

## LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA EN EL ASUNTO APPLE: LOS TAX RULINGS Y LAS AYUDAS DE ESTADO

### La Decisión de la Comisión Europea en el asunto Apple: los tax rulings y las ayudas de Estado

La Comisión Europea ha considerado que dos «acuerdos fiscales», conocidos también como «tax rulings», evacuados por la autoridad tributaria irlandesa a solicitud de Apple constituyen ayudas de Estado ilegales e incompatibles con el mercado interior. Según la Comisión Europea, los acuerdos habrían permitido a Apple aplicar durante el periodo 1991 a 2014 unos criterios de cuantificación de los beneficios sujetos a tributación en Irlanda de dos filiales irlandesas del grupo que no se ajustan a las condiciones de mercado que rigen las operaciones entre partes independientes. De este modo, a juicio de la Comisión, Apple habría reducido de forma sustancial e injustificada la base imponible atribuible a las operaciones realizadas en territorio irlandés y, por tanto, sujetas a tributación en Irlanda. Como consecuencia de ello, la Comisión Europea ha ordenado a Irlanda recuperar de Apple la diferencia entre los impuestos satisfechos en Irlanda desde el año 2003 y los que supuestamente debería haber abonado, que asciende a más de 13.000 millones de euros. Esta decisión forma parte de una serie de pronunciamientos no exentos de polémica y cierta crítica que ha venido realizando en el último año y medio la Comisión Europea en materia de tax rulings y ayudas de Estado. Habrá que esperar al pronunciamiento de los tribunales de la Unión Europea para conocer el criterio final. De momento, se impone un criterio de cautela en el diseño y empleo de estructuras complejas de inversión internacional que se beneficien de tax rulings.

#### PALABRAS CLAVE

Ayuda de Estado, Acuerdo fiscal, Tax-ruling, Selectividad, Comisión Europea, Irlanda, Apple.

### European Commission's Decision in the Apple Case: Tax Rulings and State Aid

The European Commission has declared two tax rulings, granted by Ireland to Apple tantamount to illegal state aid incompatible with the internal market. According to the European Commission, the tax rulings allowed Apple to apply during the period 1991-2014 criteria for allocating profits to the Irish based operations of two Irish incorporated entities of its group of companies that differs from the allocation that would have resulted under arm's length conditions between unrelated undertakings. As a consequence, the European Commission considers that Apple was able to substantially reduce in an unjustified manner the corporate taxable base of its activities undertaken within Ireland and subject to Irish corporation tax. The European Commission has ordered Ireland to recover the difference between the corporate taxes paid by Apple since 2003 and the ones that should have been levied, which amount to more than EUR 13 billion. This decision arises from a broader policy followed by the European Commission and statements it has made over the past year and a half regarding tax rulings, which have received strong criticism and generated controversy. It will be necessary to wait for the outcome of the appeals lodged before the European Union courts to confirm the final criteria that will be applied. For now, companies will have to proceed with caution when designing and using complex international investment structures that take advantage of tax rulings.

#### KEY WORDS

State Aid, Tax-ruling, Selectivity, European Commission, Ireland, Apple.

Fecha de recepción: 30-1-2017

Fecha de aceptación: 15-2-2017

## INTRODUCCIÓN

El 30 de agosto de 2016, la Comisión Europea («Comisión») adoptó una decisión en el asunto SA.38373 en la que declaraba que dos acuerdos fiscales o *tax rulings* evacuados por las autoridades fiscales de Irlanda en beneficio de Apple constituían ayudas de Estado ilegales e incompatibles con el mercado interior (la «Decisión»).

Como es conocido, las ayudas de Estado, incluidas las concedidas a través de medidas fiscales, están en principio prohibidas por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (el «TFUE»), salvo los casos de exención previstos en esa misma disposición. Los Estados miembros de la Unión Europea que desean conceder ayudas a sus empresas deben notificarlo previamente a la Comisión, que tiene competencia exclusiva y excluyente para valorar si las medidas son compatibles con el mercado interior y, en su caso, autorizarlas. De no

cumplirse este requisito de notificación previa, las ayudas concedidas se consideran automáticamente «ilegales» y puede ordenarse su recuperación hasta que la Comisión las analice y las declare, según sea el caso, compatibles o no con el mercado interior.

