Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 15 de septiembre de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Ayudas de Estado — Regímenes de ayudas de Estado aplicados por el Gobierno de Gibraltar relativos al impuesto de sociedades — Decisión (UE) 2019/700 — No imposición de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual — Decisión de la Comisión Europea por la que se declara el régimen de ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior — Obligación de recuperación — Alcance — Disposición nacional que no fue objeto de la investigación llevada a cabo por la Comisión relativa a las ayudas de Estado controvertidas — Dedución del impuesto pagado en el extranjero a fin de evitar la doble imposición»

En el asunto C-705/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunal del Impuesto sobre la Renta de Gibraltar), mediante resolución de 16 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

Fossil (Gibraltar) Ltd

y

Commissioner of Income Tax,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Passer, F. Biltgen y N. Wahl (Ponente) y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Fossil (Gibraltar) Ltd, por los Sres. D. Feetham, KC, M. Levy, Solicitor, y R. Pennington-Benton, Barrister;
- en nombre del Commissioner of Income Tax, por los Sres. M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, y T. Rocca, Barrister, y la Sra. Y. Sanguinetti, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. L. Flynn, la Sra. P. Nemešková y el Sr. B. Stromsky, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 10 de marzo de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Decisión (UE) 2019/700 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2018, relativa a la ayuda estatal SA.34914 (2013/C) ejecutada por el Reino Unido por lo que respecta al régimen del impuesto de sociedades de Gibraltar (DO 2019, L 119, p. 151).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Fossil (Gibraltar) Ltd y el Commissioner of Income Tax (Director General del Impuesto sobre la Renta, Gibraltar) en relación con el cumplimiento de la obligación de recuperación de las ayudas de Estado previstas en el artículo 1 de la Decisión 2019/700.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Reglamento (UE) 2015/1589

3 A tenor del considerando 25 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9):

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

4 El artículo 16 de ese Reglamento, titulado «Recuperación de la ayuda», dispone lo siguiente:

«1. Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda [...]. La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.

[...]

3. Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de [la] Unión Europea pueda disponer, de conformidad con el artículo 278 [...] TFUE, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho de la Unión.»

Decisión 2019/700

5 El 16 de octubre de 2013, la Comisión incoó un procedimiento de investigación formal para verificar si la no imposición de las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones de propiedad intelectual, contemplada en la Income Tax Act 2010 (Ley del Impuesto sobre la Renta de 2010), que es la Ley sobre tributación de las sociedades de Gibraltar (en lo sucesivo, «ITA 2010»), favorecía selectivamente a determinadas empresas, infringiendo las normas sobre ayudas de Estado de la Unión.

6 El 1 de octubre de 2014, la Comisión informó al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de su decisión de ampliar el procedimiento establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2, para incluir la práctica de las decisiones fiscales anticipadas en Gibraltar y, más concretamente, la adopción de 165 decisiones fiscales anticipadas.

7 El 19 de diciembre de 2018, la Comisión adoptó la Decisión 2019/700. En esencia, la Comisión declaró, por una parte, que la «exención» de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones, aplicable en Gibraltar entre el año 2011 y el año 2013 al amparo de la ITA 2010, constituía un régimen de ayudas de Estado aplicado ilegalmente e incompatible con el mercado interior y, por otra parte, que el tratamiento fiscal acordado por el Gobierno de Gibraltar sobre la base de decisiones fiscales anticipadas concedidas a cinco sociedades establecidas en Gibraltar que tenían una participación en sociedades en comandita neerlandesas (*commanditaire vennootschap*) y que percibían rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual constituía ayudas de Estado individuales ilegales e incompatibles con el mercado interior.

8 El artículo 1 de esa Decisión establece:

«1. El régimen de ayudas estatales en forma de exención de las rentas procedentes de intereses pasivos aplicable en Gibraltar al amparo de la [ITA 2010] entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2013 y puesto en efecto ilegalmente por Gibraltar en contravención del artículo 108 [TFUE], apartado 3, [...] es incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107 [TFUE], apartado 1 [...].

