DECISIÓN (UE) 2017/502 DE LA COMISIÓN

de 21 de octubre de 2015

relativa a la ayuda estatal SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) aplicada por los Países Bajos en favor de Starbucks

[notificada con el número C(2015) 7143]

(El texto en lengua neerlandesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Tras brindar a los interesados la oportunidad de formular sus observaciones conforme a los citados artículos ([1]), y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

(1) Por carta de 30 de julio de 2013, la Comisión solicitó a las autoridades neerlandesas información sobre sus prácticas de acuerdos tributarios en los Países Bajos, así como todos los acuerdos relativos a Starbucks Coffee EMEA BV (en lo sucesivo, «Starbucks Coffee BV») y Starbucks Manufacturing EMEA BV (en lo sucesivo, «SMBV»), ambas empresas controladas indirectamente por Starbucks Corporation. Starbucks Corporation y todas las empresas controladas por esta corporación se denominarán colectivamente en lo sucesivo como «Starbucks» o «grupo Starbucks».

(2) Mediante carta de 2 de octubre de 2013, las autoridades neerlandesas presentaron la información solicitada a la Comisión, incluidos el Acuerdo Previo sobre Precios (en lo sucesivo, «APP») ([2]) establecido en 2008 entre las autoridades fiscales neerlandesas y Starbucks Coffee BV (en lo sucesivo, «APP de Starbucks Coffee BV»), el APP alcanzado en 2008 entre las autoridades fiscales neerlandesas y SMBV (en lo sucesivo, «APP de SMBV») y la documentación pertinente. Dichos documentos conciernen, más concretamente, al informe en materia de precios de transferencia correspondientes a las peticiones de los dos APP mencionados anteriormente (en lo sucesivo, «informe sobre los precios de transferencia») y otros intercambios de cartas entre la autoridades fiscales neerlandesas y el asesor fiscal de Starbucks Corporation, [el asesor fiscal] (*), (en lo sucesivo, «asesor fiscal») en representación de Starbucks Coffee BV y SMBV ([3]).

(3) El 9 de enero de 2014, en la preparación de una reunión prevista para el 15 de enero de 2014, la Comisión envió un correo electrónico a las autoridades neerlandesas en el que enumeraba una serie de cuestiones relativas, entre otras, al acuerdo de fijación de precios de transferencia alcanzado en el APP de Starbucks Coffee BV y el APP de SMBV por parte de la Administración tributaria neerlandesa.

(4) El 15 de enero de 2014 tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y representantes de la Administración tributaria neerlandesa, en la cual, los servicios de la Comisión solicitaron, entre otras cosas, nuevas aclaraciones sobre los ajustes realizados al coste base en el informe sobre los precios de transferencia con relación al APP de SMBV y a los pagos de canon variables realizados por SMBV.

([1]) DO C 460 de 19.12.2014, p. 11.
([2]) A lo largo de la decisión, los términos «acuerdo tributario previo» y «APP» se utilizan como sinónimos.
(*) Se han suprimido determinadas partes de este texto para no divulgar información confidencial; estas partes se señalan con corchetes. Los márgenes de beneficio y los aumentos de precio de SCTC sobre el grano de café verde se redondean al múltiplo más próximo del 3 %.
([3]) Anteriormente se firmó un acuerdo tributario previo entre las autoridades fiscales neerlandesas y Starbucks Coffee BV y SMBV en 2001, que también fue presentado como parte de los documentos acreditativos.

(5) Por carta de 28 de enero de 2014, en respuesta a las cuestiones planteadas en la reunión de 15 de enero de 2014, las autoridades neerlandesas proporcionaron información acerca de los ajustes de comparabilidad, la elección de empresas comparables y el canon variable. En los puntos 59 a 62 de la Decisión de incoación se describe más información tal y como se indica en el considerando 9.

(6) Mediante carta de 7 de marzo de 2014 ([4]), la Comisión informó a las autoridades neerlandesas de que estaba estudiando la posibilidad de que los APP a favor de Starbucks Coffee BV y SMBV pudieran constituir una nueva ayuda estatal en el marco del artículo 107, apartado 1 del Tratado e invitó a las autoridades neerlandesas a presentar observaciones sobre la compatibilidad de dicha ayuda. La Comisión instó a las autoridades neerlandesas a suministrar cualquier información adicional relacionada con los APP de Starbucks Coffee BV y de SMBV, así como las declaraciones fiscales de Starbucks Coffee BV, de SMBV y de empresas relacionadas con ellas en los Países Bajos.

(7) Por carta de 21 de marzo de 2014, las autoridades neerlandesas respondieron a la carta de 7 de marzo de 2014 y proporcionaron las declaraciones fiscales solicitadas. Las autoridades neerlandesas también confirmaron que todos los documentos pertinentes relativos a los APP previamente presentados a la Comisión ya habían sido facilitados.

(8) El 6 de mayo de 2014 tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y los representantes de la Administración tributaria neerlandesa.

(9) El 11 de junio de 2014, la Comisión adoptó la decisión de abrir un procedimiento de investigación formal en virtud del artículo 108, apartado 2, del Tratado sobre el APP de SMBV por considerar que el APP podía constituir una ayuda estatal según el artículo 107, apartado 1, del Tratado (en lo sucesivo, «Decisión de incoación») ([5]).

(10) Por carta de 16 de julio de 2014, las autoridades neerlandesas remitieron sus observaciones sobre la Decisión de incoación. Dichos comentarios incluían, entre otras cosas, el Acuerdo de tostado entre Alki Limited Partnership (en lo sucesivo, «Alki LP») y SMBV y el Acuerdo de compra de café verde entre SMBV y Starbucks Coffee Trading Company SARL (en lo sucesivo, «SCTC»).

(11) Por carta de 25 de noviembre de 2014, la Comisión solicitó a las autoridades neerlandesas que proporcionasen la información solicitada en la Decisión de incoación, la cual solo fue presentada parcialmente por las autoridades neerlandesas el 16 de julio de 2014 y que facilitaran la información adicional necesaria para analizar el APP de SMBV.

(12) Por carta de 19 de diciembre de 2014, las autoridades neerlandesas respondieron a la carta de 25 de noviembre de 2014, indicando que las autoridades neerlandesas no estaban en posesión de parte de la información solicitada.

(13) El 19 de diciembre de 2014, la Decisión de incoación fue publicada en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. La Comisión emplazó a las partes interesadas a presentar sus observaciones acerca de la medida.

(14) Por carta de 16 de enero de 2015, Starbucks presentó sus observaciones sobre la Decisión de incoación. También se presentaron comentarios sobre la Decisión de incoación por parte de la Asociación neerlandesa de asesores fiscales (*De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, en lo sucesivo, «NOB»), la Confederación de la industria y los empresarios neerlandeses (*Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond*, en lo sucesivo, «VNO-NCW»), Asesores fiscales de ATOZ en Luxemburgo, Oxfam International y la Cámara de comercio de Austria (*Bundesarbeitskammer Österreich*, en lo sucesivo, «BAK»).

(15) Por carta de 8 de enero de 2015, en respuesta a la carta de la Comisión de 25 de noviembre de 2014, las autoridades neerlandesas presentaron las escrituras de la sociedad limitada que constituye a Alki LP.

([4]) La carta fue redactada en inglés y enviada a los Países Bajos el 7 de marzo de 2014, seguida de una versión en neerlandés de la misma carta enviada el 14 de marzo de 2014.

([5]) Véase la nota 1.

(16) El 12 de febrero de 2015, la Comisión informó a los Países Bajos de que, con arreglo al artículo 6 *bis* del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo ([6]), se había considerado ineficaz el procedimiento de investigación formal sobre el APP de SMBV hasta la fecha ([7]). Por carta de 6 de febrero de 2015 de conformidad con el artículo 6 *bis*, apartado 2, letra b), del Reglamento (CE) n.º 659/1999, la Comisión solicitó el acuerdo de las autoridades neerlandesas para contactar con Starbucks directamente con el fin de obtener la información que faltaba.

(17) Por carta de 18 de febrero de 2015, la Comisión informó a las autoridades neerlandesas de que había recibido observaciones de un competidor sobre el valor añadido del proceso de tostado del grano de café verde e invitó a las autoridades neerlandesas a comentar dicha observación. Las autoridades neerlandesas remitieron sus comentarios sobre dichas observaciones mediante carta de 11 de marzo de 2015.

(18) Por carta de 12 de marzo de 2015, los Países Bajos dieron su permiso para contactar con Starbucks directamente en respuesta a la carta de la Comisión de 6 de febrero de 2015. A partir de dicho permiso, mediante carta de 16 de marzo de 2015, la Comisión solicitó a Starbucks, basándose en el artículo 6 *bis*, apartado 6, del Reglamento (CE) n.º 659/1999, que proporcionase información sobre la estructura jurídica, el modelo empresarial en relación con las tiendas Starbucks, y sobre la materia prima utilizada por SMBV, a saber, el grano de café verde (en lo sucesivo, «petición de información sobre el mercado a Starbucks»).

(19) Mediante cartas de 20 y 26 de marzo de 2015, las autoridades neerlandesas remitieron sus observaciones sobre los comentarios de terceras partes a la Decisión de incoación.

(20) El 7 de abril de 2015, a partir de la adopción de la decisión de 12 de febrero de 2015 y de conformidad con el artículo 6 *bis*, apartado 6, del Reglamento (CE) n.º 659/1999, la Comisión contactó con cuatro competidores de Starbucks para que proporcionasen información del mercado sobre su modelo de negocio y sus actividades creadoras de valor añadido para permitir a la Comisión completar su evaluación del caso (en lo sucesivo, «petición información sobre el mercado a competidores»). Estos cuatros competidores fueron la empresa Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG (en lo sucesivo, «Dallmayr»), Nestlé SA (en lo sucesivo, «Nestlé») y Melitta Europa GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Melitta»). La Comisión informó simultáneamente a las autoridades neerlandesas de que había enviado solicitudes de información a competidores de Starbucks.

(21) El 13 de abril de 2015, Starbucks presentó la información solicitada en la carta a la Comisión de 16 de marzo de 2015.

(22) Por carta de 27 de abril de 2015, Dallmayr y la empresa Y contestaron a la petición de información sobre el mercado de la Comisión de 7 de abril de 2015.

(23) El 29 de abril de 2015 tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y Starbucks, en la cual los servicios de la Comisión aportaron aclaraciones sobre cómo deberían entenderse ciertas cuestiones de la petición de información sobre el mercado a Starbucks en el contexto de la investigación.

(24) Por carta de 6 de mayo de 2015, a raíz de la respuesta de Starbucks de 13 de abril de 2015, la Comisión solicitó información adicional a Starbucks.

(25) Por carta de 11 de mayo de 2015, la Comisión solicitó a la empresa Y algunas aclaraciones sobre la información de mercado presentada. Dichas aclaraciones fueron proporcionadas por la empresa Y por carta de 21 de mayo de 2015.

(26) Por cartas de 20 de mayo de 2015 y de 26 de mayo de 2015, Nestlé y Melitta contestaron a la petición de la Comisión de 7 de abril de 2015 solicitando información sobre el mercado a los competidores.

([6]) Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1). El Reglamento (CE) n.º 659/1999 fue derogado por el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9), con efecto a partir del 14 de octubre de 2015. Todos los procedimientos adoptados durante el trascurso del proceso fueron adoptados en virtud del Reglamento (CE) n.º 659/1999. Cualquier referencia al Reglamento (CE) n.º 659/1999 puede interpretarse como referencia al Reglamento (UE) 2015/1589 y se interpretará conforme a la tabla de correspondencias del anexo II de dicho Reglamento.

([7]) C (2015) 862 de 12 de febrero de 2015.

(27) Por carta de 27 de mayo de 2015, las autoridades neerlandesas remitieron sus comentarios sobre la información proporcionada por la empresa Y y Dallmayr.

(28) Por carta de 29 de mayo de 2015, Starbucks presentó sus respuestas a la petición de la Comisión de 6 de mayo de 2015.

(29) Por carta de 19 de junio de 2015, las autoridades neerlandesas formularon sus observaciones sobre la información presentada por Starbucks el 13 de abril de 2015 y el 29 de mayo de 2015.

(30) Por carta de 26 de junio de 2015, las autoridades neerlandesas remitieron sus comentarios sobre la información de mercado proporcionada por Nestlé, Melitta y las aclaraciones proporcionadas por la empresa Y.

(31) El 29 de junio de 2015, además de sus alegaciones de 13 de abril de 2015 y de 29 de mayo de 2015, Starbucks aportó una prueba adicional del supuesto principio de plena competencia de los precios de transferencia aplicados por SCTC al suministro de granos de café verde.

(32) Por carta de 24 de julio de 2015, Starbucks presentó espontáneamente información adicional sobre las funciones desempeñadas por SCTC, SMBV y Starbucks US ([8]) y facilitó nueva información relativa a Alki LP.

(33) Mediante carta de 5 de agosto de 2015, la Comisión solicitó a Starbucks que aportase aclaraciones y otros documentos en relación con su presentación de 24 de julio de 2015 para poder analizar plenamente la nueva información.

(34) Mediante carta de 24 de agosto de 2015 y a través de un correo electrónico enviado el 26 de agosto de 2015, Starbucks presentó parcialmente la información solicitada por la Comisión en su carta de 5 de agosto de 2015. La Comisión remitió esta información a las autoridades neerlandesas el 28 de agosto de 2015.

(35) Mediante carta de 10 de septiembre de 2015 y a través de un correo electrónico enviado el 11 de septiembre de 2015, Starbucks presentó la información restante a la Comisión. Mediante carta de 23 de septiembre de 2015, Starbucks complementó la información presentada a la Comisión los días 10 y 11 de septiembre de 2015.

(36) Mediante cartas de 25 de septiembre de 2015 y 7 de octubre de 2015, las autoridades neerlandesas formularon sus observaciones sobre la información presentada por Starbucks los días 10, 11 y 23 de septiembre de 2015.

2. **DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA IMPUGNADA**

2.1. **Descripción del beneficiario**

(37) El beneficiario de la medida es SMBV. SMBV es una filial registrada en los Países Bajos que pertenece al grupo Starbucks. El grupo Starbucks está formado por Starbucks Corporation y por todas las empresas controladas por esta corporación. Starbucks Corporation tiene su sede en Seattle, Estados Unidos de América (en lo sucesivo, «EE. UU.»). La estructura corporativa del grupo Starbucks se explica en el punto 27 y en la figura 1 de la Decisión de incoación.

(38) Starbucks tuesta, comercializa y vende cafés de especialidad, y opera en 65 países. Compra y tuesta cafés que se venden, junto al café artesanal, té y otras bebidas y alimentos frescos, a través de tiendas gestionadas por la empresa. También vende una serie de productos de café y té, y concede licencias de su marca a través de otros canales, tales como establecimientos autorizados, tiendas de alimentación y empresas de restauración a nivel nacional ([9]). En 2014, el grupo Starbucks obtuvo unos ingresos netos mundiales de 16 448 millones de dólares estadounidenses (USD) y unos ingresos netos de 2 067 millones USD ([10]).

(39) SMBV es la única entidad totalmente controlada del grupo Starbucks que tuesta café fuera de los EE. UU..

([8]) Starbucks US engloba a todas las empresas que son miembros del grupo Starbucks y que están establecidas en los Estados Unidos de América.
([9]) Esta descripción se basa en el Informe anual de 2014 de Starbucks, p. 2.
([10]) Véase el punto 20 de la Decisión de incoación para obtener más información del grupo Starbucks.

2.2. **La medida impugnada**

(40) La Decisión se refiere al APP de SMBV, un acuerdo previo de fijación de precios aprobado por la Administración fiscal neerlandesa con SMBV el 28 de abril de 2008 (*Vaststellingsovereenkomst APA*). El APP de SMBV es vinculante durante 10 años, desde el 1 de octubre de 2007 al 31 de diciembre de 2017 ([11]).

(41) Los APP son acuerdos entre la administración tributaria y un contribuyente sobre la aplicación de normativa fiscal en relación con las (futuras) operaciones: determinan el importe del beneficio que el contribuyente genera con sus actividades que se tienen en cuenta en dicha jurisdicción tributaria. Un APP establece, antes de que se realicen las operaciones intragrupo, un conjunto de criterios adecuado (por ejemplo la metodología, las opciones comparativas y los ajustes de estas o las hipótesis básicas sobre el futuro) para fijar los precios de plena competencia que se aplicarán a dichas operaciones durante un determinado período. Un APP se inicia formalmente por un contribuyente.

2.2.1. *El APP de SMBV*

(42) Mediante la celebración del APP de SMBV, la Administración tributaria neerlandesa aceptó que la remuneración establecida por el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia para las funciones desempeñadas por SMBV en los Países Bajos, que incluye el riesgo asumido y los activos utilizados, constituye una remuneración de plena competencia ([12]).

(43) Dicha remuneración consta de un margen de [9-12] % de la base de coste pertinente. La base de costes pertinente utilizada para calcular esta remuneración incluye todos los costes de personal contratado tanto en actividades de producción como de suministro, el coste del equipo de producción (es decir, las amortizaciones) y costes generales de la planta. Esto no incluye los costes de las tazas de Starbucks, las servilletas de papel, etc., el coste del grano de café verde (coste de la materia prima), el coste de la logística y la distribución por los servicios prestados por terceros, la remuneración por actividades prestadas por terceros bajo los denominados «contratos de fabricación en consignación» y los pagos de cánones a Alki LP.

(44) En el APP de SMBV, la Agencia tributaria neerlandesa aceptó, además, que el nivel de los cánones pagados por SMBV a Alki LP podría determinarse al final de cada año como la diferencia entre el beneficio neto antes de los pagos del canon y el margen anteriormente mencionado del [9-12] % sobre los gastos operativos. El APP de SMBV establece además que «este pago de canon es deducible a efectos del impuesto de sociedades y no está sujeto al impuesto neerlandés sobre dividendos» ([13]).

(45) El APP de SMBV confirma por lo tanto una asignación de beneficios a SMBV dentro del grupo Starbucks que le permita determinar su obligación de declarar el impuesto de sociedades en los Países Bajos anualmente durante 10 años. Dado que el APP entró en vigor el 1 de octubre de 2007, la presente Decisión analiza el APP de SMBV en función de la normativa sobre ayudas estatales a partir de esa fecha.

2.2.2. *El informe sobre los precios de transferencia*

(46) La remuneración aceptada por la Agencia tributaria neerlandesa en el APP de SMBV se basa en el análisis de los precios de transferencia preparado por el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia, que forma parte integrante del APP.

(47) El objetivo del informe sobre los precios de transferencia es demostrar que la asignación de beneficios a SMBV dentro del grupo Starbucks está basada en la fijación de precios en condiciones de plena competencia de operaciones intragrupo. El informe sobre los precios de transferencia presenta una visión general de la empresa, un análisis funcional y una selección de los métodos de determinación de los precios de transferencia. El informe presenta la siguiente información relevante sobre Starbucks Coffee BV y SMBV ([14]).

([11]) El APP de SMBV estipula que tras el sexto ejercicio contable, es decir, a finales de 2013, se realizará una comprobación de medio plazo para ver si los hechos y circunstancias no han variado.

([12]) Esa aceptación se formuló del modo siguiente: «Se considerará que [SMBV] percibe una remuneración de plena competencia por sus actividades descritas en el [informe sobre los precios de transferencia] si el margen operativo asciende a [9-12 %] de la base de costes pertinente.»

([13]) Queda formulado así: «El canon anual que SMBV debe pagar a Alki LP se calculan al final del año en función de la diferencia entre el beneficio operativo obtenido en concepto de producción y distribución, tal como se describe en el [informe sobre los precios de transferencia] antes del pago del canon (beneficio operativo antes del pago del canon) y la remuneración descrita anteriormente del margen beneficiario de [9-12] %. Ese pago del canon es deducible del impuesto de sociedad y no está sujeto al impuesto neerlandés sobre dividendos.» Para obtener una explicación de por qué el pago de cánones está exento de impuestos en los Países Bajos o en el Reino Unido, véase el punto 28 de la Decisión de incoación.