Pues bien, en el caso de Apple, la particularidad que presentan las supuestas ayudas de Estado analizadas es que resultarían de dos *tax rulings* evacuados por la autoridad tributaria irlandesa en 1991 y 2007.

Estos *tax rulings* se corresponderían en Derecho tributario español con la figura de los «acuerdos previos de valoración» en materia de operaciones vinculadas, previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Los acuerdos fiscales son acuerdos *ad hoc* negociados entre los contribuyentes y la administración fiscal del país con derecho a gravar los beneficios derivados de las operaciones examinadas, cuyo

objeto es determinar durante un periodo determinado, con carácter previo a la liquidación del impuesto, el valor de mercado de las transacciones realizadas por el contribuyente con otras entidades de su mismo grupo de sociedades o con las que se encuentra en una situación de vinculación, y fijar así el beneficio sometido a tributación en el país relevante. Estos acuerdos se utilizan de forma relativamente habitual en el caso de empresas multinacionales para obtener seguridad jurídica sobre la estructura fiscal bajo la que operan, y más concretamente, sobre la metodología aplicable para determinar los precios de transferencia que dan lugar al valor de mercado que resulta en la asignación de beneficios entre las partes vinculadas.

## ANTECEDENTES

La Decisión de Apple no es un caso aislado y no será la última en el ámbito de los *tax rulings*. Esta Decisión, al igual que sus predecesoras en los asuntos contra Luxemburgo (caso Fiat, asunto SA.38375) y contra los Países Bajos (caso Starbucks, asunto SA 38.375), se enmarca en una investigación mucho más amplia iniciada por la Comisión en el año 2013, a raíz de una investigación previa del Senado de los Estados Unidos de América.

La investigación de la Comisión inicialmente tenía por objeto asegurar una mayor transparencia fiscal en la Unión Europea y garantizar, sin emplear elementos normativos de armonización fiscal, que las empresas tributen en el país en el que realmente generan los beneficios. En ese contexto, la Comisión solicitó a los Estados miembros una relación de todos los acuerdos fiscales individuales que habían otorgado durante el periodo 2010-2012. A partir de los datos recabados fue ampliando las solicitudes de información que, en algunos casos, como por ejemplo Irlanda, se remontan hasta el año 2004 e incluso respecto de acuerdos fiscales previos que estuvieran todavía en vigor.

Como resultado del análisis de estos *tax rulings*, la Comisión declaró en octubre de 2015 que los acuerdos fiscales otorgados por Luxemburgo y los Países Bajos a Fiat y Starbucks, respectivamente, entrañaban elementos de ayudas de Estado ilegales, al permitir a dichas entidades emplear una metodología para determinar los precios de transferencia entre empresas del grupo que, a su juicio, no resultaba de una correcta fijación del valor real de mercado. Según la Comisión, gracias a estos *tax rulings*,

Fiat y Starbucks pudieron transferir de forma injustificada bases imponibles a países con tributación mucho más reducida, eludiendo la carga fiscal que les hubiera correspondido de haberse aplicado precios de mercado propios de transacciones comparables entre empresas independientes.

Siguiendo esta misma línea decisoria, en enero de 2016, la Comisión también declaró ilegal el régimen fiscal de «beneficios extraordinarios» (*excess profit*) aplicado por Bélgica, que supuestamente habría permitido a más de 35 multinacionales descontar determinados beneficios extraordinarios de su base imponible.

El caso de Apple va un paso más allá, ya que no se limita exclusivamente a cuestionar la metodología empleada por la empresa para determinar los precios de transferencia intragrupo, como pasaba en los casos anteriores. También se analiza en este caso los criterios validados por la hacienda irlandesa para asignar los beneficios generados entre diversas partes de una misma sociedad. En concreto, se trata de asignar los beneficios obtenidos por sociedades del grupo Apple constituidas en Irlanda pero que, siendo no residentes a efectos fiscales en Irlanda, operan en Irlanda a través de establecimientos permanentes («sucursales», en la terminología utilizada por la Comisión). Distinguiendo así entre la casa matriz (situada fuera de Irlanda, en Estados Unidos) y su sucursal irlandesa, solo los beneficios asignados a esta última están efectivamente sometidos a tributación, en Irlanda.

## APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE AYUDAS DE ESTADO A LOS TAX RULINGS EN GENERAL

En el ámbito de la Unión Europea no existe una armonización de los sistemas fiscales nacionales. Por tanto, los Estados miembros, en principio, tienen plena libertad para estructurar sus sistemas impositivos en la manera que estimen conveniente, también mediante el recurso a acuerdos fiscales. Bajo esta perspectiva, la intervención de la Comisión en el ámbito de los *tax rulings* a través de la aplicación de la normativa de ayudas de Estado es una cuestión que no ha estado exenta de críticas, tanto por parte de grupos multinacionales como por los Gobiernos, que la consideran una intromisión ilegítima en su política fiscal nacional.

A pesar de estas críticas, lo cierto es que la Comisión está legitimada para intervenir ante cualquier medida estatal, incluyendo medidas de carácter fis-

cal, cuando entrañen elementos de ayudas de Estado. A este respecto, el artículo 107 del TFUE define una ayuda de Estado como «*las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*».

Para que una medida sea considerada una ayuda de Estado, debe cumplir cuatro requisitos cumulativos, a saber: (i) debe conllevar directa o indirectamente una transferencia de recursos estatales; (ii) debe generar una ventaja económica para el beneficiario de la ayuda; (iii) la ventaja debe tener carácter «selectivo», esto es, debe beneficiar a un sector económico o a un grupo de empresas en particular; y (iv) debe ser susceptible de afectar a los intercambios comerciales en el mercado interior.

En el ámbito fiscal, una consolidada jurisprudencia europea ha declarado que las ventajas fiscales concedidas a determinadas empresas pueden constituir ayudas de Estado en la medida en que las liberan de una carga fiscal que de otra forma deberían haber asumido. Siendo ello así, a priori parecería que los *tax rulings* no serían objetables bajo la perspectiva de la normativa de ayudas de Estado, pues su objeto no es liberar o eximir a una empresa de una carga fiscal concreta, sino dotar de seguridad jurídica su planificación fiscal. De hecho, la propia Comisión admite en la Decisión que los *tax rulings* no son necesariamente negativos ni entrañan elementos de ayuda de Estado.

Sin embargo, aun admitiendo este principio general, la Comisión formula reservas cuando considera que la autoridad tributaria se aparta del sistema general tributario del país afectado y acepta en sus *tax rulings* individuales criterios de gravamen fiscal que no se ajustan al sistema general aplicable a empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica similar.

Pero en una vuelta de tuerca adicional, en la Decisión la Comisión, amparándose en algún precedente antiguo del Tribunal de Justicia en materia de precios de transferencia (asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, *Bélgica y Forum 187 ASBL c. Comisión*), considera que, más allá de lo que regule la normativa doméstica, los Estados miembros no pueden validar la aplicación de criterios de cuantificación de los beneficios en las relaciones intragrupo que no sean razonables y coherentes con los que resultarían de aplicación en condiciones de mercado a las relaciones entre operadores independientes

en una situación similar (lo que se conoce como el principio de «plena competencia»). Ello es precisamente lo que, a juicio de la Comisión, habría sucedido en el caso de Apple y los acuerdos fiscales concedidos por la autoridad tributaria irlandesa, como se expone a continuación.

### **ESTRUCTURA FISCAL DE APPLE EN IRLANDA Y CONTENIDO DE LOS TAX RULINGS CUESTIONADOS**

La Decisión analiza dos acuerdos fiscales, sucesivos en el tiempo, que refrendaron el método de determinación de los beneficios imponibles de dos sociedades irlandesas del grupo, a saber, Apple Sales International («ASI») y Apple Operations Europe («AOE»). Estas sociedades eran filiales indirectas de la matriz estadounidense Apple Inc. Si bien habían sido constituidas en Irlanda, de acuerdo con la normativa irlandesa no se consideraban residentes fiscales en dicho país en la medida en que su sede de dirección efectiva estaba localizada en Estados Unidos. No obstante, ambas sociedades tenían una sustancial presencia y actividad empresarial en Irlanda, por lo que operaban a efectos fiscales en este país a través de sendos establecimientos permanentes o sucursales que eran los que canalizaban su actividad de fabricación y distribución de productos Apple en Europa, entre otros mercados.

ASI era la sociedad del grupo dedicada a la adquisición y comercialización de productos Apple para el mercado europeo, incluyendo la prestación de servicios postventa y garantías. En virtud de la estructura contractual y condiciones de venta aplicadas por Apple, los clientes europeos adquirían los productos directamente de ASI, en lugar de hacerlo de los puntos físicos de venta, que podían ser terceros u otras sociedades del grupo Apple. Como consecuencia de ello, todas las ventas realizadas por el grupo Apple en Europa, así como los beneficios que generaban, se atribuían directamente a la filial irlandesa. Por su parte, AOE se encargaba de la fabricación de determinadas líneas de ordenadores de la marca Apple.

Ambas sociedades eran licenciatarias, sin coste alguno, de derechos de propiedad industrial e intelectual de Apple para la fabricación y venta de los productos en Europa cuya explotación generaba sustanciales ingresos a ASI y AOE. Asimismo, en virtud de un acuerdo de reparto de gastos suscrito con Apple Inc., esta última, ASI y AOE se repartían

los costes de las actividades de investigación y desarrollo de Apple a escala mundial en proporción a sus respectivas ventas. De este modo, ASI y AOE realizaban pagos anuales muy significativos a Apple Inc. que se deducían de los beneficios anuales obtenidos por las sucursales en Irlanda. Asimismo, habían concluido un acuerdo de *marketing* con Apple Inc. en virtud del cual también realizaban pagos a su matriz estadounidense.

Como hemos dicho, en virtud de la normativa del impuesto sobre sociedades aplicable en Irlanda hasta el año 2015, ASI y AOE tenían la consideración de sociedades no residentes. Por lo tanto, los beneficios generados por estas sociedades no se sometían a tributación en Irlanda, salvo por aquella parte que era atribuible a la actividad realizada por las sucursales en territorio irlandés, sujeto a tributación al tipo impositivo general aplicable, que era del 12,5% para los ingresos procedentes de actividades comerciales.

Curiosamente, y aunque esta cuestión no es objeto de crítica específica por parte de la Comisión, ASI y AOE, no eran residentes a efectos fiscales en ningún país. Las autoridades irlandesas consideraban que se trataba de entidades gestionadas y controladas desde otro país (Estados Unidos) y la normativa estadounidense, por su parte, no las consideraba residentes a efectos fiscales, ya que se trataba de sociedades constituidas en el extranjero. Por lo tanto, a efectos prácticos, ASI y AOE eran sociedades fiscalmente «apátridas», si bien las sucursales irlandesas sí debían tributar en Irlanda por los beneficios generados en dicho país.

En este contexto, es fácilmente comprensible que la cuestión central del debate en la Decisión verse sobre la metodología empleada por Apple para determinar el beneficio de ASI y AOE que debía atribuirse a sus sucursales irlandesas, sujeto efectivamente a tributación, y aquel que debía atribuirse a la casa matriz o «sedes centrales», que quedaría no sujeto a tributación en Estados Unidos o Irlanda.

Pues bien, los acuerdos fiscales evacuados por Irlanda validan la estimación de distribución de beneficios propuesta por Apple, que atribuía a las actividades de las «sedes centrales» de la ASI y AOE la mayor parte de los ingresos y, por tanto, de los beneficios, generados en Irlanda, y asignaba a las sucursales una contribución a los beneficios extraordinariamente reducida. Ello implicaba a efectos prácticos que la administración tributaria irlandesa consideraba que las actividades más

importantes de estas filiales de Apple, tanto en lo que respecta a su dirección, control y gestión, como a la operativa diaria se realizaban desde su sede central, que supuestamente se situaría en Estados Unidos, y que desde las sucursales solo se realizaban actividades accesorias o de menor complejidad.

