rentable del trabajo y que como tal es coherente, la Comisión, en el considerando 132 de la Decisión impugnada, señaló lo siguiente:

«Esto sugiere la existencia de un sistema híbrido, donde se utilizan dos bases impositivas distintas según la situación de las empresas. En estas circunstancias llega a ser imposible detectar la naturaleza y la concepción general del sistema y aplicar esta justificación. En especial, no puede considerarse que cualquier característica dada de tal sistema forma parte de la concepción general, puesto que ello supondría aceptar una justificación automática de tal sistema.»

153 En segundo lugar, por lo que respecta al límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, la Comisión afirmó que una consecuencia de su instauración «[era] que las empresas rentables cuya deuda fiscal de otro modo excedería este umbral se [verían] exentas del impuesto superior a esta cantidad que tendrían que pagar». Según la Comisión, «esta reducción fiscal constituye una ventaja a las empresas beneficiarias al aliviarlas de una carga que

normalmente debería correr a cargo de sus presupuestos» (considerando 134 de la Decisión impugnada).

154 La Comisión añadió que el límite máximo del 15 % era selectivo porque sólo un número limitado de empresas verían reducida su deuda fiscal gracias a su aplicación. Según la Comisión, «los beneficiarios serán empresas que utilizan mucha mano de obra, es decir, las que para el ejercicio fiscal en cuestión tienen beneficios bajos en relación con su número de empleados y las instalaciones que ocupan» y «la aplicación de un sistema impositivo puro impuesto sobre [el número de empleados] y tasa por superficie ocupada podría implicar un nivel muy alto de impuestos para tales empresas» (considerando 135 de la Decisión impugnada).

155 En el considerando 137 de la Decisión impugnada, la Comisión rechazó la alegación del Reino Unido según la cual aunque el límite máximo del 15 % fuese selectivo, estaría justificado por la naturaleza o la estructura general del sistema del que forma parte. Lo hizo en los siguientes términos:

«No hay nada intrínseco en un sistema impositivo del uso rentable de la mano de obra y la propiedad que requiera un límite en la proporción de beneficios que una empresa debe pagar como consecuencia de su uso de esos factores imponibles. La lógica inherente de tal sistema es que cuantas más personas emplea una empresa y más propiedad ocupa, mayor deuda impositiva.»

156 El considerando 137, anteriormente citado, debe interpretarse teniendo en cuenta el considerando 136 de la Decisión impugnada en el cual, entre otras cosas, la Comisión afirmó, en primer lugar, que, «mientras que los sistemas impositivos convencionales del impuesto de sociedades limita[ban] la proporción de beneficios pagados en impuestos a través del establecimiento de tramos (con un tipo superior o máximo), la medida

técnica equivalente en un sistema impositivo [basado en el número de empleados era] el tipo de impuesto por empleado, que en el caso de Gibraltar se ha establecido en un importe fijo de 3.000 GBP»; en segundo lugar, que «la introducción en un sistema [basado en el número de empleados] y [en] la tasa por superficie ocupada de un límite ligado a un criterio distinto, el nivel de beneficios, no puede compararse con la aplicación de tipos variables en un sistema progresivo de impuestos sobre los beneficios, que se justifica por la naturaleza y la concepción general del sistema», y, en tercer lugar, que «el límite no est[aba] directamente ligado a los costes de mano de obra ni de propiedad inmobiliaria sino más bien a la rentabilidad de las empresas» y que «[ésta era] un elemento exterior a un impuesto sobre [el número de empleados] y a la tasa por superficie ocupada».

157 En tercer lugar, por lo que respecta al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, la Comisión concluyó que éstos conferían una ventaja selectiva, basándose en las consideraciones siguientes.

158 Para empezar, en el considerando 143 de la Decisión impugnada, la Comisión, en esencia, afirmó que un impuesto sobre el número de empleados y un impuesto por superficie ocupada podían considerarse como selectivos cuando se aplicaban a falta de un sistema impositivo general para los beneficios de las sociedades y operaban en una economía que, como la de Gibraltar, se caracteriza por la existencia de un amplio sector extraterritorial sin ninguna presencia física, que escaparía a cualquier sistema impositivo basado en el impuesto sobre el número de empleados y el impuesto por ocupación de superficie. Aunque el sistema fiscal integrado por los dos impuestos antes mencionados se aplicase formalmente sin discriminación a todas las empresas, de hecho favorecería a las sociedades exentas actuales y constituiría una ventaja específica a favor de estas empresas sin presencia real en Gibraltar, que por consiguiente no están sujetas al impuesto de sociedades.

