



**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER
MÁSTER DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO**

**AYUDAS DE ESTADO Y LOS «*TAX RULINGS*»: EL
CASO *APPLE*.**

AUTOR: Jorge Vellido Sáenz de Buruaga

DIRECTOR: Borja Martínez Corral

Índice

1. Glosario	3
2. Introducción	4
3. Ayudas de Estado	5
3.1. Concepto y razón de ser	5
3.2. Elementos del concepto de ayuda de Estado	8
3.3. Los límites al control de las ayudas: la soberanía fiscal.	12
4. <i>Tax rulings</i>	14
4.1. Concepto	14
4.2. Problema del carácter selectivo	16
4.3. Precios de Transferencia y el « <i>Arm’s length principle</i> »	17
5. Caso <i>Apple</i> : un caso paradigmático	20
5.1. Antecedentes: el caso <i>Fiat</i> y el caso <i>Starbucks</i>	20
5.2. Contexto.....	24
5.3. Decisión de la Comisión	24
5.4. Recurso ante el TGUE	29
5.5. Sentencia TGUE	29
6. Conclusiones	32
7. Bibliografía.....	33

1. Glosario

UE	Unión Europea
CE	Comisión Europea
EM	Estado Miembro
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STGUE	Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea
APA	<i>Advance Pricing Agreements</i>
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea

2. Introducción

En los últimos tiempos, la política de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado ha buscado superar el tradicional concepto de ayuda de Estado, vinculado a subvenciones y otras actuaciones de apoyo público explícito, para investigar los elementos de ayuda presentes en determinadas medidas estatales que, amparadas por la soberanía fiscal de los Estados miembros de la UE, pueden tener efectos equiparables a las ayudas clásicas.

Esta colisión entre un ámbito de competencia exclusiva de la Unión (ayudas de Estado) con un ámbito de soberanía estatal plena (regulación tributaria) ha dado lugar a una interesante práctica administrativa y jurisprudencial en la que se han definido poco a poco los límites de ambas figuras y que, sin duda, ofrece importantes lecciones tanto para las empresas como para las diferentes administraciones tributarias.

El presente Trabajo de Fin de Máster pretende analizar, precisamente, esta no siempre fácil relación entre las medidas fiscales nacionales y la normativa de ayudas de Estado, especialmente a la vista de la reciente jurisprudencia en materia de «*tax rulings*» o decisiones de la administración tributaria que establecen criterios interpretativos y de aplicación de las normas fiscales. Este análisis se va a desarrollar de una manera que aclare los conceptos de la manera más breve y concisa posible, a la vez que se va a centrar en la parte práctica y las consecuencias que se derivan de lo explicado.

El trabajo se estructura en dos partes.

En la primera parte, más conceptual, se centrará en la definición de los conceptos de ayudas de Estado y los «*tax rulings*». A la vista de esta definición, se examinará la relación entre ambos, los problemas prácticos que plantean tanto para las empresas como para las autoridades y, en definitiva, el marco jurídico de ambos de cara a un mejor entendimiento de la segunda parte del trabajo.

En la segunda parte, y a modo de hilo conductor del análisis, se desarrollará un análisis exhaustivo del caso *Apple*, desde el origen en las dudas de la estructura fiscal hasta la sentencia del TGUE de julio de este año, pasando por la incoación y desarrollo del procedimiento en la CE o el proceso ante el TGUE. De igual forma analizará los cambios jurisprudenciales del TJUE en este ámbito al examinar brevemente dos casos relacionados: *Fiat* y *Starbucks*.

Finalmente, el autor expondrá las conclusiones del trabajo, en las que señalará los hitos más importantes del caso *Apple*, la importancia práctica que ha tenido el mismo para las empresas y EM implicados y, sobre todo, las consecuencias que se derivan del mismo.

3. Ayudas de Estado

3.1. Concepto y razón de ser

Las ayudas de Estado se configuran como una de las tres ramas del Derecho de la competencia de la UE, junto a las prácticas prohibidas (acuerdos prohibidos y abuso de posición dominante) y el control de concentraciones económicas. En este ámbito, la regulación de las ayudas de Estado trata de impedir que los Estados miembros puedan alterar el equilibrio competitivo dentro del mercado interior mediante medidas de apoyo público a determinadas empresas.

En este sentido, debemos partir del principio de que las ayudas de Estado están, por definición, prohibidas, pudiendo la Comisión Europea autorizarlas en determinadas situaciones. El TFUE, que incluye esta prohibición en el artículo 107, no limita el concepto de ayuda a determinados instrumentos, sino que lo caracteriza mediante la identificación de determinados rasgos que, de apreciarse en una actuación estatal, son constitutivos de ayuda de Estado. Así, el artículo 107.1 TFUE indica que «(...) *serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*».

De esta definición podemos extraer los cuatro elementos que determinan la existencia de una ayuda de Estado y que van a desarrollarse en el siguiente epígrafe: origen estatal de la ayuda, que conceda una ventaja, que ésta sea selectiva y que provoque un impacto en la competencia entre Estados miembros.

Una vez analizado el concepto -sin perjuicio del desarrollo en profundidad que se va a desarrollar a continuación- entiendo imprescindible entender la razón de ser de las ayudas de Estado y su contexto en el ámbito del Derecho de la competencia. Una manera muy simplificada de entenderlo es decir que se trata de «*un grupo de Estados que deciden renunciar a su capacidad para conceder subsidios a discreción, así como medidas similares, y confiar a una autoridad supranacional la tarea de decir cuándo son en interés de la comunidad*»¹. Y es que la tentación de los Estados miembros para apoyar a sus empresas siempre es elevada, especialmente en momentos de crisis económica. No es por ello extraño que se trate de una figura protagonista en dos de los temas más relevantes del panorama jurídico actual: la superación de la crisis económica derivada de la actual situación de emergencia sanitaria creada por la pandemia de COVID-19 y el proceso de desvinculación del Reino Unido de la Unión Europea (Brexit).

3.1.1 Ayudas de Estado y Covid-19.

En el primer caso, la relevancia que tienen las Ayudas de Estado en la situación actual es evidente: las economías de los países europeos se están viendo muy afectadas por las medidas adoptadas para frenar al virus y los EM quieren sustentar la economía

¹ IBÁÑEZ COLOMO, P., (2020) State Aid as the single most important obstacle to an EU-UK agreement: making sense of the EU's position. *Chilling' Competition* [blog] 25 agosto. Disponible en <https://chillingcompetition.com/2020/08/25/state-aid-as-the-single-most-important-obstacle-to-an-eu-uk-agreement-making-sense-of-the-eus-position/>. [consulta: 18 noviembre 2020].

mediante subsidios, exenciones o moratorias, entre muchas otras medidas. La CE, en tanto que responsable de la aplicación de los Tratados, debe controlar que éstas se ajusten a lo permitido según el art. 107 TFUE. Para ello se ha aprobado un marco temporal² -el cual se ha ampliado recientemente hasta el 31 de diciembre de 2021³- en virtud del cual la CE va a poder encontrar compatibles (siempre que se cumplan unos requisitos mínimos) todas aquellas «medidas de contención» destinadas a «poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro»⁴.

Sin embargo, lo que en un primer momento se puede considerar como algo positivo puede generar grandes problemas en el medio plazo. En efecto, la aplicación de este marco temporal ha generado que los Estados con mayores recursos se lancen a apoyar a las empresas afectadas por la situación y que la CE verifique su adecuación a la normativa de una manera más rápida que la habitual. De esta manera, lo que en un principio era un mero apoyo al tejido empresarial de la Unión ha podido derivarse en un distorsión de la competencia no necesariamente vinculada al impacto económico de la crisis sanitaria. El siguiente gráfico refleja la cantidad de ayudas por país en mayo de este año:



Ilustración 1. Fuente: Chillingcompetition.com

En efecto, como puede verse, la mitad de las mismas han sido aprobadas por Alemania. A noviembre de 2020 la cantidad de apoyo ha aumentado hasta lo casi 3 billones de euros⁵, manteniendo casi la misma estructura que en el gráfico.

² Comunicación de la CE (versión consolidada) relativa al marco temporal destinado a respaldar la economía https://ec.europa.eu/competition/state_aid/what_is_new/TF_consolidated_version_amended_3_april_8_may_29_june_and_13_oct_2020_es.pdf

³ Comisión Europea (2021) *State Aid: Commission prolongs and further expands Temporary Framework to support economy in context of coronavirus outbreak..* [en línea] Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_21_261 [Consulta: 28 de enero de 2021].

⁴ Artículo 107.3.b TFUE.

⁵ FEÁS, E., (2020) ¿Barra libre de Ayudas de Estado? *Blog New Deal* [blog] 13 octubre. Disponible en <http://blognewdeal.com/enrique-feas/barra-libre-de-ayudas-de-estado/> [consulta: 24 noviembre 2020].

Esto nos permite extraer una primera conclusión: que el otorgamiento de ayudas de manera tan asimétrica puede implicar que se perturbe más la competencia por la entrada en acción de los Estados que por la mera intervención del COVID-19⁶.

3.1.2. Ayudas de Estado y Brexit.

En el segundo caso, en el caso del Brexit, es posible que informativamente no sea lo que más llame la atención, si bien su importancia subyacente es notoria, hasta el punto de encontrarse en el centro de los principales desencuentros del proceso de negociación. Tal es así que en numerosas ocasiones se ha indicado desde la propia CE que para poder firmar un eventual tratado de libre comercio entre Reino Unido y la UE es necesario que se respeten ciertas normas básicas -el tan citado «*level playing field*»-, entre las cuales se encuentran las ayudas de estado⁷.

El porqué de la vital importancia del acuerdo sobre ayudas de estado en el ámbito del Brexit se encuentra en la fragilidad del sistema. Esta fragilidad se explica por el propio concepto, como se ha destacado previamente, de las ayudas: un grupo de Estados soberanos que renuncia a su capacidad para otorgar subsidios de manera libre e ilimitada puede verse empujado a cambiar ese régimen si uno de ellos lo abandona⁸. De este modo, pueden destacarse dos motivos en cuanto a la influencia de las ayudas en las negociaciones del Brexit⁹.

Por un lado, ni el tamaño de la economía del Reino Unido ni la profundidad de las relaciones entre el Reino Unido y la UE son cosa menor, lo cual, en caso de que no rigiera un acuerdo sobre ayudas tras el Brexit, podría impactar de manera importante en el comercio de la UE¹⁰. Esto se produce porque tener como vecino inmediato a una economía del tamaño de Reino Unido que fuera capaz de subsidiar sin límite a sus empresas -aunque no fuera a abusar de ese sistema-, sería mucho más importante para la UE que el régimen de terceros países (como Canadá o Japón, que habitualmente se ponen de ejemplo por su relación con la UE en materia de ayudas).

Por otro lado, el nivel de acceso al mercado común que pretende ostentar Reino Unido tras el Brexit no es el mismo que el de esos terceros países que Reino Unido pone como ejemplo (Canadá o Japón). Así argumenta la CE sus propuestas para la relación entre ambos en esta materia: si Reino Unido quiere acceso a un mercado con determinados estándares, ha de sujetarse a una normativa determinada (como es que el TJUE tenga la última palabra en la legalidad de los subsidios en Reino Unido).