Sin embargo, la Comisión concluye en la Decisión que la situación es justamente la inversa. Las «sedes centrales» de estas filiales, además de carecer de una ubicación o domicilio concreto o de empleados o activos materiales de ningún tipo, tenían por única actividad organizar las reuniones del consejo de administración de ASI y AOE. Es más, del análisis de las actas de dichas reuniones concluye la Comisión que el consejo de administración de ambas sociedades solo trataba aspectos administrativos relativos a la aprobación de las cuentas anuales o cuestiones similares, pero no debatía ni decidía sobre cuestiones estratégicas de carácter comercial, o relativas a las actividades de producción o de investigación y desarrollo, o vinculadas a la explotación de los derechos sobre las licencias titularidad de ASI y AOE.

Asimismo, a la hora de determinar el importe de los beneficios generados por las sucursales irlandesas, los acuerdos fiscales estimaban éstos como un porcentaje fijo sobre los costes operativos o los gastos operativos, según los casos, de las sucursales, excluyendo el coste de las materias primas para la reventa y los gastos de personal e intangibles. En la práctica, esta metodología validada por la administración tributaria irlandesa implicaba que solo un pequeño porcentaje de los beneficios totales de ASI y AOE (menos del 0,05%) estuvieran sometidos a tributación en Irlanda y el resto quedase completamente exento de tributación (ni en Irlanda ni en ningún otro país).

## EVALUACIÓN DE LA COMISIÓN

La Decisión, en línea con los precedentes de Starbucks y Fiat, no cuestiona la figura de los acuerdos fiscales y, de hecho, declara que con carácter general son lícitos y permiten mejorar la transparencia y predictibilidad de los sistemas impositivos. Tampoco cuestiona el sistema fiscal general de Irlanda ni los tipos del impuesto de sociedades que aplica. Es más, ni siquiera cuestiona que ASI y AOE pudieran ser consideradas sociedades no residentes en Irlanda y simultáneamente carecer de residencia fiscal en otro país.

Sin embargo, la Comisión concluye que un acuerdo fiscal que valide la determinación del valor de mercado de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas (o entre partes de dichas entidades, como son la casa matriz y su establecimiento permanente) de forma que no refleje lo que hubiera resultado razonable en una relación equiparable entre empresas independientes aplicando criterios de mercado, concede una ventaja selectiva a su destinatario y constituye una ayuda de Estado.

En concreto, la Comisión considera que la autoridad irlandesa realizó un uso indebido de estos acuerdos fiscales para generar a favor de Apple una ventaja fiscal que no estaba respaldada por la realidad económica de las operaciones objeto de valoración. Su análisis se centra esencialmente en determinar si dicha ventaja era «selectiva». A los efectos de valorar esta cuestión, y en línea con la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto de las ayudas al fondo de comercio en España (asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, *Comisión c. World Duty Free Group, S.A., Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L.*), la Comisión analiza si el trato fiscal concedido a Apple conllevaría algún tipo de desviación o excepción injustificada al «sistema fiscal de referencia aplicable» a otras empresas irlandesas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

En este punto, la Comisión considera que el «sistema fiscal de referencia aplicable» con el que se tiene que comparar el trato dispensado a Apple serían las normas generales del impuesto sobre sociedades en Irlanda, sin distinguir entre empresas pertenecientes a un grupo de sociedades o no o entre entidades residentes o no residentes. Este sistema de referencia exigiría que se tribute en Irlanda por «todos los beneficios» atribuibles a Irlanda de las entidades sometidas a tributación en dicho país. El hecho de que las empresas pertenecientes a un grupo de sociedades con residencia fiscal en Irlanda tengan que tributar por su renta universal mientras que las sucursales de ASI y AOE, al igual que lo haría cualquier sociedad no residente no perteneciente a un grupo de sociedades, solo tributen por los beneficios generados en Irlanda, no sería relevante a estos efectos. En todos los casos, y en lo que respecta a los beneficios generados en Irlanda específicamente, las sociedades deberían tributar conforme a criterios equiparables.