159 A continuación, en el considerando 144 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló, en particular, que «tal sistema, al dirigirse solamente al número de empleados o al uso comercial de la propiedad inmobiliaria en un contexto en que un gran número de empresas no [tenía] ningún empleado ni locales, no disfruta[ba] del mismo carácter general que los impuestos sobre los beneficios de las empresas, que aspira[ban] a gravar el resultado de la actividad económica en conjunto» y que «[podría] por lo tanto considerarse como selectivo por lo menos en circunstancias tales como las del presente caso».

160 Finalmente, en el considerando 150 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que la reforma fiscal mantenía un tratamiento fiscal favorable para las sociedades que tienen la forma jurídica de sociedad exenta en el sentido de la normativa fiscal anterior a la reforma. Partiendo del supuesto de que, por regla general, estas sociedades no tienen una presencia física en Gibraltar, la Comisión consideró que las sociedades exentas que no pertenecen al sector de servicios financieros continuarán siendo gravadas con un tipo efectivo nulo, mientras que las sociedades exentas del sector de servicios financieros serán gravadas con un tipo del 5 % de los beneficios, ya que este es el tipo resultante de la aplicación a éstas últimas sociedades del impuesto adicional (véase el apartado 24 *supra).* En cambio, el resto de la economía gibraltareña estará sujeta a un límite superior del 15 % o el 35 % de los beneficios obtenidos.

161 En cuarto y último lugar, es preciso señalar que, en el considerando 147 de la Decisión impugnada, la Comisión se basó en el siguiente cuadro:

«Cuadro 1: Datos sobre las empresas de Gibraltar

		Tipo impositivo	
	Número	Actual	Después de la reforma
Todas las empresas (desglose por sector)	**29.000**		
Servicios financieros	179	0-35 %	5-15 % ([3])
Servicios públicos	23	35 %	35 %
Otras	28.798	0-35 %	0-15 %
Todas las empresas (desglose por ingresos)	**29.000**		

Con ingresos	10.400	0-35 %	0-15 % ([1])
Sin ingresos	18.600	-	-
Empresas con ingresos (desglose por situación)	**10.400**		
No exenta	1.400	0-35 %	0-15 % ([1])
Exenta	9.000	0 %	0-5 % ([2]) ([3])
No exentas con ingresos (desglose por beneficios)	**1.400**		
Logran beneficios	540	0-35 %	0-15 % ([1])
Sin beneficios	500	-	-
No exentas con ingresos (desglose por situación)	**1.400**		
Beneficiarias de tipos impositivos reducidos	140	2-10 % ([4])	0-15 %
No beneficiarias	1.260	35 % ([5])	0-15 %
Servicios públicos	23	35	35
Exentas con ingresos (desglose por sector)	**9.000**		
Servicios financieros	70	0 %	5 % ([2]) ([3])
Servicios no financieros	8.930	0 %	0 % ([2]) ([3])

([1]) Suponiendo que el impuesto adicional para los servicios financieros es del 5 %.
([2]) Sin tener en cuenta los servicios públicos, que se gravarían con un 35 %.
([3]) Suponiendo que las [sociedades] exentas no tienen ninguna presencia física en Gibraltar y, por lo tanto, no serían gravadas por el impuesto sobre [el número de empleados] o la tasa por superficie ocupada.
([4]) La mayor parte de las [sociedades] beneficiarias de tipos reducidos; a algunas se les aplican tipos superiores o inferiores a estos porcentajes.
([5]) Suponiendo que son gravadas al tipo pleno normal del impuesto de sociedades.»

162 La Comisión, en el considerando 148 de la Decisión impugnada, dedujo de ello lo siguiente:

«El cuadro 1 muestra cómo se verían afectados determinados sectores claramente definidos de la economía de Gibraltar por la aplicación de la reforma impositiva.