⁶ BUENDÍA, J.L., y LAMADRID, A.: “Companies and sectors from wealthy Member States may enjoy much more support to weather the crisis than their competitors established elsewhere in the EU, regardless of where the ongoing crisis happens to hit harder” en (2020) A Moment of Truth for the EU: A Proposal for a State Aid Solidarity Fund. *Journal of European Competition Law & Practice*, 2020, Vol. 11, No. 1–2.

⁷ BBC News (2020) *Brexit: What is a level playing field?* [en línea] Disponible en <https://www.bbc.com/news/51180282> [consulta: 24 noviembre 2020].

⁸ IBÁÑEZ COLOMO, P., (2020) State Aid as the single most important obstacle to an EU-UK agreement: making sense of the EU’s position. *Chilling’ Competition* [blog] 25 agosto. Disponible en <https://chillingcompetition.com/2020/08/25/state-aid-as-the-single-most-important-obstacle-to-an-eu-uk-agreement-making-sense-of-the-eus-position/>. [consulta: 24 noviembre 2020].

⁹ Institute for Government (2020) *State aid rules after Brexit*. [en línea] disponible en <https://www.instituteforgovernment.org.uk/explainers/state-aid> [consulta: 24 noviembre 2020].

¹⁰ VEROUDEN, V. e IBÁÑEZ COLOMO, P. (2019) *Ensuring a Level Playing Field Post-Brexit: State Aid Control*. 11 enero. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=3316146>

Por otro lado, una de las características esenciales de las ayudas de Estado es que son infracciones cometidas por los Estados pero que, en caso de declararse ilegales, pagan las empresas beneficiarias. Las empresas, en consecuencia, tienen que ejercer una labor importante de anticipación y de desarrollo de sus departamentos de cumplimiento normativo para evaluar toda interacción que tengan con medios económicos estatales, en la medida en que una mala evaluación por parte del Estado pueden acabar pagándola ellas.

En resumen, las ayudas de estado son una parte fundamental del ordenamiento jurídico de la Unión en la medida en que tienen un gran impacto en el funcionamiento de la economía comunitaria.

3.2. Elementos del concepto de ayuda de Estado

Los cuatro elementos del concepto de ayuda de estado se derivan, como se ha indicado previamente, de su enunciado en el artículo 107.1 TFUE: que tenga origen estatal, sea una ventaja, además sea selectiva y tenga impacto en la competencia.

3.2.1 Origen Estatal

El primer paso para saber si una ayuda concedida a una empresa puede considerarse como ayuda de Estado es comprobar si ésta es imputable al Estado en cuestión y si en la ayuda intervienen fondos estatales.

La imputabilidad de la ventaja puede ser más o menos evidente según su tipología. Hay algunos casos en los que no hay ninguna duda de que le es imputable al Estado - cuando una autoridad pública concede directamente una ventaja a una empresa, por ejemplo-, mientras que hay otros casos en los que puede ser más complicado. Éstos son los casos en los que el Estado interviene de manera indirecta a través de empresas públicas, por ejemplo. Así, en estos últimos, hay una serie de indicios que contextualizados y analizados en conjunto contribuyen a deducir si el Estado es imputable o si, por el contrario, se trata de una medida imputable al mercado o a un operador privado¹¹.

La imputabilidad del Estado está vinculada al hecho de que la ventaja debe provenir de fondos o recursos estatales. A este respecto, es necesario entender bien dos aspectos.

En primer lugar, tanto la CE como el TJUE coinciden en señalar que la forma carece de importancia, pues lo importante es que la ventaja se asocie al disfrute por parte del beneficiario de recursos: «*No es necesario que haya una transferencia positiva de fondos: es suficiente con que el Estado no haya percibido ingresos. Renunciar a ingresos que, de lo contrario se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales*»¹². Tener esta noción clara es esencial para la comprensión del resto del trabajo y, en definitiva, de la esencia de una ayuda pública por su importancia práctica: son las

¹¹ Apartados 4.2 y 4.3 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹² Apartado 51 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

empresas que se ven acusadas de ser beneficiarias de una ayuda pública ilegalmente concedida las que van a tener que hacer frente a la devolución de la misma (en el caso *Apple*, como veremos más adelante, la obligación de devolver no surge de una transferencia directa, sino de una renuncia o ausencia de ingresos por parte de Irlanda).

En segundo lugar, se plantea si los fondos o recursos tienen que provenir del Estado stricto sensu. En este sentido, es pacífico, tanto para la práctica administrativa como judicial, que el origen que tuvieran los fondos es indiferente «*siempre y cuando, antes de ser transferidos directa o indirectamente a los beneficiarios, pasen bajo control público y, por tanto, a disposición de las autoridades nacionales, incluso cuando los fondos no sean propiedad de la autoridad pública*»¹³. Se llega a la idea, por tanto, de que la importancia pivota sobre el control que puede tener el Estado en un momento en concreto sobre los fondos, más que el origen de los mismos.

3.2.2 Ventaja

La ventaja es la esencia de la ayuda, en el sentido de que solo puede haber ayuda si la empresa receptora se beneficia de una ventaja. Esto significa que la misma ha permitido a la empresa disfrutar de una situación diferente y más positiva a la inmediatamente anterior gracias al Estado o, expresado más concisamente y en palabras de la CE: «*Una ventaja (...) es todo beneficio económico que una empresa no podría haber obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, sin intervención estatal*»¹⁴.

Las condiciones normales de mercado son importantes en la medida en que participa un operador público. Así, siempre que un operador público intervenga en el tráfico económico como lo haría cualquier otro operador -en condiciones similares- se considera que no existe una ventaja¹⁵. Para evaluar si existe esa ventaja pública a una empresa la jurisprudencia comunitaria ha desarrollado la «prueba del operador en una economía de mercado».

Interesa más destacar aquí qué es lo que verdaderamente importa a la hora de evaluar si existe o no una ventaja. Como señala la CE siguiendo la jurisprudencia del TJUE: «*Sólo es relevante el efecto de la medida en la empresa, y no la causa ni el objetivo de la intervención estatal. Siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal en otros términos que las condiciones normales de mercado, hay una ventaja*»¹⁶. Como puede observarse, del mismo modo que en el caso del origen estatal de los fondos, el concepto de ayuda queda perfilado desde un enfoque plenamente material: da igual la formalidad, el revestimiento jurídico o las intenciones que existan; solamente importa que la empresa se haya visto beneficiada.

Siguiendo esta línea argumental, prosigue la CE: «*No sólo la concesión de ventajas económicas positivas es relevante para el concepto de ayuda de estatal, sino que la*

¹³ Apartado 57 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁴ Apartado 66 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁵ Apartados 60 y 61 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, Asunto C-39/94.

¹⁶ Apartado 67 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

*liberación de cargas económicas también puede constituir una ventaja»*¹⁷. Este concepto es esencial para una correcta comprensión y un adecuado seguimiento del presente trabajo: el problema con las resoluciones fiscales -muy paradigmáticamente en el caso *Apple*-, es que éstas supuestamente implican una ventaja para las empresas receptoras en la medida en que a través de ellas se les aligera la carga tributaria.

3.2.3 Selectividad

En tercer lugar, la ayuda solo existe cuando presenta un carácter selectivo, es decir, como señala el artículo 107 del TFUE, beneficia a “*determinadas empresas o producciones*”. Como veremos, se trata del elemento la que plantea mayores problemas a la hora de categorizar una resolución fiscal como ayuda de Estado. Por ello es imprescindible asentar correctamente el concepto de la selectividad desde un principio.

Señala la CE que la selectividad «*implica que la medida sólo se aplica a determinadas empresas (o grupos de empresas) o a determinados sectores de la economía en un determinado Estado miembro*»¹⁸. Indica, a continuación, que este carácter selectivo puede ser de hecho o de Derecho. Si bien la lógica de ambas se deduce de su propio nombre, la selectividad de hecho es la más relevante y por ello merece la pena detenerse en ella un momento: «*puede determinarse en casos en los que, aunque los criterios formales para la aplicación de la medida están formulados en términos generales y objetivos, la estructura de la medida es tal que sus efectos favorecen significativamente a un grupo de empresas concreto*»¹⁹.

Es decir, que si bien son aparente y formalmente similares, la realidad es que por un determinado número de factores, la medida ventajosa sólo le es de aplicación a un determinado número de empresas. Como veremos, este principio en manera fiscal se traduce en que la medida en cuestión debe suponer una excepción al régimen general; aquí es donde aparece el importante concepto de «sistema de referencia».

Por ello, la definición del sistema de referencia tiene una importancia decisiva a la hora de determinar si una medida es selectiva y puede considerarse ayuda de Estado. Según la CE y el TJUE, el sistema de referencia «*se compone de un conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su objetivo. Habitualmente, esas normas no sólo definen el ámbito del sistema, sino también las condiciones en las que se aplica el sistema, los derechos de las empresas sujetas a él y los aspectos técnicos de su funcionamiento*»²⁰.

Un caso con el que se puede comprender bien el concepto de «sistema de referencia» se produce en el caso de *Sigma Alimentos Exterior*²¹. Brevemente, la problemática del

¹⁷ Apartado 68 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁸ Apartado 120 de la comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹⁹ Apartado 121 de la comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²⁰ Apartado 133 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²¹ STGUE 15 de noviembre 2018, asunto T-239/11.

asunto surgía de una decisión del Reino de España de permitir a las empresas deducirse el fondo de comercio financiero del Impuesto de Sociedades (IS, en adelante) en los casos en los que adquirieran al menos un 5% de una empresa extranjera. El sistema de referencia que permitió evaluar la ilegalidad de la ayuda fue el IS, concretamente el tratamiento del fondo de comercio financiero. La conclusión a la que llegó el TJUE fue que la medida constituía una ayuda pública ilegal en tanto en cuanto era selectiva: se apartaba del sistema de referencia en virtud del cual no se permitía a las empresas deducirse ese mismo fondo de comercio financiero si la empresa adquirida fuera española.

En resumen, la selectividad de la medida es el elemento más importante -a los efectos de este trabajo- del concepto de ayuda de Estado. La selectividad, como se desarrolla más arriba, constituye una excepción al sistema de referencia analizado, permitiendo que una medida determinada favorezca a determinadas empresas que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable.

Como veremos, a la hora de analizar las resoluciones fiscales, el principal elemento del análisis (y el más controvertido) lo constituye precisamente esta cuestión.

3.2.4 Efectos en los intercambios y la competencia

Esta cuarta característica puede subdividirse en dos diferenciadas (aunque en la práctica se suelen analizar de manera conjunta debido a su vinculación): que la medida afecte a los intercambios entre EM y que falsee o amenace con falsear la competencia.

Según la CE, una medida afectará a los intercambios comerciales entre Estados miembros cuando ésta refuerce la posición de una empresa frente a cualquier otra que compita con ello de manera intracomunitaria²². Además, interpreta el TJUE que no es necesario que esa ayuda afecte efectivamente al intercambio, sino que meramente tenga la capacidad de hacerlo²³.