2. El régimen de ayudas estatales en forma de exención de las rentas procedentes de cánones aplicable en Gibraltar al amparo de la [ITA 2010] entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013 y puesto en efecto ilegalmente por Gibraltar en contravención del artículo 108 [TFUE], apartado 3, [...] es incompatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107 [TFUE], apartado 1 [...].»

9 A tenor del artículo 2 de esta Decisión:

«Las ayudas estatales individuales concedidas por el Gobierno de Gibraltar a través de las decisiones fiscales [...] a cinco empresas gibraltareñas con intereses en sociedades en comandita neerlandesas que recibían rentas procedentes de cánones e intereses pasivos, que fueron aplicadas ilegalmente por el Reino Unido en contravención del artículo 108 [TFUE], apartado 3, [...] son incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 [TFUE], apartado 1 [...].»

10 En virtud del artículo 5, apartado 1, de la Decisión 2019/700, el Reino Unido deberá recuperar, en concreto, todas las ayudas incompatibles concedidas sobre la base, en particular, de los regímenes de ayudas a que se refiere el artículo 1 de esa Decisión.

11 A tenor del artículo 7, apartado 1, de la Decisión 2019/700:

«1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, el Reino Unido presentará la siguiente información a la Comisión:

[...]

b) una lista de los beneficiarios que han recibido una ayuda sobre la base del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1, junto con la siguiente información para cada uno de ellos y por cada ejercicio fiscal pertinente:

– el importe de los beneficios obtenidos (indicando por separado los correspondientes a las rentas procedentes de cánones y los correspondientes a las rentas procedentes de intereses pasivos), la base imponible, el tipo del impuesto de sociedades aplicable, el importe de los impuestos sobre la renta pagados y el importe de los impuestos no percibidos;

– el importe total de la ayuda recibida;

[...]

d) el importe total (principal e intereses de recuperación) que se debe recuperar de cada beneficiario (para todos los ejercicios fiscales sujetos a recuperación);

[...]

f) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios que reembolsen la ayuda.»

12 La sección 10, titulada «Recuperación de la ayuda», de la Decisión 2019/700 contiene indicaciones relativas al importe de las ayudas individuales que las autoridades nacionales deben recuperar de los beneficiarios de las ayudas. En particular, los considerandos 223, 224 y 226 tienen el siguiente tenor:

«(223) En el caso de una ayuda estatal ilegal en forma de medida fiscal, el importe que se debe recuperar se calculará sobre la base de una comparación entre el impuesto pagado realmente y el importe que se debería haber pagado en ausencia del tratamiento fiscal preferente.

(224) En este caso, para llegar al importe de los impuestos que deberían haberse pagado en ausencia del tratamiento fiscal preferente, las autoridades del Reino Unido deben volver a valorar la responsabilidad fiscal de las entidades beneficiarias de las medidas en cuestión por cada ejercicio fiscal en que se beneficiaron de dichas medidas.

[...]

(226) El importe de los impuestos no percibidos con respecto a un ejercicio fiscal específico se calculará como sigue:

– en primer lugar, las autoridades del Reino Unido deben establecer los beneficios generales de la empresa en cuestión durante ese ejercicio fiscal (incluidos los beneficios obtenidos a través de rentas procedentes de cánones o intereses pasivos);

– partiendo de estos beneficios, las autoridades del Reino Unido deben calcular la base imponible de la empresa en cuestión para ese ejercicio fiscal;

- la base imponible debe multiplicarse por el tipo del impuesto de sociedades aplicable para ese ejercicio fiscal;
- por último, las autoridades del Reino [Unido] deben deducir el impuesto de sociedades ya abonado por la empresa respecto a ese ejercicio fiscal (de haberlo abonado).»

Derecho nacional

Gibraltar Constitution Order 2006

13 El sistema de gobierno de Gibraltar está establecido en la Gibraltar Constitution Order 2006 (Orden sobre la Constitución de Gibraltar de 2006), que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

14 El artículo 47, apartado 3, de esa Orden establece:

«Sin perjuicio de la responsabilidad del Reino Unido de garantizar el respeto por parte de Gibraltar del Derecho de la Unión, los ministerios del Gobierno de Gibraltar seguirán siendo responsables de cualquier cuestión que sea de su competencia en virtud de la presente Constitución, aunque esta se plantee en el marco de la Unión.»

ITA 2010

15 La ITA 2010 entró en vigor el 1 de enero de 2011 y sustituyó a la anterior Ley relativa a la tributación de las sociedades de Gibraltar, de 1952 (Income Tax Act 1952). La ITA 2010 estableció un tipo general de tributación de las sociedades del 10 %, aplicable a todas las empresas de Gibraltar, con excepción de los prestadores de servicios de utilidad pública y de servicios de telecomunicaciones, así como de las empresas que se benefician y abusan de una posición dominante en el mercado, que están sujetos a un tipo especial del 20 %.

16 Las sociedades sujetas al impuesto con arreglo a la ITA 2010 son las sociedades que están establecidas habitualmente en Gibraltar, así como las que no están establecidas habitualmente en dicho territorio pero que desarrollan en el mismo actividades comerciales a través de una sucursal o agencia.

17 La ITA 2010 establece un régimen de imposición territorial, ya que los beneficios o las plusvalías solo pueden gravarse si las rentas obtenidas «se generan o tienen su origen en» Gibraltar. Con arreglo al artículo 74 de la ITA 2010, la expresión «se generan o tienen su origen en» se refiere al lugar en el que se llevan a cabo las actividades que generan los beneficios o las plusvalías, que se determinará formalmente caso por caso. Esta disposición prevé asimismo que se considerará que las actividades que requieren una autorización y se rigen por la normativa de Gibraltar tienen lugar en Gibraltar.

18 En virtud de la ITA 2010, en su versión inicial (que entró en vigor el 1 de enero de 2011), los intereses pasivos y los cánones de propiedad intelectual no estaban sujetos al impuesto, cualquiera que fuese la fuente de las rentas y sin tener en cuenta el principio de territorialidad. A raíz de las modificaciones introducidas en la ITA 2010 en 2013, con efecto a partir del 1 de julio de 2013, todos los intereses de los préstamos entre empresas pasaron a estar sujetos al tipo general del 10 %, en la medida en que los intereses percibidos o por percibir por la empresa de origen superaran las 100 000 libras esterlinas (GPB) anuales. Además, tras las modificaciones introducidas en la ITA 2010 en 2013, con efecto a partir del 1 de enero de 2014, todos los cánones de propiedad intelectual cobrados o por cobrar por una empresa registrada en Gibraltar también estaban sujetos a impuestos, al mismo tipo del 10 %.

19 El artículo 37 de la ITA 2010, titulado «Bonificación tributaria por el impuesto pagado en el extranjero», establece en su apartado 1:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 8, cualquier persona que haya pagado, mediante deducción o por cualquier otro medio, el impuesto debido en virtud de la presente Ley por los beneficios o plusvalías generados por fuentes situadas en Gibraltar o en cualquier otro país, territorio o jurisdicción, o que esté obligado al pago de dicho impuesto, y que acredite, a satisfacción del [Director General del Impuesto sobre la Renta], que ha pagado, mediante deducción o por cualquier otro medio, el impuesto sobre la renta en el otro país, territorio o jurisdicción por los mismos beneficios o plusvalías, o que esté obligado al pago de dicho impuesto en ese otro país, territorio o jurisdicción, tiene derecho a una reducción del impuesto debido en virtud de la presente Ley que haya pagado o esté obligado a pagar por dichos beneficios o plusvalías, hasta un importe correspondiente a la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) el impuesto devengado en virtud de la presente Ley por dichos beneficios o plusvalías, o
- b) el impuesto sobre la renta en el otro país, territorio o jurisdicción por dicha renta.»

20 El artículo 37, apartado 8, de la ITA 2010 dispone:

«El presente artículo solo se aplicará al impuesto pagado en un país en el que se generen o tengan su origen los ingresos procedentes de la actividad comercial subyacente que haya dado lugar a los beneficios o plusvalías mencionados en el apartado 1.»

21 A efectos de la aplicación de la Decisión 2019/700, el Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [Reglamento del impuesto sobre la renta de 2019 (modificación)] modificó la ITA 2010 para permitir la imposición retroactiva de las rentas procedentes de cánones percibidas entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2013.

Litigio principal y cuestión prejudicial

22 Fossil (Gibraltar), sociedad establecida en Gibraltar, es una filial propiedad al 100 % de Fossil Group Inc., sociedad domiciliada en los Estados Unidos de América y que opera en el sector de la creación y de la fabricación de artículos de moda. Fossil (Gibraltar) percibe cánones de propiedad intelectual que se generan por el uso, a escala mundial, de varias marcas, dibujos y modelos de los que es titular Fossil Group.

23 Fossil (Gibraltar), que no figura en la lista de las 165 decisiones fiscales anticipadas mencionada en el apartado 6 de la presente sentencia, obtuvo rentas procedentes de cánones de propiedad intelectual que no fueron gravadas en virtud de la ITA 2010. En cambio, declaró la totalidad de estas rentas que había percibido a la Administración tributaria de los Estados Unidos, donde se abonó un impuesto sobre dichas rentas al tipo del 35 %.

24 El 19 de febrero de 2019, el Director General del Impuesto sobre la Renta, que es, en Gibraltar, la autoridad encargada de recaudar el impuesto sobre la renta y los beneficios de sociedades, remitió a la Comisión una lista de beneficiarios de una ayuda, en la que figuraba Fossil (Gibraltar), y le comunicó el cálculo del importe de la ayuda que debía recuperarse de Fossil (Gibraltar).

25 Mediante escrito de 8 de abril de 2019, el Director General del Impuesto sobre la Renta propuso a la Comisión un ajuste del importe de la ayuda que debía recuperarse de Fossil (Gibraltar). El ajuste propuesto tenía en cuenta un impuesto adicional que Fossil Group había pagado en Estados Unidos a raíz de la aplicación de las normas estadounidenses relativas a las

sociedades extranjeras controladas.

26 Mediante escritos de 13 de mayo y 6 de junio de 2019, la Dirección General (DG) de Competencia de la Comisión consideró que procedía rechazar dicho ajuste.

27 Mediante escrito de 26 de marzo de 2020, la DG Competencia precisó que, a efectos de la determinación del impuesto adeudado, el Director General del Impuesto sobre la Renta no podía tener en cuenta el impuesto pagado en los Estados Unidos sobre las rentas de Fossil (Gibraltar) procedentes de cánones de propiedad intelectual.

28 Según la DG Competencia, el método de cálculo del impuesto adeudado a efectos de la recuperación de la ayuda descrita en el considerando 226 de la Decisión 2019/700 no tiene por objeto autorizar la deducción de los impuestos pagados en los Estados Unidos, con arreglo a las normas estadounidenses relativas a las sociedades extranjeras controladas. En efecto, según la DG Competencia, el impuesto previsto por estas normas responde a una lógica tributaria propia, a saber, la lucha contra el fraude, de modo que carece de incidencia en el razonamiento que subyace a la Decisión 2019/700 y en el método de cálculo de la ayuda que debe recuperarse de Fossil (Gibraltar). Los servicios de la Comisión precisaron, en particular, que el punto 102 de la Comunicación de la Comisión relativa a la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles (DO 2019, C 247, p. 1), que permite a un Estado miembro tener en cuenta, al calcular el importe de la ayuda que debe recuperarse, si el beneficiario de una ayuda ilegal ha pagado impuestos por la ayuda recibida, no era aplicable en el litigio principal, al no haber pagado Fossil (Gibraltar) tales impuestos.

29 El 31 de octubre de 2020, al rechazar la Comisión el cálculo de la ayuda que debía recuperarse de Fossil (Gibraltar), efectuado por el Director General del Impuesto sobre la Renta, este remitió a Fossil (Gibraltar) nuevas órdenes de recuperación.

30 El 4 de diciembre de 2020, Fossil (Gibraltar) interpuso un recurso contra estas órdenes de recuperación ante el órgano jurisdiccional remitente.

31 Ante dicho órgano jurisdiccional, el Director General del Impuesto sobre la Renta considera que debe seguir la posición de la DG Competencia. Opina que, aunque la bonificación tributaria prevista en el artículo 37 de la ITA 2010 no fue examinada, como tal, por la DG Competencia, la posición adoptada por esta hace imposible la aplicación de esa disposición.