Aunque la Comisión reconozca que con la reforma se suprimirá la distinción formal entre economía extraterritorial e intraterritorial, la comparación de impuestos sirve para ilustrar la naturaleza intrínsecamente selectiva del sistema propuesto. Distintas clases de empresas estarán sujetas a distintos tipos, lo que es otro elemento que confirma que el sistema propuesto concede ventajas selectivas a los sectores que se benefician de tipos más bajos.»

2. Sobre la concesión de una ventaja selectiva por medio de los aspectos controvertidos de la reforma

163 Por lo que respecta a la determinación del sistema fiscal y de su régimen común o «normal» en el presente asunto, de los autos y de los considerandos 5, 6, 10, 12 y 13 de la Decisión impugnada se desprende que Gibraltar decidió abolir, por medio de la reforma fiscal, el impuesto sobre los beneficios empresariales, a excepción de un impuesto adicional que grava a las empresas de servicios públicos y a las sociedades de servicios financieros, y sustituirlo por los dos impuestos controvertidos, a saber, el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT. Al mismo tiempo, decidió limitar el gravamen de los dos impuestos antes mencionados a un máximo del 15 % de los beneficios. Según las afirmaciones del Gobierno de Gibraltar durante el procedimiento administrativo, los dos impuestos controvertidos constituyen, por tanto, el nuevo régimen fiscal «general» para las sociedades introducido por la reforma fiscal.

164 Tanto durante el procedimiento administrativo como en sus escritos procesales ante el Tribunal de Primera Instancia, el Gobierno de Gibraltar ha señalado que la elección de la mano de obra y de la ocupación de superficie como hechos imponibles se consideraba esencial habida cuenta de las características de la economía de Gibraltar, a saber, recursos salariales limitados, una importante dependencia de los trabajadores que emigran diariamente desde España, un gran número de pequeñas empresas y la necesidad de establecer impuestos sencillos debido a las limitaciones de carácter operativo de la administración de Gibraltar. Por otra parte, la Comisión no ha cuestionado la escasez de los dos factores de producción que son objeto de los dos impuestos controvertidos, a saber, la mano de obra y la tierra.

165 Asimismo, durante los procedimientos administrativo y contencioso, el Gobierno de Gibraltar ha señalado que el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT viene motivado por la voluntad de basar la imposición en el principio de capacidad contributiva y de evitar someter a las sociedades a una carga fiscal excesiva que podría dar lugar a despidos, a una grave inestabilidad para una pequeña economía como la gibraltareña y a perdidas correlativas de ingresos fiscales.

166 Ha quedado acreditado que el límite máximo del 15 % de los beneficios supedita implícitamente la sujeción a la imposición antes mencionada a un requisito previo, a saber, la obtención de beneficios sin la cual no puede haber sujeción a la antedicha imposición. El Gobierno de Gibraltar ha alegado, durante los procedimientos administrativo y contencioso, que la existencia de beneficios es una condición *sine qua non* por lo que respecta a la sujeción a cualquier imposición, pero que no puede considerarse un hecho imponible. Asimismo, durante dichos procedimientos, ha alegado que la introducción del umbral referido viene motivada por la voluntad de basar la imposición en el principio de capacidad contributiva de las sociedades y la voluntad de evitar que dicha imposición se transforme en un impuesto sobre el capital de las sociedades.

167 Por otra parte, en sus escritos procesales ante el Tribunal de Primera Instancia, el Gobierno de Gibraltar ha explicado que la reforma fiscal estaba basada en dos pilares, a saber, la tierra y el empleo como hechos imponibles con una limitación de la deuda tributaria a un 15 % de los beneficios, y ha alegado que si se suprimía cualquiera de los dos pilares de la reforma, el mecanismo fiscal propuesto por Gibraltar se vendría abajo.