Bajo esta perspectiva, la Comisión considera que las sucursales irlandesas de Apple se encontrarían en una situación fáctica y jurídica similar a las

sociedades residentes no pertenecientes a un grupo de sociedades que solo generan ingresos por actividades comerciales en Irlanda. Respecto de estas últimas, los beneficios se determinan conforme a criterios de valor de mercado; esto es, por la diferencia entre ingresos y gastos establecidos en un contexto de libre competencia en el marco de operaciones entre empresas independientes. Sin embargo, en el caso de las sucursales de ASI y AOE, la Comisión critica que la metodología aceptada por la autoridad irlandesa para determinar los beneficios imponibles se desvíe de este criterio general.

A este respecto, la Comisión sostiene que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el artículo 107 TFUE requiere que el método de valoración de la distribución de los beneficios entre partes vinculadas se base en el principio de «plena competencia», sin necesidad de que este principio aparezca expresamente recogido en la normativa interna de los Estados miembros, en aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE. De esta forma, los métodos de distribución de beneficios deberían reflejar una aproximación fiable de unos resultados basados en las condiciones de mercado. En este punto, y como ya hiciera en los casos Fiat y Starbucks, la Comisión indica que las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* («*Directrices de la OCDE*»), a pesar de no ser vinculantes, ofrecen orientaciones útiles y, por tanto, la Decisión se remite a ellas en varias ocasiones como parámetro de comparación.

En concreto, la Comisión considera que la distribución de beneficios entre las «sedes centrales» de ASI y AOE y sus sucursales no se ajustaría a las condiciones de mercado que habrían razonablemente aplicado en una situación equiparable operadores independientes en atención a los activos aportados, riesgos y funciones respectivas desempeñadas en las transacciones afectadas. Según la Comisión, las «sedes centrales» de ASI y AOE no podrían haber generado razonablemente ningún ingreso, habida cuenta que carecían de personal, sede física y activos productivos o de comercialización y tampoco asumían la mayor parte del riesgo de las transacciones ni adoptaban las decisiones estratégicas de las sucursales. Tampoco habría sido apropiado atribuirles el 100% de los ingresos derivados de la explotación de las licencias de propiedad industrial cedidas por Apple Inc., ya que se habría acreditado que las «sedes centrales» (cuya

actividad se limitaba a gestionar las reuniones de los consejos de administración de las sociedades) no adoptaban decisiones estratégicas al respecto ni contribuían al desarrollo de la marca Apple. Por lo tanto, estos ingresos solo podrían haberlos generado las sucursales irlandesas de ASI y AOE, de modo que los beneficios correspondientes deberían haberse asignado únicamente a las sucursales y haber sido objeto de gravamen en Irlanda.

Con carácter subsidiario, la Comisión también considera que la selección de la metodología del valor de mercado validada por los *tax rulings* para determinar los beneficios de las sucursales irlandesas de Apple fue inapropiada y permitió, indebidamente, reducir el beneficio asignado a estas. Sin entrar en mayor detalle, es significativo señalar que la Decisión cuestiona en este punto las tres elecciones metodológicas fundamentales realizadas por Apple y validadas por la autoridad irlandesa.

Con carácter subsidiario al análisis anterior, la Decisión también analiza si existiría una ayuda de Estado en el supuesto de que el sistema de referencia fuera la normativa aplicable a las entidades no residentes en Irlanda. En este caso, concluye también que la comparación con otros *tax rulings* evacuados en relación con otras compañías en situaciones legales y fácticas similares, resultan en una ventaja para ASI y AOE. Además de constatar que no existe un criterio único, la Comisión declara que en varios de esos *tax rulings* se emplea una metodología de plena competencia para determinar los beneficios de las entidades sometidas a tributación en Irlanda, que es lo que a su juicio debería haberse empleado en el caso de las sucursales de Apple.