Por su parte, se considera que una medida falsea la competencia desde el momento en que el Estado mejora la posición competitiva del beneficiario frente a competidores; esta situación se considera cumplida cuando el EM en cuestión «*concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia*»²⁴.

En consecuencia, este último punto se limita a considerar plausible la existencia de un distorsionamiento de la competencia por la mera intervención estatal, por muy pequeña que ésta sea²⁵.

Además, para finalizar, es necesario dejar claros dos puntos. Por un lado, la normativa sobre ayudas de Estado viene contenida, como indicado previamente, directamente en el TFUE. Esto conlleva, entre otras cosas, que los Estados miembros se ven vinculados por esta prohibición, desde sus distintas Administraciones Públicas hasta

²² Apartado 190 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²³ STJUE 14 de enero de 2015, asunto C-518/13 o STJUE 8 de mayo 2013, asunto C-197/11 y C-203/11, entre otras.

²⁴ Apartado 187 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²⁵ STJUE 29 septiembre 200, asunto T-55/99 o STJUE 24 julio 2003, asunto C-280/00, entre otras.

sus órganos jurisdiccionales. En efecto, del artículo 108 TFUE²⁶ se desprende que cualquier afectado puede reclamar directamente ante los tribunales de su Estado el incumplimiento del EM en lo relativo a ayudas de Estado. Esta posibilidad, de nuevo, de acudir a los tribunales y del deber de las Administraciones Públicas de respetar lo señalado por el Tratado se basa tanto en el Principio de Primacía como el de Efecto Directo. Por otro lado, sin embargo, la única institución para validar o autorizar un ayuda de Estado es la Comisión Europea²⁷, esto es, ostenta una competencia exclusiva.

3.3. Los límites al control de las ayudas: la soberanía fiscal.

La aplicación de los principios de efecto directo y primacía aseguran que, en la mayoría de los casos, la concesión de ayudas de Estado por parte de los Estados miembros se encuentra adecuadamente controlada. No obstante, esta aplicación no siempre es evidente o sencilla, situación especialmente sensible en el ámbito de las medidas fiscales: ¿Puede la normativa de ayudas de Estado limitar la soberanía fiscal de los Estados miembros al impedirle adoptar medidas tributarias que puedan entrar en el ámbito del artículo 107 del TFUE? ¿Implica una respuesta afirmativa la constatación de que la CE puede imponer una armonización fiscal indirecta?

Para poder responder correctamente hay que partir de una base elemental: los Estados miembros de la Unión son soberanos para decidir su política fiscal²⁸ -esto es, retienen la competencia exclusiva- y, sin embargo, esa política fiscal ha de cumplir con la normativa europea de competencia y, más concretamente, de ayudas de estado.

En efecto, los EM son libres de decidir qué política fiscal aplicar a las empresas que operen en su territorio siempre y cuando no se vulnere la normativa de ayudas de estado. Así, como indica la propia CE, en verano de 2013 la CE decidió²⁹ crear un equipo de trabajo con el objetivo de investigar el eventual tratamiento favorable de algunos EM a determinadas empresas, principalmente a través de las resoluciones fiscales. De esta manera queda clara la intención de la Comisión de comprobar las resoluciones fiscales que los EM apliquen a las grandes empresas multinacionales.

Por otro lado, aunque en la misma línea argumental, la propia CE admite que *«las reglas de ayudas de estado no son adecuadas para tratar problemas de falta de armonización a nivel UE, como las diferencias en IS entre Estados miembros, si aplican a todas las empresas»*³⁰. Aquí se puede ver claramente el *quid* de la cuestión: la CE sólo va a entrar a valorar las decisiones tributarias que tomen los EM cuando éstas sean selectivas. En efecto, el problema que subyace es el siguiente: aunque los EM sean

²⁶ El artículo 108.3 TFUE contiene la prohibición de ejecutar cualquier medida que pueda ser una ayuda de Estado sin la previa autorización: «El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».

²⁷ Artículo 108.2 del TFUE.

²⁸ Artículo 5.2 TUE: “En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan. Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros”.

²⁹ Comisión Europea *Tax Rulings* [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html [consulta: 1 diciembre 2020].

³⁰ Comisión Europea *State Aid control in the growing European Union* [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/5_state_aid.pdf [consulta: 1 diciembre 2020].

soberanos para decidir qué tratamiento fiscal les dan a las empresas en su país, éstos no pueden utilizar esa herramienta para vulnerar la normativa de ayudas de Estado.

Veámoslo con un ejemplo. Imaginemos que hay dos EM con un tipo impositivo similar de IS. Uno de ellos decide que, con el objetivo de conseguir que muchas empresas se instalen en su territorio y, así, recaudar más impuestos, va a bajar diez puntos porcentuales su tipo impositivo respecto a su EM vecino. Muchas empresas abandonarían al segundo EM por irse donde hay un tratamiento fiscal más favorable. Hasta aquí no hay nada ilícito ni que la CE pueda hacer, pues se trata de la mera dinámica competitiva en el ámbito tributario, pese a que concurre una ventaja económica imputable a un EM y que afecta al mercado interior.

Es en este punto, no obstante, donde el elemento de selectividad deviene crítico: en la medida en que el EM que baja el IS lo hace de manera generalizada a todas las empresas que tributan en su territorio, estaremos ante una medida general, que no es selectiva y, por lo tanto, no entra en el ámbito de aplicación de las ayudas de Estado. Sin embargo, si la decisión de reducir el tipo impositivo del IS se ejecuta de forma que las empresas más grandes, con estructuras societarias complejas y transnacionales, paguen un impuesto mucho más reducido al generalizado, la medida inicialmente fiscal adquiere un elemento selectivo que la sitúa en el ámbito del artículo 107 del TFUE.

Éste es el problema que aparece con las resoluciones fiscales: un EM cambia su IS y dicta en su virtud resoluciones fiscales que otorgan una ventaja selectiva a muchas empresas (este es *grosso modo* la situación simplificada del caso *Apple*, que veremos en profundidad más adelante). De nuevo, el elemento clave es la selectividad de la medida.

Al final, como decía más arriba, la permanente cuestión sobre si la UE pretende armonizar la tributación de las sociedades a través de las ayudas de Estado surge por varios motivos. En un primer momento, porque la fiscalización de las resoluciones fiscales en el ámbito de las ayudas de Estado implica una intromisión de la UE en la política tributaria de los Estados miembros, al menos indirectamente. Así, el hecho de calificar una resolución fiscal como ventajosa y selectiva no deja de ser un posicionamiento de la Comisión -ciertamente en el ámbito de sus competencias- sobre una competencia exclusiva de los Estados miembros.

En segundo lugar, este posicionamiento -el hecho de que la CE sea competente para ordenar la modificación de esa medida si contraviene la normativa de ayudas- puede conllevar, lógicamente a priori, críticas sobre una eventual invasión de competencias exclusivas de los Estados miembros por parte de la Comisión.

Sin embargo, esas críticas a la Comisión no pueden estar más lejos de la realidad. Como señalaba anteriormente, la propia CE admite que no busca armonizar la regulación tributaria de los Estados miembros a través de las ayudas, sino que pretende que los EM no se escuden en su exclusiva competencia fiscal para conseguir que las grandes multinacionales se instalen en sus territorios a través de ventajas fiscales que constituyan ayudas de estado. Es muy diferente que la Comisión controle las ayudas, se produzcan en el ámbito que se produzcan -obviamente no en aquéllos en que están justificadas³¹, a que

³¹ Artículo 107.2 TFUE.

se alegue que la CE pretenda utilizar una potestad que ostenta para otros fines, lo cual constituiría una evidente desviación de poder.

En conclusión, y frente a algunas críticas recibidas al respecto, la CE no parece pretender una armonización sigilosa o encubierta de la legislación tributaria de los EM, ni siquiera en el tratamiento que éstos hacen a las grandes corporaciones multinacionales.

4. Tax rulings

4.1. Concepto

Los *tax rulings* (se utilizará este término indistintamente junto a resolución o resoluciones fiscales) son todas aquellas resoluciones que engloban algún tipo de acuerdo entre la autoridad tributaria de un Estado y una empresa, cuyo objetivo es que la autoridad traslade a la empresa una interpretación específica de las normas fiscales que le serán de aplicación. Desde las instituciones de la UE³² se señala que, en virtud de tales resoluciones, «*las administraciones tributarias explican cómo ejercerán sus potestades tributarias en la situación concreta de la empresa, antes o después de que tenga lugar la transacción o antes o después de la declaración del impuesto*».

Así, partiendo de esta noción de *tax rulings*, estas resoluciones pueden clasificarse de varias maneras, según el momento en que se dicten, los requisitos formales que tienen o los efectos que despliegan³³. A los efectos de este trabajo interesa destacar -y, en consecuencia, identificar el término de resolución fiscal con él en las menciones del presente trabajo-, los denominados «*Advance Pricing Agreements*» (APA).

Los APA son acuerdos entre los contribuyentes y las autoridades tributarias de los Estados para aportar certeza, de manera previa, sobre la metodología de precios de transferencia³⁴; esto es, saber «*cómo se fijará el “beneficio de plena competencia” para las transacciones con partes vinculadas cuando la incertidumbre justifique una resolución previa para cerciorarse de si el precio de determinadas transacciones dentro de un grupo se fija según el principio de plena competencia*»³⁵.

Este tipo de acuerdos se caracteriza por tres notas: su objeto, quién lo solicita y el momento en el que se dicta.

En primer lugar, el **objeto** de estas resoluciones son los precios de transferencia que se aplicarán durante un período de tiempo determinado y, más concretamente, el análisis de un método adecuado para calcular los mismos de acuerdo con ciertos principios. Como esto va a ser objeto de un profundo análisis en el último epígrafe de este capítulo, sólo se va a dar aquí una previa definición al concepto de «precios de transferencia» en aras de una correcta comprensión del trabajo. Así, los precios de transferencia son las

³² Dirección General de Políticas Internas de la Unión, Parlamento Europeo (2015) *Tax Rulings in the EU Member States* [en línea] disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)

³³ Los *tax rulings -lato sensu-* pueden ser formales o informales, ser vinculantes o meramente informativos.

³⁴ Comisión Europea *Statistics on APAs and MAPs in the EU* [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu_en [consulta: 28 diciembre 2020].

³⁵ Apartado 169 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

contraprestaciones «*acordadas entre dos o más entidades pertenecientes a un grupo de sociedades a efectos de la planificación fiscal del mismo, que tiene la calificación tributaria de operación vinculada y que difiere de la que se hubiera estipulado con o entre partes independientes*», tal y como lo describe la RAE³⁷.

En segundo lugar, la **iniciativa** de estos *tax rulings*, tal y como señala la tienen las empresas, los entes privados, que solicitan aclaraciones a la administración tributaria³⁸. Esto es así porque es la empresa la principal -aunque, desde luego, no la única- interesada en obtener esa resolución fiscal. En este sentido, esa petición puede dirigirse a la autoridad fiscal de un Estado, lo que se etiqueta como APA unilateral; a las autoridades fiscales de dos Estados, lo que se identifica como APA bilateral o, en definitiva, a las autoridades fiscales de varios Estados, que se puede clasificar como multilateral. Es tan habitual una cosa como la otra. Sin embargo, cuanto más grandes sean los grupos empresariales y en más países actúen, se considera que una resolución bilateral o multilateral otorga una mayor seguridad jurídica en tanto en cuanto implica una mayor cooperación entre empresas y autoridades fiscales.

En tercer lugar, se trata de resoluciones que se dictan **con carácter previo** al momento en que tenga lugar la transacción o actividad sobre la que se interpreta la norma. Son resoluciones *ex ante* cuyo objetivo es, sencillamente, permitir a las empresas conocer de antemano qué metodología utilizará la autoridad tributaria que emite la resolución para determinar el impacto fiscal que tienen sus precios de transferencia.

Así planteado, podría parecer que los *tax rulings* son meras actuaciones administrativas dirigidas a facilitar aclaraciones sobre la aplicación de una norma, por lo que es imprescindible comprender su utilidad para las empresas.

De la mera lectura de los párrafos anteriores puede extraerse el primer -y más evidente- beneficio de los *tax rulings*: la seguridad jurídica. Efectivamente, el más elemental de los beneficios que otorgan las resoluciones fiscales es que permiten a las empresas disponer de la opinión de la autoridad tributaria sobre el impacto fiscal que van a tener sus operaciones. Permite que las empresas sepan de antemano que durante los años siguientes -en los que esté vigente el *tax ruling* en cuestión-, con una certeza cuasi absoluta, los impuestos que se les va a exigir, en función de las operaciones que realicen, por la fijación de una metodología determinada a sus precios de transferencia.

Ahora, ¿puede conllevar la mera interpretación de la norma una ventaja, desde el momento en que afecta a la tributación de la empresa en cuestión? A priori no, no existe ninguna presunción, por lo que tendría que demostrar la CE que esa interpretación es selectiva, como veremos más adelante.

³⁷ Real Academia Española (2020) *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Madrid: Santillana Editorial, S.L.

³⁸ Comisión Europea (Documento de Trabajo) (2007) *Work of the EU Joint Transfer Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU*. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf

Pero éste no es el único beneficio, hay más³⁹:

- Evitar la doble imposición: la existencia de resoluciones fiscales bilaterales o multilaterales permiten que las grandes empresas internacionales puedan eliminar la doble imposición,
- Reputación de la empresa: la empresa que busca activamente las resoluciones fiscales y trata de obtenerlas en varios países presenta una imagen de cooperación a efectos de las autoridades fiscales,
- Ahorro de costes: las empresas que dispongan de resoluciones fiscales ahorrarán muy previsiblemente todos los gastos que pudieran haberse derivado de auditorías e investigaciones por parte de los Estados.

Además, los Estados que emiten las resoluciones también pueden verse beneficiados por las mismas, principalmente por dos motivos:

- Ahorro de costes: los Estados que dicten resoluciones fiscales a través de sus autoridades tributarias se ahorrarán muchos costes derivados de investigaciones - que ahora ya no tendrán que hacer-, permitiendo liberar recursos que en otra situación tendrían que enfocarse en investigar empresas, y
- Reputación: los Estados que sean proclives a dictar resoluciones fiscales serán más atractivos para las empresas, en la medida en que dispondrán de más certeza.

4.2. Problema del carácter selectivo

Una vez comprendido el concepto de resolución fiscal surge el problema del carácter selectivo. Como decía en el primer capítulo a la hora de detallar las características básicas que definen el concepto de ayuda de Estado, la selectividad de la medida es esencial para determinar si una resolución fiscal puede ser etiquetada como ayuda de Estado en los términos del art. 107 TFUE. Esto es consecuencia de la dificultad que existe en la práctica a la hora de demostrar si una resolución fiscal se separa del sistema de referencia general del impuesto concreto.

La propia CE⁴⁰ indica cómo ha de ser el proceso para controlar si una medida es selectiva. El método que señala es el denominado «test de los tres pasos»:

- Primer paso: ¿cuál es el sistema de referencia?
- Segundo paso: ¿la medida en cuestión es una excepción a dicho sistema? Si la medida no es una excepción al sistema, no constituye ayuda de Estado, en caso contrario, es necesario pasar al tercer paso.
- Tercer paso: ¿está justificada la medida dentro del sistema de referencia? Se trata de determinar si, en el marco del sistema de referencia, la excepción tiene un encaje armónico o si, por el contrario, se sitúa completamente al margen.

³⁹ DLA PIPER (2019) *APA and MAP Country Guide 2019* [en línea] disponible en <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2019/03/apa-and-map-country-guide-2019/> [consulta: 10 enero 2021].

⁴⁰ Apartado 128 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De esta manera se puede comprobar si una resolución fiscal ampara una ventaja selectiva a una empresa determinada. Se puede ver mejor con un ejemplo. Imaginemos, de manera muy simplificada, que la «Empresa A», con origen y nacionalidad portuguesa, busca entrar en el mercado español. Para ello se dirige a la autoridad tributaria de España y le solicita que interprete la norma que será de aplicación. Si la norma dice que las sociedades han de tributar al 20% por sus beneficios y la autoridad interpreta, a través de la resolución fiscal -y esto conlleva de hecho o de derecho-, que el tipo que le será de aplicación a la «Empresa A» será menor del 20% (por contabilizar sus beneficios de una forma diferente, por ejemplo), se está concediendo una ventaja selectiva.

En este ejemplo se ven claramente los tres pasos: en primer lugar, el sistema de referencia es el tipo aplicable de modo general a las sociedades (el 20%); en segundo lugar, interpretar a través de la resolución fiscal que el tipo efectivamente aplicable a la «Empresa A» será menor del 20% conlleva una excepción al sistema de referencia; y, en tercer lugar, si no se puede justificar ese tipo en virtud de ninguna norma se está concediendo una ayuda de Estado, en términos del art. 107 TFUE, a la «Empresa A».

Como veremos más adelante en el caso *Apple*, la carga de la prueba juega un papel esencial en demostrar la selectividad de la medida. Así, es la CE la que debe demostrar que existe la ayuda y que ésta es selectiva, teniendo, por tanto, la carga de demostrar esos dos primeros pasos, mientras que ya sería papel del Estado miembro al que se acusa de conceder una ventaja demostrar que tal ventaja es una excepción⁴¹ -paso 3-, en el caso de que la CE consiguiera demostrar fehaciente y válidamente la existencia de la selectividad.

Sin embargo, es necesario desarrollar en un epígrafe aparte este problema cuando trata sobre precios de transferencia, como es el caso de *Apple*.

4.3. Precios de Transferencia y el «Arm's length principle»

Aquí es cuando entra en juego el principio de plena competencia (como se va a denominar de aquí en adelante al «*Arm's length principle*»). Este principio, en resumidas cuentas, pretende evaluar las transacciones como si se hubieran producido entre partes independientes, cada una buscando su máximo beneficio.

Las resoluciones fiscales (plenamente identificadas a los efectos de este análisis con los APA) normalmente identifican la base imponible que se le va a aplicar a las empresas en función de unos determinados beneficios. Estos beneficios, por su parte, se van a ver enormemente influenciados por los precios de transferencia que se apliquen a las transacciones intragrupo de las grandes multinacionales. En consecuencia, el problema ante el que nos encontramos aquí es que si las autoridades tributarias respaldan, tal y como señala la CE⁴², un método de atribución de beneficios basado en unos precios de transferencia que no se aproximen a unos precios de mercado que puedan ser comparables con los precios que pagarían otras empresas en similares condiciones, se está otorgando una ventaja selectiva a estas empresas.

⁴¹ Apartado 141 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁴² Apartado 171 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Si esto es sencillo de entender, entonces, ¿cuál es el problema? Pues bien, el problema reside en saber qué es comparable, saber cuál es el sistema de referencia de los precios de transferencia para poder evaluar si la medida en cuestión se aleja de la práctica habitual o no del EM. La CE no puede comparar el tratamiento fiscal que reciben las empresas multinacionales sobre sus beneficios -con un alto impacto de sus precios de transferencia- con aquellas empresas que no tienen precios de transferencia: la situación no es la misma⁴³. Hay varios métodos que se pueden utilizar para valorar los precios de transferencia⁴⁴, tanto directos (método del precio comparable, método del coste incrementado o método de precio de reventa) como indirectos (método del margen neto operacional o el método de la distribución del resultado), aunque el que nos interesa aquí, por su importancia en el caso *Apple* y en la práctica continuada de la CE, es el de plena competencia.

Antes de entrar a desarrollar el principio de plena competencia es imprescindible explicar qué son los precios de transferencia, quién los utiliza y cuál es su utilidad en aras de entender mejor después esa necesaria comparación.

Los precios de transferencia son aquellos precios cobrados entre empresas asociadas y establecidas en países diferentes para sus transacciones intragrupo de bienes y servicios⁴⁵. En otras palabras, son «una necesidad contable en los grupos de sociedades y, en general, en las transacciones que se realizan entre dos partes que están vinculadas entre sí, esto es, que no son independientes entre sí y, por tanto, respecto de cuyas transacciones no hay garantía alguna de que cada una haya defendido su interés (en fijar un precio más bajo si es el comprador o un precio alto si es el vendedor)»⁴⁶.

En consecuencia, conseguir que los beneficios y las pérdidas de las empresas multinacionales puedan evaluarse correctamente donde se hayan producido implica saber evaluar, de la manera más cercana a la realidad posible, el verdadero impacto económico de las transacciones intragrupo y confirmar que los precios de transferencia reflejen la realidad económica de las empresas del grupo. La fijación de un precio de transferencia intragrupo es muy relevante, ya que es uno de los criterios que serán considerados a la hora de declarar un beneficio o una pérdida, con la consiguiente trascendencia fiscal.

Así, el sistema más adoptado internacionalmente para hacer tributar a los grupos de sociedades por sus precios de transferencia es el denominado «principio de plena competencia» o «*Arm's length principle*», el cual busca comparar los precios de transferencia que llevan a cabo las empresas multinacionales con los precios que deberían pagar las empresas independientes en un entorno económico de competencia perfecta⁴⁷.

⁴³ Buendía Sierra, J.L. (2016) *Are tax Rulings selective?* King's College London., 20 Junio 2016

⁴⁴ Apartado 92 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁴⁵ Comisión Europea *Transfer pricing in the EU context*. [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context_en#:~:text=Transfer%20pricing%20refers%20to%20the,transfer%20of%20goods%20and%20services. [consulta: 12 enero 2021]

⁴⁶ Almacén de Derecho (2016) *Materiales para el estudio del caso Apple* [en línea] Disponible en <https://almacenederecho.org/materiales-estudio-del-caso-apple> [Consulta: 12 enero 2021].

⁴⁷ Buendía Sierra, J.L. (2016) *Are tax Rulings selective?* King's College London., 20 Junio 2016

Este halla su origen la OCDE, en su guía sobre precios de transferencia⁴⁸. Destaca la OCDE, así, que mientras que las empresas independientes fijan sus condiciones comerciales y financieras por las fuerzas de mercado, todas aquellas empresas que están asociadas puede que no se vean afectadas directamente por esas fuerzas de mercado de la misma manera. Y, ¿por qué es importante que las empresas multinacionales reflejen en sus precios de transferencia el principio de plena competencia? Porque si no lo hacen de esa manera, los ingresos que reciben las empresas del grupo se pueden repartir entre ellas para tributar por ellos donde les sea más beneficioso, distorsionando así la realidad económica y distorsionando, también, la tributación que deberían tener esos mismos beneficios.