168 En conclusión, el Gobierno de Gibraltar sostiene, en esencia, que el conjunto de elementos de la reforma fiscal anteriormente mencionados, a saber, el impuesto sobre el número de empleados, el BPOT, el límite máximo del 15 % de los beneficios y el requisito, deducido implícitamente de la introducción del límite del 15 % de los

beneficios, de que se hayan obtenido beneficios como requisito previo a efectos de la sujeción al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, constituyen un sistema fiscal completo que es preciso considerar como el régimen fiscal común o «normal» introducido por la reforma fiscal en el territorio de Gibraltar. En el marco de dicho régimen, no hay ni tipo impositivo «normal» ni impuesto «principal» ni impuesto «secundario» o «de carácter excepcional». Según el Gobierno de Gibraltar, la carga fiscal de una sociedad a lo largo de un año se determina en función de dos elementos que interactúan entre sí: por una parte, el número de empleados y la superficie de terreno ocupada por la sociedad y, por otra parte, los beneficios obtenidos por ésta.

169 El Reino Unido apoya, en esencia, la posición del Gobierno de Gibraltar relativa al régimen fiscal común o «normal» introducido por la reforma, señalando, en particular, que, conforme a dicho régimen, el hecho generador de la sujeción al impuesto es la contratación de un empleado o el uso de un bien inmueble que permitan la obtención de beneficios (véase el apartado 119 *supra).*

170 A la vista de estas explicaciones proporcionadas por el Gobierno de Gibraltar y por el Reino Unido, a partir del inicio del procedimiento administrativo, la Comisión no podía renunciar a cumplir su deber, descrito en el apartado 143 *supra,* de identificar previamente y, en su caso, de cuestionar la calificación del régimen común o «normal» del sistema fiscal notificado realizada por las autoridades de Gibraltar. En efecto, si no se ha identificado ni examinado dicho régimen, la Comisión no podrá demostrar, de modo suficiente en Derecho, que determinados elementos del sistema fiscal notificado revisten un carácter excepcional y, en consecuencia, *a priori,* un carácter selectivo, con respecto a su régimen común o «normal». Asimismo, en tales circunstancias, a la Comisión también le resultará imposible apreciar correctamente si eventuales diferenciaciones entre empresas derivadas de la aplicación de una medida fiscal que constituya una excepción al régimen fiscal común o «normal» pueden estar justificadas por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal del Estado miembro de que se trate, ya que la Comisión ni identificó ni examinó previamente su régimen común.

171 Pues bien, de ninguno de los fundamentos de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión haya llevado a cabo el examen previo indispensable, mencionado en el apartado 170 *supra,* consistente en determinar si los distintos aspectos controvertidos del sistema fiscal introducido por la reforma pueden constituir un régimen fiscal común o «normal» completo.

172 Al contrario, por lo que respecta al requisito de obtener beneficios y del límite máximo del 15 %, la Comisión se limitó a declarar de forma inmediata el carácter excepcional y, por tanto, *a priori,* selectivo, de esos dos aspectos de la reforma, con respecto al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT (considerandos 128, 129, 134 y 135 de la Decisión impugnada), impuestos que la Comisión ha considerado, así pues, implícita pero necesariamente, como el régimen común o «normal» introducido por la reforma.

173 Asimismo, por lo que respecta al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, de la Decisión impugnada (véanse los apartados 157 a 160 *supra)* se desprende que la Comisión no siguió ninguna de las fases del análisis relativo a la determinación de la selectividad ya que, en primer lugar, ni identificó ni examinó el régimen fiscal común o «normal» con respecto al cual estos dos impuestos podían constituir una excepción, en segundo lugar, no demostró su eventual carácter excepcional y, en tercer lugar, no llevó a cabo una apreciación de la eventual justificación de ese supuesto carácter excepcional basada en la naturaleza o en la estructura general del sistema fiscal introducido por la reforma.

174 En efecto, únicamente en el momento de dar respuesta a las alegaciones del Reino Unido relativas a la eventual justificación de las supuestas diferenciaciones entre empresas derivadas de la aplicación de los aspectos fiscales antes mencionados —es decir, en el marco de la tercera y última fase del análisis relativo a la determinación de la selectividad (véase el apartado 144 *supra)*— la Comisión, por una parte, afirmó, en los considerandos 131, 136 y 137 de la Decisión impugnada, que el requisito de obtener beneficios y el límite máximo del 15 % eran, en esencia, elementos ajenos a la lógica inherente a un sistema fiscal basado en el impuesto sobre el número de empleados y en el BPOT y, por otra parte, hizo referencia, de forma sucinta y vaga, en el considerando 132 de la Decisión impugnada, a la «existencia de un sistema híbrido» del que resultaría «imposible detectar la naturaleza y la concepción general» y afirmó que «no puede considerarse que cualquier característica dada de tal sistema forma parte de la concepción general, puesto que ello supondría aceptar una justificación automática de tal sistema». Pues bien, de las consideraciones expuestas en los apartados 145 y 146 *supra* se desprende que, al hacer esto, habida cuenta de la competencia estatal en materia fiscal, la Comisión sobrepasó los límites de su control.