32 Fossil (Gibraltar) sostiene, por su parte, que, si bien la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, mencionada en el apartado 21 de la presente sentencia, autoriza en lo sucesivo la tributación retroactiva de las rentas procedentes de cánones de propiedad intelectual generadas entre 2011 y 2013, el Director General del Impuesto sobre la Renta sigue estando facultado, con arreglo al Derecho interno y de conformidad con el artículo 16, apartado 3, del Reglamento 2015/1589, para conceder cualquier bonificación tributaria disponible en virtud de la ITA 2010 al gravar esas rentas. A este respecto, señala que la Decisión 2019/700 no se pronunció sobre la aplicación del artículo 37 de la ITA 2010 ni sobre la conformidad de dicho artículo con el Derecho de la Unión. Según Fossil (Gibraltar), el Director General del Impuesto sobre la Renta confunde el cálculo del impuesto adeudado a efectos de la recuperación de la ayuda, tal como prevé la Decisión 2019/700, y las bonificaciones tributarias que pueden aplicar las autoridades de Gibraltar sobre el importe bruto que debe recuperarse, con arreglo a la ITA 2010.

33 En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿La concesión por el Commissioner of Income Tax (Director General del Impuesto sobre la

Renta), con arreglo a la ITA 2010, de la deducción del impuesto pagado en los Estados Unidos por las rentas procedentes de cánones de [Fossil (Gibraltar)] constituiría una infracción de la Decisión 2019/700 o sería de alguna manera incompatible con esta?»

Sobre la cuestión prejudicial

34 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Decisión 2019/700 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales encargadas de recuperar del beneficiario una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior apliquen una disposición nacional que establece un mecanismo para deducir los impuestos pagados por dicho beneficiario en el extranjero de aquellos que está obligado a abonar en Gibraltar.

35 De entrada, procede señalar que la cuestión que el Tribunal de Justicia debe responder, tal como ha sido formulada por el órgano jurisdiccional remitente, parte de la premisa de que el artículo 37 de la ITA 2010, que establece un mecanismo de deducción del impuesto pagado en un Estado tercero a fin de evitar la doble imposición, es aplicable en el litigio principal.

36 Es cierto que el Director General del Impuesto sobre la Renta y la Comisión alegaron que parece que en el litigio principal no concurren los requisitos exigidos para acogerse al mecanismo de deducción con arreglo al artículo 37 de la ITA 2010. Sin embargo, las consideraciones expuestas a este respecto ponen en entredicho la apreciación del Derecho nacional efectuada por el órgano jurisdiccional remitente, que concluyó que en el marco del litigio principal se daban los requisitos de aplicación del artículo 37 de la ITA 2010.

37 Pues bien, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente, y no al Tribunal de Justicia, comprobar el fundamento de esta apreciación del Derecho nacional. En efecto, el artículo 267 TFUE establece un procedimiento de cooperación directa entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. En el marco de dicho procedimiento, basado en una clara separación de las funciones entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional, al que corresponde apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia, mientras que el Tribunal de Justicia únicamente está facultado para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión a partir de los hechos que le proporcione el juez nacional (sentencias de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros, C?62/14, EU:C:2015:400, apartado 15, y de 20 de abril de 2021, Republika, C?896/19, EU:C:2021:311, apartado 28).

38 En el caso de autos, y partiendo de la premisa de que el artículo 37 de la ITA 2010 es aplicable en el litigio principal, procede determinar si la concesión de una reducción del importe de la ayuda que debe recuperarse de Fossil (Gibraltar), sobre la base de esta disposición, puede comprometer la ejecución efectiva de la orden de recuperación contenida en la Decisión 2019/700.

