
URÍA MENÉNDEZ

El Tribunal General anula la Decisión de la
Comisión Europea en el caso *Apple*

16 de julio de 2020

El Tribunal General anula la Decisión de la Comisión Europea en el caso *Apple*

El Tribunal General de la Unión Europea ha anulado la decisión de la Comisión Europea que había declarado que los *tax ruling* evacuados por Irlanda en favor de Apple en 1991 y 2007 constituían una ayuda de Estado ilegal contraria al artículo 107 del TFUE, obligando a Apple a devolver 13.000 millones de euros en impuestos no pagados.

El Tribunal General considera que, si bien la Comisión puede legítimamente examinar desde la perspectiva de las ayudas estatales la aplicación de la normativa fiscal nacional conforme al principio de libre competencia y a las reglas de precios de transferencia, en el caso de Apple la institución no ha demostrado que los *tax rulings* evacuados por la Hacienda irlandesa confiriesen una ventaja selectiva a Apple. En opinión del Tribunal General, la Comisión no ha acreditado debidamente los supuestos errores metodológicos relativos a la normativa de precios de transferencia y de análisis de comparabilidad de las entidades del grupo Apple que obtuvieron los *tax rulings*.

La sentencia —que puede ser recurrida ante el Tribunal de Justicia— está en línea con las sentencias del mismo tribunal en los casos de Starbucks y Fiat, en los que se ha aceptado el marco general de análisis de la Comisión, pero se le ha exigido un riguroso estándar de prueba para acreditar que concurren en la medida los elementos de una ayuda estatal.

La sentencia del Tribunal General de 15 de julio de 2020, *Irlanda y otros c. Comisión*, T-778/16 y T-892/16, EU:T:2020:338 (la “Sentencia”) puede consultarse [aquí](#).

LOS TAX RULINGS Y LA COMISIÓN EUROPEA

La Comisión Europea (“Comisión”) se encuentra desde el año 2012 investigando los *tax rulings* concedidos por los Estados Miembros a empresas multinacionales y su compatibilidad con la normativa de ayudas de Estado. Un *tax ruling* o acuerdo fiscal es un acuerdo entre los contribuyentes y la administración fiscal en el que se determina, con anterioridad a la liquidación del impuesto, cómo se valoran durante un período temporal determinado las operaciones con otras entidades del mismo grupo

de sociedades¹. En este marco, la Comisión ha adoptado ya ocho decisiones declarando que constituyen ayudas de Estado ilegales varios *tax rulings* adoptados por el Reino Unido, Luxemburgo, Irlanda, Bélgica y Países Bajos, y mantiene otras cuatro investigaciones formales abiertas. La decisión en el caso Apple es la cuarta adoptada por la Comisión, y destaca por ser la más cuantiosa: la Comisión estimó la cantidad a recuperar por Irlanda en aproximadamente 13.000 millones de euros.

LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EN EL CASO APPLE

En su [Decisión](#) 2017/1283 de 30 de agosto de 2016 en el asunto SA.38373 *Apple Irlanda* (la “**Decisión**”²), la Comisión evaluó dos *tax rulings* de 1991 y 2007 concedidos a dos sociedades del grupo Apple por la administración fiscal de Irlanda. Estas sociedades —Apple Sales International (“**ASI**”) y Apple Operations Europe (“**AOE**”)— eran ambas filiales de la matriz Apple, Inc. constituidas al amparo de la ley irlandesa. Pese a estar constituidas en Irlanda, no eran residentes fiscales en este país al tener su sede de dirección efectiva en Estados Unidos. Sin embargo, precisamente por estar constituidas en Irlanda, tampoco eran residentes en Estados Unidos de acuerdo con la normativa fiscal norteamericana. Estas dos filiales tenían sucursales o establecimientos permanentes en Irlanda que tenían actividad empresarial en Irlanda (canalizaban la fabricación y distribución en Europa y otros mercados). Estas sucursales, a diferencia de la oficina central o casa matriz de ASI y AOE, sí eran consideradas contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en Irlanda. Es importante aclarar, por tanto, que estas sociedades filiales tenían dos manifestaciones distintas, una como oficina central en Estados Unidos, y otra como sucursal en Irlanda. La cuestión que tratan los *tax rulings* se refiere a cómo se atribuyen los ingresos y gastos de cada filial entre la oficina central y la sucursal en Irlanda a efectos del impuesto sobre sociedades en Irlanda.