([14]) Los puntos 27 y 28 de la Decisión de incoación proporcionan una descripción completa de la estructura legal de Starbucks tal y como se presenta en el informe sobre los precios de transferencia.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

(48) Starbucks Coffee BV funciona como la sede principal del grupo para Europa, Oriente Medio y África («EMEA», por sus siglas en inglés), respaldando las operaciones comerciales del grupo en el mercado EMEA. Starbucks Coffee BV presta asistencia en la identificación de promotores para el desarrollo y la gestión de tiendas minoristas de Starbucks en los territorios EMEA. En su condición de sede principal, Starbucks Coffee BV otorga licencias de algunas marcas registradas de Starbucks, tecnología y conocimientos técnicos ([15]) de su accionista Alki LP, a cambio del pago de cánones. Starbucks Coffee BV celebra «acuerdos regionales de desarrollo y explotación» (en lo sucesivo, «ADOA», por sus siglas en inglés) con operadores vinculados y no vinculados a las tiendas Starbucks en la región EMEA. Esos operadores se llaman promotores, también denominados en adelante como «tiendas». Starbucks Coffee BV otorga sublicencias sobre los derechos de propiedad intelectual (en lo sucesivo, derechos «PI») a los promotores para permitirles desarrollar y operar sus tiendas como tiendas Starbucks. Para el uso de la PI, los promotores pagan un canon y otras tasas a Starbucks Coffee BV que se basan en un porcentaje de la facturación. Según la presentación de los Países Bajos de 2 de octubre de 2013, tanto los promotores vinculados como no vinculados pagan el mismo porcentaje de volumen de negocios en concepto de canon a Starbucks Coffee BV. Por lo tanto, los asesores fiscales de Starbucks consideran que se aplica un método del precio libre comparable ([16]) con el fin de determinar la fijación de precios en condiciones de plena competencia de pago de cánones intragrupo a la sede central de la región EMEA, Starbucks Coffee BV ([17]).

2.2.2.2. SMBV

(49) El asesor fiscal de Starbucks, al presentar las operaciones más importantes y los flujos entre empresas en el informe sobre los precios de transferencia ([18]), se limita a describir las actividades principales de SMBV: procesa café verde y vende café tostado a partes afiliadas y no afiliadas. También explica que SMVB compra el grano de café verde a través de una filial asociada de Starbucks en Suiza (SCTC). Además, explica que SMBV opera como una entidad intermediaria de distribución para una serie de productos que no son café. Además de la función de la cadena de suministro para sus propias actividades de fabricación, el asesor fiscal explica que ciertos mercados también reciben apoyo en la cadena de suministro por parte de SMBV. El asesor fiscal no describe el acuerdo de concesión de la licencia de PI de tostado en virtud del cual SMBV paga cánones a Alki LP por la PI autorizada entre las operaciones más importantes y los flujos entre empresas, sino que únicamente lo expone en un gráfico y lo describe en una sección diferente en el informe sobre los precios de transferencia que describe el mercado EMEA y las operaciones en los Países Bajos ([19]).

(50) De acuerdo con el análisis funcional proporcionado en el informe sobre los precios de transferencia ([20]), el centro de las actividades de SMBV es su instalación de tostado de Ámsterdam. La principal materia prima de este proceso de tostado son los granos de café verde. El proceso de tostado para una mezcla de café depende del tipo concreto de grano de café verde utilizado en la receta y del perfil del aroma deseado. SMBV es la responsable de realizar las previsiones de tostado proporcionadas por Starbucks US y de garantizar que el producto resultante cumple los requisitos de calidad de Starbucks US. SMBV compra el grano de café verde a SCTC, que es un proveedor designado ([21]). SMBV tuesta y envasa el grano para el mercado EMEA en los Países Bajos.

(51) SMBV autoriza un subconjunto de PI de Alki LP, que no se menciona en el análisis funcional, pero se describe en una sección separada en las operaciones del mercado EMEA y los Países Bajos como «necesario para aplicar el proceso de fabricación de tostado de café y el derecho a suministrar café a los promotores. A cambio [SMBV] paga un canon a Alki LP por la PI autorizada» ([22]). Este tostado de café relacionado con la PI consiste, en particular, en las curvas de tostado, las cuales, según el informe sobre los precios de transferencia, estipulan la temperatura y el tiempo necesario para completar el proceso de tostado.

([15]) Estas marcas registradas, tecnología y conocimientos técnicos incluyen principalmente la tienda Starbucks y la identidad corporativa de Starbucks.
([16]) Véase el considerando 71 para la descripción del método del precio libre comparable.
([17]) Esta definición se basa en los párrafos 2.13 hasta el 2.20 del de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010. Se aplica un precio (externo) no controlado comparable si terceros independientes, en las mismas circunstancias, pagan el mismo precio por el mismo producto o servicio que las partes vinculadas. En este caso, los pagos de cánones dentro del grupo afectan al pago realizado por los promotores propietarios de Starbucks EMEA a Starbucks Coffee BV.
([18]) Sección II.G del informe sobre los precios de transferencia.
([19]) Sección II.E del informe sobre los precios de transferencia.
([20]) Sección III.B del informe sobre los precios de transferencia.
([21]) SCTC compra esos granos para el beneficio de todo el grupo Starbucks a escala mundial y de sus licenciatarios independientes.
([22]) Véase la nota 19.

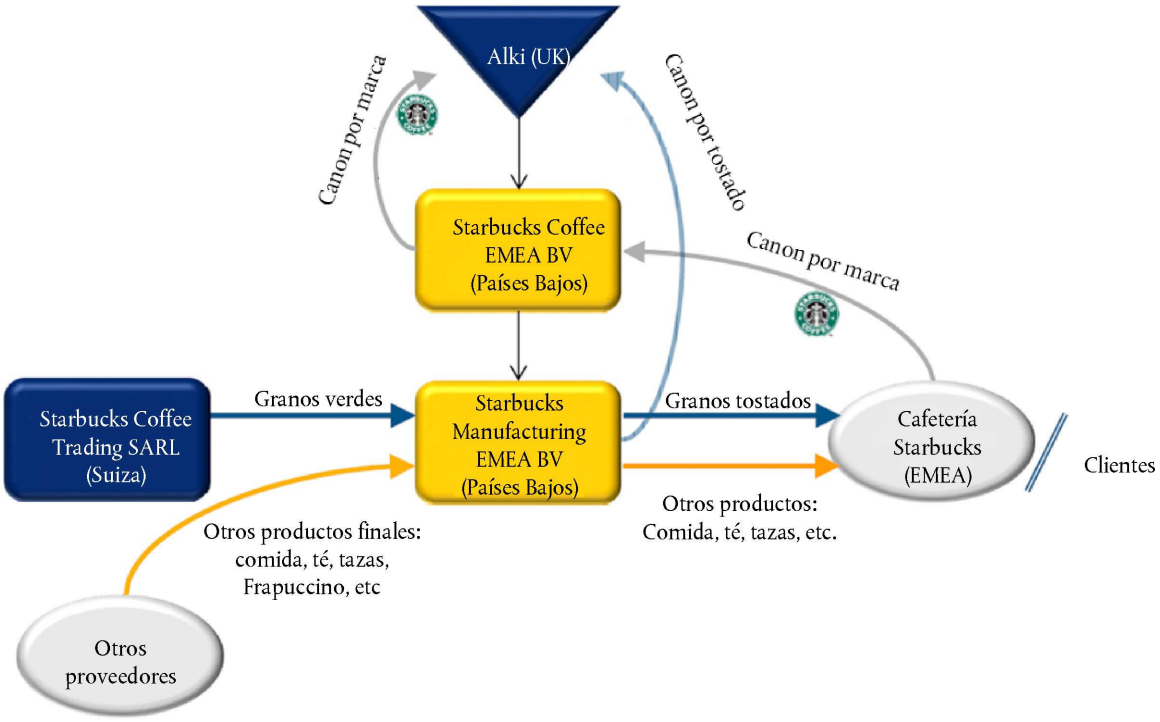
(52) Según el informe sobre los precios de transferencia, SMBV dio empleo a [40-60] personas, de las cuales [20-30] realizan operaciones de la cadena de suministro, entre las que se incluyen abastecimiento, planificación, logística y planificación de la distribución ([23]). SMBV cuenta con un centro de distribución en el Reino Unido explotado mediante contrato por un tercero ([24]). SMBV tiene un acuerdo de suministro y de logística con un tercero en los Países Bajos, conforme al cual dicho tercero adquiere las existencias para revenderlas a promotores a los precios acordados ([25]). SMBV encargó también a otro tercero la apertura de un centro de distribución en Alemania en 2006.

(53) SMBV también tiene relación con un fabricante de consignación, [empresa fabricante no afiliada 1]. [Empresa fabricante no afiliada 1] produce principalmente polvo [un producto de café con marca registrada] para el producto de Starbucks [café con marca registrada]. SMBV es responsable ([26]) de la gestión de esta relación de fabricación externalizada ([27]) y vende la mayor parte del producto producido por [empresa fabricante no afiliada 1] a las empresas de Starbucks establecidas en los EE. UU.

(54) La figura 1 se basa en la descripción del informe sobre los precios de transferencia e ilustra la parte de la estructura de Starbucks pertinente para la presente Decisión ([28]).

Figura 1

Estructura de Starbucks basada en la descripción del informe sobre los precios de transferencia



([23]) En 2011, SMBV dio empleo a aproximadamente [70-80] personas. Según las observaciones de Starbucks sobre la Decisión de incoación, [40-50] personas trabajaban en el tostado del café y [30-40] personas en logística y servicios administrativos.

([24]) Según la información aportada por Starbucks a los Países Bajos en el momento de solicitar el acuerdo tributario previo, SMBV y Starbucks Corporation alcanzaron un acuerdo con [empresa logística no afiliada A] en 2003 según el cual la [empresa logística no afiliada A] proporcionaría servicios de gestión de existencias (para alcanzar la previsión indicada por Starbucks), servicios de coordinación de la documentación de importación y exportación, administración de contratos de proveedores y operaciones de almacenamiento.

([25]) Según la información aportada por Starbucks a los Países Bajos en el momento de solicitar el acuerdo tributario previo, SMBV alcanzó un acuerdo en materia de servicios de la cadena de suministro y de almacenamiento en las operaciones de café con [empresa logística no afiliada B] en 2004 bajo el cual la [empresa logística no afiliada B] realizaría servicios de almacenamiento para varios productos de Starbucks que incluyen servicios administrativos y de manipulación, carga y descarga de vehículos, inspecciones y almacenamiento.

([26]) Según el informe sobre los precios de transferencia, SMBV es responsable de la relación contractual con [empresa fabricante no afiliada 1]. Sin embargo, según Starbucks, los contratos entre [empresa fabricante no afiliada 1] y SMBV son negociados por Starbucks […].

([27]) La fabricación externalizada se entiende normalmente como un acuerdo por el cual una empresa procesa materias primas o productos semiacabados para otra empresa.

([28]) Este gráfico no está incluido en el informe: fue realizado por la Comisión para facilitar la lectura de la presente Decisión.

(55) Según el informe sobre los precios de transferencia, el asesor fiscal seleccionó el método del margen neto operacional (en lo sucesivo, «TNMM» ([29])) para calcular la remuneración de plena competencia debida a SMBV frente a otros métodos de determinación de los precios de transferencia, porque «en el conjunto específico de las circunstancias de Starbucks, el margen neto se ve menos afectado por las diferencias transaccionales y las diferencias funcionales, como en el caso de las medidas empleadas en los métodos tradicionales normalizados» ([30]). Para obtener una descripción más detallada de la elección del método y del análisis entre homólogos en el informe sobre los precios de transferencia, véanse los puntos 40 a 58 de la Decisión de incoación.

(56) Al aplicar el TNMM a las actividades de tostado de SMBV, el asesor fiscal consideró que la base correspondiente ([31]) al indicador del beneficio neto serían los costes de los servicios prestados por SMBV, de acuerdo con el método del coste incrementado, que se considera una metodología adecuada para los servicios de cadena de suministro y fabricación. Sin embargo, el margen solo se aplica a aquellos costes en los que, según el asesor fiscal, SMBV aporta un valor añadido. El informe sobre los precios de transferencia recoge estos costes como costes operativos principales, tales como los costes de personal y las amortizaciones, excepto el coste de los bienes vendidos.

(57) Para determinar el rango de rentabilidad de plena competencia adecuado para las actividades realizadas por SMBV, el asesor fiscal llevó a cabo una investigación para identificar las empresas que operan en Europa con funciones y riesgos similares. La búsqueda de empresas comparables en la base de datos Amadeus ([32]) mediante el código principal 1586 de la NACE Rev. 1.1 — Procesamiento de té y café para identificar empresas dedicadas al comercio de café (la compraventa de café no procesado por la propia empresa no se consideró comparable) seguido de la eliminación mediante la utilización de criterios de selección financieros adicionales y un cribado manual por parte del asesor fiscal ([33]), dio finalmente como resultado un total de 20 empresas potencialmente comparables ([34]).

(58) El indicador de beneficio neto calculado para cada empresa fue un margen sobre los costes totales, el cual se define como el cociente entre el beneficio neto y los costes operativos totales. La mediana del margen no ajustado sobre los costes totales para esas empresas de 2001 a 2005 se estimó en un 7,8 %.

(59) Sin embargo, según el asesor fiscal, este conjunto de empresas comparables incluye fabricantes de pleno derecho que normalmente realizan más funciones e incurren en riesgos relacionados con sus materias primas. Para corregir esta diferencia y para supuestamente aumentar la fiabilidad de la comparación, el asesor fiscal realizó un primer ajuste para justificar que la aplicación propuesta del margen al coste base de SMBV no incluye un componente de coste para los granos de café verde.

(60) Además, el rendimiento de las empresas comparables debería reflejar, según el asesor fiscal, un rendimiento sobre los costes base que incluye tales materias primas. Además, el asesor fiscal aplicó un ajuste del coste de las materias primas para modificar el margen total ([35]) obtenido del conjunto de empresas comparables. El asesor fiscal indicó que este ajuste se asocia con lo que el asesor fiscal denomina como «asumir la titularidad de las materias primas». Concretamente, el asesor fiscal sustrajo del beneficio de cada empresa del conjunto el valor estimado de sus materias primas multiplicado por el EURIBOR a 12 meses más 50 puntos básicos.

([29]) Véase el considerando 72 para la descripción del TNMM.

([30]) Las diferencias transaccionales engloban las diferencias entre las operaciones realizadas por la empresa para las cuales la base imponible se aproxima mediante un método de determinación de los precios de transferencia y las operaciones realizadas entre empresas independientes que se emplean para determinar los precios de plena competencia. En el método TNMM esto hace referencia a las operaciones realizadas por empresas comparables utilizadas para aproximar un margen de plena competencia. Las diferencias funcionales engloban las diferencias entre las funciones realizadas por la empresa para las cuales la base imponible se aproxima mediante un método de determinación de los precios de transferencia y las funciones realizadas por empresas comparables utilizadas para aproximar un margen de plena competencia.

([31]) El informe hace referencia en este contexto al párrafo 3.26 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.

([32]) Amadeus es una base de datos de información financiera comparable para empresas públicas y privadas de toda Europa. Dicha base la mantiene Bureau van Dijk, un editor de información comercial e inteligencia empresarial.

([33]) Las búsquedas automáticas en Amadeus dieron como resultado una selección de 240 empresas; los criterios de selección financieros adicionales aplicados por el asesor fiscal eliminaron 88 empresas, reduciendo la muestra a 152 empresas potencialmente comparables.

([34]) Los principales criterios de eliminación fueron que las empresas realizaran funciones no vinculadas (por ejemplo distribución, reparación, etc.), que produjeran productos no vinculados (por ejemplo caramelos, otros productos alimentarios, etc.) o que las empresas pertenecieran a un grupo. Las 20 empresas aceptadas a efectos de comparación en el informe sobre los precios de transferencia se presentan en los apéndices de dicho informe y se reproducen en el cuadro 5 de la Decisión de incoación.

([35]) El asesor fiscal utiliza el término «margen» a pesar de que el cálculo del margen se basa en el cociente entre el beneficio neto de las empresas comparables y la base de costes y no en los beneficios brutos.

(61) La combinación de estos dos ajustes redujo la remuneración estimada desde una mediana de 7,8 % en los gastos totales a una mediana estimada de 9,9 % en los costes operativos ([36]). Se consideró sobre dicha base un margen (redondeado) de [9-12] % de los costes operativos para reflejar el margen de plena competencia de los servicios de tostado y de las actividades de cadena de suministro realizados por SMBV para sus operaciones intragrupo.

2.3. **Descripción de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia**

(62) La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, «OCDE») asesora a los países miembros sobre fiscalidad. Las orientaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia figuran en sus Directrices al respecto (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia»). Se trata de un instrumento jurídico no vinculante que aporta orientaciones en materia de precios de transferencia.

(63) Los precios de transferencia son los precios cobrados por las operaciones comerciales entre varias partes de un mismo grupo corporativo. Para las empresas multinacionales constituye un incentivo financiero asignar el mínimo beneficio posible a las jurisdicciones en las que los beneficios están sujetos a una fiscalidad más alta. Esto podría dar lugar a precios de transferencia exagerados que no deberían aceptarse como base para el cálculo de los ingresos imponibles. Para evitar este problema, las administraciones tributarias solo deberían aceptar precios de transferencia entre empresas intragrupo que estuvieran recibiendo una remuneración como si dichos precios se hubieran acordado entre empresas independientes que negocian en circunstancias comparables de plena competencia ([37]). A esto se lo conoce como «principio de plena competencia».

(64) La formulación oficial del principio de plena competencia figura en el artículo 9, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que sienta la base de los convenios fiscales bilaterales entre los países miembros de la OCDE y un número creciente de países no miembros. El artículo 9 dispone que: «[Cuando]... las condiciones aceptadas o impuestas para las relaciones comerciales o financieras entre dos empresas (asociadas) difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y gravarse en consecuencia».

(65) El 27 de junio de 1995, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995» ([38])) que fueron objeto de una Recomendación del Consejo de la OCDE ([39]). La última versión de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se adoptó en julio de 2010 (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010») ([40]).

(66) Dada su naturaleza no vinculante, simplemente se alienta a las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE a seguir las directrices. Sin embargo, en general, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia sirven como punto de referencia y ejercen una clara influencia en las prácticas fiscales de los países miembros de la OCDE (e incluso no miembros). Además, en numerosos países miembros de la OCDE dichas Directrices han adquirido fuerza de ley o sirven como referencia con el propósito de interpretar el derecho tributario nacional. La Comisión cita las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia en la presente Decisión ya que estas directrices constituyen una guía práctica en materia de precios de transferencia resultante de debates de expertos en el contexto de la OCDE y detallan técnicas destinadas a afrontar desafíos comunes en la aplicación del principio de plena competencia a situaciones concretas. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia ofrecen por tanto una orientación útil a las administraciones tributarias y empresas multinacionales en la aplicación del principio de plena competencia. También arrojan el consenso internacional en materia de precios de transferencia.

2.3.1. *Métodos para la determinación de los precios de transferencia*

(67) Tanto las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 como las de 2010 describen cinco métodos para la determinación de los precios de transferencia de plena competencia y la asignación de beneficios entre empresas de un mismo grupo corporativo: i) el método del precio libre comparable (en lo sucesivo, «método CUP»); ii) el método del coste incrementado; iii) el método del precio de

([36]) En el caso de SMBV, los costes operativos constituyen un pequeño porcentaje de los costes totales. Por lo tanto, aunque el porcentaje del margen aplicado es mayor, la estimación resultante de la base imponible es menor.

([37]) Las administraciones tributarias y los legisladores son conscientes de este problema y la legislación fiscal permite por lo general a la administración tributaria corregir declaraciones fiscales de empresas integradas que aplican precios de transferencia de forma incorrecta, sustituyendo dichos precios por los que corresponden a una aproximación fiable de aquellos acordados por empresas independientes que negocian en circunstancias comparables de plena competencia.

([38]) Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, de 13 de julio de 1995.

([39]) Recomendación C(95)126/FINAL de 13 de julio de 1995.