Esto se puede ver claramente con un ejemplo. Una empresa, denominada “B” y dedicada a la venta de bolsos, por ejemplo, tiene su sede en un Estado con impuestos sobre sus beneficios muy bajos. Esa empresa B opera, igualmente, en otros 5 países cercanos a través de filiales de esta. Lo que podría hacer para tributar menos -o nada- en los países que más gravan sus beneficios es pagar a la matriz, en concepto de derechos de propiedad industrial, por ejemplo, una cantidad casi equivalente a los beneficios obtenidos: factura 100 en esos 5 países, pero paga 98 por la propiedad industrial de los bolsos a su matriz, reduciendo su beneficio a 2. De esta manera, en los países que más le gravan apenas va a pagar impuestos -puesto que no tiene beneficios-, y va a pagarlos todos a la matriz en ese Estado donde los impuestos a los beneficios societarios son bajos.

Esto es lo que se puede denominar como «desplazamiento de los beneficios»⁴⁹ y es, como veremos, la situación analizada en el asunto *Apple*.

Podemos extraer de lo indicado la utilidad clara del principio: permite a las empresas multinacionales demostrar que sus precios de transferencia reflejan la realidad económica de las transacciones dentro del grupo y, por su parte, permite a los Estados hacer que estas empresas tributen por la actividad económica desarrollada dentro de sus fronteras, evitando que las empresas puedan desplazar sus beneficios o sus pérdidas a países que les resulten más beneficiosos tributariamente hablando.

La CE, por su parte, ha incorporado el principio a la hora de evaluar la selectividad de las medidas que puedan constituir potencialmente una ayuda de Estado en el ámbito de las resoluciones fiscales. En este sentido, señala que «el principio de plena competencia que aplica la Comisión al evaluar resoluciones sobre precios de transferencia en virtud de las normas sobre ayudas estatales es, por tanto, un aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado, que prohíbe el trato desigual en la tributación de empresas en una situación fáctica y jurídica comparable»⁵⁰. Esta declaración de la CE tiene mucha importancia por dos motivos.

En primer lugar, la CE establece que en materia de precios de transferencia y resoluciones fiscales, sus investigaciones van a tomar como sistema de referencia «un

⁴⁸ OCDE (2017) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. OECD Publishing. Disponible en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1

⁴⁹ Almacén de Derecho (2016) *Materiales para el estudio del caso Apple* [en línea] Disponible en <https://almacendederecho.org/materiales-estudio-del-caso-apple> [Consulta: 12 enero 2021].

⁵⁰ Apartado 172 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

modelo ideal que refleje la realidad económica»⁵¹, basado en el principio de plena competencia. Esto, llevado a la práctica y a través de un ejemplo muy sencillo, significa que, en ese análisis en tres pasos que realiza la CE para evaluar si una medida es selectiva, el sistema de referencia implica imaginar que las empresas del grupo fueran empresas independientes. Consecuentemente, si la diferencia que existe entre los precios que pagarían dos empresas independientes por esos bienes y servicios difieren mucho de los admitidos por la resolución fiscal objeto del análisis, la CE entiende que existe selectividad en la medida y, por tanto, si se cumplen el resto de requisitos, existe una ayuda de Estado.

En segundo lugar, tiene mucha importancia porque la CE confirma que sigue tal principio de acuerdo con la normativa de ayudas, derivando éste de la directa interpretación del artículo 107.1 TFUE, y no en función de la existencia en el Derecho positivo del Estado miembro en cuestión. Como veremos en el caso *Apple* en el siguiente capítulo de manera más profunda, una de las defensas que esgrimía la República de Irlanda ante el tribunal es que en su ordenamiento jurídico no estaba contemplado el principio de plena competencia, por lo que si nunca lo aplicaba, la no aplicación del mismo a *Apple* no constituía una diferencia respecto a otras empresas.

En definitiva, la CE venía argumentando⁵² que las resoluciones fiscales implicaban una ventaja selectiva cuando «*la Administración aplica un trato fiscal más “favorable” que a otros contribuyentes que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable*». Esto quería decir, en el ámbito de los precios de transferencia, que una autoridad tributaria estaba otorgando una ventaja si respaldaba, a través de una resolución fiscal, una metodología cuyos resultados no se aproximan a «*unos resultados basados en el mercado*» (principio de plena competencia).

5. Caso *Apple*: un caso paradigmático

5.1. Antecedentes: el caso *Fiat* y el caso *Starbucks*

Como hemos anticipado, en el asunto *Apple* se valora una cuestión vinculada precisamente a las resoluciones fiscales en materia de precios de transferencia. Pese a que no es el primer caso importante en la materia, es un asunto de enorme relevancia tanto por la magnitud de la presunta ventaja que la Comisión exigió que la República de Irlanda recuperase de la empresa (13.000 millones de Euros), sino por el hecho de que la decisión de la Comisión fue anulada por el Tribunal General, poniendo en primera línea el coste del error: un error de una autoridad o de la Comisión en analizar correctamente esta cuestión puede llevar a situaciones que comprometan seriamente la viabilidad de las empresas.

El caso *Apple*, como hemos anticipado, se apoya sobre dos precedentes, que afectaban a resoluciones fiscales que beneficiaban a las empresas Starbucks y Fiat.

⁵¹ Buendía Sierra, J.L. (2016) *Are tax Rulings selective?* King's College London., 20 Junio 2016

⁵² Apartado 174 de la Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En el asunto *Starbucks*⁵³, la CE obligó a la administración tributaria de los Países Bajos a recuperar de la empresa una cantidad de entre 20 y 30 millones de euros. La CE señalaba que la autoridad tributaria de los Países Bajos había amparado a través de *tax rulings* un sistema de precios de transferencia no diseñado bajo el principio de plena competencia, consistentes en que la empresa neerlandesa de Starbucks pagaba, en primer lugar, una cantidad bastante elevada en concepto de *know-how* a una empresa del grupo en Reino Unido -que no tributaba allí-, y, en segundo lugar, pagaba una cantidad también muy elevada a otra empresa del grupo en Suiza -que tributaba muy poco- por los granos de café que utilizaba.



Ilustración 2. Fuente: Comisión Europea.

Como indicábamos en el capítulo anterior, esto es un caso en virtud del cual Starbucks deslocalizaba sus beneficios, a través de precios de transferencia, a empresas del grupo en países donde la tributación era muy baja, reduciendo enormemente, de esta manera, su tributación en el país en que estaba establecida, Países Bajos.

En segundo lugar, en el asunto *Fiat*⁵⁴, la CE también se obligó a una administración tributaria nacional (en este caso luxemburguesa) a recuperar de Fiat una cantidad entre los 20 y los 30 millones de euros. La ayuda había consistido, en opinión de la Comisión,

⁵³ Decisión de la Comisión Europea (EU) 2017/502, de 21 de octubre de 2015, sobre la ayuda de Estado SA.3874 (2014/c ex 2014/NN) implementada por Países Bajos a Starbucks.

⁵⁴ Decisión de la Comisión Europea (UE) 2016/2326, de 21 de octubre de 2015, sobre la ayuda de Estado SA.38375 (2014/c ex 2014/NN) concedida por Luxemburgo a Fiat.

en que la autoridad luxemburguesa amparó -a través de resoluciones fiscales- el establecimiento de unos precios de transferencia que no reflejaban la realidad económica (principio de plena competencia). El asunto en cuestión consistía en que la empresa financiera del grupo Fiat concedía préstamos al resto de empresas del grupo y los cobraba muy por debajo del precio normal de mercado, consiguiendo de esta manera reducir sus beneficios y, en consecuencia, su carga tributaria.



Ilustración 3. Fuente: Comisión Europea.

En ambos casos se declara incompatible con las normas de ayudas de Estado un método que permite al grupo asignar sus beneficios entre sus empresas de tal manera que puedan tributarlos en los Estados con una menor carga impositiva. No obstante, ambos asuntos tuvieron un desenlace diferente.

Fiat⁵⁵, por un lado, se vio obligada a devolver la cantidad en virtud de la cual se vio beneficiada. El TJUE confirmó la decisión de la CE, confirmando el hecho de que Luxemburgo amparó una reducción de la base imponible de Fiat, constituyendo esto una ventaja selectiva a efectos del artículo 107 TFUE⁵⁶. Starbucks⁵⁷, por su parte, se ha beneficiado de que le TJUE haya anulado la Decisión de la CE y, en consecuencia, no

⁵⁵ STGUE de 24 de septiembre de 2019, asuntos T-755/15 y T-759/15.

⁵⁶ Fiat ha decidido recurrir ante el TJUE la sentencia el 4 de diciembre de 2019, estando actualmente el proceso pendiente de resolución.

⁵⁷ STGUE, de 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16.

se ha visto obligada a devolver nada, puesto que el TGUE entiende que la Comisión no consigue demostrar «*de modo suficiente en Derecho*»⁵⁸ la existencia de una ventaja.

Las principales consecuencias de estos precedentes son las siguientes:

- La confirmación del TGUE de que la Comisión puede controlar los *tax rulings* dictados por los Estados miembros en el marco de las ayudas de Estado. En primer lugar, las sentencias mencionadas confirman que la Comisión tiene la potestad para examinar las resoluciones fiscales dictadas por los Estados miembros siempre que consideren que éstas son contrarias a la normativa de ayudas de Estado y que ello no implica que esté llevando a cabo un intento de armonizar fiscalmente los países de la Unión. No existiría, por lo tanto, un conflicto entre la soberanía fiscal y las normas de ayudas de Estado.
- La importancia de la carga de la prueba. Las sentencias del TGUE dejan una cosa muy clara: es la Comisión la que tiene la carga de la prueba a la hora de demostrar la ilegalidad de una ayuda o su mera existencia, esto es, demostrar que la medida en cuestión constituye una ventaja selectiva. No es suficiente con que demuestre alguna inexactitud a la hora de aplicar el principio de plena competencia o que el *tax ruling* en cuestión pueda parecer «beneficioso» a primera vista, sino que tiene la carga y el deber de demostrar lo que alega, porque simplemente no existe una presunción de que exista selectividad., y
- El papel que juega el principio de plena competencia en la valoración de los precios de transferencia. Respecto de esta cuestión, de las resoluciones del TGUE se pueden extraer un par de conclusiones. Por un lado, la Comisión puede utilizar el principio de plena competencia como un punto de referencia o como una herramienta para el análisis de la selectividad de la medida, siendo, por tanto, vinculante para el EM que se esté investigando -lo tenga éste o no incorporado a su ordenamiento jurídico expresa o implícitamente-⁵⁹ (en estos dos casos ambos países tenían integrado el principio plenamente -explícita o implícitamente-, por lo que la Comisión podía analizar las resoluciones enteramente desde ese punto de vista). Por otro lado, sin embargo, el TGUE entiende que el principio de plena competencia no es más que uno de los métodos que permiten evaluar los precios de transferencia, por lo que una demostración en virtud de otro principio que sea acorde con la realidad económica también sirve, por lo que «no toda discrepancia en el método utilizado (...) puede dar lugar a una ayuda de Estado»⁶⁰.