En esencia, los beneficios de las dos sociedades no estaban sujetos a tributación en Estados Unidos y en Irlanda solo debían pagar impuesto sobre sociedades por los beneficios generados exclusivamente

¹ En Derecho tributario español, los *tax rulings* se corresponderían a la figura de los “acuerdos previos de valoración” en materia de operaciones vinculadas previstos generalmente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

² Véase un resumen más completo de la Decisión de la Comisión en VIDAL MARTÍNEZ, Patricia, CANALEJO LASARTE, Guillermo, y LAPRESTA BIENZ, Ana Raquel: “La decisión de la Comisión Europea en el asunto Apple - los *tax rulings* y las ayudas de Estado”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 45, 2017, pp. 68-75 (disponible [aquí](#)).

en Irlanda por sus sucursales. En cambio, los beneficios obtenidos por estas sociedades de su actividad de canalización de servicios postventa y ventas de los productos Apple en el resto de Europa (que eran actividades que se realizaban con carácter local, pero se facturaban desde las sucursales irlandesas) no quedaban sometidos al impuesto sobre sociedades en Irlanda. De hecho, el sistema contractual establecido en el seno del grupo Apple —que es el que los *tax rulings* en cuestión confirman— permitía imputar la gran mayoría de ingresos a la casa matriz de las sociedades (sin imposición efectiva), mientras que imputaba una parte relevante de sus gastos a las sucursales irlandesas.

La crítica de la Comisión se refiere en esencia a que los *tax rulings* habían aprobado una metodología de imputación de gastos y beneficios a las sucursales irlandesas de las dos filiales de Apple que era incorrecta desde una perspectiva de precios de transferencia y de análisis de comparabilidad (factual y funcional), y al hacerlo, les había conferido una ventaja selectiva incompatible con la normativa sobre ayudas estatales.

En concreto, la Comisión consideró que la metodología aplicada se apartaba del sistema general de imposición de los beneficios de las sociedades irlandesas y no era coherente con el principio de “*arm’s length*”, que exige la valoración de las operaciones realizadas entre personas vinculadas por su valor normal de mercado. La Decisión adoptada en su día entendía que no se habían empleado adecuadamente los criterios de valoración de mercado y de atribución de actividades, riesgos y beneficios a las sucursales de ASI y AOE en Irlanda, por lo que la metodología utilizada en los *tax rulings* no se adecuaba a las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. De acuerdo con la Decisión, aunque la legislación nacional irlandesa del momento no incorporase ni el principio de *arm’s length* ni las citadas directrices de la OCDE, estas herramientas eran adecuadas para la aplicación del artículo 107 del TFUE. A juicio de la Comisión, si se hubiesen aplicado estos principios correctamente, las autoridades fiscales irlandesas deberían haber considerado que la totalidad de los beneficios procedentes de las actividades de venta, que no sean los ingresos por intereses obtenidos por las filiales irlandesas en circunstancias normales del mercado, deberían haberse atribuido a las sucursales a efectos del impuesto sobre sociedades en Irlanda y haberse sometido conforme al tipo aplicable a tal impuesto sobre sociedades irlandés.