([40]) Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, de 22 de julio de 2010.

reventa; iv) el TNMM, y v) el método de la distribución del resultado. Ambas directrices hacen también una distinción entre los métodos tradicionales basados en las operaciones (los tres primeros métodos) y los métodos basados en el resultado de las operaciones (los dos últimos métodos). Ambas directrices explican con más detalle cómo las empresas multinacionales conservan la libertad para aplicar métodos no descritos en estas directrices a fin de establecer precios de transferencia, siempre y cuando satisfagan el principio de plena competencia.

(68) Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 manifiestan una firme preferencia por los métodos tradicionales basados en las operaciones, como el CUP, sobre los métodos basados en el resultado de las operaciones, como el TNMM, como medio para establecer si los precios de transferencia son de plena competencia. El párrafo 3.49 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 establece: «Los métodos tradicionales son preferibles a los métodos basados en la utilidad de operación a efectos de determinar si un precio de transferencia es un precio de plena competencia; es decir si existen o no condiciones especiales que afecten al reparto de los beneficios entre las dos empresas asociadas. Hoy por hoy, la experiencia demuestra que, en la mayoría de los casos, pueden aplicarse los métodos tradicionales basados en las operaciones».

(69) A este respecto, el párrafo 2.3 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 dispone: «Por tanto, cuando teniendo en cuenta los criterios citados en el párrafo 2.2, pueda aplicarse de forma igualmente fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado, es preferible recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones».

(70) El CUP y el TNMM son pertinentes en la presente Decisión y por lo tanto se describen con mayor detalle en los considerandos 71 a 75.

(71) El método CUP compara el precio cobrado por la transferencia de propiedades o servicios en una operación vinculada (es decir una operación entre dos empresas que están asociadas entre sí) con el precio cobrado por la transferencia de propiedades o servicios en una operación no vinculada (es decir una operación entre empresas que son independientes entre sí), realizadas en circunstancias comparables.

(72) El TNMM es uno de los «métodos indirectos» para aproximar los precios de transferencia de plena competencia y la asignación de beneficios entre empresas de un mismo grupo corporativo. Se aproxima a lo que sería un beneficio de plena competencia para una actividad completa, más que para operaciones identificadas. No busca establecer el precio de los bienes vendidos sino estimar el beneficio que las empresas independientes podrían esperar de una actividad, tal como la de venta de bienes. Esto lo consigue tomando una base adecuada (un «indicador del nivel de beneficios»), tales como los costes, el volumen de negocios o la inversión fija, y aplicando una tasa de beneficios que refleje la observada en operaciones no vinculadas comparables con dicha base.

(73) Dado que el TNMM no establece un precio para las operaciones individuales, el beneficio imponible de una empresa estimado mediante el TNMM puede no tener un efecto directo sobre el beneficio imponible de otra empresa del mismo grupo corporativo. El método se utiliza por lo tanto de una manera distinta que, por ejemplo, el método CUP, en el cual el precio de transferencia establece el precio de un bien o servicio específico, que la empresa del grupo que vende y la empresa del grupo que compra ese bien o servicio concreto incluyen entonces en el beneficio imponible por el mismo importe.

(74) La utilización del TNMM se relaciona frecuentemente con el párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, según el cual la «parte objeto de análisis», es decir la parte de una operación para la cual se evalúa un factor financiero (margen sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto) debería ser, en principio, la empresa cuyo análisis funcional resulte menos complejo. En concreto, el párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 establece la siguiente recomendación: «Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional descritos en el Capítulo II, es necesario elegir la parte de la transacción respecto de la que se analiza un indicador financiero (margen sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto). La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo» ([41]).

(75) Los asesores fiscales interpretan a menudo dicho párrafo de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 en situaciones de operaciones entre dos empresas relacionadas para permitir la estimación de la rentabilidad de plena competencia de solo una de ellas, es decir, la menos compleja, y atribuir

([41]) Para ver una descripción comparable, véase el párrafo 3.43 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.

cualquier otro beneficio observado en la contabilidad de la segunda empresa, la cual es considerada más compleja. Esto se realiza sin importar si la empresa considerada como más compleja consigue una remuneración de plena competencia como resultado de las operaciones entre ella y la empresa menos compleja, y sin importar el hecho de que las propias Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 no parecen suprimir la obligación de que las operaciones resultantes tengan un precio de plena competencia cuando se aplica el párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.

2.3.2. *Rango de plena competencia*

(76) Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia describen como un resultado de plena competencia aceptable a partir de un análisis de comparación un rango de resultados más que un resultado específico ([42]). En la práctica, los asesores fiscales denominan «rango» al rango intercuartil. Los cuartiles, en una serie de datos, son los tres puntos que dividen las cifras del conjunto, ordenadas de menor a mayor, en tres grupos igualmente poblados, es decir el 25 % de los datos se encuentra en el cuartil 25 (también denominado cuartil inferior), el 50 % de los datos es inferior o igual al segundo cuartil, que es la mediana del conjunto, y el 75 % de los datos está por debajo o es igual al cuartil 75 (también denominado cuartil superior). Dicho rango intercuartil se menciona en el párrafo 3.57 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 para aquellas situaciones donde los defectos en la comparabilidad no puedan identificarse o cuantificarse completamente. De acuerdo con las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, en estos casos, si el rango incluye un número considerable de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis. En la práctica, los asesores fiscales a menudo consideran que cualquier resultado dentro del rango intercuartil es aceptable e igualmente correcto.

(77) Además, cuando se realizan ajustes de los precios por parte del contribuyente que se encuentra fuera de un rango correcto, la administración fiscal en presencia de defectos en la comparabilidad podría, según el párrafo 3.62 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 ([43]), utilizar medidas de tendencia central (por ejemplo, la mediana, la media o la media ponderada, etc.) para determinar el punto apropiado del rango.

2.4. **Descripción de los principales términos contables y financieros empleados en el análisis de los precios de transferencia**

(78) El análisis de los precios de transferencia incluido en el informe sobre los precios de transferencia en la solicitud del APP de SMBV contiene una serie de conceptos contables y de indicadores de beneficios financieros. A continuación se realiza una breve descripción de los indicadores financieros y conceptos contables que se usan frecuentemente en la evaluación de los precios de transferencia y que son pertinentes en este asunto.

2.4.1. *Principales elementos de las cuentas de resultados (empresa no financiera)*

(79) Una cuenta de resultados típica recoge en primer lugar los ingresos que una empresa recibe de sus actividades de negocio habituales, generalmente de la venta de bienes y servicios a clientes. Esta partida contable se conoce como «Ventas», «Facturación» o «Ingresos».

(80) El coste de los bienes vendidos (en lo sucesivo, «COGS», por sus siglas en inglés) representa principalmente el valor del material utilizado para la fabricación de bienes (materias primas) o el precio de compra de bienes que han sido revendidos si la empresa no procesa los bienes vendidos. El COGS se deduce de las ventas para calcular el beneficio bruto.

(81) Los gastos operativos cubren principalmente los gastos salariales ([44]), los gastos energéticos y otros gastos administrativos y de ventas. En el caso de SMBV, el canon pagado a Alki LP se clasifica como gasto operativo, pero se excluye de los gastos operativos utilizados para calcular los ingresos imponibles conforme al APP de SMBV ([45]).

(82) El cuadro proporciona una visión general simplificada de una cuenta de resultados ([46]).

([42]) Párrafos 1.45 al 1.48 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 y párrafos 3.55 al 3.62 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.
([43]) Párrafo 1.48 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.
([44]) Para ser exhaustivos, cabe recordar que una parte de los costes laborales pueden ser incluidos en el COGS cuando estos están directamente relacionados con la producción.
([45]) Véase el punto 56 de la Decisión de incoación.
([46]) En el cuadro 1, EBITDA es el acrónimo convencional de «beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones» y BAI es el acrónimo convencional de «beneficios antes de impuestos».

Cuadro 1

Cuenta de resultados simplificada

Ventas (o Volumen de negocios o Ingresos)
— Coste de los bienes vendidos (COGS)
Beneficio bruto
— Gastos operativos (OPEX)
Beneficio operativo (EBITDA)
— Intereses y amortizaciones
Ingresos imponibles (EBT)
— Impuestos
Beneficio neto

2.4.2. *Márgenes de beneficio*

(83) El rendimiento y la rentabilidad se miden a menudo mediante relaciones presentadas como «márgenes». Los márgenes también se utilizan en las comparaciones entre pares de los precios de transferencia.

(84) Algunos márgenes se definen de forma convencional. Este es el caso de los márgenes brutos, los cuales se definen, en principio, como el cociente entre los beneficios brutos y las ventas, y de los márgenes netos que se definen, en principio, como el cociente entre los beneficios netos y las ventas. Los márgenes de beneficio netos utilizados en los análisis de los precios de transferencia emplean a menudo como punto de partida (numerador) los ingresos imponibles, en lugar de los beneficios netos, especialmente al usar el TNMM, que sirve para realizar una aproximación de los ingresos imponibles de la parte objeto de análisis.

2.5. **Descripción del reglamento neerlandés sobre fijación de precios de plena competencia**

2.5.1. *Artículo 8 ter de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969*

(85) El APP de SMBV se celebró conforme al artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades neerlandesa de 1969 *(Wet op de Vennootschapsbelasting 1969)*.

(86) El apartado 1 del artículo 8 *ter* de esta Ley, que fue introducido en 2002, establece el principio de plena competencia en el derecho fiscal nacional de los Países Bajos y dice lo siguiente: «Cuando una empresa participa, directa o indirectamente, en la gestión, control o capital de otra empresa, y existen condiciones acordadas o impuestas entre estas empresas en sus relaciones comerciales y financieras (precios de transferencia) que difieran de las condiciones que existirían entre partes independientes, el beneficio de estas empresas se determinará como si se hubiesen cumplido estas últimas condiciones mencionadas».

2.5.2. *Decreto neerlandés en materia de precios de transferencia de 2001*

(87) El decreto neerlandés en materia de precios de transferencia de 30 de marzo de 2001 (en lo sucesivo, «Decreto») proporciona orientación sobre cómo la Administración fiscal neerlandesa interpreta el principio de plena competencia establecido en el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la LIS ([47]). El preámbulo del Decreto estipula lo siguiente: «[…] La política de los Países Bajos en relación con el principio de plena competencia en el campo del derecho fiscal internacional es que dicho principio está integrado en el sistema neerlandés de derecho fiscal como resultado de su incorporación en la definición amplia de ingresos que figura en la sección 3.8 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 ([48]). En principio, esto significa que las Directrices de la OCDE se aplican

([47]) Decreto en materia de precios de transferencia de 2001 (*Besluit verrekenprijzen*) de 30 de marzo de 2001, IFZ2001/295M. Este decreto fue reemplazado en 2013 (junto con el Decreto de 21 de agosto de 2004, IFZ 2004/680M que complementaba al Decreto de 2001 y lo modificaba en determinados puntos; sin embargo, el Decreto de 2004 no es pertinente para este asunto) por el Decreto de 14 de noviembre de 2013, IFZ 2013/184M, Derecho fiscal internacional. Método de determinación de los precios de transferencia, aplicación del principio de plena competencia y las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Directrices de la OCDE). Como el acuerdo tributario previo data de 2007, la Decisión hará referencia al Decreto en materia de precios de transferencia de 2001.

([48]) Como en 2001 el artículo 8 *ter* no estaba todavía codificado en la LIS, se realizaron ajustes en materia de precios de transferencia, tanto en materia del impuesto sobre la renta como a efectos del impuesto de sociedades, basados en el artículo 3.8 de la ley del impuesto sobre la renta de 2001 (la cual, a través del artículo 8 de la Ley sobre el impuesto de sociedades también se aplica a los sujetos pasivos del impuesto de sociedades).

directamente en los Países Bajos bajo la sección 3.8 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001. Existen varias áreas para las cuales las Directrices de la OCDE proporcionan el ámbito para interpretaciones individuales por parte de los países miembros. En otras áreas, la experiencia práctica ha demostrado que las Directrices de la OCDE necesitan ser aclaradas. Este Decreto explica la posición neerlandesa en relación con estos puntos particulares y busca, allí donde es posible, eliminar cualquier confusión».

(88) Con respecto al uso de un rango, el Decreto establece en el capítulo 1.2 lo siguiente: «En algunos casos será posible aplicar el principio de plena competencia y obtener una única cifra que será la más fiable para determinar el carácter de plena competencia de los precios de transferencia. Sin embargo, dado que la fijación de precios de transferencia no es una ciencia exacta, un método de determinación de los precios de transferencia particular generará a menudo un rango de valores todos ellos igualmente fiables».

(89) En relación con los métodos de determinación de los precios de transferencia, incluidos en el capítulo 2, el Decreto establece lo siguiente: «El capítulo II de las Directrices de la OCDE menciona los tres métodos tradicionales basados en las operaciones introducidos en los párrafos 1.68 a 1.70 (es decir, el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado), mientras que el capítulo III examina los métodos conocidos como métodos basados en el resultado de las operaciones (es decir, el método de la distribución del resultado y el método del margen neto operacional o TNMM). En función de las circunstancias se debe elegir uno de estos cinco métodos aceptados. Los métodos pueden complementarse entre sí. Las Directrices de la OCDE se basan en cierta jerarquía de los métodos existiendo cierta preferencia por los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por un lado, los métodos basados en el resultado de las operaciones se consideran más o menos como métodos de último recurso. Por otro lado, las Directrices de la OCDE establecen que las autoridades tributarias tienen que comenzar una auditoria de los precios de transferencia desde la perspectiva del método escogido por el contribuyente (véase el párrafo 4.9 de las Directrices de la OCDE).

De acuerdo con el párrafo 4.9 de las Directrices de la OCDE, en el momento en que la administración tributaria neerlandesa lleve a cabo una auditoría de los precios de transferencia, esta debería comenzar desde la perspectiva del método adoptado por el contribuyente en el momento de la operación. Esto se ajusta al párrafo 1.68 de las Directrices de la OCDE. Por consiguiente, los contribuyentes son, en principio, libres de elegir un método de determinación de los precios de transferencia, siempre y cuando el método adoptado conduzca a un resultado de plena competencia para la operación en cuestión. En ciertas situaciones, sin embargo, algunos métodos generarán mejores resultados que otros. Aunque los contribuyentes pueden esperar basar su elección de un método de determinación de los precios de transferencia en la fiabilidad del método para una situación particular, no se espera que los contribuyentes sopesen las ventajas y los inconvenientes de todos y cada uno de los métodos y que por tanto expliquen por qué el método elegido finalmente genera los mejores resultados en las condiciones vigentes (es decir, la regla del mejor método). Algunas situaciones son a su vez adecuadas para una combinación de métodos. Al mismo tiempo, los contribuyentes no están obligados a usar más de un método. La única obligación del contribuyente es la de explicar el por qué se tomó la decisión de adoptar dicho método en particular».

(90) En el capítulo 2.1 del Decreto, se describe el método CUP. Con relación a la preferencia por el uso de este método, el Decreto estipula: «[…] Si se dispone de un precio comparable, el método del precio libre comparable (comúnmente conocido como el método CUP) será, por lo general, el método más directo y más fiable para la determinación del precio de transferencia, así que se preferirá este método sobre los demás».

2.6. **Información adicional recibida de Starbucks y de los Países Bajos tras la apertura del procedimiento**

(91) Los Países Bajos y Starbucks proporcionaron información complementaria y cifras en relación con SMBV, Alki LP, las tiendas Starbucks y SCTC.

2.6.1. *Información sobre las actividades y riesgos de SMBV*

(92) En el informe sobre los precios de transferencia, SMBV se presenta como un fabricante de bajo riesgo. La Comisión solicitó información para verificar si la actividad principal de SMBV era en realidad de fabricación de bajo riesgo, que en este caso sería el tostado de café. La Comisión también solicitó información acerca de la estructura de los costes de SMBV para verificar si las actividades subyacentes que generan dichos costes confirman que las actividades realizadas por SMBV son en realidad tareas de ejecución rutinarias y no presentan ningún grado de complejidad, en línea con los supuestos del informe sobre los precios de transferencia. La información sobre el nivel de riesgo empresarial asumido por SMBV se presenta en diferentes secciones, donde se describen los contratos.

(93) A fin de analizar qué productos son los principales impulsores de las ventas de SMBV y de verificar si el tostado de café es realmente la principal actividad económica de SMBV, la Comisión solicitó el desglose de las ventas de SMBV por producto. Starbucks proporcionó las cantidades percibidas de las tiendas en concepto de grano de café (señalado en el cuadro 2) y por separado las cantidades de otros pagos de las tiendas por otras actividades como la venta de tazas, presentadas en el cuadro 2.

Cuadro 2

Ingresos de SMBV por categoría de productos vendidos

Descripción	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
ING. PASTELERÍA/PANADERÍA	—	—	[700-800 mil]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]
ING. COMIDA PREPARADA	—	—	—	—	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[20-30 millones]
ING. BEBIDAS PREPARADAS	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
ING. COMIDA ENVASADA	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]
ING. CAFÉ ENVASADO	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[40-50 millones]	[50-60 millones]	[50-60 millones]	[60-70 millones]
ING. CÁPSULAS DE CAFÉ MONODOSIS	—	—	—	—	—	[1-10 millones]	—	([1-10 mil])
ING. CÁPSULAS MONODOSIS VERISMO	—	—	—	—	—	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
ING. CAFÉ SOLUBLE	—	—	[200-300 mil]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
ING. TÉ ENVASADO	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]
ING. UTENSILIOS DE SERVICIO	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
ING. EQUIPO PARA INFUSIONES	[900 mil-1 millón]	[1-10 millones]	[700-800 mil]	[500-600 mil]	[600-700 mil]	[700-800 mil]	[800-900 mil]	[600-700 mil]
ING. EQUIPO PARA INFUSIONES VERISMO	—	—	—	—	—	[20-30 mil]	[1-10 millones]	[800-900 mil]
ING. MEDIOS TANGIBLES	([1-10 mil])	[300-400 mil]	[200-300 mil]	[80-90 mil]	[100-200 mil]	[100-200 mil]	[1-10 mil]	—
ING. PAQUETES DE REGALO	[100-200 mil]	[100-200 mil]	[50-60 mil]	[1-10 mil]	—	—	—	—
ING. JUEGOS Y JUGUETES	—	—	[200-300 mil]	[300-400 mil]	[100-200 mil]	[100-200 mil]	[100-200 mil]	[30-40 mil]
ING. PRODUCTOS VARIOS	—	—	([100-200])	[400-500]	[1-10 mil]	[30-40 mil]	[500-600 mil]	[500-600 mil]
ING. MATERIAS PRIMAS	—	—	[100-200 mil]	[1-10 millones]	[100-200 mil]	[200-300 mil]	[1-10 mil]	[30-40 mil]

Descripción	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
ING. ENVASES DE PAPEL	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]
ING. COMB. DE BEB. MEZCLADAS	[40-50 millones]	[40-50 millones]	[50-60 millones]	[50-60 millones]	[40-50 millones]	[50-60 millones]	[50-60 millones]	[60-70 millones]
ING. BASE DE CAFÉ FRAP.	—	—	—	—	[20-30 millones]	[30-40 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]
ING. EXTRACTO	—	—	—	—	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
ING. EQUIPO	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[20-30 millones]
ING. TRANSPORTE	[40-50 mil]	[30-40 mil]	[70-80 mil]	[300-400 mil]	[300-400 mil]	[200-300 mil]	[1-10 millones]	[1-10 millones]
ING. CÁNONES	—	—	—	—	—	—	—	—
ING. TASA DE SERVICIO DE GESTIÓN	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[800-900 mil]	[900 mil-1 millón]	[600-700 mil]	—	—
ING. OTROS ING.	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]
DESCUENTO DE VENTAS	([100-200 mil])	[80-90 mil]	([1-10 mil])	([200-300 mil])	([500-600 mil])	([600-700 mil])	([1-10 millones])	([100-200 mil])
DESCUENTOS COMERCIALES DIRECTOS AL CONSUMIDOR	—	—	—	—	—	([30-40 mil])	([10-20 mil])	([1-10 millones])
DESCUENTOS CON CUPONES DIRECTOS AL CONSUMIDOR	—	—	—	—	—	—	—	([20-30 mil])
COSTES DE POSICIONAMIENTO DIRECTOS AL MERCADO	—	—	—	—	—	—	([20-30 mil])	([200-300 mil])
DEVOLUCIONES INVENDIBLES E INDEMNIZACIÓN	—	—	—	—	—	—	—	([20-30 mil])
DEVOLUCIONES POR VENTAS/INDEMNIZACIONES	—	—	—	—	—	([1-10 mil])	([10-20 mil])	([90-100 mil])
Redondeo	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Ingresos por cuentas obligatorias	**[100-200 millones]**	**[100-200 millones]**	**[100-200 millones]**	**[100-200 millones]**	**[100-200 millones]**	**[200-300 millones]**	**[300-400 millones]**	**[300-400 millones]**

(94) Starbucks señaló que los ingresos bajo la descripción «ING. CAFÉ ENVASADO» en el cuadro 2 están relacionados con la función de tostado y envasado de SMBV. El resto de los ingresos están relacionados, según Starbucks, con la función de apoyo administrativo y logístico de SMBV. Una pequeña fracción del café tostado en los Países Bajos es procesado posteriormente por fabricantes independientes. Se trata de «ING. CÁPSULAS DE CAFÉ MONODOSIS», «ING. CÁPSULAS MONODOSIS VERISMO», «ING. CAFÉ SOLUBLE», «ING. BASE DE CAFÉ FRAP.» e «ING. EXTRACTO». Estos ingresos deben clasificarse también como ingresos de apoyo administrativo y logístico, ya que el ingreso subyacente facturado a los promotores representa el valor creado por terceros más que por SMBV. En cualquier caso, según Starbucks, esos ingresos solo representan una pequeña parte de la producción total de tostado de SMBV.