En definitiva, la Comisión concluye que los acuerdos fiscales validaron una distribución de ingresos y beneficios entre diversas partes de una misma empresa (las sede Centrales de ASI y AOE y sus sucursales irlandesas, respectivamente) que no se ajustaba al criterio de «competencia plena», lo que entrañaba una ventaja fiscal selectiva en favor de Apple. Además considera que el hecho de que la normativa irlandesa no recogiese expresamente este principio de «competencia plena» en su normativa fiscal durante el período analizado sería irrelevante. Por un lado, del análisis de otros *tax rulings* aplicados en Irlanda a situaciones similares se deduciría que la autoridad fiscal irlandesa aplicaba ocasionalmente este principio, de modo que no le era desconocido. Por otro lado, según la Comisión, la autoridad irlandesa habría indicado que la distribución de los beneficios intragrupo debía realizarse aten-

diendo a criterios objetivos en función de los activos, riesgos y funciones que asume cada una de las partes en las relaciones comerciales, por lo que implícitamente habría admitido la aplicación de este principio.

Como colofón de lo anterior, la Decisión también toma en consideración dos aspectos relevantes para concluir que los acuerdos fiscales entrañaban ayudas de Estado ilegales a favor de Apple. Por una parte, constata que los acuerdos se adoptaron sin que existiera ningún informe previo por parte de Apple que analizase los precios de transferencia o cómo se había estimado la distribución de beneficios entre las «sedes centrales» y las sucursales de ASI y AOE. La administración irlandesa habría dado por válidas las afirmaciones de Apple sin sustanciar en forma alguna la metodología escogida ni verificar si las afirmaciones y presupuestos de hecho eran correctos. Por otra parte, a juicio de la Comisión, la documentación intercambiada con la administración irlandesa dejaría entrever que Apple habría «negociado» el importe de los impuestos que debería abonar en Irlanda, más que explicar y acordar la metodología propuesta para distribuir los beneficios entre las «sedes centrales» y sus sucursales irlandesas. Asimismo, denotaría que la administración tributaria tomó en consideración aspectos ajenos al sistema fiscal, como serían la creación y mantenimiento de empleo en el país. También se critica que los *tax rulings* no contenían cláusulas de revisión obligatoria y de hecho, fueron aplicados durante 15 y 8 años sin ser revisados.

### CONSECUENCIAS DE LA DECISIÓN: OBLIGACIÓN DE RECUPERACIÓN DE LA AYUDA A APPLE

Como consecuencia de la declaración de la concesión de ayudas de Estado ilegales e incompatibles con el mercado interior, la Decisión ordena a Irlanda que recupere de Apple el importe de las ayudas supuestamente concedidas durante los diez años previos a la iniciación de la investigación (esto es, desde 2003 hasta 2014). A pesar de que los primeros acuerdos fiscales se aplicaban desde el año 1991, la Comisión no pudo remontarse hasta esa fecha, ya que sus facultades de recuperación de ayudas ilegales prescriben a los diez años desde que se conceden. En este caso, se consideraba que las ayudas autorizadas mediante los acuerdos fiscales se concedían anualmente cada vez que debía liquidarse el impuesto sobre sociedades de las sucursa-

les, de modo que las ayudas concedidas durante el período 1991 a 2002 se entenderían prescritas.

A la hora de determinar el importe de las ayudas a recuperar, la Comisión entiende que sería la diferencia entre la cuota anual del impuesto sobre sociedades satisfecho por las sucursales y aquella que les habría correspondido de haberles atribuido el 100 % de los beneficios de ASI y AOE, aplicando el tipo impositivo general del impuesto sobre sociedades para los ingresos de origen comercial. Según el comunicado de prensa emitido por la Comisión, este importe ascendería a aproximadamente 13.000 millones de euros, a los que habría que añadir los intereses aplicables.

El importe de la ayuda a recuperar podría ajustarse a la baja si algún otro Estado miembro de la Unión Europea o terceros países exigieran a Apple el pago de impuestos sobre los beneficios generados por ASI o AOE, por entender que parte de los ingresos obtenidos durante el período afectado deberían haberse sometido a tributación en dicho país, en vez de Irlanda. A este respecto, varios Estados miembros, como Francia y Reino Unido, están investigando a Apple y otras multinacionales para verificar si evadieron el pago de impuestos en sus jurisdicciones mediante la transferencia de beneficios a jurisdicciones con una tributación más reducida. En el caso de España, el Congreso de los Diputados ha instado recientemente al Gobierno para que investigue si los beneficios declarados por Apple y otras empresas tecnológicas en España fueron correctamente calculados.