En suma, la Comisión consideró que Irlanda había concedido una ayuda estatal a las dos filiales de Apple, al reducir su carga impositiva de forma selectiva, y ordenó la recuperación de las cantidades debidas (aproximadamente 13.000 millones de euros) a este Estado.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL

La Decisión fue recurrida por Irlanda y Apple ante el Tribunal General, que invocaron motivos de carácter general y motivos dirigidos a denunciar la aplicación incorrecta de los criterios jurisprudenciales en el caso concreto. De forma general, se puede afirmar que la Comisión ha prevalecido en cuanto al marco general de análisis se refiere (posibilidad de invocar la infracción del artículo 107 del TFUE, cuestionando los *tax rulings* o acuerdos de precios de transferencia suscritos entre Administraciones y contribuyentes), pero ha perdido los recursos en el análisis concreto del caso por falta de acreditación de la incorrección de los *tax rulings* desde una perspectiva de precios de transferencia .

Análisis general de los *tax rulings* en el marco de las normas sobre ayudas estatales

En primer lugar, el Tribunal rechaza (como ya hizo en los casos de Fiat y Starbucks) la denuncia general de que la Comisión estuviera invadiendo las competencias exclusivas de los Estados miembros en materia fiscal. Así, reconoce sin lugar a dudas que la Comisión puede evaluar medidas fiscales a la luz de la normativa de ayudas de Estado, incluyendo los *tax rulings*.

En segundo lugar, el Tribunal también acepta que el marco de referencia correcto para evaluar si la medida cuestionada era una excepción no justificada constitutiva de una ayuda de Estado, era la tributación general de beneficios empresariales (es decir, el impuesto de sociedades irlandés y no las previsiones concretas aplicables a no residentes). Esto es relevante, puesto que la existencia de una ventaja selectiva se ha de valorar en comparación con ese marco de referencia.

En tercer lugar, el Tribunal no ve objeción a que la Comisión analice de forma conjunta la existencia de una ventaja de la medida y su selectividad. En concreto, el Tribunal recuerda que en los asuntos de naturaleza fiscal, es habitual que ambos pasos se solapen: la exención de una norma general de tributación puede ser selectiva (es una excepción al régimen general aplicable en situaciones fácticas y jurídicas equiparables no justificada por la naturaleza del sistema) y al mismo tiempo generar una ventaja al colectivo (o a una empresa individual, en su caso) que se beneficia de esa exención.

Por último, el Tribunal también ha aceptado que tanto el principio de *arm's length* como las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, incluso si no forman parte de la normativa fiscal nacional, son herramientas adecuadas para analizar a la luz del artículo 107 TFUE si existe una ventaja selectiva en el marco de un *tax ruling*. Esto no significa, sin embargo, que la Comisión pueda determinar qué

constituye una tributación “normal” con independencia de la legislación nacional, para posteriormente imputar todo desvío de esta tributación “normal” a una infracción de las normas sobre ayudas estatales.

La Comisión debe demostrar la existencia de una ventaja selectiva, no basta con demostrar un error metodológico en el *tax ruling*

Pese a que, como hemos dicho, el Tribunal acepta con carácter general el marco de análisis de la Comisión, este recuerda a la Comisión que la carga de la prueba de todos los elementos constitutivos de una ayuda de Estado —(i) origen estatal de los recursos, (ii) existencia de una ventaja, (iii) selectividad de la medida y (iv) distorsión en el comercio y la competencia— recae sobre ella.

En particular —y esto es esencial, como veremos a continuación— el Tribunal determina que no basta con que la Comisión demuestre la existencia de un error metodológico en el *tax ruling* (por ejemplo, que el *tax ruling* no aplique adecuadamente la legislación nacional, el principio de *arm's length* o las directrices de la OCDE). Es necesario además que la Comisión demuestre que este error confiere una ventaja selectiva a la empresa destinataria del *tax ruling*. En otras palabras, es necesario que demuestre que, de no haberse cometido el error, la empresa destinataria del *tax ruling* hubiera sido sometida a una tributación superior a la realmente soportada, extremo éste que la Decisión no llega a acreditar.

Análisis de los *tax rulings* en el caso *Apple*

La decisión de la Comisión se basaba en tres líneas de argumentación sobre la existencia de ventaja selectiva subsidiarias, que el Tribunal rechaza una a una.