(95) Con respecto al precio de los productos, Starbucks proporcionó […] ejemplos de listas de precios para diferentes trimestres de 2013 y 2014 que proporcionan precios para productos de café y productos que no son de café vendidos por Starbucks. Según Starbucks, […]

(96) Con respecto al precio de los productos de café, los precios se calculan en función de fórmulas que tienen en cuenta los costes y varían según el producto. Starbucks proporcionó, a título ilustrativo, la fórmula de desarrollo del coste para el producto «[producto de café del programa de certificación e]», que es el producto más vendido por SMBV. Los precios del café cobrados a las tiendas por SMBV se calculan en función de los costes que SCTC paga por el grano de café verde, a los cuales se añaden el coste […] de adquisición de café y café […]. A esta cantidad, los costes «[…]» se añaden para […], así como un […] que asciende al precio de café tostado. Finalmente se abona un pago de canon a un tercero en relación con la designación de [programa de certificación] ([49]).

(97) En relación con los precios de los productos que no son de café vendidos a las tiendas por SMBV, Starbucks indicó que los precios de los productos que no son de café entregados por SMBV a las tiendas se determinan añadiendo el denominado [margen de recuperación de costes] al precio de la compra de los productos que no son de café. SMBV cobra este [margen de recuperación de costes] para recuperar los gastos de […]. Sin embargo, no cubre solamente los gastos de […] de SMBV, sino también todos los costes […] pertinentes de […]. De hecho, como los precios finales de los productos que no son de café que SMBV cobra a las tiendas se calculan mediante la aplicación del [margen de recuperación de costes] a los costes de los productos, el beneficio sobre los productos que no son de café que SMBV registra corresponde a dicho [margen de recuperación de costes].

(98) La partida de gastos más importante de SMBV es el gasto salarial, que ascendió a [1-10 millones] EUR en 2014 de un gasto operativo total de 16 124 000 EUR ese año. Otra gran partida de gastos operativos de SMBV en 2014 fueron los gastos relacionados con los salarios, impuestos sobre las nóminas, alquileres y pagos por arrendamiento, amortización de equipo y amortización de bienes intangibles. Aunque antes de 2013 SMBV no tuvo gastos de amortización de bienes intangibles, esta fue una de las partidas de gastos operativos más elevadas en 2014, ascendiendo a 628 000 EUR, y siendo esta un gasto más elevado en ese año que el correspondiente a la reparación y mantenimiento de equipo, consumo eléctrico, deuda incobrable, material de oficina y suministros informáticos entre otros (por ejemplo gastos de licencias de *software*, los cuales se registran como una partida por separado). El gasto por amortización de bienes intangibles parece relacionarse con un derecho de PI registrado por primera vez en las cuentas financieras en 2012, que habría sido adquirida por más de 4 millones EUR. Además, en 2014, una gran partida de gastos operativos fue designada como «Investigación de mercado» ascendiendo a [100-200 mil] EUR ese año.

2.6.2. *Pagos de canon*

(99) Los beneficios imponibles de SMBV en los Países Bajos, que se determinan en función del APP de SMBV en relación con el gasto operativo de la empresa, se reducen por un canon pagado a Alki LP. La Comisión pidió más información a los Países Bajos y Starbucks acerca de la cuantía del pago del canon y el cálculo exacto de la base imponible.

(100) Las cuentas de resultados de SMBV tal y como se presentan en su declaración financiera se reproducen en la cuadro 3.

([49]) Por ejemplo, al final de […] este canon representaba un [1,5-2] % del precio que SCTC esperaba pagar por la compra del grano de café verde y un [0,5-1] % del precio cobrado al […] por SMBV. La designación de [programa de certificación] ha sido utilizada y pagada por Starbucks desde […].

Cuadro 3

Cuentas de resultados de SMBV 2001-2014

(EUR)

	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Ventas	14 067 934	51 700 060	63 950 312	83 240 391	108 855 325	118 663 171	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Coste directo de ventas	(15 398 686)	(41 799 345)	(50 148 768)	(68 349 376)	(85 467 406)	(98 615 765)	(108 107 101)	(115 352 332)	(120 020 824)	(153 275 834)	(252 500 829)	(286 969 488)	(305 831 016)
de los cuales granos verdes (*)	[0 - 10 millones]	[10 - 20 millones]	[10 - 20 millones]	[10 - 20 millones]	[10 - 20 millones]	[20 - 30 millones]	[20 - 30 millones]	[20 - 30 millones]	[30 - 40 millones]	[40 - 50 millones]	[60 - 70 millones]	[60 - 70 millones]	[60 - 70 millones]
Margen bruto	(1 330 752)	9 900 715	13 801 544	14 891 015	23 387 919	20 047 406	20 677 580	20 325 275	22 606 419	30 883 263	33 716 550	40 662 965	44 707 836
Gastos generales y administrativos	(3 150 256)	(8 474 279)	(8 997 548)	(5 086 145)	(7 303 608)	(10 158 687)	(15 221 123)	(16 742 108)	(16 835 153)	(14 303 059)	(17 469 758)	(16 626 967)	(16 124 052)
Cambio de divisas	219 905	33 743	5 102	24 784	(388 855)	(166 915)	(467 072)	1 849 067	(2 266 492)	(2 089 448)	(8 162 650)	709 539	(2 272 582)
Otros gastos (véase nota)	4 744 084	526 555	(2 165 152)	(6 336 360)	(11 594 191)	(4 699 336)	(1 698 150)	(2 470 449)	(1 079 817)	(12 352 838)	(5 786 211)	(22 812 962)	(24 285 088)
BAII	482 981	1 986 734	2 643 946	3 493 294	4 101 265	5 022 468	3 291 235	2 961 785	2 424 957	2 137 918	2 297 931	1 932 575	2 026 114
Ingresos financieros	17 328	34 576	27 668	51 766	167 195	248 997	304 939	86 995	45 402	30 073	18 763	14 200	76 209
Gastos financieros	0	(803 856)	(1 263 915)	(1 272 114)	(817 041)	(2 356 989)	(2 097 056)	(1 345 779)	(817 041)	(737 371)	(735 233)	(411 315)	(434 454)
Resultado antes de impuestos	500 309	1 217 454	1 407 699	2 272 946	2 763 349	2 914 476	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Impuesto sobre sociedades	(171 805)	(418 774)	(484 408)	(733 370)	(783 194)	(844 309)	(383 909)	(427 159)	(428 611)	(337 599)	(395 365)	(391 220)	(575 812)
Resultado neto del ejercicio	328 504	798 680	923 291	1 539 576	1 980 155	2 070 167	1 115 209	1 275 842	1 224 707	1 093 021	1 186 096	1 144 240	1 092 057

(*) Proporcionado adicionalmente. Véase el cuadro 8

(101) Según las notas a las declaraciones financieras, la posición «Otros gastos» en el cuadro 3 se define tal y como sigue: «Otros gastos referidos al acuerdo de pago de canon celebrado con la empresa afiliada [CV 1], que fue asignado a Alki LP el 13 de diciembre de 2006 y se basa en un acuerdo tributario previo con la agencia tributaria neerlandesa». El APP al que se refiere esta nota al pie es el APP de SMBV y por tanto indica que el auditor de SMBV interpretó el APP de SMBV para determinar los pagos de canon de SMBV a Alki LP.

(102) Este canon se calcula como un residual en la cuenta de resultados. Cuando se elaboró la cuenta de resultados de SMBV, se observó o asumió que los precios de todas las cifras de entrada distintas del canon cumplían el principio de plena competencia. El beneficio imponible (la posición «Resultado antes de impuestos» en la figura 2), en función de la fijación de precios acordada en el APP de SMBV, se calcula como aproximadamente el [9-12] % de los gastos operativos de SMBV (la posición «Gastos generales y administrativos» en la figura 2). Sin embargo, como la posición «Ventas» en la figura 2 menos todos los costes contables antes del pago del canon ([50]) no ascienden a este beneficio imponible calculado según el APP de SMBV, esta abona a Alki LP el exceso de beneficio más allá del margen del [9-12] % en concepto de canon deducible de impuestos por la PI de tostado de café (la posición «Otros gastos» en la figura 2). Según las cuentas de SMBV, el pago del canon por tanto tiene lugar tal y como determina el APP de SMBV dictado por la Agencia tributaria neerlandesa.

Figura 2

	2010/2011 EUR		2019/2010 EUR
Sales	184 159 097		142 627 243
Direct Cost of sales	(153 275 834)		(120 020 824)
Gross margin	30 883 263		22 606 419
General and administrative expenses	(14 303 059)	Operating Expense	(16 835 153)
Foreign current exchange	(2 089 448)		(2 266 492)
Operating result	14 490 756		3 504 774
Other expenses = Royalty	(12 352 838)		(1 079 817)
Interest income			
Interest expense	(707 298)		(771 639)
Result before taxation	1 430 620	Taxable profit	1 653 318
Corporate income tax	(337 599)		(428 611)
Net result for the year	1 093 021		1 224 707

[9 – 12 %] margen

(103) Ya que la base imponible en las cuentas de SMBV para el período de aplicación del APP de SMBV se asemeja pero no es exactamente el [9-12] % de los «Gastos generales y administrativos» de cada año, la Comisión solicitó a Starbucks que proporcionase los costes reales para cada año utilizados para calcular la base imponible. Starbucks proporcionó información sobre la cantidad de gastos operativos utilizada para calcular los ingresos imponibles cada año sobre la base del APP de SMBV y también para los períodos contables anteriores (desde 2001), cuando estaba vigente un APP anterior. Para cada período de la aplicación del APP de SMBV, los costes tenidos en cuenta para el cálculo de la base imponible son menores pero cercanos a las cantidades comunicadas como «Gastos generales y administrativos». Por ejemplo, para el período 2012-2013 dichos costes fueron de 15 694 137 EUR y para el período 2007-2008 fueron de 15 055 253 EUR. En los períodos previos a la aplicación del APP de SMBV, los costes tenidos en cuenta para el cálculo de la base imponible son mucho

([50]) En concreto, el beneficio antes de impuestos previo al pago del canon es igual a «Ventas» menos «Costes directos de ventas» (que representan los costes de materia prima consumida en el proceso de producción), menos «Gastos generales y administrativos», menos «Cambio de divisas», más «Ingresos por intereses» menos «Gastos por intereses» en la figura 2. Por ejemplo, el beneficio antes de impuestos previo al pago del canon para el año 2010/2011 sería igual a 13 783 458 EUR. A fin de disminuir el beneficio antes de impuestos al nivel acordado en el APP de SMBV en torno al [9-12] % de los costes acordados, se realiza un pago de canon deducible de impuestos de 12 352 838 EUR a Alki LP, tal y como se recoge en la posición «Otros gastos».

mayores, ya que según Starbucks, incluirían también los costes cobrados por [empresa de fabricación no afiliada 1]. Por ejemplo. para el período 2006-2007, los costes utilizados para calcular la base imponible fueron de [30-40 millones] EUR. Esto explica por qué la deuda del impuesto de sociedades se redujo en más de la mitad cuando entró en vigor el APP de SMBV ([51]), es decir, de 844 309 EUR en 2006/2007 a 383 909 EUR en 2007/2008, tal y como muestra el cuadro 3.

2.6.3. *Información sobre Alki LP*

(104) En respuesta a las cuestiones de la Decisión de incoación, los Países Bajos proporcionaron una descripción de los derechos de licencia mantenidos por Alki LP para utilizar y otorgar sublicencias sobre derechos de PI por los cuales SMBV paga un canon a Alki LP. En este sentido, los Países Bajos explicaron que el derecho de la PI incluye tres categorías: i) derechos de marca ([52]), ii) derechos del sistema Starbucks ([53]), y iii) derechos relacionados con el café ([54]). Los Países Bajos explicaron además que el conocimiento y la información relativa al café incluyen la utilización y aplicaciones de información confidencial, tecnología y conocimientos específicos en relación con las recetas de mezclado de grano de café verde, el proceso de tostado del grano de café verde y la producción de otros productos derivados del café ([55]).

(105) Los Países Bajos explicaron además que bajo el Acuerdo de tostado, descrito en detalle en el considerando 142, Alki LP ejerce como la empresa principal que asume todos los riesgos empresariales y realiza las actividades asociadas ([56]). Por lo tanto, según los Países Bajos, el canon no solo representa una remuneración por el derecho de PI, sino también por el papel de Alki LP como principal.

(106) En relación con Alki LP, Starbucks especificó que Alki LP no tiene empleados en su nómina para ejercer su papel de empresa principal según el Acuerdo de tostado, ni tampoco sus socios tienen empleados en nómina que ejercen dicho papel. Según Starbucks, Alki LP ejerce ese papel mediante la orientación, la experiencia y las funciones necesarias proporcionadas por las entidades de Starbucks en EE. UU. de conformidad con el [acuerdo de reparto de gastos] ([57]). Según Starbucks, y como pone de manifiesto el contrato de sociedad comanditaria que constituye Alki LP, SCI UK I, Inc. ([58]) y Starbucks Coffee International, Inc. ([59]) son los socios de Alki LP.

(107) Starbucks aclaró que Alki LP fue incorporada a la estructura del grupo en diciembre de 2006 como parte de la ampliación del acuerdo de reparto de gastos para incluir el mercado del Reino Unido y cubrir así toda la región EMEA. Al añadir a Alki LP a la estructura, Starbucks evitó que los ingresos por canon recibidos por Alki LP se integraran directamente en los ingresos de los socios de Alki LP conforme al derecho fiscal estadounidense.

2.6.4. *Pagos de Alki LP a Starbucks Corporation conforme al Acuerdo de reparto de gastos*

(108) Como ni Alki LP ni sus socios tienen ningún asalariado ([60]), y Starbucks afirma que Alki LP es capaz de ejercer su papel como empresa principal mediante el CSA, la Comisión solicitó información acerca de los pagos conforme al acuerdo de reparto de gastos y de los servicios con los que se relacionan dichos pagos, así como la forma en que Alki LP financia dichos servicios. Starbucks proporcionó el siguiente resumen de pagos de Alki LP a Starbucks US desglosado en diferentes tipos de pagos.

(109) Conforme al acuerdo de reparto de gastos, Alki LP realiza pagos por canon a Starbucks US por las tres categorías de PI que Starbucks US licencia a Alki LP. Estos pagos por canon consisten en i) canon de entrada por los derechos de la marca/marca comercial, ii) canon de entrada por los derechos de formato de negocio y iii) un canon permanente por los conocimientos sobre café.

([51]) En virtud del acuerdo tributario previo anterior, la base imponible de SMBV se calculaba como el 8 % de los costes tenidos en cuenta.
([52]) Estos incluyen la marca Starbucks y el plan de negocio de Starbucks.
([53]) Estos incluyen el mobiliario y las instalaciones, el exterior y la imagen de las tiendas, los denominados sistemas relacionados con el exterior/«cara al público» de las tiendas o denominados sistemas de preparación/«trastienda» de las tiendas.
([54]) Estos incluyen las «curvas de marca» y las fórmulas de las mezclas de café.
([55]) Observaciones de los Países Bajos sobre la Decisión de incoación, p. 25.
([56]) Observaciones de los Países Bajos sobre la Decisión de incoación, p. 27.
([57]) Véanse los considerandos 145 y 146.
([58]) Una empresa incorporada de acuerdo con la legislación del estado de Washington, EE. UU. (socio colectivo).
([59]) Una empresa incorporada de acuerdo con la legislación del estado de Washington, EE. UU. (socio comanditario).
([60]) Véase el considerando 106.

(110) La cantidad del pago del canon se calcula según una fórmula que toma como punto de inicio el conjunto de beneficios residuales. El conjunto de beneficios residuales es la suma de los cánones pagados por SMBV y Starbucks Coffee BV a Alki LP ([61]) y los ingresos que Alki LP recibe de Starbucks Corporation ([62]). De esta cantidad, se deduce un rendimiento de plena competencia en concepto de las funciones rutinarias realizadas por Alki LP ([63]). […]. A este respecto, se establece una diferencia entre los derechos de PI para la marca/marca comercial y el formato de negocio por un lado y los conocimientos del café por el otro. Esta diferencia explica el hecho de que Alki LP mantenga la propiedad efectiva de los bienes intangibles relacionados con el formato de negocio y la marca/marca comercial para la región EMEA, mientras que la propiedad efectiva y legal de los derechos de los conocimientos del café son propiedad de Starbucks US.

(111) La propiedad efectiva de los bienes intangibles relacionados con el formato de negocio y la marca/marca comercial para la región EMEA fue transferida de Starbucks Corporation a [CV 1] en 2002 y asignada a Alki LP desde 2006. Para la propiedad efectiva, [CV 1] y Alki LP realizaron pagos de canon de entrada, donde el porcentaje de participación estadounidense en el coste que Alki LP necesitaba pagar a Starbucks US se redujo gradualmente del [65-70] % en 2002 al [0,5-1] % a partir de 2010 para la marca comercial, y del [70-75] % en 2002 hasta el [0-0,5] % a partir de 2010 para la PI del formato de negocio. Con estos pagos de entrada, se considera que Alki LP debe saldar los derechos de propiedad efectiva para estas dos categorías de PI en la región EMEA. Con respecto a la PI de los conocimientos sobre café, Alki LP paga un canon permanente del [70-75] % del beneficio residual asignado a esta categoría de PI a Starbucks US.

(112) Starbucks presentó una sinopsis de los pagos de canon permanente y de los pagos de entrada por [CV 1] y Alki LP para el período 2005-2014. Con respecto a los pagos de entrada, [CV 1] pagó un total de [1-10] millones EUR en concepto de pagos de entrada por la PI de marca comercial y de modelo de negocio a Starbucks Corporation ([64]), ([65]). En diciembre de 2006, el acuerdo de reparto de gastos fue asignado por [CV 1] a Alki LP. De 2007 a 2014, Alki LP pagó [1-10] millones EUR por la PI de marca comercial y [20-30] millones EUR por la PI de modelo de negocio ([66]). Esto significa que, [10-20] millones EUR fueron pagados en concepto de pagos de entrada por la PI de marca comercial y [20-30] millones EUR en concepto de la PI de modelo de negocio. En 2014, Alki LP transfirió la propiedad efectiva de los derechos de PI a Starbucks EMEA Ltd por los que registró una ganancia de [1-1,5] mil millones EUR en concepto de otros ingresos operativos en su cuenta de resultados. Con respecto al canon permanente, Alki LP pagó una media de [1-10] millones EUR al año ([70-80] millones EUR en total) durante el período 2005-2014 a Starbucks Corporation por la PI de conocimientos sobre café ([67]).