Por otra parte, la Decisión prevé que también podría verse reducido el importe de la devolución si las autoridades fiscales de terceros Estados (esencialmente, Estados Unidos) considerasen que la remuneración cobrada por Apple Inc. de ASI y AOE por los servicios prestados a estas últimas no se había determinado con arreglo a criterios de mercado y debían ser superiores a lo estimado por Apple. En tal caso, si se exigieran pagos adicionales a favor de Apple Inc. (que quedarían sometidos a tributación en dicho tercer Estado), se reducirían los beneficios de ASI y AOE generados en Irlanda y, por ende, la cuota del impuesto sobre sociedades que deberían satisfacer las sucursales en Irlanda.

## IMPLICACIONES FUTURAS DEL CASO APPLE

La postura seguida por la Comisión en el caso Apple y en las decisiones previas de Starbucks y

Fiat, sin duda, pretenden transmitir un mensaje de cautela y atención a los Estados miembros y a los grupos multinacionales que admiten en un caso, y diseñan en el otro, estructuras fiscales complejas.

La determinación de un precio de transferencia entre partes vinculadas no es una ciencia exacta y en ocasiones es casi imposible determinar con precisión el valor normal de mercado para determinadas transacciones. Los acuerdos fiscales se supone que dotan de una cierta seguridad jurídica a las empresas al poder conocer la posición de las autoridades fiscales a este respecto, pero los procedimientos iniciados por la Comisión ciertamente han cuestionado este umbral de seguridad.

Es previsible que la Comisión continúe en el futuro con la revisión de *tax rulings* que afectan a grupos multinacionales, sobre todo, en aquellos países en los que, en su opinión, las autoridades fiscales admiten emplear criterios flexibles que no se ajustan a los que emplearía un operador independiente en condiciones de mercado para determinar los precios de transferencia o la distribución de beneficios intragrupo. Entre los países candidatos a esta revisión, sin duda, se encuentran Irlanda o Luxemburgo, en los que la Comisión está actualmente analizando los acuerdos fiscales concluidos, por ejemplo, con Amazon, McDonalds o Engie, entre otras empresas. España posiblemente es un país de menor riesgo ya que las autoridades fiscales son muy estrictas en la aplicación del criterio de competencia plena a la hora de determinar los precios de transferencia o la distribución de beneficios entre sociedades del mismo grupo.

Las decisiones de la Comisión en este ámbito están siendo sistemáticamente recurridas ante el Tribunal General de la Unión Europea, que resolverá al respecto en los próximos dos o tres años. Habrá que esperar hasta entonces para comprobar si el Tribunal General respalda la tesis de la Comisión.

Entretanto, se imponen criterios de cautela a la hora de diseñar nuevas estructuras fiscales complejas que se puedan desviar de una aproximación razonable del precio de mercado y que requieran de, o se apoyen en, acuerdos fiscales para validarlas. Motivos de prudencia también aconsejarían revisar los acuerdos fiscales actualmente vigentes para garantizar que se ajustan a los principios enunciados en las Directrices de la OCDE y que, a juicio de la Comisión, reflejarían adecuadamente los criterios aplicables en una economía de mercado.

De hecho, como indica la Comisión en la Decisión Apple y en su reciente *Comunicación acerca del concepto de ayuda de Estado*, aunque las Directrices de la OCDE no sean vinculantes para los Estados miembros, en la práctica es improbable que los acuerdos fiscales que se ajusten a estas directrices puedan entrañar ayudas de Estado. Por el contra-

rio, el hecho de que se desvien injustificadamente de ellas se considerará un indicio razonable de que los acuerdos fiscales pueden entrañar elementos de ayudas de Estado.

**GUILLERMO CANALEJO, PATRICIA VIDAL Y  
ANA RAQUEL LAPRESTA\***

---

\* Abogados de las Áreas de Derecho fiscal y Derecho de la UE y Competencia de Uría Menéndez.