Así, vemos que se trata de la tercera gran decisión de la Comisión en el ámbito de las resoluciones fiscales concedidas a grandes multinacionales. Sin embargo, la principal diferencia que hay entre Apple y las dos anteriores es sencilla: a Fiat la obligaron a devolver entre 20 y 30 millones mientras que a Apple esa cantidad asciende a 13.000 millones de euros.

⁵⁸ Apartado 561 de la STGUE, de 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16.

⁵⁹ Gómez-Acebo y Pombo (2019) *El Tribunal General resuelve los recursos de Fiat y Starbucks en materia de ayudas de Estado y tax rulings*. Disponible en <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2019/10/El-Tribunal-General-resuelve.pdf>

⁶⁰ Garrigues (2019) 'Tax Ruling': La carga de la prueba en las ayudas de Estado recae en la Comisión Europea. [en línea] Disponible en https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tax-ruling-la-carga-de-la-prueba-en-las-ayudas-de-estado-recae-en-la-comision-europea [consulta en: 20 enero 2021].

5.2. Contexto

Como acabamos de señalar, la Decisión de la CE en virtud de la cual impone la obligación a Apple de devolver los 13.000 millones de euros a Irlanda se produce justo después de las decisiones relativas a Fiat y a Starbucks, pero antes de las sentencias del TGUE sobre las primeras⁶¹, por lo que no tiene en cuenta las importantes opiniones del tribunal sobre su actuación.

Asimismo, la CE se encontraba en medio de otras muchas investigaciones sobre ayudas de Estado, cuyo origen se remonta a 2013, como las concedidas por Luxemburgo a McDonald's⁶², que finalmente no resultó en una ayuda de Estado -a ojos de la Comisión- y a Amazon⁶³, la cual fue obligada a devolver 250 millones de euros y sobre la cual todavía está pendiente una sentencia del TGUE.

5.3. Decisión de la Comisión

El origen de la Decisión se encuentra en el 12 de junio de 2013, día en que la Comisión se pone en contacto con la República de Irlanda para que ésta le remitiera toda la información necesaria en materia de *tax rulings*, en especial de resoluciones relacionadas con varias empresas del grupo Apple. Tras varios intercambios entre ambos, la CE solicitando información y Apple entregándola, el 7 de marzo de 2014 la CE informa a Apple de que está investigando si resoluciones fiscales emitidas por Irlanda, el 29 de enero de 1991 y el 23 de mayo de 2007, en favor de empresas del grupo Apple constituían una ayuda ilegal bajo el artículo 107 y siguientes TFUE. Finalmente, el día 11 de junio de 2014 la CE notifica formalmente a Apple su «decisión de incoar el procedimiento de investigación formal»⁶⁴.

La decisión, publicada por el DOUE el 30 de agosto de 2016, concluye que la República irlandesa había incumplido la normativa de ayudas de Estado derivada de los artículos 107 y siguientes del TFUE al haber concedido ayudas por importe de 13.000 millones de euros a empresas del grupo Apple y no haberlo notificado (de acuerdo con el artículo 108.3 del TFUE). Estas ayudas se correspondían con un sistema ideado por Apple en virtud del cual conseguían desplazar o deslocalizar la gran mayoría de los beneficios obtenidos en Europa para tributar por ellos en Irlanda según su normativa -normativa que, como vamos a ver a continuación, permitía, según la Comisión, que no tuviera apenas tributación-.

⁶¹ Las Decisiones de la CE relativas a Starbucks y Fiat son de octubre de 2015, mientras que la de Apple es de agosto de 2016. Por su parte, las sentencias de Starbucks y Fiat se producen en septiembre de 2019, mientras que la de Apple es de julio de 2020.

⁶² Decisión (UE) 2019/1252 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2018, relativa a las resoluciones fiscales SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedidas por Luxemburgo a McDonald's Europe.

⁶³ Decisión (UE) 2018/859 de la Comisión, de 4 de octubre de 2017, relativa a la ayuda estatal SA. 38944 (2014/C) (ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon.

⁶⁴ Apartados 7 y 9 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

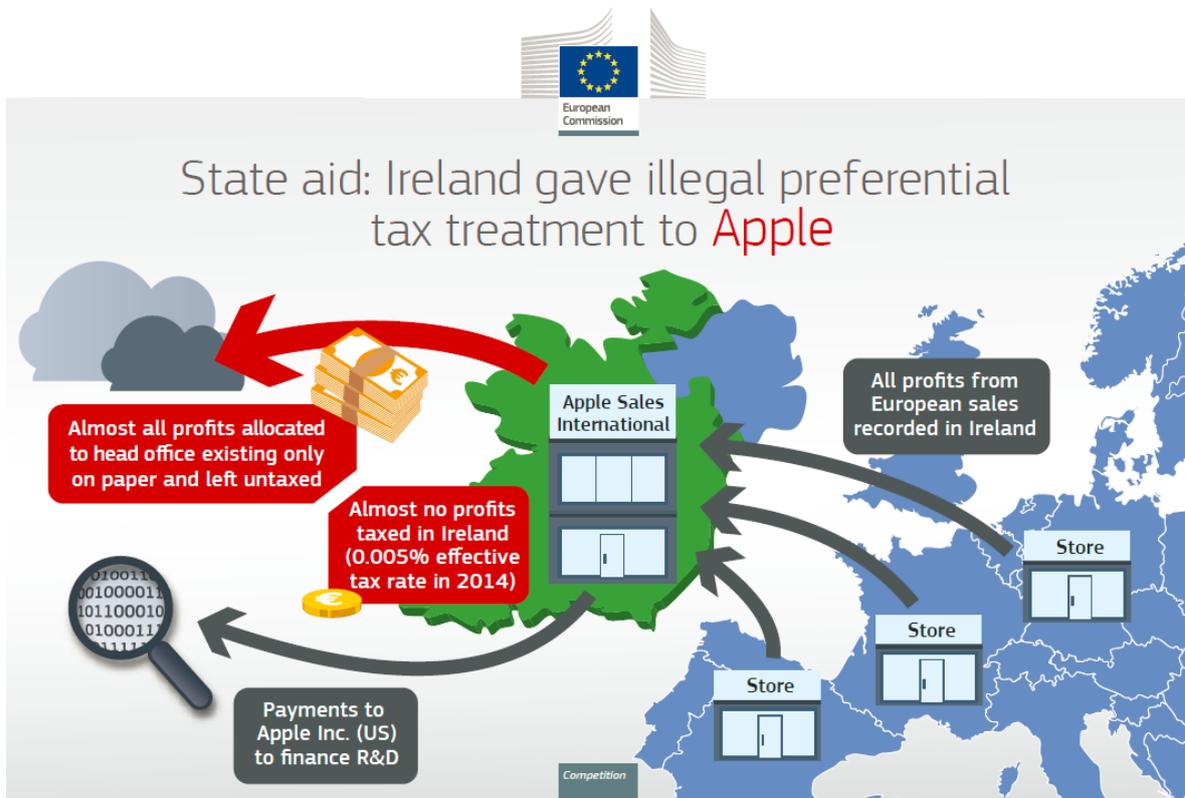


Ilustración 4. Fuente: Comisión Europea.

Antes de empezar a contar el contenido mismo de los hechos que narra la Decisión, entiendo imprescindible remarcar la estructura societaria de Apple en Europa -muy brevemente- para una mejor comprensión de la explicación. Las empresas que formaban parte del grupo de Apple (**Apple**), relevantes a efectos de la Decisión, en el período que comprende la ayuda -pues que en 2014 reestructuró el grupo- son:

- Apple Inc.: sociedad matriz del grupo y fundadora, constituida en Estados Unidos en 1976.
- Apple Operations International (AOI): sociedad controlada íntegramente por Apple Inc. y propietaria, a su vez, de AOE.
- Apple Operations Europe (AOE): sociedad controlada íntegramente por AOI y propietaria, a su vez, de ASI.
- Apple Sales International (ASI): sociedad controlada íntegramente por AOE.

Figura 1

Estructura corporativa de Apple en Irlanda

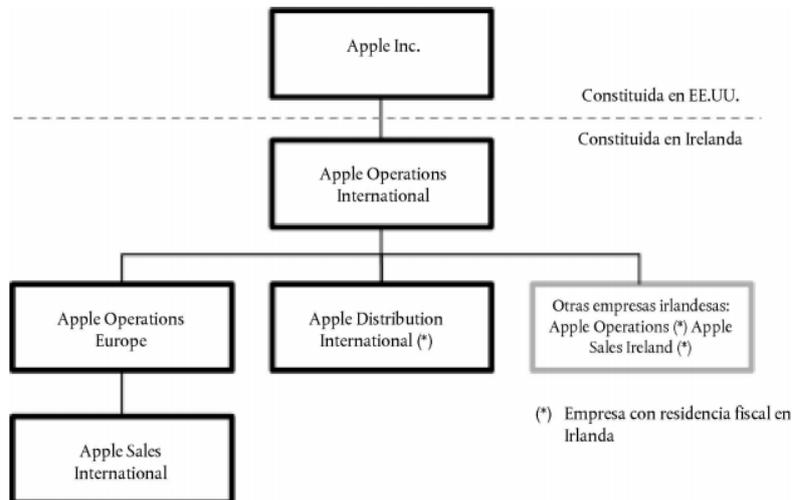


Ilustración 5. Fuente: Comisión Europea.

Las empresas relevantes a efectos de la decisión son AOE y ASI, que fueron las que directamente se vieron beneficiadas, según la Comisión⁶⁵. AOE era la sociedad de Apple encargada de ensamblar y fabricar una gran cantidad de productos de Apple, como los ordenadores o portátiles de la marca y sus accesorios⁶⁶. ASI, por su parte, era la responsable de adquirir, vender y distribuir productos de Apple entre empresas del mismo grupo, así como a clientes de Asia-Pacífico, Oriente, India y África⁶⁷.

Uno de los detalles clave en la estructura societaria y, consecuentemente, en la Decisión final es que tanto AOE como ASI eran empresas que, aunque estuvieran constituidas en Irlanda y, por tanto, fueran empresas irlandesas, no tenían su residencia fiscal en Irlanda. ¿Era legal que empresas constituidas en Irlanda no fueran residentes fiscales en Irlanda? A la Comisión no le corresponde, en el marco de una investigación por potenciales ayudas de Estado, evaluar si eran legales o no.