(113) Además de los cánones de entrada y del canon permanente, Alki LP abona tasas por servicios prestados por Starbucks Corporation así como los pagos de costes compartidos para el desarrollo de ciertos activos intangibles ([68]). Para el período 2008-2014, Alki LP pagó una media de [1-10] millones EUR al año en pagos de costes compartidos y [1-10] millones EUR al año en tasas por servicios.

([61]) Para el período 2008-2014, Alki LP percibió un total de [400-500] millones EUR en cánones de Starbucks Coffee BV y SMBV. De estos [400-500] millones EUR, [300-400] millones EUR ([80-85] %) fueron recibidos de Starbucks Coffee BV y [60-70] millones EUR ([15-20] %) de SMBV.

([62]) Según Starbucks, este pago de Starbucks US a Alki LP hace referencia a un ajuste de los costes globales destinado a compensar a Alki LP por los cánones inferiores recibidos de SMBV como resultado de la política de fijación de precios de Starbucks para el tostado de café a escala mundial.

([63]) Este «rendimiento de plena competencia» se calcula conforme a la normativa estadounidense sobre fijación de precios de transferencia y se determina para todas las actividades de Starbucks Coffee BV y SMBV.

([64]) Starbucks no pudo proporcionar un desglose de los pagos de entrada por la marca o por el formato de negocio para los años 2005 y 2006. Existen también algunas discrepancias entre el canon y los pagos de entrada realizados por [CV 1] con arreglo a lo estipulado en la sinopsis de Starbucks y en las cuentas de resultados de [CV 1]. Starbucks no ha sido capaz de establecer la causa exacta de estas discrepancias.

([65]) Antes de 2005 no se efectuó ningún pago de entrada a Starbucks Corporation ya que [CV 1] era una empresa deficitaria hasta 2005.

([66]) Sin embargo, esta cantidad podría ser de media […] inferior si el ingreso recibido de Starbucks Corporation no se hubiese tenido en cuenta en el cálculo del conjunto del beneficio residual.

([67]) Sin embargo, esta cantidad podría ser de media […] inferior si el ingreso recibido de Starbucks Corporation no se hubiese tenido en cuenta en el cálculo del conjunto del beneficio residual.

([68]) Véase el considerando 146.

2.6.5. *Información sobre SCTC y sobre los precios de grano de café verde pagados por SMBV*

(114) Dado que SMBV obtiene el grano de café verde por a través de una operación del grupo, más concretamente se compra a SCTC, la Comisión solicitó información sobre cómo se establecen los precios para esta operación intragrupo y sobre el precio establecido anualmente durante la aplicación del APP de SMBV.

(115) Starbucks presentó el balance financiero y las cuentas de resultados para SCTC desde 2005. El cuadro 4 reproduce la información contenida en esas cuentas. La Comisión añadió el cálculo del margen sobre el coste del grano de café verde (COGS) aplicado por SCTC para el propósito de la presente Decisión. Basado en la información contable disponible, que empieza en 2005, el margen medio sobre el coste del grano de café verde se situó [alrededor del 3 %] para el período 2005- 2010, comparado con un margen medio de [alrededor del 18 %] para el período 2011-2014.

(116) Starbucks alegó que de 2011 en adelante ajustó la política en materia de precios de transferencia aplicable a la venta de grano de café verde para incrementar el margen sobre los costes de producto dada la importancia creciente de las operaciones de SCTC, especialmente su experiencia creciente en el abastecimiento de café y, sobre todo, en su titularidad y operación del programa en desarrollo de Prácticas C.A.F.E.

(117) El programa de Prácticas C.A.F.E. se puso en marcha en 2004 junto con la inauguración del centro de ayuda al agricultor de SCTC en Costa Rica para proporcionar un programa en desarrollo donde los agricultores, los exportadores y los compradores pudieran tener un diálogo continuado para i) mejorar la calidad del café; ii) proporcionar responsabilidad económica en los pagos a lo largo de toda la cadena de suministro; iii) alentar el deber social en las condiciones laborales, la protección de los derechos de los trabajadores así como las condiciones de vida adecuadas y iv) inspirar un liderazgo medioambiental para el cultivo y procesamiento del grano de café verde.

(118) El cuadro 4 presenta también los activos de SCTC con el fin de verificar si las operaciones de cultivo, a las que Starbucks recurre para explicar el margen incrementado, están confirmadas en las cuentas. Si bien los activos totales han crecido significativamente desde 2010, esto es debido principalmente al incremento del coeficiente de caja. Los activos operativos netos de caja se han incrementado menos de un tercio entre 2010 y 2014.

(119) Los informes anuales de SCTC presentados por Starbucks tampoco describen en las notas que los acompañan ninguna diferencia en los riesgos, funciones o activos desde 2010 a 2011. Las actividades y riesgos se describen en términos idénticos en este período, es decir, la principal actividad de SCTC es, según ambos informes anuales, la compra y venta de grano de café verde de alta calidad y las actividades de garantía de calidad y operaciones vinculadas (logística, almacenamiento, mezclado, proceso de descafeinado, etc.).

Cuadro 4

Datos financieros de SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Ventas de SCTC	[500-600 millones]	[600-700 millones]	[600-700 millones]	[600-700 millones]	[600-700 millones]	[500-600 millones]	[900-1 000 millones]	[1,5-2 000 millones]	[1-1,5000 millones]	[900-1 000 millones]
COGS de SCTC	[500-600 millones]	[500-600 millones]	[600-700 millones]	[600-700 millones]	[600-700 millones]	[400-500 millones]	[800-900 millones]	[1-1,5000 millones]	[800-900 millones]	[700-800 millones]
Margen bruto (Ventas-COGS)	[20-30 millones]	[30-40 millones]	[40-50 millones]	[30-40 millones]	[40-50 millones]	[30-40 millones]	[100-200 millones]	[200-300 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]
Margen bruto sobre el COGS	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[16,5-19,5] %	[16,5-19,5] %	[19,5-22,5] %	[16,5-19,5] %
OPEX (excl. provisiones)	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]
Beneficio antes de impuestos	[10-20 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[30-40 millones]	[20-30 millones]	[100-200 millones]	[200-300 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]
Impuestos	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[1-10 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]	[10-20 millones]
Beneficio neto	[10-20 millones]	[20-30 millones] (*)	[20-30 millones] (*)	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[10-20 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]
Activos totales	[200-300 millones]	[200-300 millones]	[200-300 millones]	[200-300 millones]	[200-300 millones]	[100-200 millones]	[300-400 millones]	[500-600 millones]	[600-700 millones]	[700-800 millones]
Activos totales netos de los saldos en efectivo y equivalentes al efectivo (títulos cotizados)	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[300-400 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]	[100-200 millones]

(*) Incluido un beneficio después de impuestos extraordinario de [1-10 millones] de francos suizos (CHF) y una pérdida de [800-900 mil] CHF en 2006 y 2007 respectivamente.

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Margen sobre el COGS	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[4,5-7,5]	[1,5-4,5]	[16,5-19,5]	[13,5-16,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]

(120) Dado que Starbucks recurrió al programa de Prácticas C.A.F.E. para explicar el margen cobrado por SCTC, la Comisión solicitó a Starbucks que proporcionara los costes de dicho programa y los costes de los Centros de apoyo a agricultores. Las estimaciones de los costes anuales de i) el programa de Prácticas C.A.F.E. y ii) de los Centros de apoyo a agricultores, proporcionadas por Starbucks fueron presentadas en el cuadro 5.

Cuadro 5

Costes directos e indirectos del programa de Prácticas C.A.F.E. y de los Centros de apoyo a agricultores

(USD)

	FY04	FY05	FY06	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
1) **Gastos asignados a las Prácticas C.A.F.E.**	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	[500 000-600 000]	[100 000-200 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
2) **Costes de los Centros de apoyo a agricultores**	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
3) **Otros gastos relacionados con las Prácticas C.A.F.E.**	N/A	N/A	[60 000-70 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[200 000-300 000]	[700 000-800 000]	[400 000-500 000]	[60 000-70 000]	[200 000-300 000]	[1 000 000-10 000 000]
Total	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]

(121) En el período 2011-2014, los gastos combinados del programa de Prácticas C.A.F.E. y de los Centros de apoyo a agricultores representan como máximo el [0,5-1] % del valor del grano de café verde comprado por SCTC ([69]).

([69]) Valor en 2014, calculado por comparación del total de costes estimados del programa de Prácticas C.A.F.E. y de los Centros de apoyo a agricultores con el COGS de SCTC, ajustado por el tipo de cambio USD:CHF.

(122) En respuesta, Starbucks indicó que el programa de Prácticas C.A.F.E. debería considerarse como PI cuyo valor no está vinculado a los costes subyacentes.

(123) La Comisión solicitó a Starbucks que proporcionara el informe sobre los precios de transferencia que cubriese la fijación de precios del grano de café verde vendido por SCTC a SMBV. Según Starbucks, históricamente, no se ha preparado ninguna documentación sobre fijación de precios de transferencia que cubra la relación entre SCTC y SMBV. A fin de responder a la petición de la Comisión, Starbucks le proporcionó un informe *ad hoc* sobre los precios de transferencia de SCTC el 13 de abril de 2015.

(124) Según el informe *ad hoc* sobre los precios de transferencia proporcionado, SCTC determina los precios para sus asociados mediante la aplicación de un margen a los costes de producto asociados con el grano de café verde suministrado por la misma.

(125) Además, se identificaron tres componentes separados en la determinación del margen actual de plena competencia en los costes de producto de SCTC en el abastecimiento de grano de café verde:

— Propiedad intelectual-Programa de Prácticas C.A.F.E.: SCTC gestiona el programa de Prácticas C.A.F.E. y utiliza unos conocimientos técnicos valiosos que, incorporados a las operaciones comerciales de Starbucks, garantizan un suministro constante y respaldan la marca Starbucks para la sostenibilidad. Starbucks analizó esta operación mediante acuerdos de concesión de licencia comparables relacionados con las tecnologías alimentaria y agrícola.

— Abastecimiento: SCTC ejerce funciones de abastecimiento de grano de café verde. Starbucks analizó esta operación mediante acuerdos de suministro comparables entre terceros.

— Financiación: SCTC debe generar un ingreso por los costes de financiación en los que incurre por la posesión de existencias no vendidas y cuentas a cobrar netas por el grano de café verde. Starbucks analizó un ingreso adecuado para la financiación que debería ser devuelto a SCTC.

(126) La combinación de los resultados para cada componente por separado analizado por SCTC daría un resultado combinado para el grano de café verde en el período 2005-2014 tal y como se muestra en el cuadro 6:

Cuadro 6

Margen sobre costes de producto

(en %)

Componente	Margen sobre los costes de producto Cuartil inferior	Margen sobre los costes de producto Mediana	Margen sobre los costes de producto Cuartil superior
Propiedad intelectual — C.A.F.E. Programa de prácticas	1,4	4,2	9,9
Contratación	4,7	6,0	8,0
Financiación	[1,5 - 4,5]	[1,5 - 4,5]	[1,5 - 4,5]
Margen total en % sobre los costes del producto	[7,5 - 10,5]	[10,5 - 13,5]	[19,5 - 22,5]

(127) El rango de plena competencia combinado para el margen sobre costes de producto total cobrado por SCTC por el café vendido a SMBV se encuentra, según el informe sobre los precios de transferencia *ad hoc*, entre un cuartil inferior de [alrededor del 9 %] y un cuartil superior de [alrededor del 21 %], con una mediana de [alrededor del 12 %], para el conjunto del período 2005-2014.

(128) Según Starbucks, el margen bruto real obtenido por SCTC ([70]) se ajusta plenamente al rango de plena competencia. Esto se evidenciaría por el hecho de que el margen bruto sobre Ventas de SCTC se situó en [alrededor del 12 %] para los años 2005 a 2014, basado en una media ponderada.

([70]) El margen bruto es el cociente entre el beneficio bruto (es decir, Ventas menos el COGS) y Ventas. Véase el considerando 84.

(129) La Comisión solicitó a Starbucks que proporcionase los datos y los componentes del margen utilizado para establecer las cifras del cuartil y de la mediana para el período 2005-2014 presentadas a la Comisión. Starbucks indicó que estos datos no están disponibles.

(130) Starbucks presentó información el 29 de junio de 2015 para justificar el precio del grano de café verde en el informe sobre los precios de transferencia *ad hoc* proporcionado y en particular las cifras presentadas en el cuadro 6 por las que la Comisión solicitó los datos subyacentes.

(131) Al contrario de lo indicado en el cuadro proporcionado por Starbucks el 13 de abril de 2015, los valores del cuadro correspondientes al programa de Prácticas C.A.F.E. (1,4 % y 9,9 %) no son el cuartil inferior (cuartil 25) ni el cuartil superior (cuartil 75). Por el contrario, serían los dos valores extremos, es decir, el valor más bajo y el valor más alto, en una comparación de acuerdos de licencia. En su observación de 29 de junio de 2015, Starbucks identificó once acuerdos de licencia relativos a la concesión de licencia de tecnología, que consideraba comparables al programa de Prácticas C.A.F.E. Estos acuerdos hacen referencia a productos alimenticios y bebidas. El rango de porcentajes obtenidos por Starbucks se presenta en el cuadro 7. Starbucks explicó que «el margen porcentual sobre costes de producto» del cuadro 7 «se calcula como el cociente entre la media de cada observación y uno menos la media de la observación», aunque no existe ninguna explicación de por qué se calculó así el margen sobre costes de producto, sin ninguna información o consideración sobre los costes para las empresas en sus respectivos acuerdos.

Cuadro 7

Explicación por Starbucks de los datos proporcionados anteriormente sobre el rango intercuartil de 1,4 % a 9,9 % en la fijación de precios del programa de Prácticas C.A.F.E.

	Average Observation	Percentage Markup on Product Cost
Highest Observed Value	9,0 %	9,9 %
Upper Quartile	6,0 %	6,4 %
Median	4,0 %	4,2 %
Lower Quartile	2,7 %	2,8 %
Lowest Observed Value	1,4 %	1,4 %
Observations	11	11

(132) En su observación de 29 de junio de 2015, Starbucks también proporcionó una fijación de precios de la función de abastecimiento de SCTC estimada mediante la utilización de operaciones comparables identificadas por Starbucks utilizando las bases de datos PowerK y LIVEDGAR. Trece acuerdos en los cuales un agente de compras de un tercero proporcionaba los servicios de intermediación se consideraron comparables con los servicios de abastecimiento que SCTC proporcionaba a SMBV.

(133) Los resultados del análisis se presentan como porcentajes de costes de producto «franco a bordo», que son los costes cobrados al cliente por los productos entregados. La mediana de las observaciones presentadas es de un 6 %. Starbucks presenta el resultado en términos de un rango intercuartil de costes de producto del 4,7 % al 8,0 %.

(134) En concreto, las observaciones utilizadas hacen referencia a los acuerdos con las siguientes empresas principales y las comisiones se especifican como porcentaje de los tipos fob entre paréntesis: Aeropostale, Inc (5 %); Ateca Production International, Inc. (7 %); BELL SPORTS CORP. (6 %), COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %); Designs Apparel Inc. (5 %); F.I.S. Inc (10 %); He-Ro Industries Incorporated (10 %); JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %); Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %); Skin Inc. (6 %); TI Sportswear Inc. (4.7 %) y WW Mexicana (1 %). El rango intercuartil de estas observaciones es de 4 % a 8,5 %. Al igual que en el caso de la fijación de precios del programa de Prácticas C.A.F.E., Starbucks indicó que «el porcentaje de ventas se calcula como el cociente entre el porcentaje fob y uno más el porcentaje fob» ([71]). Esta modificación de las cifras del análisis comparativo no se explica y no parece corresponderse con ningún ajuste financiero habitual.

([71]) fob significa franco a bordo.

(135) Finalmente, Starbucks calcula la fijación de precios de lo que presenta como una función financiera y lo que SCTC debería percibir como ingreso según Starbucks por «almacenamiento de café verde y financiación de cuentas a cobrar netas por su propia cuenta y riesgo». Starbucks calcula este ingreso mediante la aplicación de un coste del capital medio ponderado a las cuentas a cobrar netas y las existencias en el inventario de SCTC para 2014 y lo establece sobre esta base en [alrededor del 3 %].

(136) Finalmente, para calcular los beneficios que generó SMBV por el tostado del grano de café verde adquirido a SCTC, la Comisión solicitó a Starbucks el precio pagado por SMBV a SCTC. Starbucks proporcionó una sinopsis de los precios medios (por libra) cobrados por SCTC a SMBV y de las cantidades pagadas por SMBV a SCTC, que se presentan en el cuadro 8. SMBV no ha realizado ningún otro pago a SCTC.

Cuadro 8

Cantidades pagadas por SMBV a SCTC por la compra de grano de café verde

Compras a SCTC

FY	Valor de la compra en EUR	Volumen de la compra en GBP	Precio unitario en EUR/GBP
2002	—	—	
2003	[10 000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2004	[10 000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2005	[10 000 000 — 20 000 000]	[1 000 000 — 10 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2006	[10 000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2007	[20 000 000 — 30 000 000]	[20 000 000 — 30 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2008	[20 000 000 — 30 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2009	[20 000 000 — 30 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2010	[30 000 000 — 40 000 000]	[20 000 000 — 30 000 000]	[1,0000 — 1,5000]
2011	[40 000 000 — 50 000 000]	[20 000 000 — 30 000 000]	[2,0000 — 2,5000]
2012	[60 000 000 — 70 000 000]	[20 000 000 — 30 000 000]	[2,0000 — 2,5000]
2013	[60 000 000 — 70 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]	[1,5000 — 2,0000]
2014	[60 000 000 — 70 000 000]	[40 000 000 — 50 000 000]	[1,5000 — 2,0000]

2.6.6. *Información y cifras sobre las tiendas Starbucks*

(137) Los productos distribuidos por SMBV, ya sean producidos por SMBV o comprados por SMBV a otros proveedores, se venden a las tiendas. Algunas de las tiendas son independientes y otras pertenecen a Starbucks. La Comisión solicitó información para verificar si existe alguna diferencia en las condiciones comerciales aplicadas a las tiendas pertenecientes al grupo y a las tiendas independientes.

(138) Con respecto a las tiendas Starbucks, Starbucks proporcionó información sobre los diferentes programas de concesión de licencias y los criterios de elegibilidad para establecer tiendas Starbucks en la región EMEA, una visión general de las tiendas en la región EMEA y cifras relacionadas con el volumen de negocios de las tiendas y los cánones pagados en 2012 por dichas tiendas a Starbucks Coffee BV. Según esta información, el porcentaje de los cánones sobre el volumen de negocio pagado por los tres tipos de programas de licencias (titulares de licencias geográficas independientes, titulares de licencias geográficas pertenecientes a la empresa y titulares de licencias de medios) varía entre países con rangos de porcentaje del [5 al 10] %.

2.6.7. *Información sobre la rentabilidad de otras instalaciones de tostado de café operadas por Starbucks*

(139) La Comisión solicitó a Starbucks información financiera sobre la rentabilidad de todas las demás instalaciones de tostado de café operadas por el grupo, en concreto, Starbucks Manufacturing Corporation (en lo sucesivo, «SMC»), que se identificó mediante información pública revelada como perteneciente al grupo Starbucks. La Comisión solicitó la información porque las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 recomiendan la utilización de datos internos para evaluar la naturaleza de plena competencia de la distribución de los beneficios ([72]). Starbucks indicó que SMC era la única instalación de tostado de café operada por el grupo aparte de SMBV. Como SMC no tiene cuentas auditadas, Starbucks proporcionó cuentas *pro forma* basadas en la información interna de la empresa.

(140) Los datos proporcionados por Starbucks se presentan en el cuadro 9. Los porcentajes de beneficios sobre ventas y beneficios sobre gastos operativos ([73]) han sido añadidos por la Comisión con objeto de la presente Decisión, teniendo en cuenta un porcentaje del [9-12] % de beneficios sobre gastos operativos que se establece en el APP de SMBV como remuneración de plena competencia de SMBV. Para SMC, este porcentaje se mantuvo alrededor del 500 % durante los últimos cuatro períodos contables.