175 Asimismo, con independencia del incumplimiento por parte de la Comisión del marco de análisis relativo a la determinación de la selectividad, observado con anterioridad, ni las consideraciones incluidas en la Decisión impugnada, como las mencionadas en el apartado 174 *supra*, 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 común o «normal» del sistema fiscal notificado.

176 En primer lugar, las afirmaciones de la Comisión según las cuales sería lógico en un sistema de imposición basado en el impuesto sobre el número de empleados o en el BPOT que las empresas deficitarias estuvieran sometidas al impuesto (considerando 131 de la Decisión impugnada) o que la carga fiscal de las sociedades sujetas al impuesto progresase linealmente con respecto a la progresión lineal de la mano de obra empleada y de la superficie de terreno ocupada, ya que toda limitación de dicha carga en función de los beneficios obtenidos debería considerarse constitutiva de una excepción, no pueden, por sí solas, cuestionar la fundamentación de la definición antes referida.

177 En efecto, a este respecto, la Comisión no ha rebatido, de modo suficiente en Derecho, la alegación del Gobierno de Gibraltar según la cual el requisito de obtener beneficios es inherente a la lógica de un sistema de imposición que grava el número de empleados y el utilización de la superficie de terreno ocupada, ya que dicho requisito correspondería a un objetivo fundamental de dicho sistema, a saber, el de no someter a imposición a las sociedades no rentables. Por tanto, la Comisión no ha demostrado que esa no sujeción al impuesto no pudiera considerarse como una parte integrante del régimen común o «normal» del sistema fiscal notificado.

178 Asimismo, por razones análogas, la Comisión tampoco ha demostrado que las autoridades de Gibraltar no pudieran elaborar para su territorio, en el ejercicio de sus competencias en materia fiscal, un régimen fiscal común o «normal», que comprenda la aplicación general de un límite máximo de imposición del 15 % de los beneficios con el fin de evitar que las empresas paguen, en concepto de impuestos, una parte excesiva de sus beneficios. A este respecto, la mera afirmación de la Comisión según la cual, en un sistema fiscal como el propuesto por las autoridades de Gibraltar, cuantas más personas

emplea una empresa y más propiedad ocupa, mayor deberá ser su deuda impositiva (considerando 137 de la Decisión impugnada), no es suficiente para cuestionar la fundamentación de la elección realizada por las antedichas autoridades por lo que respecta a los elementos constitutivos del régimen común o «normal» del referido sistema fiscal.

179 En segundo lugar, la calificación por parte de la Comisión, en el considerando 132 de la Decisión impugnada y en sus escritos procesales, del sistema fiscal introducido por la reforma como «híbrido» es tan sólo una manera de describir dicho sistema, que está integrado por diferentes elementos constitutivos. En efecto, esa calificación no demuestra, por sí sola, que el referido sistema no pueda constituir un régimen fiscal común o «normal» aplicable en el territorio de Gibraltar, en la medida en que, por una parte, ese sistema se basa, en esencia, en dos objetivos —a saber, gravar el uso de dos factores de producción escasos y respetar la capacidad contributiva de las sociedades— que han sido establecidos por las autoridades de Gibraltar en el ejercicio de sus competencias en materia fiscal y en la medida en que, por otra parte, en el estado actual de desarrollo del Derecho comunitario, no existe un estándar armonizado relativo al régimen «común» o «normal» de un sistema fiscal nacional.

180 En este contexto, la Comisión y el Reino de España no pueden válidamente alegar, de forma puramente hipotética, que, en determinados supuestos, los dos objetivos asignados al sistema fiscal y a su régimen común o «normal» introducidos por la reforma (véase el apartado 179 *supra)* sean incompatibles entre ellos, como en el caso de una sociedad que tenga elevados beneficios pero que, debido a que no tiene presencia física en Gibraltar, no quede sujeta ni al impuesto sobre el número de empleados ni al BPOT o en el caso de de una sociedad que emplee a muchas personas en Gibraltar pero que tampoco quede sujeta a ninguno de esos dos impuestos porque no tiene beneficios. En efecto, estos casos hipotéticos no bastan para demostrar que el sistema fiscal y su régimen común o «normal» anteriormente citados no puedan responder a dos objetivos diferentes, como los establecidos por las autoridades de Gibraltar.

181 Esta apreciación no queda puesta en entredicho por la vaga afirmación de la Comisión, según la cual no puede considerarse que cualquier característica dada de tal sistema forma parte de la concepción general, puesto que ello supondría aceptar una justificación automática de tal sistema (considerando 132 de la Decisión impugnada). A este respecto, basta recordar que un enfoque como éste no respeta las diferentes fases de análisis, según se han expuesto en los apartados 143 y 144 *supra,* y, por tanto, habida cuenta de la competencia estatal en materia fiscal, sobrepasa los límites del control que corresponde a la Comisión realizar.

182 En tercer lugar, es preciso recordar que, en sus escritos procesales, la Comisión se ha preguntado por qué razón Gibraltar optó por introducir un impuesto sobre el número de empleados y un BPOT sujetos al límite máximo del 15 % de los beneficios, habida cuenta del alcance limitado de la imposición resultante de ello. A este respecto, en el considerando 144 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que el sistema fiscal constituido por los dos impuestos anteriormente mencionados «no disfruta[ba] del mismo carácter general que los impuestos sobre los beneficios de las empresas, que aspiran a gravar el resultado de la actividad económica en conjunto». Asimismo, la Comisión ha reprochado al Gobierno de Gibraltar que no hubiera dado ninguna explicación acerca de por qué razón el límite máximo del 15 % refleja la capacidad contributiva de las empresas y se ha preguntado por qué se optó por dicho límite máximo, a pesar de la voluntad del Gobierno de Gibraltar de gravar el uso de esos recursos escasos. Finalmente, la Comisión ha sugerido que podría respetarse la capacidad contributiva de las sociedades sometidas a tributación modulando el nivel del impuesto sobre el número de empleados de un año a otro en función de la coyuntura local.

183 Pues bien, es preciso señalar que, mediante estas cuestiones e hipótesis vagas y de carácter general, la Comisión no ha logrado cuestionar la fundamentación de la calificación del régimen común o «normal» del sistema fiscal notificado y de sus elementos constitutivos realizada por las autoridades de Gibraltar.

184 Por tanto, de los apartados 170 a 183 *supra,* se desprende que, al no haber respetado el marco de análisis relativo a la determinación de la selectividad, las consideraciones de la Comisión incluidas en la Decisión impugnada no son suficientes para cuestionar la definición del régimen común o «normal» del sistema fiscal realizada por las autoridades de Gibraltar. De esos apartados también se deriva que, al no haber

respetado el referido marco de análisis, la Comisión, habida cuenta del alcance de la competencia de las autoridades de Gibraltar con respecto a la determinación de su sistema fiscal y de su régimen común o «normal», sobrepasó los límites de su control. En efecto, de su razonamiento, expuesto, en particular, en los considerandos 131, 132, 136, 137 y 144 de la Decisión impugnada, se desprende que, al no haber tomado como punto de partida de su análisis sobre la selectividad material el régimen que los demandantes calificaron, en el presente asunto, como régimen común o «normal», y al no haber identificado dicho régimen ni examinado su fundamentación, la Comisión, en lugar de ejercer el control mencionado en los apartados 143 y 144 *supra,* impuso su propia lógica por lo que respecta al contenido y al funcionamiento del sistema fiscal notificado.

185 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede concluir que no puede considerarse que ninguno de los tres aspectos controvertidos del sistema fiscal según fue notificado 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 común o «normal» introducido por la reforma en Gibraltar que den lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal.