En primer lugar, el Tribunal rechaza la primera línea de argumentación de la Comisión, según la cual existía una ventaja selectiva puesto que todos los beneficios deberían haberse atribuido a las sucursales en Irlanda. A este respecto, la Sentencia achaca a la Comisión una aplicación de la normativa de ayudas de Estado que obviaba la jurisprudencia de los tribunales irlandeses en materia de sucursales de sociedades no residentes en Irlanda, lo que lleva a la Comisión a no analizar los requisitos relevantes en Derecho irlandés. De acuerdo con estos requisitos, para concluir que las filiales debían haber tributado en Irlanda por todos los beneficios generados por estas filiales a título universal (i.e., como si fueran sociedades residentes fiscales en Irlanda que tributan en este país por todos los ingresos, ya se generen en Irlanda o en otros países), la Comisión debía haber demostrado que los ingresos asignados

a las sociedades filiales se correspondían con las actividades y funciones de las sucursales conforme a un análisis de comparabilidad (funcional y factual), y no a sus oficinas centrales en EE.UU.

Es decir, no basta en Derecho irlandés con afirmar que las oficinas centrales no tenían actividad real para imputar por exclusión todos los ingresos a la sucursal irlandesa, sino que es necesario demostrar afirmativamente que los ingresos en cuestión se corresponden con las actividades y funciones de la sucursal (y los riesgos y beneficios asumidos por ésta). La Comisión, en cambio, había hecho la primera asunción (imputación de todos los ingresos a la sucursal en Irlanda al excluir cualquier papel de la oficina central en Estados Unidos), pero no había probado que los ingresos se correspondieran con las actividades de la sucursal.

En particular, en la medida en que la mayoría de los ingresos recibidos por las filiales irlandesas se derivaban de las licencias por los derechos de propiedad industrial del grupo Apple, el Tribunal considera que no era suficiente, para la atribución de estos ingresos a las sucursales irlandesas, la alegación de que ASI y AOE carecían de presencia física y medios propios (empleados) para poder gestionar estas licencias. Además, el Tribunal indica que la Comisión debería haber acreditado que las sucursales irlandesas efectivamente intervinieron en la adopción de decisiones sobre tales licencias y en su gestión —hecho que no se prueba en la Decisión— y no limitarse a alegar que ASI y AOE carecían de medios para ello. El Tribunal también considera que la Comisión analizó erróneamente las consecuencias derivadas del principio de *arm's length*, de las directrices de la OCDE, y de la distribución de funciones y actividades dentro del grupo Apple.

En definitiva, como la Decisión erró sobre los criterios relevantes en Derecho irlandés, el Tribunal considera que la Comisión no ha establecido adecuadamente cuál es la tributación normal que debería haberse asumido por las dos filiales de Apple, y en consecuencia no queda demostrada la existencia de una ventaja selectiva.

En segundo lugar, el Tribunal rechaza que —como la Comisión afirmaba en la Decisión— existiera una ventaja selectiva en la medida en que los *tax rulings* aplicaban una elección errónea de los métodos para la atribución de ingresos a las sucursales (esto es, la utilización del método de margen neto operacional, conforme a la normativa de precios de transferencia, calculado sobre el coste operativo). Con carácter general, el Tribunal acepta que el método utilizado para determinar los beneficios de las sucursales irlandesas era adecuado. Según la Sentencia, la Comisión no consigue demostrar que, bajo la aplicación del método de margen neto operacional, la elección de las sucursales en Irlanda como partes

analizadas (*tested parties*), el uso de los costes operativos como indicadores de beneficios, y la elección de los niveles de rentabilidad aceptados en los *tax rulings* hubieran provocado una reducción de la carga fiscal asumida por las dos filiales de Apple. Es cierto que el Tribunal sí encuentra objeciones al proceso administrativo irlandés que dio lugar a los *tax rulings*, así como alguna discrepancia en su evaluación por las autoridades fiscales. No obstante, en la medida en que la Comisión no acreditó que estos errores hubieran dado lugar a una menor tributación efectiva, el mero error metodológico no basta para demostrar la existencia de una ventaja selectiva; y, por tanto, da la razón a las recurrentes.