Cuadro 9

Información financiera sobre la empresa fabricante estadounidense Starbucks Manufacturing Corporation

	2011	2012	2013	2014
Ventas de Starbucks Manufacturing Corporation	[700 000 000 – 800 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]
Coste de bienes vendidos	[(500 000 000) – (600 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(700 000 000) – (800 000 000)]
Otros ingresos y ganancias	[100 000 – 200 000]	[600 000 – 700 000]	[300 000 – 400 000]	[1 000 000 – 10 000 000]
Deducciones	[(40 000 000) – (50 000 000)]	[(60 000 000) – (70 000 000)]	[(70 000 000) – (80 000 000)]	[(80 000 000) – (90 000 000)]
De las cuales salarios y sueldos	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(30 000 000) – (40 000 000)]
De las cuales amortización	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]
Ingresos totales	[100 000 000 – 200 000 000]	[400 000 000 – 500 000 000]	[300 000 000 – 400 000 000]	[500 000 000 – 600 000 000]
Margen de beneficio (ingresos/ventas)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Beneficio en costes operativos (ingresos/deducciones)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. **Descripción de los diferentes contratos que definen las funciones y responsabilidades de SMBV**

(141) Cuando SMBV se estableció en los Países Bajos, celebró varios acuerdos que definen las divisiones contractuales de las funciones y responsabilidades de SMBV y sus contrapartidas. Los tres acuerdos pertinentes para la presente Decisión son el Acuerdo de tostado entre SMBV y Alki LP, el Acuerdo de compra de café verde entre SMBV y SCTC y el Contrato de suministro entre SMBV y las tiendas.

([72]) Véase el párrafo 2.141 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010: «Cuando no se disponga de operaciones no vinculadas comparables lo suficientemente fiables que sustenten la distribución efectuada de los resultados conjuntos, deberá recurrirse a los datos internos, que pueden constituir un medio fiable para determinar o comprobar la adecuación al principio de plena competencia de la distribución de los beneficios. El tipo de datos internos necesarios dependerá de cada caso, y deben satisfacer las condiciones enunciadas en esta sección y, en concreto, las contenidas en los párrafos 2.116, 2.117 y 2.132. Normalmente estos datos se extraerán de la contabilidad de costes o de la contabilidad financiera del contribuyente».

([73]) La cantidad comunicada bajo «Deducciones» se presenta como gastos operativos, ya que incluye principalmente los costes laborales y el coste de amortización y de reparación.

(142) El Acuerdo de tostado, que entró en vigor el 1 de enero de 2002, rige el proceso de fabricación. De conformidad con el Acuerdo de tostado, Alki LP actúa como principal y SMBV como propietaria de la instalación de tostado. SMBV paga un canon a Alki LP a cambio del cual Alki LP garantiza el acceso de SMBV a los derechos de PI y asume los riesgos empresariales en el negocio de SMBV tales como los sobrecostes y la venta de los productos. SMBV tostará el grano de café verde y producirá el café tostado y otros productos relacionados con el café disponibles en las tiendas (de acuerdo con el Acuerdo de suministro expuesto más adelante y el ADOA ([74])). Como propietaria de la instalación, SMBV debe asegurarse de la utilización del equipo correcto, la realización de los procesos correctos y la producción de los bienes conforme a las especificaciones proporcionadas por Alki LP. SMBV será la propietaria de los productos adquiridos, los cuales deberá comprar a proveedores designados y/o autorizados por Alki LP. SMBV debe asegurarse de que los productos cumplen, en el momento de la entrega, con las especificaciones de producto de Alki LP y SMBV está obligada a sufragar el reemplazo inmediato de cualquier cantidad de producto defectuoso o no conforme. Sin embargo, Alki LP asume el riesgo relacionado con las pérdidas en las que pueda incurrir como resultado de la producción, venta, transporte, almacenamiento, tratamiento u otro uso de los productos y debe indemnizar a SMBV ante cualquier reclamación de indemnización.

(143) El Acuerdo de compra de café verde entró en vigor el 22 de abril de 2002 y establece las condiciones para la venta de grano de café verde de SCTC a SMBV. SCTC venderá el grano a SMBV a precios que constarán en listas de precios elaboradas por SCTC. SMBV elaborará una orden de compra de café en función de sus previsiones de compra. SCTC entregará el grano […].

(144) El Acuerdo de suministro establece las responsabilidades en el suministro de bienes Starbucks esenciales entre SMBV y las tiendas. Las tiendas se comprometen a comprar todo el café tostado de marca y otros productos esenciales relacionados con el café tal y como define el acuerdo exclusivamente de SMBV o de proveedores autorizados a precios determinados según una fórmula adjunta a este acuerdo (para café y productos relacionados con el café) o conforme a la lista de precios […] (para otros bienes). Las tiendas deben proporcionar a SMBV una previsión de compras [periódica] ([75]) a la vez que SMBV garantiza a las tiendas que en el momento en el que el café y otros bienes abandonan el almacén de SMBV estos están libres de defectos y, cuando este no es el caso, SMBV reemplaza gratuitamente cualquier producto defectuoso o concede un crédito a las tiendas ([76]).

2.8. **Acuerdo de reparto de gastos**

(145) El acuerdo de reparto de gastos entre Alki LP y Starbucks Corporation de 1 de agosto de 2006 determina los derechos directos de Alki LP a otorgar licencias y sublicencias a terceros por el derecho a: i) […] operar tiendas Starbucks […], ii) […] operar «[…]» y iii) fabricar y/o distribuir productos que empleen las marcas comerciales, la tecnología y los conocimientos técnicos.

(146) Conforme al acuerdo de reparto de gastos, Alki LP debe pagar a Starbucks Corporation un canon, tasas de servicio por los servicios proporcionados por Starbucks Corporation y pagos de reparto de gastos por el desarrollo de algunos activos intangibles. Los pagos del canon constan de: i) un canon de entrada asignado a la PI de marca comercial y de modelo de negocio y ii) un canon permanente asignado a la PI de conocimientos sobre café. Los pagos en función de este acuerdo se detallan en los considerandos 112 y 113.

2.9. **Contratos entre Starbucks y terceros relativos a la fabricación y venta de café**

(147) A fin de comparar las condiciones comerciales establecidas entre SMBV y el grupo Starbucks y en particular el pago del canon por la PI de tostado de café por un lado, con las condiciones comerciales establecidas entre el grupo Starbucks y terceros por el otro, la Comisión solicitó a Starbucks todos los contratos por los cuales Starbucks concedía licencia de PI y todos los contratos en los que Starbucks externalizaba el tostado de café. La Comisión también solicitó información acerca de las condiciones comerciales aplicadas entre Starbucks Corporation y su empresa de tostado perteneciente al grupo localizada en US.

(148) En respuesta a la solicitud de la Comisión, Starbucks proporcionó los contratos celebrados con:

— [Empresa de fabricación no afiliada 2], («[empresa de fabricación no afiliada 2]»), […]. Starbucks firmó dos tipos distintos de acuerdos con [empresa de fabricación no afiliada 2] para la subcontratación del tostado del café, los cuales han sido modificados en numerosas ocasiones. En un acuerdo de licencia de tecnología de [anterior a 2008], un afiliado de Starbucks, […], concede una licencia no exclusiva a [empresa de fabricación no afiliada 2] para utilizar, entre otras, la tecnología y conocimientos técnicos de Starbucks para la

([74]) Conforme a este acuerdo, Starbucks Coffee BV tiene el derecho de conceder a terceros una licencia para desarrollar, poseer y operar tiendas Starbucks que operen bajo las marcas comerciales y utilicen la tecnología y los conocimientos técnicos.
([75]) Según el Acuerdo de suministro, […].
([76]) Starbucks especificó que los Acuerdos de suministro son contraídos por Starbucks […] y que estos son acuerdos normalizados donde los términos y condiciones subyacentes son determinados por Starbucks […], cf. observaciones de Starbucks, considerando 6.14.

producción y venta de café tostado a terceros con los que Starbucks había firmado acuerdos de suministro, como en el caso de [empresa de fabricación no afiliada 5] […] [Empresa de fabricación no afiliada 2] debe realizar sus servicios de forma que el café tostado sea de gran calidad, para lo que [empresa de fabricación no afiliada 2], entre otras cosas, debe cumplir con ciertas normas de garantía de calidad establecidas por Starbucks. El acuerdo de licencia de tecnología estipula que [empresa de fabricación no afiliada 2] no debe pagar ningún canon por la licencia ([77]). Un acuerdo de suministro de café verde estipula que [empresa de fabricación no afiliada 2] tiene la obligación de comprar el grano de café verde exclusivamente a Starbucks por un importe fijo [para una determinada cantidad].

— [Empresa de fabricación no afiliada 3], («[empresa de fabricación no afiliada 3]»), […]. En el marco de una acuerdo de licencia de tostado de [posterior a 2008], [empresa de fabricación no afiliada 3] suministra servicios de tostado de café el cual vende a Starbucks y a una empresa en participación entre [empresa de fabricación no afiliada 3] y Starbucks llamada [empresa en participación empresa de fabricación no afiliada 3-Starbucks] que opera las tiendas Starbucks en [un determinado país]. [Empresa de fabricación no afiliada 3] paga una tasa de tostado a Starbucks de […] de USD […] [para una determinada cantidad] de café verde producido y vendido a [empresa en participación empresa de fabricación no afiliada 3-Starbucks].

— [Empresa de fabricación no afiliada 4], («[empresa de fabricación no afiliada 4]»), […]. Con el fin de subcontratar el tostado de café [empresa de fabricación no afiliada 4] firmó tres tipos de acuerdos, de los cuales solo se presentó el acuerdo de compra […] de [posterior a 2008]. Mediante el mismo, Starbucks asigna a [empresa de fabricación no afiliada 4] la fabricación, envasado, producción y suministro del producto de café. Los acuerdos no contemplan ninguna tasa o canon que deba ser pagado a Starbucks. La fabricación debe llevarse a cabo según determinadas especificaciones y normas de producto proporcionadas por Starbucks. El acuerdo estipula que [empresa de fabricación no afiliada 4] venderá los productos a Starbucks y sus afiliados por el precio del grano de café verde (según Starbucks, el grano de café verde constituye por tanto un simple coste de transferencia para [empresa de fabricación no afiliada 4]) y el coste de suministro al que se añade la tasa de transformación. La tasa de transformación incluye tasas de tostado […]. La fórmula de fijación de precios se traduce a continuación en precio de ventas [para una determinada cantidad] de café tostado. Starbucks alega que esto genera un margen del [5-10] % sobre los costes de transformación totales, sin más indicaciones sobre cómo se obtiene este supuesto margen.

— [Empresa de fabricación no afiliada 5] («[empresa de fabricación no afiliada 5]»), […]. Starbucks firmó tres tipos de acuerdos con [empresa de fabricación no afiliada 5] en [anterior a 2008]. En un acuerdo de suministro, Starbucks asume la obligación de suministrar a [empresa de fabricación no afiliada 5] granos de café tostados, concentrado y otros ingredientes de café por un precio basado en una fórmula utilizada para desarrollar la fijación de precios de los ingredientes de café para el comercio minorista de las tiendas [de Starbucks], […]. El […] acuerdo, que es un acuerdo de fabricación y distribución, otorga a [empresa de fabricación no afiliada 5] el derecho a distribuir de manera exclusiva determinadas bebidas envasadas y listas para el consumo bajo la marca comercial de Starbucks en una zona específica. La fabricación debe llevarse a cabo según determinadas especificaciones y normas de producto proporcionadas por Starbucks. El acuerdo […] no contempla ninguna tasa o canon que deba ser pagado por [empresa de fabricación no afiliada 5] a Starbucks. El acuerdo de licencia de marca comercial y de tecnología permite que [empresa de fabricación no afiliada 5] utilice la marca comercial de Starbucks así como su tecnología y conocimientos técnicos para la fabricación de los productos acordados. [Empresa de fabricación no afiliada 5] paga un canon de licencia del [10-15] % de las ventas netas sujetas a un mecanismo de ajuste, el cual, según Starbucks se traduce en un canon de aproximadamente un [10-15] % sobre las ventas netas de bebidas listas para el consumo ([78]).

— [Empresa de fabricación no afiliada 6] («[empresa de fabricación no afiliada 6]»), […]. Starbucks firmó tres tipos de acuerdos con [empresa de fabricación no afiliada 6] en [antes de 2008], que han sido modificados posteriormente. En un acuerdo de suministro, Starbucks asume la obligación de suministrar a [empresa de fabricación no afiliada 6] granos de café tostados, concentrado y otros ingredientes de café por un precio basado en una fórmula utilizada para desarrollar la fijación de precios de los ingredientes de café para el comercio minorista de las tiendas […] de Starbucks, […]. Los acuerdos de fabricación y distribución otorgan a [empresa de fabricación no afiliada 6] el derecho a distribuir de forma exclusiva determinadas bebidas envasadas y listas para el consumo bajo la marca comercial de Starbucks en [un país determinado]. La fabricación debe llevarse a cabo según determinadas especificaciones y normas de producto proporcionadas por Starbucks. El acuerdo de fabricación y distribución no prevé el pago de ninguna tasa o canon por parte de [empresa de fabricación no afiliada 6] a Starbucks. El acuerdo de licencia de marca comercial y de

([77]) […].
([78]) […].

tecnología permite que [empresa de fabricación no afiliada 6] utilice la marca comercial de Starbucks así como su tecnología y conocimientos técnicos para la fabricación de los productos acordados. [Empresa de fabricación no afiliada 6] paga un canon de licencia dependiendo del producto. Según Starbucks, este canon asciende a entre el [5 y el 10] % de las ventas netas de bebidas listas para el consumo ([79]).

— [Empresa de fabricación no afiliada 7] («[empresa de fabricación no afiliada 7]»), […]. Starbucks firmó tres tipos de acuerdos con [empresa de fabricación no afiliada 7] en [posterior a 2008], que han sido modificados posteriormente. En un acuerdo de suministro, Starbucks asume la obligación de suministrar a [empresa de fabricación no afiliada 7] los ingredientes de café, […], a un precio establecido [para una determinada cantidad]. El acuerdo de fabricación y distribución otorga a [empresa de fabricación no afiliada 7] el derecho a distribuir de forma exclusiva determinadas bebidas envasadas y listas para el consumo bajo la marca comercial de Starbucks en un territorio específico. La fabricación debe llevarse a cabo según determinadas especificaciones y normas de producto proporcionadas por Starbucks. El acuerdo de fabricación y distribución no prevé el pago de ninguna tasa o canon por parte de [empresa de fabricación no afiliada 7] a Starbucks. El acuerdo de licencia de marca comercial y de tecnología permite que [empresa de fabricación no afiliada 7] utilice la marca comercial de Starbucks, así como su tecnología y conocimientos técnicos para la fabricación de los productos acordados. Dependiendo del territorio, [empresa de fabricación no afiliada 7] paga un canon de licencia de entre el [10 y el 20] % de las ventas netas.

(149) Los contratos que Starbucks tiene con [empresa de fabricación no afiliada 5], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 7] anteriormente mencionados se clasificaron en tres categorías: i) acuerdos de suministro, similares al Acuerdo de suministro entre SMBV y promotores descrito en el considerando 144; ii) acuerdos de fabricación y distribución, similares al acuerdo entre SMBV y Alki LP y iii) acuerdos de concesión de licencia de marca comercial y tecnología, similares al ADOA entre Starbucks Coffee BV y las tiendas descrito en el considerando 48. De los tres tipos de acuerdos entre Starbucks y [empresa de fabricación no afiliada 5], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 7], solo la última categoría de acuerdos requiere a las contrapartes de Starbucks el pago de un canon.

(150) Además, otros cuatro acuerdos de tostado con [empresa de fabricación no afiliada 8], [empresa de fabricación no afiliada 1], [empresa de fabricación no afiliada 9] y [empresa de fabricación no afiliada 10] fueron proporcionados por Starbucks a la Comisión.

— El acuerdo de fabricación y suministro de [empresa de fabricación no afiliada 8] data de [posterior a 2008] y estipula que [empresa de fabricación no afiliada 8] producirá café aromatizado para Starbucks a un precio determinado ([80]). […] estipula que [empresa de fabricación no afiliada 8] debe cumplir estrictamente con el manual técnico en materia de, entre otras cosas, la fabricación de los productos. […] estipula que Starbucks garantiza a [empresa de fabricación no afiliada 8] una licencia libre de canon para el uso de los conocimientos técnicos en relación con el proceso de fabricación.

— El acuerdo de fabricación y suministro de [empresa de fabricación no afiliada 1] data de [posterior a 2008] y estipula que [empresa de fabricación no afiliada 1] producirá ciertos productos de café para Starbucks a un precio determinado ([81]). […] estipula que [empresa de fabricación no afiliada 1] debe cumplir estrictamente con el manual técnico en materia de, entre otras cosas, la fabricación de los productos. El acuerdo no contempla ninguna tasa o canon que deba ser pagado por [empresa de fabricación no afiliada 1] a Starbucks.

— El acuerdo de fabricación y suministro de [empresa de fabricación no afiliada 9] data de [posterior a 2008] y estipula que [empresa de fabricación no afiliada 9] producirá café aromático para Starbucks a un precio determinado ([82]). […] estipula que [empresa de fabricación no afiliada 9] debe cumplir estrictamente con el manual técnico en materia de, entre otras cosas, la fabricación de los productos. El [acuerdo de fabricación y distribución] no prevé el pago de ninguna tasa o canon por parte de [empresa de fabricación no afiliada 9] a Starbucks. El acuerdo también se refiere a un acuerdo de concesión de licencia de tecnología y de marca comercial que, sin embargo, no fue presentado.

— El acuerdo de fabricación de [empresa de fabricación no afiliada 10] data de [posterior a 2008] y concierne a la fabricación y tostado de grano de café verde para Starbucks por un tostador […] que consigue su grano

([79]) *Ibid*, […].
([80]) […].
([81]) […].
([82]) […].

de café directamente. El acuerdo no contempla ninguna tasa o canon que deba ser pagado por [empresa de fabricación no afiliada 10] a Starbucks. […] del acuerdo aclara que Starbucks posee los derechos de PI de mezclado del café, la curva de tiempo y temperatura de la progresión del tostado y el punto final de tostado, etc. Starbucks paga una tasa a [empresa de fabricación no afiliada 10] por el café [para una determinada cantidad], calculada mediante una fórmula específica que grava menos el tostado que el empaquetado.

2.9.1. *Argumentos presentados por Starbucks relativos a los acuerdos con terceros y con Starbucks Manufacturing Corp.*

(151) Además de los contratos recogidos en el considerando 148, Starbucks suministró un análisis de comparabilidad de aquellos contratos con los pagos de cánones realizados por SMBV a Alki LP.

(152) Entre los acuerdos mediante los cuales Starbucks concedió licencias de intangibles (marcas comerciales y ciertos productos de café específicos relacionados con conocimientos técnicos) para la explotación por terceros, Starbucks distingue entre i) terceros que utilizan esos intangibles para fabricar productos que contienen ingredientes de café Starbucks en acuerdos de tostado ([empresa de fabricación no afiliada 3] y [empresa de fabricación no afiliada 2]), y ii) terceros que distribuyen dichos productos fabricados directamente a los clientes ([empresa de fabricación no afiliada 7], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 5]). [Empresa de fabricación no afiliada 7], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 5] utilizan los intangibles para producir café listo para el consumo, el cual venden a los comerciantes (principalmente supermercados). Starbucks considera que los cánones pagados por [empresa de fabricación no afiliada 7], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 5] son comparables a los cánones pagados por SMBV, los cuales estima que representan el [5-10] % de las ventas ([83]).

(153) En líneas generales, Starbucks hace distinción entre todos los acuerdos alcanzados con terceros desde 2002. Hasta donde alcanza su conocimiento, para Starbucks las categorías serían las siguientes:

1) Acuerdos mediante los cuales terceros explotan los intangibles de Starbucks (intangibles relacionados con el café y marcas comerciales) en el mercado:

   — Los acuerdos de licencia de tostado con [empresa de fabricación no afiliada 2] y [empresa de fabricación no afiliada 3].

   — Los acuerdos de licencia de marca comercial y de tecnología con [empresa de fabricación no afiliada 7], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 5] para la explotación de la marca comercial de Starbucks y ciertos conocimientos técnicos sobre café específicos.

2) Varios acuerdos que garantizan a terceros el acceso a los intangibles de Starbucks (tecnología, conocimientos técnicos y marcas comerciales) bajo una licencia libre de canon debido a la naturaleza específica de estos acuerdos:

   — Varios acuerdos de cofabricación y coenvasado en los cuales la licencia de PI solamente sirve para permitir a la tercera parte producir de acuerdo con las especificaciones de Starbucks y para proteger los derechos de PI de Starbucks. Los socios de cofabricación y coenvasado de Starbucks generalmente suministran los productos de nuevo a Starbucks y no explotan los intangibles en el mercado.

   — Varios acuerdos de distribución donde la licencia de PI solamente sirve para permitir al distribuidor revender los productos con la marca Starbucks y para proteger los derechos de PI de Starbucks. El distribuidor no explota los intangibles de Starbucks en el mercado.

([83]) Esta estimación se basa en la suma de los cánones pagados a Alki LP en el período 2008-2014, dividido por [900-1 000] EUR de ingresos de todos los productos, que se registran en el cuadro 5 bajo las categorías «ING. LISTO PARA BEBER», «ING. CAFÉ ENVASADO», «ING. CÁPSULAS DE CAFÉ MONODOSIS», «ING. CÁPSULAS MONODOSIS VERISMO», «ING. CAFÉ SOLUBLE», «ING. TÉ ENVASADO», «ING. COMB. DE BEB. MEZCLADAS», «ING. BASE DE CAFÉ FRAP.» e «ING. EXTRACTO». Aunque Starbucks ha indicado en sus observaciones que «ING. CÁPSULAS DE CAFÉ MONODOSIS», «ING. CÁPSULAS MONODOSIS VERISMO», «ING. CAFÉ SOLUBLE», «ING. BASE DE CAFÉ FRAP.» e «ING. EXTRACTO» deberían ser clasificados también como ingresos de apoyo administrativo y logístico ya que el ingreso subyacente facturado a los promotores representa el valor creado por terceros en lugar de por SMBV y que en cualquier caso, esto solo representa, según Starbucks, una pequeña fracción del resultado del tostado total de SMBV. No se ha indicado que las categorías adicionales «ING. TÉ ENVASADO» e «ING. COMB. DE BEB. MEZCLADAS» contengan café de Starbucks.

3) Acuerdos de licencia con los promotores para permitirles explotar el sistema de Starbucks y operar las tiendas Starbucks.

2.9.2. *Acuerdo comercial entre Starbucks US y Starbucks Manufacturing Corp*.

(154) Starbucks indicó que SMC ([84]), la única otra empresa que presta actividades de tostado dentro del grupo Starbucks, no paga ningún canon a Starbucks por la utilización de la PI relativa a la tecnología y conocimientos técnicos o por cualquier otra PI. Según Starbucks, esto se debe a que SMC no tiene cuentas auditadas separadas y porque, a efectos fiscales estadounidenses, SMC está consolidada con otras empresas de Starbucks US.

3. **MOTIVOS PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO**

(155) La Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal porque consideró con carácter preliminar que el APP de SMBV, que acepta la remuneración propuesta por el asesor fiscal de Starbucks para las funciones llevadas a cabo por SMBV en los Países Bajos, celebrado por la Agencia tributaria neerlandesa en 2008, parecía constituir una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado que es incompatible con el mercado interior.

(156) En particular, la Comisión expresó dudas acerca de la compatibilidad de la remuneración acordada por las funciones llevadas a cabo por SMBV con el principio de plena competencia.

(157) Más concretamente, durante la Decisión de incoación, la Comisión planteó las siguientes tres dudas en lo que se refiere al cumplimiento del APP de SMBV con el principio de plena competencia:

1) si la Agencia tributaria neerlandesa aceptó correctamente la clasificación de SMBV como fabricante externalizado de bajo riesgo cuando celebró el APP de SMBV;

2) si la Agencia tributaria neerlandesa acertó al aceptar los ajustes realizados por el asesor fiscal de Starbucks cuando celebró el APP de SMBV; y

3) si la Agencia tributaria neerlandesa acertó al aceptar la interpretación de SMBV en lo que se refiere al cálculo de los cánones en sus cuentas de resultados, en la medida en que el nivel de esos cánones no está relacionado con el valor de la PI en cuestión.

(158) Más concretamente, con respecto a la primera duda, la Comisión cuestionó la hipótesis del asesor fiscal en el informe sobre los precios de transferencia de que SMBV no asume ningún riesgo y que debería por tanto ser clasificada como fabricante externalizado o contratado. En concreto, la Comisión se refirió a la prueba de riesgo de existencias registrada en las cuentas financieras de SMBV que pondría esta hipótesis en duda.

(159) Con respecto a la segunda duda, la Comisión cuestionó dos ajustes consecutivos realizados por el asesor fiscal, los cuales parecen tener el mismo fin de resolver un problema de comparabilidad. El primer ajuste consiste en la reducción de la base de los costes retenidos para calcular la base imponible de SMBV para el gasto operativo. El asesor fiscal lo consideró apropiado por ser SMBV un fabricante externalizado o contratado. Un segundo ajuste, denominado «ajuste del margen de transformación» en el informe sobre los precios de transferencia, deduce un múltiplo del COGS del beneficio de las empresas utilizadas como comparables para fines de determinación de los precios de transferencia. Dicho segundo ajuste, presentado por los Países Bajos como «ajuste del capital circulante», reduce la base imponible de SMBV en los Países Bajos, pero ni el ajuste ni la metodología utilizada por el asesor fiscal parecen justificados.

(160) Finalmente, con respecto a su tercera duda, la Comisión cuestionó la naturaleza de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP, ya que el importe del canon no parece relacionado con el valor de la PI que trata de remunerar. Debido a la utilización del TNMM en el análisis de los precios de transferencia, el canon se corresponde en realidad con el beneficio residual de SMBV, es decir, cualquier beneficio registrado por SMBV por encima del [9-12] % del gasto operativo se transforma en un canon deducible de impuestos (véase la figura 2).

([84]) Véase el considerando 140 para ver los datos financieros de la empresa.

4. OBSERVACIONES DE LOS PAÍSES BAJOS

(161) Los Países Bajos presentaron sus observaciones a la Decisión de incoación el 16 de julio de 2014. Se centran, en primer lugar, en por qué la remuneración acordada en el APP de SMBV cumple con el principio de plena competencia y por qué el método elegido por el asesor fiscal es el método adecuado para determinar dicha remuneración. En segundo lugar, se centran en por qué el APP de SMBV no le confiere una ventaja selectiva a SMBV.

4.1. **Observaciones sobre la fijación de los precios de transferencia**

(162) Según los Países Bajos, la remuneración acordada en el APP de SMBV cumple con el principio de plena competencia y el TNMM es el método apropiado para obtener un resultado de plena competencia en este asunto. Los Países Bajos argumentan que la determinación de los precios de transferencia no es una ciencia exacta y que, por lo tanto, el precio de transferencia puede situarse en un rango de cifras.

(163) Los Países Bajos aducen que, de acuerdo con las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, la compensación para operaciones entre dos empresas independientes normalmente reflejará las funciones que cada compañía realiza y que, por tanto, el análisis funcional debe estar en el centro de la evaluación de la naturaleza de plena competencia de la remuneración de SMBV. Según lo establecido en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, las condiciones contractuales son el punto de partida cuando se trata de determinar si se ha aplicado correctamente el principio de plena competencia.

(164) Según los Países Bajos, la PI asignada por Starbucks a Alki LP con respecto al conocimiento e información relativos al café incluye el uso de tecnología y conocimientos técnicos concernientes a la receta para el mezclado de granos de café, el proceso de tostado de café y la producción de otros productos de café derivados.

(165) Los Países Bajos hacen hincapié en que el Acuerdo de tostado entre Alki LP y SMBV no puede ser considerado un simple acuerdo de concesión de licencia de PI. Ese acuerdo, un acuerdo de fabricación por cincuenta años, se refiere al tostado de café verde por parte de SMBV. El Acuerdo de tostado es un contrato entre un cliente y un contratista, que también rige la disposición de un derecho de PI.

(166) Alki LP no está basada en los Países Bajos y, de acuerdo con la distribución internacional de los poderes fiscales, no está obligada a pagar impuestos en los Países Bajos. Las actividades realizadas por los empleados de SMBV son, y han sido siempre:

1) actividades de fabricación/tostado de café: estas actividades son realizadas por el personal de producción, los técnicos de tostado de café, el personal de mantenimiento, el personal de control de calidad y el personal de almacenamiento;

2) actividades de apoyo administrativo y logístico.

(167) Los Países bajos indican que la intención de Starbucks ha sido siempre establecer una planta de tostado de café operativa de bajo riesgo y que los hechos y circunstancias no han cambiado a lo largo de los años. Argumentan que como SMBV no ha estado envuelta en ninguna reestructuración del negocio, la Comisión no puede citar pasajes del capítulo 9 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, ya que dichas Directrices no estaban todavía disponibles cuando se acordó el APP de SMBV. El uso retrospectivo debe evitarse según estas Directrices.

(168) Según los Países Bajos, SCTC es responsable de la compra de granos de café verde. Además argumenta que SMBV no está involucrada en la obtención de materias primas ya que, según el Acuerdo de tostado, SMBV solo puede proveerse de materias primas de partes que hayan sido designadas por Alki LP. SMBV solo realiza un papel administrativo en la gestión de existencias y no asume el riesgo de existencias final.

(169) Más concretamente, en relación con el papel administrativo, los Países Bajos indican que aunque bajo el Acuerdo de compra de café verde es SMBV quien debe proporcionar la información requerida con respecto al grano de café verde que se debe comprar, esta información es obtenida por SMBV de Alki LP y, en las condiciones fijadas por Alki LP, de los promotores. Las especificaciones son por tanto transmitidas por SMBV una vez obtenida la información necesaria para este propósito. Según los Países Bajos, esta combinación da como resultado una situación en la que el papel de las materias primas es comparable con el del suministro de bienes bajo un régimen de consignación.

(170) Con respecto al riesgo de existencias final, los Países Bajos añaden que, aunque SMBV mantiene la titularidad legal de todos los productos y materiales utilizados en las actividades de producción y ha establecido disposiciones para la pérdida de valor de las existencias, SMBV no incurre en última instancia en los costes para los cuales se han establecido estas disposiciones. Dada la forma en la que se determina el pago del canon según lo establecido en el Acuerdo de tostado, dichos gastos son asumidos en última instancia por Alki LP.

(171) Según los Países Bajos, ningún empleado de SMBV está involucrado en las negociaciones comerciales con los promotores/compradores de Starbucks. En lo referente al establecimiento de los precios, los Países Bajos argumentan que Starbucks […] determina la fórmula de fijación de precios global. El equipo de contabilidad de Starbucks […] proporciona a SMBV una lista de precios(«[…] Lista de Precios») por medio de Alki LP, y dichos precios son calculados utilizando una fórmula de fijación de precios adoptada mundialmente en la que se basan los Acuerdos de suministro entre SMBV y los promotores. El precio de compra del grano de café verde pagado por SMBV se deriva de una fórmula de precios que incluye aspectos tales como […]. Si los costes subyacentes aumentan o disminuyen, la base de costes que se aplica para establecer el precio entre SMBV y sus promotores también se modifica. Además, los promotores están obligados a comprar café y bienes básicos en el marco del ADOA celebrado entre Starbucks Coffee BV y los promotores.

(172) Según los Países Bajos, SMBV no opera en virtud de un contrato de fabricación externalizada. La relación contractual se traduce en una situación en la que se compra legalmente el grano de café verde, pero sin una contribución funcional, a SCTC y se factura a los compradores. A pesar de la falta de funcionalidad con relación a la compra y venta, las existencias tienen que aparecer en el balance financiero de SMBV en línea con las normas de contabilidad.

(173) Las relaciones contractuales entre SMBV, Alki LP, SCTC y los promotores descritas anteriormente permiten concluir que SMBV, según los Países Bajos, es un fabricante con un perfil de riesgo bajo y que dicha conclusión queda respaldada por el análisis funcional. SMBV es por tanto considerada por los Países Bajos como la «entidad menos compleja» (parte objeto de análisis) cuya remuneración de plena competencia debe determinarse sobre la base de un estudio comparativo.

(174) Según los Países Bajos, las bases de datos utilizadas para llevar a cabo un estudio comparativo no proporcionan ningún detalle tales como los precios o las condiciones de las operaciones. La información disponible se limita a una comparación de resultados operativos para la entidad en su conjunto. El TNMM es el método más utilizado a nivel internacional. Según los Países Bajos, esto se confirma en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 así como en su versión de 1995, aplicable cuando se celebró el APP de SMBV.

(175) En vistas de las funciones de SMBV en materia de producción, SMBV utiliza un indicador del nivel de los beneficios orientado a los costes (el método TNMM con un margen de beneficio basado sobre los costes). A este respecto, los Países Bajos destacaron que, según el párrafo 4.9 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia ([85]), la Agencia tributaria neerlandesa siempre empieza su investigación relativa a los precios de transferencia desde la perspectiva del método elegido por el contribuyente. El capítulo 2 del Decreto correspondiente también declara que los Países Bajos no aplican la «regla del mejor método». Este punto de partida que, según los Países Bajos, se ajusta a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, se utiliza también en el APP de SMBV y se traduce en una aceptación del TNMM con el indicador de nivel de beneficio propuesto por SMBV.

(176) Habida cuenta del papel de SMBV como fabricante externalizado, los costes relevantes para determinar la base de costes utilizada para calcular el margen de beneficios son los costes que resultan del valor añadido. En el caso de SMBV, los costes operativos son, según los Países Bajos, los costes relevantes con valor añadido para los que se aplica un margen de beneficios. De este modo, y basándose en el estudio comparativo, el margen de beneficio es un [9-12] % de los costes operativos. SMBV tiene un perfil de bajo riesgo y sin valor añadido en lo que respecta a las materias primas y juega un papel de apoyo en los productos no relacionados con el café. Los costes operativos relacionados con estas actividades de apoyo limitado están incluidos en el coste base. Como resultado, estas actividades también se pagan con un [9-12] % del margen de beneficio.

(177) En relación con los ajustes de comparabilidad, los Países Bajos argumentan que en el momento en el que se elaboró el informe sobre los precios de transferencia en el cual se basa el APP de SMBV, no existía ninguna indicación de cómo tratar con los fabricantes con un perfil de bajo riesgo. Reconocen que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 contienen más instrucciones sobre ajustes de comparabilidad, incluidos ajustes del capital circulante, pero argumentan que dichos ejemplos son únicamente directrices y que esto significa que otras posiciones también pueden traducirse en un resultado de plena competencia. Además, los Países Bajos argumentan que esta evaluación de si el APP de SMBV se ajusta al principio de plena competencia debe basarse en el conocimiento y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia disponibles en aquel momento, es decir, las Directrices en su versión de 1995. Por tanto, tampoco podría aplicarse el anexo al capítulo III de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, que muestra un ejemplo del ajuste de comparabilidad.

(178) Los Países Bajos han llevado a cabo a su vez un análisis de sensibilidad sobre el rango de plena competencia, calculado en función de la metodología contenida en el informe sobre los precios de transferencia, mediante la

([85]) Sin embargo, el párrafo 4.9 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 (así como el párrafo 4.9 de las Directrices en su versión de 2010) hace referencia a situaciones en las que «debido a la complejidad de los hechos que han de evaluarse, incluso el contribuyente mejor intencionado puede cometer un error de buena fe».

modificación de algunos de los parámetros. Los Países Bajos modificaron el período de tiempo de la comparación y recalcularon los rangos considerados como de plena competencia para los períodos 2008-2012 y 2003-2012, en comparación con el rango de 2001-2005 del informe sobre los precios de transferencia. Además, los Países Bajos recalcularon el rango si el porcentaje del COGS deducido de la remuneración según los segundos ajustes no fuera EURIBOR más 50 puntos básicos, sino en su lugar EURIBOR menos 50 puntos básicos y finalmente esto sería lo que los Países Bajos denominan «tipo contable». Los Países Bajos también calcularon el margen alcanzado por SMBV como un porcentaje del coste operativo y de los costes de materia prima (excluyendo el coste relacionado con el té y otros COGS de naturaleza intermediaria) para los períodos 2008-2012 y 2003-2012 y compararon dichos datos con el margen del coste total para las empresas comparables a nivel de EBT y EBIT para los mismos períodos. Sobre la base de estas simulaciones, la conclusión de los Países Bajos es que si fueran aceptadas cualquiera de las dudas planteadas por la Comisión, el resultado estaría comprendido igualmente dentro del rango de plena competencia. Según las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, no se permite realizar ninguna corrección cuando la remuneración cae dentro del rango de plena competencia.

(179) Por último, en una nota más general, los Países Bajos rebaten la alegación de que no se solicitaron los contratos subyacentes que podían haber mostrado que el nivel de riesgo soportado por SMBV era limitado, argumentando que no es necesario ya que cada APP incluye siempre una hipótesis básica de que los hechos y circunstancias presentados parecen ser correctos y que, en caso que no fuera así, el APP puede ser rescindido. Además, los Países Bajos argumentan que, como tuvieron a su disposición los antecedentes históricos de cómo se estableció la planta de tostado, no hizo falta solicitar todos los contratos ([86]).

4.2. **Observaciones sobre la aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado**

(180) Los Países Bajos afirman que no se ha otorgado ninguna ayuda selectiva a SMBV y que no existe ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(181) Los Países Bajos explican que el principio de plena competencia ha sido incorporado al artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y elaborado en más detalle en el Decreto, el cual se ajusta perfectamente al artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Los Países Bajos reiteran lo que también está señalado en el propio Decreto, que el Decreto se dirige específicamente a aspectos en los que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia quedan abiertas a interpretación o existe una falta de claridad.

(182) Concretamente, los Países Bajos argumentan que, en situaciones relacionadas con los precios de transferencia, solo puede existir una ventaja selectiva si se demuestra una desviación de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia y del Decreto y que se han cometido errores de juicio obvios en la aplicación del principio de plena competencia o si se produce una desviación de una política nacional establecida. La discreción de las autoridades fiscales a la hora de evaluar y aprobar métodos y resultados en casos particulares no implica, sin embargo, ningún tipo de selectividad o tratamiento arbitrario. Dado que los Países Bajos consideran el resultado del APP de SMBV como una aproximación aceptable de un precio de mercado, no consideran que este otorgue una ventaja a SMBV.

(183) Además, los Países Bajos señalan que el sistema de referencia aplicado por la Comisión, que es el régimen de derecho común basado en la diferencia entre ganancias y pérdidas de una empresa que ejerce su actividad en condiciones normales de mercado, no ha sido identificado correctamente. Según los Países Bajos, el sistema de referencia correcto debería ser el derecho fiscal del impuesto de sociedades que incluye el principio de plena competencia según el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto que ofrece más orientación en la aplicación del dicho principio. Los Países Bajos argumentan que como el APP de SMBV no se aparta del artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley y del Decreto, no puede existir una ventaja selectiva.

(184) En relación con el método TNMM utilizado, los Países Bajos argumentan que, con arreglo al Decreto, cada contribuyente puede elegir libremente el método de determinación de los precios de transferencia, siempre que el método escogido genere un resultado de plena competencia para una operación específica. Por tanto, las dudas planteadas por la Comisión acerca del uso del TNMM van más allá de las dudas que la Agencia tributaria neerlandesa podría haber expresado en virtud del Decreto en relación con el método de determinación de los precios de transferencia. Además, los Países Bajos recalcan que el Decreto únicamente exige que un análisis de los precios de transferencia genere un rango de resultados de plena competencia y no un precio de plena competencia preciso.

([86]) En este contexto también se refieren a la Comunicación de la Comisión no vinculante sobre el trabajo del Foro conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia [véase COM(2007) 71] donde se dispone que «las administraciones fiscales deberán esforzarse por reducir al mínimo las tareas de evaluación, limitando sus demandas de información a lo que sea verdaderamente pertinente».