39 A este respecto, procede recordar que la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad. Por lo tanto, el Estado miembro destinatario de una decisión por la que se le obliga a recuperar las ayudas ilegales debe, en virtud del artículo 288 TFUE, adoptar todas las medidas necesarias para ejecutar dicha decisión. Debe conseguir la recuperación efectiva de las cantidades adeudadas, para eliminar la distorsión de la competencia causada por la ventaja competitiva proporcionada por la ayuda ilegal (sentencia de 24 de enero de 2013, Comisión/España, C?529/09, EU:C:2013:31, apartados 90 y 91 y jurisprudencia citada). Mediante la devolución de la ayuda, el beneficiario pierde la ventaja de la que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y se restablece así la

situación anterior al pago de la ayuda (sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, apartado 113).

40 En virtud del artículo 16, apartado 3, del Reglamento 2015/1589, la recuperación de una ayuda declarada ilegal e incompatible con el mercado interior por una decisión de la Comisión debe efectuarse, como resulta también del considerando 25 de ese Reglamento, sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de dicha decisión. Este último requisito refleja las exigencias del principio de efectividad enunciado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, por analogía, la sentencia de 24 de enero de 2013, Comisión/España, C?529/09, EU:C:2013:31, apartado 92 y jurisprudencia citada).

41 A efectos del cálculo del importe de la ayuda que debe recuperarse, el juez nacional debe tomar en consideración la totalidad de los elementos pertinentes puestos en su conocimiento. No puede excluirse que, habida cuenta de dichos elementos, el cálculo efectuado por el juez nacional dé como resultado un importe de la ayuda inferior al resultante de la toma en consideración aislada de la decisión de la Comisión por la que se ordena la devolución de la ayuda declarada incompatible con el mercado interior, o incluso un importe igual a cero (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset, C?69/13, EU:C:2014:71, apartados 36 y 37).

42 De ese modo, el Tribunal de Justicia ha precisado que el restablecimiento de la situación anterior supone el retorno, en la medida de lo posible, a la situación que habría existido si se hubieran realizado las operaciones de que se trata sin concesión de la medida de ayuda controvertida (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, apartado 117).

43 Aunque las cantidades que se deben reembolsar no pueden calcularse en función de operaciones hipotéticas que podrían haber realizado las empresas si no hubiesen optado por el tipo de operación que lleva aparejada la ayuda, los beneficiarios de un régimen de ayudas pueden, en la fase de recuperación, invocar las deducciones y reducciones previstas por el Derecho nacional si se demuestra, habida cuenta de las operaciones concretas realizadas, que tenían efectivamente derecho a beneficiarse de ellas. En efecto, el restablecimiento de la situación anterior solo exige considerar, durante la fase de la recuperación de la ayuda por parte de las autoridades nacionales, la existencia en su caso de un trato fiscal, más favorable que el del régimen ordinario, que se habría aplicado a la operación efectivamente realizada de no haber existido la ayuda ilegal y en virtud de normas internas compatibles con el Derecho de la Unión (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, apartados 114 a 119).

44 Dicho esto, por lo que respecta, en primer lugar, a si la Decisión 2019/700 se opone como tal a la reducción solicitada en virtud del artículo 37 de la ITA 2010, procede recordar que, mediante dicha Decisión, la Comisión declaró ilegales e incompatibles con el mercado interior, por una parte, el régimen concedido en forma de no imposición de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual y, por otra parte, las medidas de ayuda individuales constituidas por cinco decisiones fiscales anticipadas, entre las 165 que son objeto de la decisión de la Comisión de 1 de octubre de 2014 de ampliar el procedimiento de investigación formal a que se refiere el artículo 108 TFUE, apartado 2, mencionado en el apartado 6 de la presente sentencia.

45 Por lo que respecta a las medidas adoptadas en forma de no imposición de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual, que son las únicas controvertidas en el litigio principal, de la Decisión 2019/700 se desprende que estas medidas fueron calificadas de ayudas de Estado prohibidas por el artículo 107 TFUE, apartado 1, en

concreto, debido a que concedían una ventaja selectiva.