La realidad es que ambas sociedades eran, en palabras de la CE, «*apátridas a los efectos de la residencia fiscal*». Esto es así porque la legislación irlandesa, cuya norma general en Irlanda -y me atrevería a decir que en la mayoría de países del mundo- según la cual cualquier empresa constituida en Irlanda es irlandesa y, por tanto, residente fiscal en Irlanda, contenía una excepción. La excepción a tal norma preveía que una empresa no sería residente fiscal en Irlanda cuando «la empresa en cuestión cotizara en un mercado

⁶⁵ Artículo 2 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁶⁶ Apartado 56 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁶⁷ Apartado 54 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

bursátil reconocido o estuviera controlada, en última instancia, por una persona que fuera residente de un Estado miembro o de un país con el cual existiera un convenio tributario»⁶⁸. Además, ninguna de las empresas tenía residencia fiscal en ningún país del mundo durante el período de tiempo en que estuvieron en vigor los *tax rulings* que se denuncian como ventajosos. Esto implicaba, sencillamente, que las dos empresas, ASI y AOE, sólo tributaban por una parte de los beneficios de sus sucursales en Irlanda -pues, como indicado previamente, al estar controladas por una empresa cotizada extranjera, no cotizaban como una empresa irlandesa más-, a través de las operaban, pero tampoco tributaban en por esos beneficios en Estados Unidos -donde está la matriz de la que dependen-.

En resumidas cuentas, todos los beneficios derivados de las empresas europeas de Apple se relocalizaban hacia estas dos sucursales, sin que éstas pagar impuestos en Irlanda ni en Estados Unidos.

En concreto, la deslocalización de los beneficios se hacía a través de los precios de transferencia, de un modo similar al que indicamos en el epígrafe anterior, relativo a los casos de Fiat y de Starbucks. De la narración de hechos de la Decisión se desprende que ASI y AOE eran las propietarias de los derechos de propiedad industrial de Apple y los utilizaban para «quedarse» con los beneficios del resto de empresas del grupo en Europa. El mecanismo era sencillo: ASI y AOE cobraban unos precios por otorgar licencias sobre esa propiedad industrial que equivalían o se asemejaban a la cantidad de beneficios obtenidos en las empresas del grupo en Europa, de tal manera que éstas apenas tenían beneficios y éstos se trasladaban a ASI y AOE, que apenas tributaban.

Así, nos encontramos con que las resoluciones impugnadas amparaban una determinación de los beneficios de las sucursales de ASI y AOE en virtud de las cuales, *grosso modo*, el beneficio que iba a servir de base imponible se calcularía como un tanto por ciento de los costes de funcionamiento de las mismas⁶⁹. Ese método de atribución de los beneficios es el que considera la CE que Irlanda utilizó para otorgar una ayuda a Apple, en tanto en cuanto éste se alejaba del principio de plena competencia⁷⁰ -en la medida en que ese método no lo hubiera aceptado, en ningún caso, un operador independiente en condiciones de plena competencia.

A la hora de concretar la existencia de la ayuda⁷¹, la Comisión no hace un análisis muy profundo sobre la existencia de una ventaja ni sobre la selectividad de la misma. Respecto a la ventaja, argumenta en un párrafo que existe una ventaja porque las resoluciones impugnadas implican una disminución de la base imponible del impuesto de sociedades de estas empresas, conllevando, así, una reducción en la tributación efectiva de estas sociedades. Por su parte, respecto de la selectividad de la misma, indica la CE que, tal y como indica la jurisprudencia del TJUE, al existir una ventaja individual, la selectividad de la misma puede presumirse «sin que sea necesario analizar la selectividad

⁶⁸ Apartado 49 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁶⁹ Apartados 59 a 62 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁷⁰ Apartado 150 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁷¹ Apartados 223 y 224 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

de la medida de acuerdo con el análisis en tres fases». Sin embargo, tras esta breve introducción al núcleo de su argumento, pasa a analizar según el ya comentado test de los tres pasos.

Aquí es donde entra en juego el tan importante sistema de referencia. Según la Comisión, el sistema de referencia para evaluar si la medida es selectiva -esto es, si el amparo que hace la autoridad irlandesa sobre el método de atribución de beneficios que propone Apple se aparta del sistema general- es el «impuesto de sociedades». La Comisión entiende, de esta manera, que tanto las empresas individuales -que no forman parte de un grupo- como las empresas vinculadas -que forman parte de un grupo- «se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable en lo que respecta a dichas normas»⁷².

Tanto Apple como Irlanda se opusieron a esta interpretación de la CE. Sostuvieron ambas que el sistema de referencia debería ajustarse a las empresas que no son residentes y que actúan a través de sucursales, como es el caso de ASI y AOE. Apple, además, indica que tampoco es comparable la realidad fáctica de las empresas vinculadas con las no vinculadas. La CE, al final y pese a las objeciones de ambas partes, sostuvo que el sistema de referencia es el «conjunto de normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda»⁷³.

Siguiendo el test de los tres pasos, la CE (entre los párrafos 242 y 263 de la Decisión) entiende que el amparo de Irlanda a la manera en que Apple iba a adoptar sus precios de transferencia se apartaba de la norma general en la medida en que consentía una reducción de la base imponible. Además, esta reducción de la base imponible, consecuencia de aplicar los precios de transferencia de una determinada manera, no se había hecho de acuerdo con el principio de plena competencia, por lo que no se estaba recogiendo la realidad económica en virtud de la que deberían fijarse esos precios de transferencia. La CE, para concluir el test, argumentó que no existía una justificación para tal comportamiento.

Finalmente, el último punto de desencuentro entre la Comisión, por un lado, y Apple e Irlanda, por otro, surgió a la hora de determinar si el principio de plena competencia era aplicable a las resoluciones fiscales que se estaban poniendo en cuestión. Tal y como alegaban Irlanda y Apple, el principio de plena competencia no se incorporó al sistema de fuentes irlandés hasta el año 2010, por lo que la CE no puede basar su Decisión en la falta de implementación de este principio a la fijación de los precios de transferencia indicados, aparte del hecho de que en Irlanda los impuestos no se fijaban de acuerdo con principios generales, sino con la legislación vigente⁷⁴. La CE, por otro lado, consideraba que el principio derivaba directamente del artículo 107 del TFUE, por lo que era completamente indiferente que el Estado miembro en cuestión tuviera incorporado el principio a su ordenamiento jurídico.

⁷² Apartado 229 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple

⁷³ Apartados 237 y 242 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

⁷⁴ Apartado 257 de la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de Agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.

A modo de conclusión, en virtud de la Decisión: la CE concluyó que Irlanda concedió ayudas de Estado al grupo Apple, a través de las empresas del grupo que operaban en Irlanda, en 2 resoluciones: la del 29 de enero de 1991 y la de 23 de mayo de 2007, que sustituyó a la primera. Asimismo, Apple estaba obligada a devolver la cantidad por la que fue beneficiada a Irlanda, cuantificada en alrededor de 13.000 millones de euros.

5.4. Recurso ante el TGUE

Tras la adopción de la Decisión, tanto Apple como la República de Irlanda decidieron apelar la Decisión ante el Tribunal General. Irlanda interpuso el recurso contra la Decisión el día 9 de noviembre de 2016, dando lugar al asunto T-778/16⁷⁵. A tal recurso se unieron Luxemburgo, el 20 de marzo de 2017, solicitando anular la Decisión y Polonia, el 30 de marzo de 2017, solicitando desestimar el recurso de Irlanda. Apple, a través de ASI e AOE, recurrió el día 19 de diciembre de 2016, dando lugar al asunto T-892/16.

Finalmente, el TGUE decidió acumular ambos casos de cara a la fase oral de los mismos.

5.5. Sentencia TGUE

La sentencia, de fecha 15 de julio de 2020, resolvió el asunto anulando la obligación impuesta a Apple de devolver las ayudas. Lo importante de la sentencia del TGUE es que anuló la decisión porque entendió que la Comisión no llegó a demostrar que existió una ventaja. Pero vayamos paso por paso, pues hay cuatro asuntos principales que resaltar en la STGUE, muchos de los cuales se vieron.

5.5.1. *La STGUE confirma la capacidad de la CE para investigar las resoluciones fiscales*

El TGUE confirma, como ya hizo en los asuntos de Fiat y de Starbucks, que la Comisión puede -y debe- controlar que los Estados miembros cumplan con la normativa de ayudas de Estado y que, consecuentemente, las resoluciones fiscales no son una excepción.

Tanto Apple, a través de ASI y AOE, como Irlanda alegaban en sus respectivos recursos que la actuación de la CE constituía una extralimitación en sus funciones y una «violación de los principios constitucionales fundamentales del ordenamiento jurídico de la Unión»⁷⁶, concretamente el relativo a la fiscalidad. Así, los artículos 4 y 5 del Tratado de la Unión europea declaran la fiscalidad y la tributación como una competencia exclusiva de los Estados miembros, por lo que las instituciones de la UE no tienen nada que decir al respecto. Bajo su punto de vista, la CE estaba intentando armonizar la normativa europea escudándose en las facultades que le otorga la normativa sobre ayudas de Estado.

También llega a mencionar el TGUE que el hecho de que la CE se refiriera a ASI y AOE como «*apátridas fiscales*» no implica que basar su análisis y posterior decisión en tal definición.

⁷⁵ Apartado 80 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

⁷⁶ Apartado 103 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

El TGUE resuelve esta cuestión recordando su jurisprudencia al respecto⁷⁷: si una medida fiscal cumple las características básicas de la ayuda de Estado, la CE es competente para declararla ilegal. Lo que no puede permitir el tribunal, en esencia, es que los Estados se amparen en su competencia exclusiva en la materia para conceder ayudas que contravienen la normativa de ayudas de Estado.

5.5.2. Ventaja y selectividad

Irlanda basó parte de sus argumentos en que la CE ignoró los criterios separados y establecidos legal y jurisprudencialmente sobre el concepto de ayuda de Estado y la acusó de haber analizado de forma simultánea la ventaja y la selectividad.

A este respecto, la CE confirmó que los criterios son separados e independientes, pero que eso no impide que puedan examinarse conjuntamente⁷⁸. Así, señala el Tribunal, la jurisprudencia ampara que se analicen a la vez, como suerte de una «tercera condición» que sea una «ventaja selectiva»⁷⁹. De modo muy breve, el TGUE confirma que la CE analizó ambas características, por lo que resulta irrelevante la manera en que lo hizo.

5.5.3. La Comisión y la carga que tiene de demostrar la existencia de la ayuda

Uno de los aspectos más destacables de la Sentencia es el hecho de que ésta estime los recursos presentados por Apple e Irlanda basándose en que la CE no consiguió demostrar la existencia de la ayuda. Concretamente, el TGUE señala que «*si bien, según reiterada jurisprudencia, citada en el apartado 100 de la presente sentencia, la Comisión puede calificar una medida fiscal de ayuda estatal, sólo puede hacerlo en la medida en que concurren los requisitos para tal calificación*»⁸⁰. De esta apreciación hecha por el tribunal puede extraerse una conclusión bastante importante, a mi modo de ver.