186 Finalmente, es preciso señalar que la comparación de los supuestos efectos del sistema fiscal introducido por la reforma con los efectos del sistema fiscal anterior a ésta, tal como la llevó a cabo la Comisión en el cuadro 1 y en el considerando 150 de la Decisión impugnada, no puede ser tomada en consideración, en el caso de autos, a efectos de la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, en relación con esta cuestión, resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada (sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 78 *supra,* apartado 41). Lo importante es si el

sistema fiscal de que se trata, examinado independientemente del antiguo, favorece o no a determinadas empresas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 10).

187 Del conjunto de consideraciones que preceden se desprende que la Comisión no ha demostrado la existencia de ventajas selectivas resultantes de los tres aspectos controvertidos de la reforma fiscal. Por lo tanto, al calificar como ayudas de Estado los antedichos aspectos controvertidos, la Comisión incurrió en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

188 Por consiguiente, debe acogerse el segundo motivo.

189 Puesto que procede acoger los motivos primero y segundo, es preciso anular la Decisión impugnada en su totalidad, sin que sea necesario examinar el motivo basado en la existencia de un vicio sustancial de forma.

Costas

190 A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado los demandantes la condena de la Comisión en costas y habiendo ésta perdido el proceso, procede condenarla en costas.

191 Conforme al artículo 87, apartado 4, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que han intervenido en el litigio soportarán sus propias costas. De ello se deduce que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, como parte coadyuvante en el asunto T-211/04, y el Reino de España, como parte coadyuvante en los asuntos T-211/04 y T-215/04, cargarán con sus propias costas.

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada)

decide:

1) Acumular los asuntos T-211/04 y T-215/04 a efectos de la sentencia.

2) Anular 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.

3) La Comisión cargará con las costas del Gobierno de Gibraltar y con las del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en el asunto T-215/04, así como con sus propias costas.

4) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, como parte coadyuvante en el asunto T-211/04, cargará con sus propias costas.

5) El Reino de España, como parte coadyuvante en los asuntos T-211/04 y T-215/04, cargara con sus propias costas.

Jaeger Tiili Azizi

Cremona Czúcz

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de diciembre de 2008.

Firmas

Índice

Marco jurídico . . . . . II - 3750

I. Normativa comunitaria . . . . . II - 3750

II. Estatuto de Gibraltar . . . . . II - 3752

Hechos que originaron el litigio . . . . . II - 3753

I. Antecedentes de la reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar II - 3753

II. Reforma del impuesto de sociedades del Gobierno de Gibraltar . . . . . II - 3755

A. Sistema de imposición introducido por la reforma fiscal . . . . . II - 3756

B. Impuesto adicional sobre los beneficios . . . . . II - 3757

III. Procedimiento administrativo y Decisión impugnada . . . . . II - 3758

Procedimiento y pretensiones de las partes . . . . . II - 3760

Fundamentos de Derecho . . . . . II - 3764

I. Sobre el primer motivo, basado en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional . . . . . II - 3765

A. Alegaciones de las partes . . . . . II - 3765

B. Apreciación del Tribunal de Primera Instancia . . . . . II - 3773

1. Sobre la relevancia del grado de autonomía de la entidad infraestatal con respecto al Gobierno central del Estado miembro de que se trata a efectos de la determinación del marco de referencia adecuado . . . . . II - 3775

2. Sobre el papel desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en Gibraltar como criterio de determinación del marco de referencia en el caso de autos . . . . . II - 3776

a) Sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores . . . . . II - 3776

b) Sobre la aplicación de los dos primeros requisitos enunciados en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores . . . . . II - 3778

c) Sobre la aplicación del tercer requisito de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores . . . . . II - 3782

II. Sobre el segundo motivo, basado en errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad material . . . . . II - 3787

A. Alegaciones de las partes . . . . . II - 3787

B. Apreciación del Tribunal de Primera Instancia . . . . . II - 3794

1. Considerandos pertinentes de la Decisión impugnada . . . . . II - 3797

2. Sobre la concesión de una ventaja selectiva por medio de los aspectos controvertidos de la reforma . . . . . II - 3803

Costas . . . . . II - 3811