46 En particular, se tuvo en cuenta que esta no imposición era contraria al principio general de que el impuesto de sociedades se recauda de todos los sujetos pasivos que perciben rentas que se generan o tienen su origen en Gibraltar. Según la Comisión, de ello resulta que «lo normal es que las rentas procedentes de intereses pasivos y cánones entren en el ámbito de imposición» (considerando 82 de la Decisión 2019/700). Pues bien, la reducción de un gravamen que las empresas tendrían que soportar produce una ventaja (considerando 83 de esa Decisión), *a priori* selectiva, en la medida en que beneficia principalmente a grupos multinacionales (considerandos 103 y 104 de dicha Decisión). La Comisión indicó, en el considerando 107 de la misma Decisión, que, habida cuenta de una situación de no imposición, el argumento basado en la necesidad de evitar la doble imposición no se sostiene, «ya que por lo general la entidad pagadora (extranjera) puede deducir los intereses o cánones a efectos fiscales».

47 De estas consideraciones se desprende que la Decisión 2019/700 se refiere únicamente a la constatación de que determinadas categorías de rentas, en este caso las procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual, no están sujetas al impuesto de sociedades en Gibraltar.

48 Por tanto, si bien la Decisión 2019/700 obliga a las autoridades nacionales competentes a recuperar el impuesto que debería haberse recaudado en ausencia de la exención de las rentas procedentes de los intereses pasivos y los cánones de propiedad intelectual (véase el considerando 223 de dicha Decisión), no aborda, por el contrario, la posibilidad de invocar las deducciones y reducciones previstas por la legislación de Gibraltar que podrían haberse aplicado para calcular el impuesto devengado. En consecuencia, la citada decisión, y en particular su considerando 226, no se opone a la invocación de un mecanismo como el previsto en el artículo 37 de la ITA 2010, de conformidad con el principio consagrado por la jurisprudencia mencionada en el apartado 43 de la presente sentencia. Por lo tanto, tampoco cuestiona la posibilidad de que la Administración tributaria de Gibraltar, con arreglo a este mecanismo, permita deducir impuestos, correspondientes a cánones de propiedad intelectual pagados en el extranjero, del impuesto, correspondiente a esos mismos cánones, que deba pagarse en Gibraltar.

49 En cuanto a las tomas de posición adoptadas en los escritos que la Comisión dirigió a las autoridades nacionales en el marco de los intercambios dirigidos a garantizar la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión 2019/700, tal como se mencionan en los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, que no figuran entre los actos que pueden adoptarse sobre la base del Reglamento 2015/1589, no pueden llevar a completar o modificar el contenido de dicha Decisión y deben considerarse carentes de cualquier valor vinculante (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, apartados 24 a 28).

50 En segundo lugar, procede examinar si la consideración, en la fase de recuperación de la ayuda, de un crédito fiscal concedido sobre la base del artículo 37 de la ITA 2010 pone en peligro la eficacia de la Decisión 2019/700, en la medida en que esta toma en consideración supone colocar a Fossil (Gibraltar) en una situación más ventajosa que la que habría existido si las operaciones de que se trata se hubieran realizado sin la concesión de las medidas de ayuda controvertidas en el litigio principal.

51 A este respecto, como enuncia el considerando 25 del Reglamento 2015/1589, el Estado miembro interesado debe «adoptar las medidas necesarias para garantizar que la decisión de la Comisión [que ordene la recuperación de una ayuda incompatible con el mercado interior] surta efecto».

52 Efectivamente, como se ha recordado en el apartado 39 de la presente sentencia, el Estado

miembro de que se trate debe conseguir la recuperación efectiva de las cantidades adeudadas, para eliminar la distorsión de la competencia causada por la ventaja competitiva proporcionada por las ayudas ilegales. Si bien es cierto que tal exigencia implica necesariamente que un Estado miembro no puede eludir el alcance de una decisión de la Comisión mediante la adopción de medidas compensatorias destinadas a hacer inoperantes las consecuencias de dicha decisión, no puede impedir que los beneficiarios de las ayudas de que se trate invoquen, en la fase de recuperación, las deducciones y reducciones previstas por el Derecho nacional si se demuestra, habida cuenta de las operaciones concretas realizadas, que tenían efectivamente derecho a beneficiarse de ellas en la fecha de tales operaciones.

53 En particular, dicha exigencia no compromete *a priori* la aplicación de un mecanismo, como el previsto en el artículo 37 de la ITA 2010, que permite, con el fin de evitar la doble imposición de una misma renta, conceder una reducción del impuesto por el impuesto pagado por una persona jurídica o física en un país o territorio en el que esa renta se genera o tiene su origen.

54 En tercer y último lugar, procede examinar si la Decisión 2019/700, que califica el régimen de no imposición de las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual como ayuda de Estado al apartarse, en particular, del principio de territorialidad consagrado por la legislación fiscal de Gibraltar, implica, por extensión, que el artículo 37 de la ITA 2010, que Fossil (Gibraltar) invoca en el asunto principal, debe asimilarse a tal régimen y, por consiguiente, debe considerarse una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE, apartado 1.

55 Así pues, en el supuesto de que, en la fecha de las operaciones de que se trata, Fossil (Gibraltar) hubiera podido efectivamente acogerse a la aplicación del artículo 37 de la ITA 2010, extremo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente, procede examinar si la deducción de un impuesto correspondiente a cánones de propiedad intelectual abonado en el extranjero, prevista en dicha disposición, puede constituir una ayuda de Estado prohibida, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

56 A este respecto, procede subrayar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien este no es competente, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, para pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni para interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales, sí es competente, en cambio, para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle resolver el asunto que le ha sido sometido. En materia de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia puede, en particular, proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación que le permitan determinar si una medida nacional puede calificarse de ayuda de Estado en el sentido del Derecho de la Unión (sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada).

57 Pues bien, debe recordarse que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la medida debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 30 y jurisprudencia citada).

58 En lo que respecta, concretamente, a las medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, ha de recordarse que una medida de este tipo que, aunque no implique una transferencia

de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes puede procurar una ventaja selectiva a los beneficiarios y constituye, por ello, una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Así pues, se considera en particular una ayuda de Estado una intervención que alivia las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser una subvención, en el sentido estricto del término, es de la misma naturaleza y tiene efectos idénticos. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado (sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 30 y jurisprudencia citada).

59 Dicho esto, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, la determinación de las características constitutivas de cada impuesto forma parte de la facultad de apreciación de los Estados miembros, en observancia de su autonomía fiscal, y esta facultad debe ejercerse, en todo caso, respetando el Derecho de la Unión. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible (sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 38).

60 Pues bien, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en el punto 59 de sus conclusiones, la decisión relativa a los impuestos extranjeros que se pueden deducir de la deuda tributaria interna y a las condiciones en que esto es posible es de carácter tan general que está comprendida en la facultad de apreciación de los Estados miembros a la hora de determinar las características constitutivas del impuesto.

61 Una medida como la contemplada en el artículo 37 de la ITA 2010, que pretende evitar la doble imposición estableciendo un mecanismo para deducir los impuestos pagados por un contribuyente en el extranjero de aquellos que está obligado a abonar en Gibraltar, está comprendida, en principio, en el ámbito de la autonomía fiscal de los Estados miembros y, salvo que se demuestre que se basa en parámetros discriminatorios, no puede calificarse de ayuda de Estado prohibida, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En este contexto, es preciso recordar que el Derecho de la Unión en esta materia pretende únicamente la supresión de las ventajas selectivas de las que pueden beneficiarse determinadas empresas en detrimento de otras que se encuentren en una situación comparable (sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 41).

62 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Decisión 2019/700 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que las autoridades nacionales encargadas de recuperar del beneficiario una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior apliquen una disposición nacional que establece un mecanismo para deducir los impuestos pagados por dicho beneficiario en el extranjero de aquellos que está obligado a abonar en Gibraltar, si resulta que esa disposición era aplicable en la fecha de las operaciones de que se trata.

Costas

63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

La Decisión (UE) 2019/700 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2018, relativa a la ayuda estatal SA.34914 (2013/C) ejecutada por el Reino Unido por lo que respecta al régimen del

impuesto de sociedades de Gibraltar,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a que las autoridades nacionales encargadas de recuperar del beneficiario una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior apliquen una disposición nacional que establece un mecanismo para deducir los impuestos pagados por dicho beneficiario en el extranjero de aquellos que está obligado a abonar en Gibraltar, si resulta que esa disposición era aplicable en la fecha de las operaciones de que se trata.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.