En tercer lugar, el Tribunal rechaza la última línea argumental de la Comisión, según la cual existía una ventaja selectiva puesto que los *tax rulings* se habían concedido de forma discrecional. En este sentido, la Sentencia considera que la mera existencia de discrecionalidad no bastaría para demostrar una ventaja selectiva por sí sola si no se acompaña de prueba de que esa discrecionalidad ha resultado en una menor tributación. En este sentido, la Sentencia considera que existen una serie de criterios ya desarrollados para la evacuación de *tax rulings* por parte de las autoridades fiscales en Irlanda. Además, el Tribunal no acepta que la comparación con otros 11 *tax rulings* que hacía la Comisión pueda probar la existencia de una amplia discrecionalidad por parte de la Comisión, al referirse a circunstancias muy distintas a las del grupo Apple.

El Tribunal concluye por tanto que la Comisión no ha demostrado la existencia de una ventaja selectiva conferida por los *tax rulings*, y anula la Decisión.

PERSPECTIVAS DE FUTURO

La Sentencia, que sigue las líneas generales marcadas por el Tribunal en los casos Starbucks y Fiat³, lanza una señal importante sobre la política seguida por la Comisión en materia fiscal.

Por un lado, el Tribunal General ha lanzado una señal muy llamativa a la Comisión sobre el nivel de escrutinio al que someterá sus decisiones. Esta Sentencia se une a una serie de recientes sentencias en materia de ayudas de Estado y competencia en las que el Tribunal ha decidido analizar en detalle el

³ Sobre estas dos sentencias, véase LAPRESTA BIENZ, Raquel y BELTRÁN DE LUBIANO, Jokin: “El Tribunal General de la Unión Europea se pronuncia sobre los tax rulings: los casos Fiat y Starbucks”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 53, 2019, pp. 124-128 (disponible [aquí](#)).

razonamiento de la Comisión exigiendo un estándar de prueba más elevado para considerar la existencia de una ayuda de Estado.

Por otro lado, y aunque el resultado es adverso, lo cierto es que la Sentencia refuerza el marco conceptual general que usa la Comisión y le permite seguir investigando los *tax rulings* que suscriben los Estados miembros de la Unión Europea. En este sentido, es destacable que la Comisión puede superar los obstáculos identificados en esta Sentencia mediante una investigación en mayor profundidad, en la que demuestre y cuantifique la ventaja que confieren los errores metodológicos que identifique en el *tax ruling* en cuestión. Por ello, sigue siendo necesario extremar la cautela ante cualquier acuerdo fiscal de esta naturaleza.

Finalmente, la anulación de la Decisión puede reforzar la idea de que la aplicación discreta del régimen de ayudas de Estado no es un instrumento idóneo para armonizar la base fiscal del impuesto de sociedades a nivel europeo. En este sentido, no es descartable que la Sentencia pueda dar un mayor impulso a incitativas tributarias por parte de la Unión. De hecho, el mismo 15 de julio, la Comisión ha propuesto un [plan de acción fiscal](#) para adoptar medidas a nivel europeo en esta materia, al amparo del artículo 116 del TFUE.

En todo caso, la Sentencia es susceptible de recurso ante el Tribunal de Justicia de la UE, por tanto, habrá que esperar para saber si el Tribunal confirma la posición adoptada por el Tribunal General o, por el contrario, respalda la interpretación de la Comisión.

Abogados de contacto



Guillermo Canalejo

Socio

+34915870942

guillermo.canalejo@uria.com



David López

Socio

+34915860582

david.lopez@uria.com



Edurne Navarro

Socia

+3226396464

edurne.navarro@uria.com



Patricia Vidal

Socia

+34915860161

patricia.vidal@uria.com



Ana Raquel Lapresta

Asociada principal

+3226396464

raquel.lapresta@uria.com



Jokin Beltrán

Asociado

+3226396464

jokin.beltrandelubiano@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico