



INSIGHT

# APLICACIÓN DEL DERECHO EUROPEO EN GIBRALTAR: LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y LA CONSIDERACIÓN DE UNA ÚNICA ENTIDAD ESTATAL CON REINO UNIDO

MIGUEL A. ACOSTA SÁNCHEZ\*

ABSTRACT: In its judgment of 13 June 2017, case C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association*, the Court of Justice held that, in the area of freedom to provide services, the United Kingdom and Gibraltar are to be treated as a single member State. Therefore, national fiscal measures at stake, found to be in all other regards in compliance with the requirements laid down by the founding treaties, are not in breach of Art. 56 TFEU.

KEYWORDS: Gibraltar – freedom to provide services – territorial application – remote gaming – national fiscal measure – non-discrimination.

## I. INTRODUCCIÓN

Como bien es sabido, la particularidad de Gibraltar en la escena internacional presenta numerosas aristas que no siempre parecen claras, tanto en su relación con Reino Unido como con la Unión Europea e incluso en el ámbito de Naciones Unidas. Más aún en el contexto societario y fiscal, Gibraltar ha llegado a ser considerada como un “paraíso fiscal” donde no se aplicaban los principales estándares de control y transparencia, y ello debido fundamentalmente a un régimen muy beneficioso de exenciones. Aún cuando esta última aseveración parece irse diluyendo con la aplicación de la normativa europea al territorio de Gibraltar, en el contexto estrictamente británico siguen dándose casos de un cierto favoritismo fiscal. Prueba de ello es la Sentencia del Tribunal de Justicia, de

\* Profesor Titular de Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales en la Universidad de Cádiz, miguelangel.acosta@uca.es. Trabajo realizado en el marco del Proyecto de I+D “España, seguridad y fronteras exteriores europeas en el área del Estrecho”, DER2015-68174-R, Investigadores Principales A. del Valle Gálvez e I. González García. Proyecto financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y Fondos FEDER de la UE.

13 de junio de 2017, aquí comentada y en la cual se pone en cuestión la aplicación territorial del Derecho de la UE a Gibraltar en referencia a una norma británica que establece un impuesto para determinados juegos de azar a distancia – concretamente on line – y que conlleva su aplicación, igualmente, a los distribuidores de dichos juegos establecidos en la colonia británica.<sup>1</sup>

## II. BREVE REFERENCIA A LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL MERCADO INTERIOR

A efectos del caso aquí analizado, conviene destacar dos cuestiones de interés en esta breve introducción sobre el régimen de la libre prestación de servicios. En primer lugar, el necesario carácter transfronterizo de la propia prestación; en segundo lugar, la posibilidad de establecer medidas nacionales restrictivas pero que estén justificadas debidamente.

La libre prestación de servicios se encuentra regulada en los arts 56-62 del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE).<sup>2</sup> Según el primero de los mismos, quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la UE para los nacionales de los Estados miembros establecidos en otro Estado miembro distinto al suyo. Ello conlleva claramente la aplicación del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. Además, implica una acción transfronteriza en la cual estén implicados al menos dos Estados miembros. Esto último, elemento de gran relevancia en el caso aquí analizado, viene a indicar que no se aplicaría la libertad en el caso de un nacional de un Estado miembro establecido en un tercer Estado, o, más concretamente, el caso de que todos los elementos de la actividad se localizasen en el interior de un mismo Estado miembro. Esto último se ha establecido a través de una jurisprudencia consolidada; es más, sería el órgano judicial nacional el responsable de determinar si efectivamente se produce esta unión de elementos.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 13 de junio de 2017, asunto C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited c. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y Her Majesty's Treasury*. Puede verse un comentario de las Conclusiones del AG Szpunar, presentadas el 19 de enero de 2017, asunto C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited y The Queen* en A. CEDELLE, *Great Britain: CJEU Cases*, en M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER, A. STORCK (eds), *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2016*, Wein: Linde, 2017, p. 209 *et seq.*

<sup>2</sup> Ver, en general, I. BORRAJO INIESTA, T. DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI, *Libre establecimiento y libre prestación de servicios. Reconocimiento de cualificaciones profesionales*, en J.M. BENEYTO (coord.), *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*, Madrid: Ed. Aranzadi, 2013; D. GRISEL, *La libre prestation des services et droit de l'Union européenne. Examen des limites à l'application des articles 56 et suivants TFUE*, Bâle: Ed. Helbing & Lichtenhanh, 2015.

<sup>3</sup> Puede verse, entre otros, Tribunal de Justicia: sentencia de 28 de enero de 1992, asuntos acumulados C-330/90 y 331/90, *López Brea*; sentencia de 19 de marzo de 1992, asunto C-60/91, *Ministère public/José Antonio Batista Morais*; sentencia de 12 de diciembre de 1996, asunto C-3/95, *Reisebüro Broede*; sentencia de 16 de enero de 1997, asunto C-134/95, *USSL N° 47 Di Biella*; sentencia de 7 de junio de 1997,

Como complemento, el Tribunal de Justicia ha desarrollado un concepto de prestación transfronteriza que no lleva forzosamente consigo un traspaso físico efectivo de las fronteras. Así, ha establecido tradicionalmente cuatro posibles formas de traspaso de fronteras, cubiertas todas ellas por la libre prestación de servicios:

- a) desplazamiento físico del prestador del servicio a través de la frontera;<sup>4</sup>
- b) el prestador del servicio permanece en su Estado, mientras que es el beneficiario o destinatario del servicio quien se desplaza en busca del prestador;<sup>5</sup>
- c) tanto el prestador como destinatario del servicio tienen la misma nacionalidad e incluso residen en el mismo Estado miembro, pero se desplazan (juntos) a otro Estado miembro donde tiene lugar la realización de la prestación del servicio;<sup>6</sup>
- d) total ausencia de desplazamiento. Tanto el prestador como el beneficiario permanecen en sus respectivos Estados de residencia, siendo la prestación en sí la que se desplaza. Serían entonces aquellos servicios prestados por correspondencia o medios semejantes, donde entrarían, igualmente, los servicios prestados a través de Internet, como los juegos de azar a distancia.<sup>7</sup>

Es en el art. 57 TFUE donde se indica, de forma genérica, qué se entiende por prestación de servicios, dando una noción en negativo o subsidiaria (cuando las prestaciones no se rijan por la libre circulación de mercancías,<sup>8</sup> capitales<sup>9</sup> y personas).<sup>10</sup> Lo esen-

asunto C-70/95, *Sodemare*; sentencia de 2 de julio de 1998, asuntos acumulados C-225/96 y 227/96, *Kapasakalis*; sentencia de 9 de septiembre de 1999, asunto C-108/98, *RI.SAN*.

<sup>4</sup> Tribunal de Justicia: sentencia de 18 de marzo de 1980, asunto C-52/79, *Debauve*, sobre televisión por cable; sentencia de 28 de marzo de 1996, asunto C-272/94, *Guiot*, sobre contribuciones patronales; sentencia de 16 de enero de 1997, asunto C-134/95, *USSL*, sobre servicio de colocación de trabajadores; sentencia de 2 de julio de 1998, asunto C-225/95, *Kapasakalis*, sobre reconocimiento de títulos de enseñanza superior; sentencia de 9 de septiembre de 1999, asunto C-108/98, *RLSAN*, sobre subrogación a título oneroso de tercero en contrato de arrendamiento; y sentencia de 23 de noviembre de 1999, asuntos acumulados C-369/96 y 376/96, *Arblade*, sobre desplazamiento temporal de trabajadores.

<sup>5</sup> Sería el caso del enfermo o turista que se traslada a otro Estado miembro en busca del potencial servicio que le prestarán un médico o un establecimiento hotelero. Ver, Tribunal de Justicia, sentencia de 31 de enero de 1984, asuntos acumulados C-286/82 y 26/83, *Luisi y Carbone*. Igualmente, Tribunal de Justicia: sentencia de 2 de agosto de 1989, asunto C-186/87, *Cowan*; y sentencia de 26 de octubre de 1999, asunto C-294/97, *Eurowings*.

<sup>6</sup> Ejemplo sería el guía turístico. Ver, Tribunal de Justicia, sentencia de 5 de junio de 1997, asunto C-398/95, *Syndesmos*, párr. 7.

<sup>7</sup> Tribunal de Justicia: sentencia de 10 de mayo de 1995, asunto C-384/93, *Alpine Investment*; y de 5 de junio de 1997, asunto C-56/96, *VT4*. Igualmente, Sentencia del Tribunal General de 8 de julio de 1997, asunto T-266/97, *VTM*.

<sup>8</sup> A veces no ha resultado sencillo la distinción entre la libre prestación de servicios y la libre circulación de mercancías, debiendo el Tribunal de Justicia determinar caso por caso. Como ejemplo, puede verse, Tribunal de Justicia: sentencia de 28 de abril de 1998, asunto C-120/95, *Decaer*, sobre gafas como mercancías; sentencia de 28 de abril de 1998, asunto C-158/96, *Kholl*, sobre servicios dentales; y sentencia de 21 de septiembre de 1999, asunto C-124/97, *Markku* sobre máquinas para juegos de azar.

<sup>9</sup> Ver, art. 58, párr. 2, TFUE: "La liberalización de los servicios bancarios y de seguros vinculados a los movimientos de capitales se realizará en armonía con la liberalización de la circulación de capitales".

cial en cualquier caso es que nos encontramos ante prestaciones llevadas a cabo a cambio de una remuneración, como son los casos de actividades de carácter industrial, mercantil, artesanal o la realizada por profesionales liberales como los juristas.<sup>11</sup>

Respecto a la remuneración, esta se caracteriza como la contrapartida económica de la prestación que se discute, contrapartida que se define normalmente entre el prestatario y el destinatario del servicio.<sup>12</sup> Además, la prestación del servicio debe perseguir un afán de lucro o, al menos, debe tener un cierto carácter patrimonial.<sup>13</sup> No tiene relevancia que el beneficiario de la prestación pague directamente al prestador o lo haga indirectamente a través de un tercero o que sea un tercero el que pague, recibiendo para sí otra prestación diferente. Indiferente, igualmente, la forma en que se realice la remuneración.

Nos encontramos, en todo caso, ante una actividad temporal y limitada en el tiempo, lo que la diferenciaría por tanto de la libertad de establecimiento que conllevaría una permanencia (art. 57, *in fine*, TFUE).<sup>14</sup> Teniendo como única exclusión las actividades que participan en el ejercicio de la autoridad pública (art. 45, párr. 1, TFUE)<sup>15</sup>.

Con todo, y a partir de la jurisprudencia consolidada, podríamos definir la libre prestación de servicios como toda aquella actividad de contenido económico realizada normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que tenga una dimensión transfronteriza y un carácter temporal y siempre que no se rija por las disposiciones relativas a las otras libertades.<sup>16</sup>

En cuanto a las medidas nacionales restrictivas, indistintamente aplicables, el Tribunal de Justicia ha considerado que serían contrarias a la libre prestación de servicios,<sup>17</sup> toda vez que no esté justificado por motivos de interés general, como es el orden público, seguridad pública o salud pública. En estos últimos casos, como pudiera ser la

<sup>10</sup> La principal diferencia con la libre circulación de personas es que en esta se realiza un trabajo por cuenta ajena, mientras que la prestación de servicios es por cuenta propia.

<sup>11</sup> Véase, sobre la definición, Tribunal de Justicia, sentencia de 30 de noviembre de 1995, asunto C-55/94, *Gebhardy* y la jurisprudencia allí citada.

<sup>12</sup> Se entiende que la remuneración debe ser real y efectiva. Ver, Tribunal de Justicia, sentencia de 11 de abril de 2000, asuntos acumulados C-51/96 y 191/97, *Deliège*, párrs. 56-57.

<sup>13</sup> Véase, Tribunal de Justicia: sentencia de 27 de septiembre de 1988, asunto C-263/86, *Humbel & Edel*, párr. 17; sentencia de 7 de diciembre de 1993, asunto C-109/92, *Wirth*, párr. 15; sentencia de 12 de julio de 2001, asunto C-157/99, *Smits et Peerbooms*; y sentencia de 22 de mayo de 2003, asunto C-355/00, *Freskot*, párrs. 54-55.

<sup>14</sup> *Gebhard*, cit.

<sup>15</sup> Sobre el alcance de "autoridad pública", ver, Tribunal de Justicia, sentencia de 20 de noviembre de 2001, asunto C-268/99, *Aldona*.

<sup>16</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 17 de noviembre de 2009, asunto C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, y jurisprudencia allí citada.

<sup>17</sup> Ver, entre otras, *Alpine Investments*, cit., párr. 35; *Reisebüro Broede*, cit., párr. 25; y Tribunal de Justicia, sentencia de 28 de marzo de 1996, asunto C-272/94, *Guiot*, párr. 10. O las más recientes, Tribunal de Justicia: sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-203/08, *Sporting Schanze*, sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-176/11, *HIT & HIT*; y sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-342/14, *X-Steuerberatungsgesellschaft*, párr. 48 y jurisprudencia allí citada.

eficacia de los controles fiscales,<sup>18</sup> la jurisprudencia comunitaria ha sido constante a la hora de exigir tres requisitos básicos a efectos de justificar dicho interés general:<sup>19</sup>

a) que el interés no sea ya salvaguardado por otras normas nacionales del Estado (necesidad). Además, debe existir una relación directa entre la medida restrictiva y dicho interés;<sup>20</sup>

b) que la medida restrictiva sea proporcional al objetivo de interés general (proporcionalidad). El Tribunal de Justicia, en una interpretación bastante flexible a favor del Estado, ha llegado a considerar que la incompatibilidad con las normas de Derecho europeo solamente se constatarían cuando la norma nacional es manifiestamente incapaz de garantizar la realización del objetivo perseguido;<sup>21</sup>

c) y que el mismo resultado no pueda alcanzarse por otros medios menos restrictivos (adecuación).

### III. LOS ANTECEDENTES DEL ASUNTO

#### III.1. SOBRE LA LEGISLACIÓN BRITÁNICA EN LITIGIO

Hasta el año 2014, los proveedores de servicios de juegos de azar a distancia establecidos únicamente en el Reino Unido pagaban un impuesto del 15 por ciento de sus beneficios brutos, con independencia del lugar de residencia de sus clientes, impuesto basado en el lugar de prestación.<sup>22</sup> Ello conllevaba que aquellos proveedores localizados fuera de Reino Unido, como sería el caso de Gibraltar, estarían exentos del pago. En este último caso, los proveedores de servicios de juegos de azar a distancia debían abonar en la propia colonia un impuesto sobre tales servicios prestados en cualquier lugar del mundo a) a un tipo impositivo del 1 por ciento del volumen de negocio sólo por las apuestas fijas y los intercambios de apuestas en Internet, y b) a un tipo impositivo del 1 por ciento de los beneficios brutos o rendimientos brutos en el caso de los casinos en línea.<sup>23</sup>

El 17 de julio de 2014, a través de la *Finance Act 2014*,<sup>24</sup> entró en vigor en el Reino Unido un régimen fiscal para determinados impuestos sobre juegos de azar y que afec-

<sup>18</sup> Tribunal de Justicia: sentencia de 15 de mayo de 1997, asunto C-250/95, *Futura*; y sentencia de 8 de julio de 1999, asunto C-254/97, *Baxter*.

<sup>19</sup> Puede verse, entre otras, *Gebhard*, cit.; Tribunal de Justicia: sentencia de 26 de noviembre de 2002, asunto C-100/01, *Oteiza Olazábal*; sentencia de 13 de noviembre de 2003, asunto C-42/02, *Lindman*; sentencia de 10 de marzo de 2005, asunto C-491/03, *Hermann*; sentencia de 8 de septiembre de 2005, asunto C-544/03, *Mobistar y Belgacom Telecom*; y sentencia de 31 de enero de 2008, asunto C-380/05, *Centro Europa*.

<sup>20</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 28 de octubre de 1999, asunto C-55/98, *Skatte Ministeriet e Vestergaard*.

<sup>21</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 9 de febrero de 2002, asunto C-309/99, *NOVA*.

<sup>22</sup> Ver, Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párrs. 8-14.

<sup>23</sup> *Ibidem*, párr. 16; *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 21.

<sup>24</sup> Ver Parlamento de Reino Unido, *Finance Act 2014* y *Explanatory Notes*, [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk).

ta a los juegos de azar de proveedores localizados en Gibraltar. Así, el objetivo del nuevo régimen sería modificar la imposición de los juegos de azar de manera que los proveedores que ofrezcan servicios de tales juegos a clientes en el Reino Unido abonen a la Hacienda Pública de este Estado, al margen de su lugar de establecimiento – sean en el territorio de Reino Unido o fuera del mismo –, un impuesto por tales servicios, correspondiente al 15 por ciento sobre los beneficios y durante el período de que se trate. De esta forma se establece un nuevo impuesto que se aplica indistintamente a todos los operadores económicos que presten servicios de juegos de azar a distancia a personas establecidas en el Reino Unido, con independencia de dónde se hallen situados.<sup>25</sup> En cuanto a los motivos de esta modificación fiscal, Reino Unido consideraba que estaban justificados por las siguientes medidas:<sup>26</sup> garantizar la igualdad de condiciones entre los operadores del Reino Unido y los operadores extranjeros; garantizar una supervisión fiscal adecuada del mercado de los juegos de azar; permitir mantener la coherencia del sistema fiscal nacional; e incrementar los ingresos fiscales.<sup>27</sup>

Según la redacción de la *Finance Act 2014*, existen siete impuestos sobre el juego, siendo tres de ellos los afectados en el presente asunto: el impuesto general sobre las apuestas, salvo en lo que atañe a las apuestas por diferencias (“Spread Betting”); el impuesto sobre las apuestas por el sistema de totalizador (“Pool Betting”); y el impuesto sobre los juegos de azar a distancia (“Remote Betting”). El régimen impositivo se establece según el “lugar de consumo”. De acuerdo con esta normativa, se entiende como “juegos de azar a distancia”, los juegos en los que las personas participan a través de Internet, del teléfono, de la televisión, de la radio o de cualquier otro tipo de tecnología electrónica o de otra clase usada para facilitar la comunicación (art. 154). El impuesto sobre el mismo se aplicará a la “participación de un sujeto pasivo en juegos de azar a distancia en virtud de un acuerdo entre dicho sujeto pasivo y otra persona (proveedor de juegos)” (art. 155, párr. 1), ascendiendo al 15 por ciento de los “beneficios del proveedor de juegos de azar”, responsable del pago, y durante un período contable determinado. A efectos de calcular dicha cantidad es preciso tomar en consideración todos los pagos por juegos de azar efectuados al proveedor en el período contable por juegos ordinarios y deducir los gastos del proveedor en ese período en concepto de premios de juego (art. 186).

El “sujeto pasivo” de la prestación de servicio, se define, por su parte, como “cualquier persona del Reino Unido (*UK person*)” (art. 155, párr. 2), siendo esta “cualquier

<sup>25</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 22.

<sup>26</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 100.

<sup>27</sup> En sus Conclusiones, el Abogado General señala que al menos el 55 por ciento de los servicios de juegos de azar a distancia a clientes establecidos en el Reino Unido son prestados por sociedades radicadas en Gibraltar y casi el 90 por ciento de la actividad económica generada por los juegos de azar a distancia ofrecidos a clientes radicados en el Reino Unido no estaba sujeta a ningún impuesto especial en el Reino Unido hasta 2014. Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 15.

persona física que resida habitualmente en el Reino Unido” o “cualquier persona jurídica legalmente constituida en el Reino Unido” (art. 186, párr. 1).

### III.2. SOBRE LOS FUNDAMENTOS DE HECHO

La *Gibraltar Betting and Gaming Association Limited* (en adelante, GBGA), es una asociación sectorial cuyos miembros son proveedores de juegos de azar establecidos en Gibraltar, prestando servicios a distancia a clientes en el Reino Unido y otros países. Esta Asociación interpuso ante el tribunal remitente (*High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), Queen's Bench Division*) un recurso a fin de determinar la legalidad del nuevo régimen fiscal establecido en julio de 2014 con respecto a la libre prestación de servicios recogido en el artículo 56 TFUE. Y ello por cuanto consideran que los impuestos que deben pagarse en virtud de este régimen son extraterritoriales, constituyendo un obstáculo a la libre prestación de servicios, además de discriminar a los proveedores de servicios establecidos fuera del Reino Unido, como sería el caso de Gibraltar. Añade que tales impuestos no están justificados por los objetivos, esencialmente económicos, alegados por el Reino Unido.<sup>28</sup>

GBGA considera, además, que deberán soportar gastos adicionales en el momento de proveer servicios a destinatarios ubicados en el Reino Unido. De este modo, mientras no se establezcan normas para evitar la doble imposición o Gibraltar modifique su régimen fiscal, los proveedores localizados en la colonia británica deberán abonar impuestos tanto en el Reino Unido (15 por ciento) como en Gibraltar (1 por ciento) por la misma actividad económica llevada a cabo con personas ubicadas en el Reino Unido.<sup>29</sup>

Ante esta situación, el tribunal remitente considera necesario aclarar el estatuto constitucional de Gibraltar en el Derecho de la Unión Europea y, más concretamente, si los operadores económicos establecidos en Gibraltar, como es la GBGA, pueden invocar dicho Derecho frente a una normativa adoptada por el Reino Unido. Y, en caso afirmativo, si dicha norma vulnera lo previsto en la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE).<sup>30</sup>

### III.3. LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

Ante las dudas que planteaba el caso, el tribunal remitente, decide suspender el procedimiento y elevar tres cuestiones prejudiciales mediante resolución de 21 de septiembre de 2015, recibida por el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre de 2015.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 20.

<sup>29</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 17.

<sup>30</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 24.

<sup>31</sup> Ver Tribunal de Justicia, Petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice Queen's Bench Division (Administrative Court) (Reino Unido) el 13 de noviembre de 2015, asunto C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited y The Queen*. GBGA y los Gobiernos del Reino Unido, Bélgica, la República Checa, Irlanda, España, Portugal y Gibraltar presentaron observaciones

Se observa el planteamiento de una primera cuestión prejudicial, con varias variantes, y otras dos subsidiarias e, incluso en palabras del Abogado General, “hipotéticas”. En efecto, consideramos la primera de las cuestiones el núcleo esencial de la controversia, toda vez que pretende aclarar la situación de Gibraltar (un peñón) a efectos de la aplicación del Derecho de la UE en el contexto de Reino Unido (una isla). En otras palabras, si es considerado como parte del Reino Unido, y por tanto no es necesario responder al resto de cuestiones, o, por el contrario, debe ser tratado como un territorio ajeno o tercer Estado y podría entonces alegar la aplicación de las normas comunitarias de la libre prestación de servicios contra Reino Unido.<sup>32</sup> En este segundo caso, procedería entonces la segunda y tercera cuestión, que versarían sobre la legalidad de la restricción del nuevo régimen fiscal en relación con el art. 56 TFUE, y sobre su justificación, respectivamente.

Ya en sus Conclusiones el Abogado General adelanta desde el principio la respuesta, al considerar que, a efectos del art. 56 TFUE, Gibraltar y el Reino Unido deben considerarse una sola entidad.<sup>33</sup> Es una situación interna donde no cabe alegar la libre prestación de servicios. En el caso de que el Tribunal considerase una decisión diferente, continúa el Abogado General, sostiene éste que no estaríamos ante una restricción a la libre prestación de servicios, toda vez que se aplica indistintamente a todos los proveedores ubicados tanto en Reino Unido como fuera de él, estando, además, justificada por razones de interés general.

#### IV. GIBRALTAR Y REINO UNIDO COMO PARTE DE UN ÚNICO ESTADO EN LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

##### IV.1. GIBRALTAR EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL Y EUROPEO

En el contexto *internacional*, y desde un punto de vista histórico, Gibraltar fue cedida a perpetuidad por el Reino de España a Reino Unido a través del Tratado de Utrecht de 1713. Según su art. X, el único vigente hoy en día, se cedió “la plena y entera propiedad de la ciudad y castillo de Gibraltar, juntamente con el puerto, defensas y fortalezas que le pertenecen”.<sup>34</sup>

escritas, al igual que la Comisión Europea. Todos ellos, con excepción de la República Checa, formularon observaciones orales en la vista de 4 de octubre de 2016.

<sup>32</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 3.

<sup>33</sup> *Ibidem*, párr. 4. El Abogado General indica además que la relación existente entre Gibraltar y Reino Unido en materia de libre prestación de servicios no ha sido nunca tratada por la doctrina, toda vez que se admite sin fisuras que son relaciones meramente internas, por lo que no cabría invocar el art. 56 TFUE. Ver, *ibidem*, párr. 22. Por otra parte señala que “[...] Si Gibraltar no es un tercer país, lo cual es un hecho claro e incontrovertido, lógicamente tendrá que formar parte de un Estado miembro a efectos del artículo 56 TFUE”. Ver, *ibidem*, párr. 40.

<sup>34</sup> Sobre la controversia y alcance de lo que realmente se cedió, ver, A. DEL VALLE GALVEZ, *¿De verdad cedimos el Peñón? Opciones estratégicas de España sobre Gibraltar a los 300 años del Tratado de Utrecht*, en



Gibraltar es un territorio no autónomo sujeto a un proceso muy particular de descolonización según la Carta de Naciones Unidas (art. 73 de la Carta), y siendo Reino Unido la “potencia administradora del territorio”.<sup>35</sup> De este modo, la descolonización debe surgir a partir de un acuerdo entre Reino Unido y España y sin que implique la independencia del territorio necesariamente, pero teniendo en cuenta los intereses de los habitantes del mismo.<sup>36</sup> Ello viene motivado, además, por la ausencia de reconocimiento de un “pueblo” de Gibraltar con derecho a la autodeterminación.<sup>37</sup>

Por su parte, en el contexto  *europeo*,<sup>38</sup> Gibraltar es un territorio no autónomo cuyas relaciones exteriores las asume un Estado miembro, esto es Reino Unido (art. 355, párr. 3, TFUE).<sup>39</sup> No es propiamente territorio de la Unión Europea por tanto, si bien se le aplica la normativa comunitaria.

Así podemos ver en la Declaración nº 55 aneja al Tratado de Lisboa: “Los Tratados se aplicarán a Gibraltar como territorio europeo cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro. Ello no supone modificación alguna de las respectivas posiciones de los Estados miembros de que se trata”.<sup>40</sup>

*Revista Española de Derecho Internacional*, 2013, pp. 117-156; A. DEL VALLE GALVEZ, *España y la cuestión de Gibraltar, a los 300 años del Tratado de Utrecht*, en *Cuadernos de Gibraltar, Revista Académica sobre la Controversia de Gibraltar – Gibraltar Reports, Academic Journal about Gibraltar Dispute*, 2015, pp. 83-96.

<sup>35</sup> Ver, A. DEL VALLE GALVEZ, *Gibraltar, su estatuto internacional y europeo, y la incidencia de la crisis de 2013-2014*, en *Revista catalana de dret públic*, 2014, pp. 24-52 y 28-33.

<sup>36</sup> Ver, P.A. ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, *¿Derecho de autodeterminación del pueblo de Gibraltar?*, en A. DEL VALLE GALVEZ, I. GONZALEZ GARCIA (coord.), *Gibraltar, 300 años*, Cádiz: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2004, pp. 85-108; A. DEL VALLE GALVEZ, I. GONZALEZ GARCIA (coord.), *Gibraltar y el derecho de autodeterminación*, en *Cuadernos de Gibraltar*, 2015, pp. 69-82.

<sup>37</sup> Sobre la constante posición de Naciones Unidas, puede verse, A. DEL VALLE GALVEZ, *Gibraltar, principales documentos oficiales*, en *Real Instituto Elcano*, Working Paper de 1 septiembre 2013, [www.realinstitutoelcano.org](http://www.realinstitutoelcano.org); igualmente, la sección de “Documentación” de la Revista *Cuadernos de Gibraltar*.

<sup>38</sup> Ver, en general, C. IZQUIERDO SANS, *Gibraltar en la Unión Europea. Consecuencias sobre el contencioso hispano-británico y el proceso de construcción europea*, Madrid: Ed. Tecnos, 1996, pp. 113-202. Igualmente, C. ANTON GUARDIOLA, *Gibraltar: un desafío en la Unión Europea*, Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2011, pp. 134 *et seq.*; A. DEL VALLE GALVEZ, *Gibraltar, su estatuto internacional y europeo*, cit., pp. 33-39. Igualmente, Tribunal Supremo, sentencia de 20 octubre 2010, n. 6788/2010, comentada en I. GONZALEZ GARCIA, *Jurisprudencia española en materia de Derecho internacional público – El Estatuto Internacional del Estado – El Estatuto jurídico de Gibraltar desde la perspectiva del Derecho internacional y del Derecho europeo: Solicitud de canje en España de permiso de conducción expedido en Gibraltar y convalidado por el Reino Unido*, en *Revista Española de Derecho Internacional*, 2011, pp. 204-207.

<sup>39</sup> “Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro”. Este artículo encuentra su origen en la voluntad de Francia de incluir a la región de Sarre en la aplicación del Derecho comunitario, así como en el entonces art. 79 del Tratado CECA. Ver, C. IZQUIERDO SANS, *Gibraltar en la Unión Europea*, cit., pp. 122-123.

<sup>40</sup> Declaraciones anejas al acta final de la conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007. Declaración del Reino de España y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (Declaración nº 55).

No obstante, se han establecido excepciones a la aplicación del Derecho de la UE, recogidas en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y de Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de 1972, cuyo art. 28 establece la no aplicación de la libre circulación de mercancías a Gibraltar:

“Acts of the institutions of the Community relating to the products in Annex II to the EEC Treaty and the products subject, on importation into the Community, to specific rules as a result of the implementation of the common agricultural policy, as well as the acts on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, shall not apply to Gibraltar unless the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission, provides otherwise”.

En virtud del art. 29 del Acta de Adhesión de 1972, en relación con su anexo I, parte I, punto 4, Gibraltar no forma parte del territorio aduanero de la Unión,<sup>41</sup> quedando en la misma situación como si fuera un tercer Estado. Del mismo modo, está excluido de la política comercial común; política agrícola común y de la política pesquera común; se excluye de la obligación de cobrar el IVA; originariamente fue excluido de las elecciones al Parlamento Europeo;<sup>42</sup> y no es parte de la zona Schengen, por lo que los controles de fronteras exteriores europeas son aplicables con Gibraltar.<sup>43</sup>

#### IV.2. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA RESPECTO A LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN GIBRALTAR

El Tribunal de Justicia se plantea en primer lugar si, de acuerdo con los arts 355, párrs. 3 y 56, TFUE, la prestación de servicios de proveedores localizados en Gibraltar a usuarios localizados en Reino Unido, se circunscribe a un único Estado. Si es así, no cabría entonces alegar una posible vulneración del art. 56 TFUE.

A fin de responder a esta cuestión, el Tribunal de Justicia parte de la aplicación territorial del Derecho europeo sobre Gibraltar y de su base jurídica. Así, el art. 52 TUE en conexión con el art. 355 TFUE establece que el Derecho de la Unión Europea se aplicará al territorio de los Estados miembros, el cual vendrá definido por el Derecho nacional y el Derecho Internacional Público.<sup>44</sup> En el caso concreto de Gibraltar, debemos acudir al art. 355,

<sup>41</sup> Ver, sobre la exclusión de Gibraltar de la unión aduanera, Tribunal de Justicia, sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto C-30/01, *Comisión c. Reino Unido*; así como las Conclusiones del AG Tizzano, presentadas el 16 de enero de 2003, en el mismo asunto.

<sup>42</sup> Ver, I. GONZALEZ GARCIA, *Parlamento Europeo y Gibraltar ante los tribunales europeos: El asunto Matthews y las elecciones de 2009*, en *Revista de Estudios Europeos*, 2009, pp. 73-96.

<sup>43</sup> Puede verse, M.A. ACOSTA SÁNCHEZ, *El Sistema Europeo de Vigilancia de Fronteras (EUROSUR): a vueltas con la participación del Reino Unido en Schengen. Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 8 de septiembre de 2015, España c. Parlamento y Consejo*, en *Revista General de Derecho Europeo*, 2016, pp. 1-21; M.A. ACOSTA SÁNCHEZ, *Gibraltar, trabajadores transfronterizos y controles de frontera*, en *Cuadernos de Gibraltar*, 2017, pp. 91-116.

<sup>44</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, *Aktiebolaget NN*, párr. 54.

párr. 3, TFUE directamente aplicable al mismo, al extender la aplicación a aquellos territorios europeos cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro. Así puede desprenderse igualmente de la Declaración nº 55 aneja al Tratado de Lisboa, citada *supra*.<sup>45</sup>

En cualquier caso, y como ya hemos indicado, la aplicación del Derecho europeo sobre Gibraltar no es absoluta, sino que existen determinadas políticas excluidas, por lo que se encuentra en una situación jurídica especial, particularmente por el estatuto de puerto franco de dicho territorio.<sup>46</sup> Pero en ningún caso afectaría a la libre circulación de servicios.<sup>47</sup>

Tal y como hemos indicado, la libre prestación de servicios implicaría la existencia de dos Estados miembros, esto es un elemento transfronterizo, y prohibiéndose las restricciones entre ellos. Sin embargo, hay jurisprudencia consolidada en la cual se recuerda que dicha libertad de servicios no se aplicaría a situaciones internas a un único Estado, toda vez que faltaría dicho elemento transfronterizo.<sup>48</sup> Esto es, los hechos tratados se circunscriben únicamente al mismo Estado, no hay desplazamiento alguno de ninguna de las partes ni tampoco de la propia prestación, quedando por tanto fuera de las diversas modalidades ya analizadas en el apartado I *supra*. Es más, tal y como recuerda el Abogado General, Reino Unido en su intervención en el procedimiento se refiere siempre a un régimen fiscal que establece “impuestos nacionales” sin carácter de extraterritorialidad.<sup>49</sup>

En el caso específico de Gibraltar, el Tribunal de Justicia recuerda que ya se ha reconocido judicialmente que la colonia no es parte del Reino Unido, siendo considerado como un territorio no autónomo y una colonia de este último.<sup>50</sup> En este punto, el Tribunal sigue la línea marcada por el Abogado General por medio de la comparación entre la relación de Gibraltar con Reino Unido y entre éste con las islas del Canal y la isla de Man, con un estatuto similar a Gibraltar,<sup>51</sup> y acudiendo a la jurisprudencia. Y ello debido a la argumentación del Gobierno de Gibraltar de intentar buscar en asuntos anteriores un trato diferencial con aquellos territorios fundamentados en el art. 355, párr. 3, TFUE.

<sup>45</sup> Véase, *Comisión c. Reino Unido*, cit., párr. 47; Tribunal de Justicia, sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-145/04, *Reino de España como Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte*, párr. 19.

<sup>46</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 12 de julio de 2005, asunto C-349/03, *Reino de España c. Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte*, párr. 41 y jurisprudencia citada en nota anterior.

<sup>47</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 31.

<sup>48</sup> *Ibidem*, párr. 33. Ver, igualmente, Tribunal de Justicia: sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, párr. 42; sentencia de 30 de junio de 2016, asunto C-464/15, *Admiral Casinos & Entertainment*, párr. 21; y sentencia de 15 de noviembre de 2016, asunto C-268/15, *Ullens de Schooten*, párr. 47.

<sup>49</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párrs. 66 y 69.

<sup>50</sup> *Comisión c. Reino Unido*, cit., párr. 47; y *Reino de España c. Reino Unido de Gran Bretaña*, cit., párr. 15.

<sup>51</sup> Esto es, no son parte del territorio de Reino Unido, pero se les aplica el Derecho de la UE en virtud del art. 355, párr. 3, TFUE: territorios cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro. Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párrs. 44 y 48.

Así, el Gobierno de Gibraltar cita las Conclusiones del Abogado General en el asunto C-355/89, *Barr and Montrose*,<sup>52</sup> relativo a la Isla de Man, y en donde indica que los hechos relativos a la libre circulación de trabajadores entre Reino Unido y la Isla de Man no son meramente internos de un Estado miembro, dado que la Isla de Man no forma parte del Reino Unido. No obstante, ello se debe a que la libre circulación de trabajadores se haya excluida a la Isla de Man en aplicación del art. 355, párr. 5, let. c), TFUE y del Protocolo nº 3 anejo al Acta de Adhesión de Reino Unido.<sup>53</sup> En cambio, la libre prestación de servicios sí se aplica – de acuerdo con el art. 355, párr. 3, TFUE – a Gibraltar, por lo que no serían situaciones análogas.<sup>54</sup>

Por su parte, en el asunto C-293/02, *Jersey Produce Marketing*, sobre la Islas del Canal y la Isla de Man, y en materia de libre circulación de mercancías y derechos de aduana, no se aplicaría el régimen especial, por lo que la regulación sería la misma tanto para Reino Unido como para estas islas. Así, se impediría considerar la existencia de dos Estados y reafirmando la posición de encontrarnos ante una situación donde todos los elementos se hallan en una única entidad estatal.<sup>55</sup>

Con todo, para el Tribunal de Justicia, el art. 355, párr. 3, TFUE extiende la aplicación de la normativa europea a Gibraltar, salvo las excepciones previstas en el Acta de Adhesión y entre las que no se encuentra la libre prestación de servicios. Además, este mismo artículo da a entender que frente al resto de Estados miembros, es el Reino Unido quien actúa en representación de Gibraltar, particularmente en cuanto a la aplicación y transposición del Derecho europeo, como si fuera un único Estado.<sup>56</sup>

Aplicado al caso concreto, la prestación de servicios de un operador ubicado en Gibraltar a un usuario localizado en Reino Unido constituiría una situación en la cual todos los elementos se circunscriben en el interior de un único Estado. Dado que el art. 56 TFUE requiere, como hemos visto, un elemento de extranjería o transfronterizo, se deduce que dicho artículo no sería aplicable en las relaciones entre Gibraltar y Reino Unido.<sup>57</sup>

Frente a la alegación de la GBGA de acudir al Derecho nacional y al Derecho Internacional a fin de determinar su singularidad y estatuto, el Tribunal de Justicia recuerda que el Derecho europeo se aplica a Gibraltar en virtud del art. 355, párr. 3, TFUE, y dado

<sup>52</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 3 de julio de 1991, asunto C-355/89, *Barr and Montrose*. Ver, Conclusiones del AG Jacobs, presentadas el 10 de enero de 1991, asunto C-355/89, *Barr and Montrose*, párr. 21.

<sup>53</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 43-45.

<sup>54</sup> *Ibidem*, párr. 51.

<sup>55</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 8 de noviembre de 2005, asunto C-293/02, *Jersey Produce Marketing*, párrs. 36-50. Igualmente, art. 1, párr. 1 del Protocolo nº 3 anejo al Acta de Adhesión de Reino Unido a las entonces Comunidades Europeas de 1972.

<sup>56</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 42; Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 37. Igualmente, véanse, a este respecto, las sentencias, *Comisión c. Reino Unido*, cit., párrs. 1 y 47; y de 21 de julio de 2005, asunto C-349/03, *Comisión c. Reino Unido*, párr. 41.

<sup>57</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 47.

que no es parte territorial de Reino Unido.<sup>58</sup> Respecto al Derecho Internacional, GBGA sostiene que siendo un territorio no autónomo de acuerdo con el art. 73 de la Carta de las Naciones Unidas, considerar en el presente caso que nos encontramos ante un único Estado, iría en contra de la Resolución 2625 (XXV) de 24 de octubre de 1970,<sup>59</sup> según la cual una colonia – como es Gibraltar – debe tener una condición jurídica distinta y separada del territorio que la administra. Para el Tribunal de Justicia, en el presente asunto, la interpretación del art. 355, párr. 3 en relación con el art. 56 TFUE, y en el contexto de la prestación de servicios de operadores establecidos en Gibraltar a usuarios situados en Reino Unido, no afectaría a su estatuto internacional, toda vez que para el Derecho de la UE estaríamos ante una situación en la que todos los elementos estarían circunscritos a un único Estado. El Tribunal de Justicia incluso parece llamar la atención del órgano remitente el cual se ha limitado a indicar que la medida controvertida se aplica de forma indistinta a todos los nacionales de los Estados miembros, sin aportar otros datos que permitan establecer un vínculo entre la norma nacional aplicable y la disposición de Derecho europeo afectada – en este caso el art. 56 TFUE –, tal y como señala el art. 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.<sup>60</sup>

Con todo, el Tribunal de Justicia, siguiendo las recomendaciones del Abogado General, y en base al art. 355, párr. 3, TFUE, concluye que la prestación de servicios por operadores establecidos en Gibraltar a personas establecidas en Reino Unido constituye, de acuerdo con el Derecho de la UE, una situación en la que todos los elementos se circunscriben al interior de un único Estado miembro, por lo que no procede alegar la violación del art. 56 TFUE según jurisprudencia reiterada.<sup>61</sup>

Si bien para el Tribunal de Justicia no procede, con este argumento, responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, sí lo hace el Abogado General, aun cuando éste considera en todo caso que poseerían un carácter “hipotético”.<sup>62</sup> Es más, el Abogado General deja claro que en el hipotético caso de no considerar como una situación interna los hechos del asunto, el Tribunal debería validar el régimen fiscal, por cuanto que defiende que el mismo se aplica sin distinciones y de manera no discriminatoria, además de estar justificada.<sup>63</sup>

<sup>58</sup> *Ibidem*, párr. 51. Para el Abogado General, además, el art. 355, párr. 3, TFUE no añadiría un nuevo Estado. Ver, Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 56.

<sup>59</sup> Resolución de la Asamblea General 2625 (XXV), y por la se aprueba la Declaración sobre los principios de Derecho Internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, de 24 de octubre de 1970.

<sup>60</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párrs. 54-55. Ver, igualmente, *Ullens de Schooten*, cit., párr. 55.

<sup>61</sup> *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 56; Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 58.

<sup>62</sup> *Ibidem*, párr. 59 *et seq.*

<sup>63</sup> *Ibidem*, párr. 4.

## V. APLICACIÓN DE UNA MEDIDA RESTRICTIVA NACIONAL A LA LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

En la segunda cuestión prejudicial, se analiza la situación hipotética en el caso de haber considerado que estaríamos ante una situación en la cual el nuevo régimen fiscal no se aplicase a un único Estado, en otras palabras, se hubiera considerado que Gibraltar actúa como otro Estado miembro frente a Reino Unido o como un tercer Estado. Así, el tribunal remitente pregunta si la medida impugnada pudiera representar una restricción en el sentido del art. 56 TFUE. Frente a esta cuestión, el Abogado General critica, inicialmente a dicho tribunal remitente, al no indicar claramente la incidencia de la norma nacional impugnada en el Derecho de la UE,<sup>64</sup> para posteriormente hacer un análisis detallado de la naturaleza de la medida fiscal nacional en relación con la prestación de servicios.

En primer lugar, la GBGA y el Gobierno de Gibraltar consideran que el nuevo régimen fiscal es extraterritorial al establecer un impuesto sobre los beneficios de los proveedores fuera de Reino Unido. Y dado que el proveedor no obtendrá ganancia con todas las operaciones (puesto que el jugador a veces ganará), no podría interpretarse como un impuesto sobre la participación en juegos de azar *stricto sensu*. Por contra, el Reino Unido, en el sentido de considerar a efectos de la aplicación de la normativa a Gibraltar como parte del mismo, considera que se adopta un impuesto nacional no discriminatorio, el cual grava únicamente la actividad económica en forma de consumo de servicios de juegos de azar, y no estaríamos frente a un impuesto extraterritorial. En el mismo sentido se expresa el Abogado General, el cual señala, recordando la respuesta a la primera de las cuestiones prejudiciales planteadas, que no se puede hablar de extraterritorialidad, al haber un claro vínculo entre Gibraltar y Reino Unido.<sup>65</sup>

En segundo lugar, el Abogado General muestra sus dudas a la hora de poder considerar a la medida sea como un impuesto directo (sobre la prestación de servicios ofrecidos) sea como un impuesto indirecto (sobre el consumo), si bien estima que carece de pertinencia en el caso.<sup>66</sup> Sí se detiene, no obstante, en analizar el "lugar de consumo", toda vez que la GBGA y el Gobierno de Gibraltar cuestionan la medida al tener efectos tributarios sobre el sujeto, incluso, si se encuentra fuera del Reino Unido, defendiendo entonces su naturaleza extraterritorial. Aquí entramos en la propia naturaleza de los juegos de azar a distancia y del impacto de Internet en la prestación de servicios. Para el Abogado General, lo importante sería, en todo caso, la jurisdicción competente a la que está sujeta la persona, más que el lugar físico donde se encuentra. Ello podría conllevar, en el marco de las competencias estatales, distintas normas nacionales fiscales sobre un mismo consumo (véase el Estado donde se haya el sujeto y el Estado donde efectivamente se presta el servicio). No obstante, esta doble imposición, en el marco de

<sup>64</sup> *Ibidem*, párr. 62.

<sup>65</sup> *Ibidem*, párr. 68.

<sup>66</sup> *Ibidem*, párrs. 70-73.

la soberanía fiscal de los Estados, y mientras que no existe armonización, no tiene por qué conllevar una violación a la libre prestación de servicios.<sup>67</sup>

En tercer lugar, si bien cualquier impuesto conlleva una posible restricción en la prestación de servicios, aunque sean indistintamente aplicables, es necesario, como señala el Abogado General, darle un enfoque más flexible en el ámbito del Mercado Interior.<sup>68</sup> De tal forma un impuesto, adoptado en el marco de la potestad tributaria de los Estados miembros, percibido de forma totalmente no discriminatoria, no implicaría necesariamente una restricción a las libertades fundamentales, si estuviera justificado por el interés general. Ni siquiera el tipo impositivo del 15 por ciento podría ser considerado como prohibitivo.<sup>69</sup>

En cuarto y último lugar, habrá que determinar si el impuesto es efectivamente no discriminatorio, pudiendo violar, salvo justificación, el art. 56 TFUE. Para la GBCA y el Gobierno de Gibraltar, son indirectamente discriminatorios, al producirse un trato fiscalmente más perjudicial a los operadores localizados fuera de Reino Unido que a aquellos establecidos en dicho Estado, y dado que los primeros están sujetos a doble imposición: 1 por ciento a la colonia británica y el 15 por ciento estipulado en la *Finance Act 2014*. Sin embargo, tanto el Gobierno de Reino Unido como el Abogado General consideran que el impuesto no es discriminatorio, al aplicarse por igual a todos los proveedores con independencia de su lugar de establecimiento; y es que el propio tribunal remitente indica que el efecto esencial del impuesto sobre los juegos de azar a distancia consiste en que identifica y grava un rendimiento neto en un mercado determinado, y que tanto el mercado como el rendimiento se definen del mismo modo para todos los proveedores en dicho mercado.<sup>70</sup>

## VI. JUSTIFICACIÓN DE LA MEDIDA RESTRICTIVA

Se cuestiona finalmente, en el caso de que la medida fuese restrictiva y discriminatoria y además afectase al art. 56 TFUE, si pudiera estar justificada, siempre desde una perspectiva hipotética, tal y como señala el Abogado General.<sup>71</sup>

Para Reino Unido, los objetivos de la medida serían los siguientes:<sup>72</sup> 1) garantizar la igualdad de condiciones entre los operadores del Reino Unido y los operadores extranje-

<sup>67</sup> Ver, Tribunal de Justicia: sentencia de 14 de noviembre de 2016, asunto C-513/04, *Kerckhaert y Morres*, párrs. 20 *et seq.*; y sentencia de 16 de julio de 2009, asunto C-128/08, *Damseaux*, párrs. 30 *et seq.*

<sup>68</sup> Ver, Conclusiones del AG Kokott, presentadas el 22 de enero de 2015, asunto C-686/13, X; y Tribunal de Justicia, sentencia de 28 de octubre de 2004, asunto C-134/03, *Viacom Outdoor*. Ver, Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párrs. 83-86.

<sup>69</sup> Tribunal de Justicia, sentencia de 11 de junio de 2015, asunto C-98/14, *Berlington Hungary e.a.*, párr. 42.

<sup>70</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 95; igualmente, de interés, párr. 76.

<sup>71</sup> *Ibidem*, párr. 99.

ros; 2) garantizar que el Reino Unido pueda ejercer una supervisión fiscal adecuada del mercado de los juegos de azar, lo cual incluye minimizar el riesgo de que los operadores eludan los impuestos sobre actividades económicas con consumidores del Reino Unido, sobre la base del principio de territorialidad fiscal;<sup>73</sup> 3) permitir que el Reino Unido mantenga la coherencia de su sistema fiscal,<sup>74</sup> e 4) incrementar los ingresos fiscales.

Respecto a las tres primeras causas, el Abogado General no encuentra objeciones como causas justificativas por sí mismas, mientras que el aumento de ingresos fiscales no sería suficiente como única causa de justificación. Con todo, y a fin de aplicar el principio de proporcionalidad, esto es la determinación de la capacidad de la norma nacional respecto del objetivo perseguido,<sup>75</sup> el Abogado General señala que, dado que el tribunal remitente ha aportado escasa información al respecto sobre la proporcionalidad de la medida, será dicho tribunal quien deba considerar si el nuevo régimen es adecuado y necesario para la finalidad indicada por el Gobierno de Reino Unido y de acuerdo con el procedimiento interno.<sup>76</sup>

## VII. CONCLUSIONES

Si bien la particularidad tanto internacional como europea de Gibraltar posee unos rasgos muy especiales, en el presente asunto encontramos una extensión en la aplicación del Derecho europeo al territorio británico y por ende gibraltareño. De este modo, como bien ha señalado el Abogado General, nos encontramos en esta Sentencia un caso no estudiado por la doctrina, por cuanto que es jurisprudencia reiterada y clara que en la aplicación de la libre prestación de servicios, nos hallamos ante una situación donde todos sus elementos están ubicados en un único Estado. Y ello deriva de la propia aplicación territorial del Derecho de la UE a Gibraltar, el cual, regido por el art. 355, párr. 3, TFUE, conlleva que, salvo excepción expresa, el Derecho de la UE se aplicará por igual tanto a Reino Unido como a esta colonia europea. Esta afirmación representa el núcleo duro de la Sentencia aquí comentada, tal y como pone de manifiesto claramente el Abogado General en sus Conclusiones. Bien es cierto que éste último señala interesantísimas consideraciones de Derecho material en el hipotético caso de considerar a Gi-

<sup>72</sup> *Ibidem*, párr. 100.

<sup>73</sup> Véanse, *Kerckhaert y Morres*, cit., párr. 20; y sentencia de 20 de mayo de 2008, asunto C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, párrs. 37 y 48. Igualmente, Tribunal de Justicia: sentencia de diciembre de 2005, asunto C-446/03, *Marks & Spencer*, párrs. 43 y 44; sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, párrs. 68 y 72; y sentencia de 28 de febrero de 2008, asunto C-293/06, *Deutsche Shell*, párr. 37.

<sup>74</sup> *Marks & Spencer*, cit., párrs. 43-44; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, cit., párrs. 68-72; y *Deutsche Shell*, cit., párr. 37.

<sup>75</sup> *NOVA*, cit.; Tribunal de Justicia: sentencia de 16 de diciembre de 2008, asunto C-213/07, *Michaniki*, y sentencia de 19 de mayo de 2009, asunto C-538/07, *Assitur*.

<sup>76</sup> Conclusiones del AG Szpunar, *The Gibraltar Betting*, cit., párr. 102.



braltar como un Estado miembro distinto a Reino Unido o incluso como un tercer Estado, especialmente por lo que se refiere al repaso jurisprudencial sobre medidas fiscales nacionales no discriminatorias e indistintamente aplicables. Las mismas podrían llegar a ser incluso contrarias a la libre prestación de servicios toda vez que no fueran justificadas por el interés general, y de acuerdo con el principio de proporcionalidad. Y es en este punto donde el Abogado General critica la actitud o más bien falta de información por parte del tribunal remitente. En nuestra opinión, el tribunal remitente debería haber aclarado si la medida fiscal, en el caso hipotético de afectar a la libre prestación de servicios, sería proporcional al objetivo perseguido, y acudiendo tanto al Reglamento de Procedimiento como a la Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales sobre el planteamiento de las cuestiones prejudiciales.<sup>77</sup> Y es que la idónea y eficaz cooperación entre todos los órganos judiciales con el Tribunal de Justicia, ha sido, es y debe seguir siendo una herramienta formidable para el desarrollo y aplicación progresiva del Derecho de la UE en todas sus facetas. Y ello debe ser tenido muy en cuenta por los propios órganos remitentes nacionales.

Finalmente, y en el aspecto práctico de las posibles consecuencias de esta Sentencia respecto al proceso de *Brexit* y de salida de Reino Unido de la UE,<sup>78</sup> consideramos viable la opción que se le plantea al Gobierno de Gibraltar de defender la aplicación del acuerdo final entre Reino Unido y Bruselas igualmente a Gibraltar, al menos en el ámbito de la prestación de servicios y juegos de azar a distancia, y más allá de lo dispuesto en el punto 24 de las Directrices establecidas por el Consejo en abril de 2017 para la negociación, las cuales, recordemos, defienden el previo acuerdo hispano-británico para la aplicación de cualquier medida en la colonia de Gibraltar. Es, por ello, más plausible a fecha de hoy que este acuerdo bilateral entre nuestro país y Reino Unido se produzca previamente al acuerdo final de desconexión y salida de la UE.

<sup>77</sup> Última actualización Recomendaciones de 25 de noviembre de 2016 a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales.

<sup>78</sup> Ver, en general, A. DEL VALLE, *España y Gibraltar ante el Brexit: "Modus Vivendi" y Principado, una propuesta*, en M.M. MARTIN MARTINEZ, J. MARTIN Y PEREZ DE NANCLARES (coord.), *Gibraltar y el Brexit. Un reto con oportunidades conjuntas*, Madrid: Colección Escuela Diplomática, 2017, pp. 157-175.