La CE no tiene solamente el deber de probar lo que alega, en tanto que responsable de aplicar los tratados de la Unión, sino que, además, el Tribunal entiende que **cuando vaya a analizar y desarrollar sus competencias en ámbitos limítrofes con competencias exclusivas de los Estados miembros, como es en este caso la tributación, debe aportar pruebas suficientes, que demuestren fehacientemente la existencia de la ventaja**. En suma, el estándar de prueba para la CE es más elevado cuando, además de demostrar la existencia de una ayuda de Estado, su actuación puede interferir en competencias exclusivas de los EM. En este sentido, uno de los argumentos del TGUE es que la CE utilizó muchos indicios para intentar demostrar la existencia de la ventaja, pero ninguna prueba. Un ejemplo es la manera en que se determinaban los beneficios: en función de los costes de las sucursales, como hemos indicado previamente. Pues bien, el TGUE entiende que el hecho de que existan incoherencias o fallos en el cálculo de los beneficios no es suficiente para la existencia de la ventaja, sino que es deber de la CE demostrar «*que dicho error haya dado lugar efectivamente a una reducción de*

⁷⁷ Sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439, apartado 47 y jurisprudencia citada

⁷⁸ Apartado 135 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

⁷⁹ Sentencia de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión, C-270/15 P, EU:C:2016:489, apartado 32.

⁸⁰ Apartado 506 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

la carga fiscal de las empresas de que se trate en comparación con la que habrían soportado con arreglo a las normas fiscales ordinarias»⁸¹.

Al final, simplificando este asunto hasta el extremo, se trata de una infracción administrativa en la que rigen muchos principios delictuales o cuasi delictuales en los países comunitarios: es el que afirma la existencia de una infracción el que debe demostrarla sin dejar lugar a dudas, no hay presunciones. En el asunto de *Apple*, según el TGUE, la prueba aportada por la CE no fue en absoluto suficiente para demostrar la existencia de la ayuda.

5.5.4. Metodología para calcular los precios de transferencia

El último de los asuntos importantes sobre los que se pronuncia el Tribunal es sobre el principio de plena competencia. Como sabemos, la Decisión de la CE impugnada ante el TGUE argumentaba que el principio de plena competencia se aplicaba en tanto en cuanto derivaba directamente del propio artículo 107.1 TFUE. También sabemos que tanto Apple como Irlanda se opusieron y negaron tal argumentación, alegando que no formaba parte del ordenamiento jurídico irlandés.

El TGUE recuerda, primero, que la norma en virtud de la cual las empresas irlandesas, que actúen a través de sucursales y estén controladas por una tercera empresa en otro país, no tienen residencia en Irlanda no hace ninguna mención específica al principio de plena competencia⁸², como están todas las partes de acuerdo.

A continuación, el TGUE señala que la CE yerra al señalar que Irlanda -y todos los Estados miembros por extensión- estén directamente obligados en virtud del art. 107 TFUE a aplicar el principio en todo su ordenamiento tributario⁸³. Señala, a continuación, que la CE está en su derecho de utilizar el principio de plena competencia como una herramienta: una herramienta que le sirva para analizar si la atribución de beneficios a través de esos precios de transferencia se hacía de acuerdo con la realidad de mercado⁸⁴. Sin embargo, señala también que la Comisión se equivocó al utilizar el citado principio y el enfoque que le daba la OCDE, lo que conllevó una evaluación errónea del sistema tributario irlandés aplicable al caso.

⁸¹ Apartado 416 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

⁸² Apartado 176 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

⁸³ Apartado 221 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

⁸⁴ Apartado 247 de la Sentencia del TGUE, de 15 de julio de 2020, en los asuntos T-778/16 y T-892/16.

6. Conclusiones

I. El régimen de ayudas de Estado se erige como una de las partes fundamentales del Derecho de la competencia de la UE y, como tal, como uno de los pilares básicos del mercado interior.

II. La Comisión Europea, en tanto que garante de la aplicación de los tratados, es la responsable y competente exclusiva para autorizar una ayuda de Estado. En estos términos, siempre que un Estado viole esta normativa en cualquier ámbito va a poder ser investigado y, en su caso, ver declarada ilegal la medida o, en otras palabras: no hay soberanía tributaria en la que escudarse si la medida en cuestión constituye una ayuda de Estado.

III. Las sentencias en materia de resoluciones fiscales, especialmente el caso Apple, son claves a la hora de delimitar las fronteras entre ambos ordenamientos y para advertir a las empresas de los riesgos a los que se enfrentan si aceptan una resolución de este tipo que no se ajuste a las normas de ayudas de Estado. En concreto:

- Que la CE es competente para investigar toda medida que pueda ser calificada como ayuda de Estado, lo cual no conlleva que, si se está investigando una resolución tributaria, esté invadiendo competencias de los EM;
- La carga de la prueba la tiene la Comisión. El TGUE ha repetido que es un deber de la CE demostrar la existencia de la ventaja y la selectividad de la misma, no pudiendo la Comisión rebajar el nivel de certeza que exige el Tribunal, puesto que no existe ninguna presunción; y
- La manera en que se evalúan los precios de transferencia tiene que permitir conocer si éstos se han determinado de acuerdo con la realidad económica o no. En este sentido, el TGUE admite que la CE puede utilizar el principio de plena competencia como una herramienta para llegar a esa conclusión, pero también señala que de una ausencia de tal principio -o de una discrepancia en la aplicación del mismo- no puede derivarse una presunción de selectividad.

IV. Sentencia del Tribunal General de la Unión sobre el caso Apple pone además de manifiesto el elevado coste del error y la incertidumbre que generan situaciones ambiguas: cuando el coste de la corrección del TGUE son 13.000 millones de Euros, es imprescindible que las propias empresas sean conscientes de los riesgos y tomen decisiones informadas.

V. La Comisión Europea ha visto en el caso Apple que el TGUE va a ser estricto en el control judicial de sus decisiones. La CE va a tener que hacer un trabajo muy duro y profundo para demostrar lo que alega: no hay presunciones ni valen ambigüedades en el análisis.

7. Bibliografía

Manuales, artículos, documentos y estudios.

- BUENDÍA, J.L., y LAMADRID, A.: “Companies and sectors from wealthy Member States may enjoy much more support to weather the crisis than their competitors established elsewhere in the EU, regardless of where the ongoing crisis happens to hit harder” en (2020) A Moment of Truth for the EU: A Proposal for a State Aid Solidarity Fund. *Journal of European Competition Law & Practice*, 2020, Vol. 11, No. 1–2.
- Buendía Sierra, J.L. (2016) *Are tax Rulings selective?* King’s College London., 20 Junio 2016
- Comunicación de la CE (versión consolidada) relativa al marco temporal destinado a respaldar la economía https://ec.europa.eu/competition/state_aid/what_is_new/TF_consolidated_version_amended_3_april_8_may_29_june_and_13_oct_2020_es.pdf
- Comunicación 2016/C 262/01 de la CE, de 19 de julio de 2016, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- Decisión de la Comisión Europea (EU) 2017/502, de 21 de octubre de 2015, sobre la ayuda de Estado SA.3874 (2014/c ex 2014/NN) implementada por Países Bajos a Starbucks.
- Decisión de la Comisión Europea (UE) 2016/2326, de 21 de octubre de 2015, sobre la ayuda de Estado SA.38375 (2014/c ex 2014/NN) concedida por Luxemburgo a Fiat.
- Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, de 30 de agosto de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple.
- Decisión (UE) 2019/1252 de la Comisión, de 19 de septiembre de 2018, relativa a las resoluciones fiscales SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedidas por Luxemburgo a McDonald’s Europe.
- Decisión (UE) 2018/859 de la Comisión, de 4 de octubre de 2017, relativa a la ayuda estatal SA. 38944 (2014/C) (ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon.
- Real Academia Española (2020) *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Madrid: Santillana Editorial, S.L.

Leyes y jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, Asunto C-39/94.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de septiembre de 2000, asunto T-55/99.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de julio de 2003, asunto C-280/00.

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de enero de 2015, asunto C-518/13.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2013, asuntos C-197/11 y C-203/11.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 24 de septiembre de 2019, asuntos T-755/15 y T-759/15.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 24 de septiembre de 2019, asuntos T-760/15 y T-636/16.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de julio de 2020, asuntos T-778/16 y T-892/16.
- Sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C-269/09, EU:C:2012:439.
- Sentencia de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión, C-270/15 P, EU:C:2016:489

Bibliografía web

- Almacén de Derecho (2016) *Materiales para el estudio del caso Apple* [en línea] Disponible en <https://almacenederecho.org/materiales-estudio-del-caso-apple> [Consulta: 12 enero 2021].
- BBC News (2020) *Brexit: What is a level playing field?* [en línea] Disponible en <https://www.bbc.com/news/51180282> [consulta 24 noviembre 2020].
- Comisión Europea *Tax Rulings* [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html [consulta: 1 diciembre 2020].
- Comisión Europea *Statistics on APAs and MAPs in the EU* [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu [consulta: 28 diciembre 2020].
- Comisión Europea (Documento de Trabajo) (2007) *Work of the EU Joint Transfer Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU*. Disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf
- Comisión Europea *Transfer pricing in the EU context*. [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context_en#:~:text=Transfer%20pricing%20refers%20to%20the,transfer%20of%20goods%20and%20services. [consulta: 12 enero 2021]
- Comisión Europea (2020) *Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission's decision to appeal the General Court's judgement on the Apple tax State aid case in Ireland*. [en línea] disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/STATEMENT_20_1746 [consulta: 22 de enero de 2021].

- Dirección General de Políticas Internas de la Unión, Parlamento Europeo (2015) *Tax Rulings in the EU Member States* [en línea] **disponible en** [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)
- DLA PIPER (2019) *APA and MAP Country Guide 2019* [en línea] **disponible en** <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2019/03/apa-and-map-country-guide-2019/> [consulta: 10 enero 2021].
- FEÁS, E., (2020) ¿Barra libre de Ayudas de Estado? *Blog New Deal* [blog] 13 octubre. **Disponible en** <http://blognewdeal.com/enrique-feas/barra-libre-de-ayudas-de-estado/> [consulta: 24 noviembre 2020].
- Garrigues (2019) 'Tax Ruling': La carga de la prueba en las ayudas de Estado recae en la Comisión Europea. [en línea] **Disponible en** https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tax-ruling-la-carga-de-la-prueba-en-las-ayudas-de-estado-recae-en-la-comision-europea [consulta en: 20 enero 2021].
- Gómez-Acebo y Pombo (2019) *El Tribunal General resuelve los recursos de Fiat y Starbucks en materia de ayudas de Estado y tax rulings*. **Disponible en** <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2019/10/El-Tribunal-General-resuelve.pdf>
- IBÁÑEZ COLOMO, P., (2020) State Aid as the single most important obstacle to an EU-UK agreement: making sense of the EU's position. *Chillin' Competition* [blog] 25 agosto. **Disponible en** <https://chillingcompetition.com/2020/08/25/state-aid-as-the-single-most-important-obstacle-to-an-eu-uk-agreement-making-sense-of-the-eus-position/>. [consulta: 18 noviembre 2020].
- Institute for Government (2020) *State aid rules after Brexit*. [en línea] **disponible en** <https://www.instituteforgovernment.org.uk/explainers/state-aid> [consulta: 24 noviembre 2020].
- OCDE (2017) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017. OECD Publishing. **Disponible en** https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1
- VEROUDEN, V. e IBÁÑEZ COLOMO, P. (2019) *Ensuring a Level Playing Field Post-Brexit: State Aid Control*. 11 enero. **Disponible en** <https://ssrn.com/abstract=3316146>