

# ¿Se ven afectados los *tax rulings* firmados en España por la sentencia del TJUE para el caso de Irlanda y Apple?

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 10 de septiembre de 2024, ha fallado en contra de los *tax rulings* otorgados por las autoridades tributarias irlandesas a las filiales de Apple en 1991 y 2007 al considerar que constituían ayudas de Estado ilegales contrarias al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dado que proporcionaron una ventaja selectiva a estas empresas desatendiendo el ordenamiento jurídico propio de los precios de transferencia.

Los argumentos del Tribunal nos hacen plantearnos en qué grado afecta la sentencia a los APA, como principal manifestación en España de los *tax rulings*, firmados por la administración española. ¿Resulta necesario revisar los APA ya firmados para valorar su fundamentación jurídica? ¿Es conveniente orientar la negociación de los APA hacia su contenido estrictamente jurídico?

Para un mayor detalle sobre los precedentes y valoración de la sentencia, [pinchar aquí](#).

## 1. LA TRASCENDENCIA DE LA SENTENCIA EN LOS APA ESPAÑOLES

Un *tax ruling* es un acuerdo vinculante entre una empresa y la autoridad fiscal de un país que tiene por objeto fijar la tributación correspondiente a las actividades desarrolladas por la empresa. Estos acuerdos proporcionan certeza y previsibilidad a las empresas sobre sus obligaciones fiscales; sin embargo, estas ventajas quedan desvirtuadas desde el momento en el que el acuerdo no descansa sobre bases jurídicas, sino que únicamente persigue armonizar la relación entre sus suscriptores atendiendo a fines empresariales, económicos o políticos.

Si bien el ordenamiento jurídico español recoge diversas modalidades de *tax rulings*, entre las que destacan las consultas tributarias, en materia de precios de transferencia la más habitual son los generalmente conocidos como Acuerdos Previos de Valoración (APA).

Los APA son una modalidad de *tax rulings* donde la empresa y la autoridad fiscal acuerdan el régimen fiscal aplicable a las transacciones entre partes vinculadas. En este sentido, conservan las ventajas propias de cualquier *tax ruling* —certeza y seguridad—, pero incorporan como elemento diferenciador un fundamento legal sólido.

En efecto, los APA, a diferencia de los *tax rulings* analizados en la sentencia, se basan en el principio de plena competencia, lo que implica que las partes deben alcanzar una posición común a partir de la metodología de precios de transferencia aceptada internacionalmente.

Así las cosas, al tratarse de un acuerdo sustentado en motivos jurídicos, son plenamente admisibles tanto en nuestro ordenamiento jurídico como en el ámbito internacional.

El descrédito que supone la sentencia del TJUE para los *tax rulings* no debe afectar a los APA, que siguen siendo una herramienta de gran utilidad a disposición del obligado tributario para minimizar los riesgos fiscales y alcanzar una certidumbre jurídica en el campo de las operaciones vinculadas. Ahora bien, la consecución de estos efectos estará en todo caso supeditada a la adecuada sustentación jurídica del APA.

En nuestra experiencia, con carácter general, la Administración española trabaja en la suscripción de los APA con esta premisa. No obstante, es labor del obligado tributario velar por que dicha argumentación sea la adecuada para su operación vinculada, así como evaluar, especialmente en el caso de APA antiguos, si la justificación es suficiente.

Sentado lo anterior, y en línea con lo expuesto en diversos seminarios impartidos desde Uría Menéndez, nuestra perspectiva nos lleva a impulsar el uso de los APA como una herramienta valiosa en la gestión de precios de transferencia, para reducir las controversias fiscales y hacer más eficiente el cumplimiento de las obligaciones tributarias

## 2. PRECEDENTES Y VALORACIÓN DE LA SENTENCIA

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea revoca la sentencia previa del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) de 15 de julio de 2020 en el caso Apple. En la primera de las sentencias, el TGUE había anulado la Decisión de la Comisión Europea relativa a la ayuda de Estado concedida por Irlanda a Apple. Sin embargo, el TJUE ha fallado concluyendo, entre otros aspectos, que los *tax rulings* otorgados por las autoridades tributarias irlandesas a las filiales de Apple en 1991 y 2007 constituían ayudas de Estado ilegales contrarias al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). El TJUE sentencia que estos *tax rulings* proporcionaron una ventaja selectiva a estas empresas desatendiendo el ordenamiento jurídico propio de los precios de transferencia y obliga a Apple a devolver 13.000 millones de euros en impuestos no pagados.

### 2.1 PRECEDENTES

El grupo Apple, a través de una sociedad *holding*, controlaba Apple Operations Europe (AOE) y Apple Sales International (ASI), ambas constituidas en Irlanda, pero no residentes fiscales en dicho país. En virtud de la legislación irlandesa, ambas entidades estaban sujetas a tributación por los rendimientos empresariales obtenidos en Irlanda.

En 1990, las autoridades fiscales irlandesas recibieron solicitudes para aclarar la determinación de los beneficios sometido a tributación de ASI y AOE, adoptando un primer *tax ruling* en 1991 y un segundo en 2007.

La Comisión Europea, tras un procedimiento de investigación formal iniciado en 2014, consideró que dichos *tax rulings* habían permitido a ASI y AOE reducir la carga impositiva en Irlanda durante el período en el que estuvieron en vigor, entre 1991 y 2014, sin que tal consecuencia estuviera debidamente sustentada en el marco normativo de las operaciones vinculadas y precios de transferencia. Esta

reducción del impuesto irlandés desprendía consecuencias para terceros, pues la determinación de los beneficios sometidos a tributación no se fijaba en condiciones de mercado, lo que representaba una ventaja frente a otras sociedades en una situación comparable. En cifras, el *tax ruling* redujo la tasa impositiva efectiva de Apple a tan solo el 0.005 % en 2014.

## 2.2 VALORACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

Si bien inicialmente el TGUE, en respuesta a los recursos interpuestos por Irlanda y por ASI y AOE, anuló la decisión de la Comisión al entender que no se había demostrado de manera suficiente en Derecho la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107.1 Tratado de Funcionamiento, el TJUE ha anulado la sentencia del TGUE y ha confirmado que los *tax rulings* constituyeron una ayuda de Estado ilegal al proporcionar una ventaja selectiva frente a otras sociedades en situaciones comparables y, por tanto, contraria al TFUE.

En su sentencia, el TFUE secunda la posición de la Comisión en sus argumentos sobre cómo la ausencia de un análisis funcional da lugar a una tributación inferior a la de mercado. A juicio de la Comisión, y refrendado por el TFUE, las autoridades irlandesas incurrieron en dos prácticas anómalas. Primeramente, prescindieron de realizar un debido análisis de las funciones, activos y riesgos de las entidades irlandesas que permitiera fijar su remuneración en términos de mercado. En segundo lugar, aprobaron métodos de valoración propios de los precios de transferencia que permitieron a las entidades del grupo Apple obtener unos beneficios que no habrían sido aceptados por sociedades independientes operando en condiciones de mercado.

Estas dos anomalías se tradujeron en una disminución de la carga fiscal para las sociedades del grupo Apple, ya que redujeron los beneficios sometidos a tributación, lo que supuso otorgarles una ventaja selectiva contraria al Tratado de Funcionamiento.

## 3. ABOGADOS DE CONTACTO



**David Vilches de Santos**  
+34 915870827  
david.vilches@uria.com



**Miguel Morales Rilo**  
+34 934165536  
miguel.morales@uria.com



**Miguel Cremades Schulz**  
+34 915870833  
miguel.cremades@uria.com