(185) Asimismo, los Países Bajos argumentan que la decisión no parece tener en cuenta el hecho de que las empresas afiliadas y no afiliadas no siempre están en situaciones jurídicas y de hecho similares. Siempre existen diferencias entre las empresas afiliadas y las no afiliadas, lo que, según los Países Bajos, también es un hecho reconocido en la Decisión groepsrentebox de la Comisión ([87]).

(186) Por último, los Países Bajos aducen que si la Comisión impusiera su propia interpretación de los principios fiscales de los Estados miembros, vulneraría la soberanía de los Países Bajos.

5. OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERESADAS

5.1. Observaciones de Starbucks sobre la Decisión de incoación y la petición del MIT

(187) Starbucks envió sus observaciones a la Decisión de incoación el 16 de enero de 2015. Además, Starbucks envió información de mercado a la Comisión mediante cartas de 13 de abril, 29 de mayo, 10 de septiembre y 23 de septiembre de 2015. Las observaciones de Starbucks recuerdan en gran medida las realizadas por los Países Bajos, ya que ambas sostienen que la remuneración del APP de SMBV era de plena competencia y no otorgaba ninguna ventaja selectiva a SMBV.

(188) En primer lugar, Starbucks argumenta que SMBV únicamente desempeña funciones limitadas de bajo riesgo en apoyo de la organización mundial de Starbucks para el ejercicio de sus actividades en la región EMEA. En defensa de este argumento, […]. Según Starbucks, la principal responsabilidad de SMBV consiste en el tostado y envasado de café, así como en actividades logísticas y administrativas con el fin de garantizar una entrega fluida y eficiente de varios de los bienes a los promotores.

(189) Con respecto a la estructura elegida, Starbucks argumenta que se consideró un acuerdo de tostado en un régimen de consignación, pero que este habría sido irrealizable y habría ocasionado dificultades administrativas y demasiadas operaciones entre empresas. Para adaptar la estructura administrativa y jurídica al flujo físico de bienes y por motivos de eficacia, Starbucks decidió utilizar a SMBV como empresa adjudicataria y de facturación. Como consecuencia de esta estructura, los inventarios (de grano de café verde, productos que no son de café y bienes no estratégicos) aparecen en el balance financiero de SMBV, ya que las normas y prácticas contables cumplen con el flujo de producto legal. Sin embargo, Starbucks argumenta que el papel de SMBV como empresa adjudicataria y de facturación es solo de carácter administrativo y no conlleva ninguna transferencia de riesgos o responsabilidades comerciales ya que en el marco del Acuerdo de tostado es por el contrario Alki LP, respaldada por Starbucks US, la que asume todo el riesgo económico de SMBV incluido el riesgo de inventario. Además, aunque SMBV sea la parte contratante con los promotores, esta actividad se realiza en función de los acuerdos estandarizados y de las condiciones subyacentes, que son determinados por Starbucks US. Por último, como SMBV adquiere la propiedad jurídica, el inventario también debería aparecer en el balance financiero, lo cual, según Starbucks, también explica por qué SMBV adoptó disposiciones para la obsolescencia de las existencias, que se compensa en el marco del APP de SMBV.

(190) Por lo que respecta al método de determinación de los precios de transferencia escogido, aunque no esté presente en el informe sobre los precios de transferencia, Starbucks compara las funciones de Alki LP con el papel de SMBV. Starbucks argumenta que como SMBV únicamente lleva a cabo la realización de actividades rutinarias en las áreas de tostado, envasado y apoyo en servicios logísticos y administrativos, mientras que Alki LP otorga la licencia de la valiosa propiedad intelectual y asume el riesgo empresarial, SMBV es la empresa menos compleja. Por lo tanto, el TNMM constituye el método de determinación de los precios de transferencia más apropiado. Starbucks argumenta que, dado que no existen operaciones comparables similares al acuerdo entre Alki LP y SMBV, el método CUP no sería adecuado en materia de precios de transferencia. En todo caso, la Administración fiscal neerlandesa ha de iniciar el examen de los precios de transferencia en función de la metodología seleccionada por el contribuyente.

(191) Starbucks recuerda que la aplicación de cualquier método de determinación de los precios de transferencia da como resultado un rango de cifras, que puede ser igualmente defendible, ya que la fijación de precios de transferencia no es una ciencia exacta y que cualquier análisis de los precios de transferencia dará esencialmente lugar a un rango de resultados de plena competencia y como conclusión a *un* precio de plena competencia y no *al* precio de plena competencia.

(192) En lo que respecta a los ajustes, su objetivo es considerar las diferencias importantes en los perfiles funcionales de SMBV y de las empresas comparables incluidas en la muestra para llegar a una remuneración de plena competencia apropiada. Según Starbucks, estos ajustes fueron adecuados, en algunos aspectos conservadores, y sin duda no subestimó la remuneración de SMBV para las funciones realizadas. Para justificar el carácter razonable del margen del [9-12] %, Starbucks pidió al [asesor fiscal] la realización de una comparación entre los

([87]) Decisión 2009/809/CE de la Comisión, de 8 de julio de 2009, relativa al régimen groepsrentebox que los Países Bajos tienen previsto aplicar [C4/07 (ex N 465/06)] (DO L 288 de 4.11.2009, p. 26).

resultados reales obtenidos por SMBV con los resultados reales obtenidos por las empresas comparables en el período 2008-2012. Este análisis retrospectivo muestra que el margen del [9-12] % ha permanecido holgadamente dentro de los rangos apropiados. Esto confirma la naturaleza de plena competencia del método de determinación de los precios de transferencia aplicado para SMBV conforme a lo acordado en el APP celebrado con la agencia tributaria neerlandesa. Starbucks también solicitó a [un bufete de abogados] que proporcionase una segunda opinión para evaluar si el informe sobre los precios de transferencia de 2007 aplicaba adecuadamente el principio de plena competencia. [El bufete de abogados] no realizó su propia investigación de los hechos, sino que revisó el informe sobre los precios de transferencia y la documentación de que disponía el asesor fiscal. Llegó a la conclusión de que el principio de plena competencia había sido aplicado razonablemente a las operaciones intragrupo de SMBV.

(193) Al igual que los Países Bajos, Starbucks argumenta que la Comisión no identificó correctamente el marco de referencia. Starbucks argumenta que el sistema de referencia debería ser el sistema neerlandés del impuesto de sociedades y, más concretamente, el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades, el Decreto y la práctica administrativa de las autoridades fiscales neerlandesas. Según ambas partes, solo podría haber un problema de ayuda estatal si el APP de SMBV se desviara de la interpretación y aplicación habitual del principio de plena competencia en los Países Bajos. Además, Starbucks argumenta que falta una identificación de un grupo de contribuyentes de referencia y argumenta que las empresas vinculadas o no vinculadas no siempre se encuentran en una situación jurídica y de hecho comparable ([88]). Finalmente, Starbucks critica el enfoque de la Comisión por ser contrario al «enfoque de predominio del contenido sobre la forma» de las autoridades fiscales neerlandesas.

(194) En sus presentaciones en respuesta a la petición de información sobre el mercado de la Comisión, Starbucks expresó sus puntos de vista en los considerandos 151 a 154. Starbucks indicó que la Comisión no puede utilizar información posterior al APP de SMBV para su evaluación.

(195) El 24 de julio de 2015, Starbucks presentó un informe de [empresa de consultoría de gestión], realizado en respuesta a su petición de analizar los modelos de remuneración para los servicios de fabricación y logísticos/administrativos. Starbucks afirma que dicho informe apoya la posición de Starbucks con respecto al modelo de remuneración y al indicador de nivel de beneficio escogidos ([89]).

5.2. **Asociación neerlandesa de asesores fiscales (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, NOB)**

(196) El NOB argumenta que determinar si un tratamiento fiscal determinado de un contribuyente conforme a un APP constituye ayuda estatal debería fundamentarse en la legislación neerlandesa, la práctica administrativa y la aplicación del principio de plena competencia en el momento en el que el APP entró en vigor. También argumenta que conforme al Decreto, la administración fiscal neerlandesa no aplica «una regla del mejor método» (esto es, no requiere del uso del mejor método para calcular la base imponible) y que la aplicación del principio de plena competencia generalmente da como resultado un rango de plena competencia en lugar de un solo precio de plena competencia. El NOB hace hincapié en que la referencia al operador de mercado independiente prudente en la Decisión de incoación parece introducir un nuevo tipo de norma europea al margen de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para la evaluación de la naturaleza de plena competencia del acuerdo subyacente. Pide una confirmación de que la Comisión utilizará los sistemas jurídicos nacionales como marco de referencia y no otro criterio. Argumenta que los contribuyentes deberían tener expectativas legítimas de que los APP celebrados sobre la base de una interpretación nacional de las legislaciones nacionales no constituyen una ayuda estatal.

5.3. **VNO-NCW**

(197) VNO-NCW expresa su preocupación sobre la aplicación de la prueba del operador de mercado independiente prudente y urge al uso de las reglas nacionales de determinación de los precios de transferencia como referencia para evaluar la selectividad. Argumenta que la aplicación del principio de plena competencia generalmente resulta en un rango de plena competencia en lugar de un precio de plena competencia único.

([88]) Véase la Decisión 2009/809/CE mencionada.

([89]) Según el informe, el margen sobre el COGS solo está garantizado en aquellos casos donde el proveedor del servicio es responsable en áreas como desarrollo de producto/I+D, planificación estratégica de la cadena de suministro, abastecimiento estratégico y actividades generadoras de ingresos (es decir, comercialización, fijación de precios y generación de demanda) y también incurre y gestiona los riesgos asociados. Según Starbucks, SMBV no realiza dichas funciones. El informe afirma que las funciones tales como la planificación diaria, abastecimiento no estratégico, transformación, tratamiento de pedidos, almacenamiento/logística y facturación sin riesgos comerciales en relación con los productos implicados solo garantizan un margen sobre los costes operativos del propio proveedor del servicio.

5.4. **ATOZ**

(198) El principal argumento de ATOZ es relativo al fundamento jurídico de la Decisión de incoación. Según ATOZ, la decisión no distingue si el acuerdo de fijación de precios en el APP de SMBV diverge de la práctica administrativa neerlandesa, de la práctica habitual de otras autoridades fiscales o de las normas de la OCDE, sino simplemente concluye que no respeta el principio de plena competencia. ATOZ argumenta que parece que la Comisión considera que existe una normativa de plena competencia objetiva, basada en los principios de la OCDE y de algún modo plasmada en la legislación europea, que trasciende el Derecho interno y la práctica de los Estados miembros. Sin embargo, según ATOZ, la Comisión debería considerar si el APP de SMBV se ajusta a la legislación neerlandesa. ATOZ argumenta que el enfoque de la Comisión crea, entre otras cosas, una incertidumbre jurídica entre las multinacionales.

5.5. **Oxfam**

(199) Oxfam expresó en sus observaciones su apoyo a la investigación de la Comisión, alentando a esta a incrementar su capacidad de investigación habida cuenta también de que podría encontrarse en una mejor posición que los organismos nacionales para evaluar estructuralmente las prácticas de acuerdos de los Estados miembros. Hace un llamamiento a la Comisión para garantizar que se adopten las sanciones adecuadas en los casos en los que se confirman las ventajas selectivas y que dichas prácticas fiscales perjudiciales se eliminen con más facilidad.

5.6. **BAK**

(200) BAK apoya los argumentos de la Comisión desde la Decisión de incoación y argumenta que, en general, estos tipos de acuerdos y de estructuras legales disminuyen los impuestos pagados en todo el mundo, lo que tiene consecuencias negativas para los consumidores y los empleados.

6. **OBSERVACIONES DE LA EMPRESA X**

(201) La empresa X, que prefiere que no se divulgue su identidad, presentó observaciones a la Comisión en respuesta a la Decisión de incoación. Según esta empresa, el valor añadido por el proceso de tostado (tostado y envasado sin considerar el precio de los materiales de envasado) del café verde, basado en su evaluación como competidora de Starbucks, sería de media igual al 13-17 % del coste del café verde, en el caso del café tostado y molido o del café en grano. Según esta empresa, esos niveles serían aplicables a todos los canales de distribución.

7. **INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LOS COMPETIDORES DE STARBUCKS EN RESPUESTA A LA PETICIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL MERCADO**

7.1. **Empresas contactadas por la Comisión en el marco de la petición de información sobre el mercado**

(202) Tal y como explica el considerando 20, la Comisión se puso en contacto con cuatro competidores de Starbucks para proporcionar información de mercado sobre sus modelos de negocio y sus actividades de creación de valor y así permitir a la Comisión completar su evaluación del APP de SMBV. Los cuatro competidores de que se trata son la empresa Y, Dallmayr, Nestlé y Melitta. La elección de las cuatro empresas se basó en la consideración de que todas ellas realizan actividades en el segmento del tostado de café y, siendo grupos empresariales, pueden proporcionar una idea sobre la organización de las actividades de tostado de café dentro de una empresa integrada.

7.2. **Dallmayr**

(203) Por carta de 27 de abril de 2015, Dallmayr respondió a la petición de información sobre el mercado de la Comisión.

(204) Dallmayr informó a la Comisión de que el tostado de café se realiza como una actividad empresarial independiente o como una actividad verticalmente integrada en una empresa. Las empresas de mayor dimensión realizan el tostado internamente. La función de abastecimiento se integra generalmente con la función de tostado. Dallmayr no externaliza la función de tostado.

(205) Dallmayr considera el pago de un canon por terceros que proporciona los servicios de tostado bastante inusual. De hecho, Dallmayr esperaría que el cliente pagase al tostador, y no a la inversa.

7.3. **Nestlé**

(206) Por carta de 20 de mayo de 2015, Nestlé contestó a la petición de la Comisión de información sobre el mercado. Nestlé indicó que los tres elementos importantes en la creación de valor para el café son la calidad (el tipo de grano), la torrefacción (conseguida mediante el tostado) y el tamaño de molido. También indicaron que ellos no externalizan o no externalizarían la función de tostado debido a la importancia del tostado para el desarrollo del aroma del producto.

7.4. **Melitta**

(207) Por carta de 26 de mayo de 2015, Melitta respondió a la petición de la Comisión de información sobre el mercado. Melitta describió situaciones en las que podría externalizar el tostado del grano de café. Estas situaciones son: i) si la maquinaria no está disponible en su fábrica para la producción de ciertos tipos de productos, tales como formatos de envasado específicos o cápsulas blandas, ii) si la maquinaria no está disponible en su fábrica para la producción de café soluble y iii) si las ventas exceden las capacidades de tostado y envasado de su fábrica. En este último caso, si el tostado y el envasado se externalizan debido a limitaciones de la capacidad, el grano de café verde de Melitta se envía al proveedor que tuesta y envasa el café hasta el producto terminado. Este producto terminado se envía a continuación a Melitta. Dicho contrato ha estado vigente con el mismo proveedor durante varios años.

(208) Para asegurar la calidad y sabor del producto terminado, Melitta proporciona las prescripciones de la curva de tostado o los perfiles de sabor definidos a la tercera parte a quien se externaliza el tostado.

(209) El acuerdo contractual no prevé ningún pago de canon a Melitta cuando se externaliza la actividad de tostado.

7.5. **Empresa Y**

(210) Por carta de 27 de abril de 2015, la empresa Y contestó a la petición de información sobre el mercado de la Comisión. La Comisión solicitó una aclaración por carta de 11 de mayo de 2015, a la que la empresa Y respondió el 21 de mayo de 2015.

(211) La empresa Y no externaliza la función de tostado de café a terceros. El tostado se garantiza mediante una empresa del grupo designada como fabricante externalizado por la empresa Y. Esta empresa de tostado de café no paga ningún canon por el uso de la propiedad intelectual o de los conocimientos técnicos utilizados en el proceso de tostado.

(212) La empresa paga cánones por la utilización de sistemas informáticos. Para la remuneración de la empresa del grupo, clasificada por la empresa Y como fabricante externalizado, la base del coste son los gastos de producción, menos los costes de materias primas. Los costes de producción son principalmente energía, amortización de las máquinas (como por ejemplo de una línea de tostado y envasado), costes de personal, costes informáticos y mantenimiento del equipo.

8. **OBSERVACIONES DE LOS PAÍSES BAJOS SOBRE LAS OBSERVACIONES DE TERCERAS PARTES, SOBRE LAS OBSERVACIONES DE LA EMPRESA X Y LAS RESPUESTAS A LA PETICIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL MERCADO.**

8.1. **Observaciones de los Países Bajos sobre las observaciones de terceras partes**

(213) Por cartas de 20 y 26 de abril de 2015, los Países Bajos expresaron su pleno acuerdo con las observaciones de Starbucks, el NOB, VNO-NCW y ATOZ. Con respecto a las observaciones de Oxfam, los Países Bajos indicaron que esto supone una observación sobre competencia fiscal perniciosa en general y no examina el caso de SMBV en particular. Los Países Bajos consideran las alegaciones de BAK como incorrectas y se abstiene de comentarlas.

8.2. **Observaciones de los Países Bajos sobre las observaciones de la empresa X**

(214) Por carta de 11 de marzo de 2015, los Países Bajos señalan que no pueden proporcionar una respuesta sustantiva a las observaciones de la empresa X, ya que no se les suministró ningún análisis funcional o referencia del competidor anónimo.

8.3. **Observaciones de los Países Bajos sobre las observaciones de Dallmayr y de la empresa Y**

(215) Por carta de 27 de mayo de 2015, los Países Bajos proporcionaron sus observaciones a la información de mercado proporcionada por Dallmayr y la empresa Y. Como observación general, los Países Bajos afirman que no cuentan con el análisis funcional y los acuerdos contractuales y que hacer una comparación es, por lo tanto, muy complicado ya que ambas partes no externalizan la función de tostado a una tercera parte independiente.

(216) Con respecto a Dallmayr, los Países Bajos afirman que la definición de tostado de Dallmayr incluye más que el simple tostado de café, ya que la función de abastecimiento se integra con la función de tostado. Además, los Países Bajos argumentan que SMBV no realiza actividades de ventas con respecto a los productos de café y productos que no son café, pero que parece que Dallmayr se ha organizado de diferente manera a este respecto. Además, en el marco de la relación cliente — contratista de Dallmayr, los Países Bajos argumentan que la remuneración se produce sobre el peso y precio del grano de café verde, lo que sitúa el grado de riesgo de la ocupación sobre el contratista, no siendo este el caso de SMBV.

(217) Con respecto a la empresa Y, los Países Bajos afirman que el tostado de café se considera una función rutinaria y que la instalación de tostado se remunera sobre un margen de coste incrementado, donde el grano de café verde no forma parte del coste base. Según los Países Bajos, este enfoque se ajusta plenamente al APP de SMBV.

8.4. **Observaciones de los Países Bajos sobre las observaciones de Nestlé**

(218) Con respecto a Nestlé, los Países Bajos afirman que los tres elementos que crean valor para el café según Nestlé son realizados por empresas ajenas al grupo Starbucks, y no por SMBV (SCTC realiza el abastecimiento y el control de calidad del grano, Alki LP proporciona las curvas de tostado y las tiendas Starbucks realizan el molido).

8.5. **Observaciones de los Países Bajos sobre las observaciones de Melitta**

(219) Con respecto a Melitta, los Países Bajos afirman que las tres situaciones descritas por Melitta en las que la función de tostado de café se externaliza son, en cierto modo, diferentes a la situación de SMBV. En las situaciones 1 y 3, la similitud recae en el hecho de que la función de abastecimiento tampoco la realiza el productor, pero, según los Países Bajos, la diferencia es la duración del contrato de tostado (contrato anual comparado con el acuerdo de tostado válido por 50 años) y el grado de riesgo de la ocupación (que estaría al nivel de Alki LP según los Países Bajos comparado con el nivel de Melitta). Los Países Bajos consideran la segunda situación muy diferente como para hacer una comparación, ya que no solo afecta al tostado del grano de café sino también a la producción de todos los productos.

8.6. **Observaciones de los Países Bajos sobre las cartas de Starbucks de 13 de abril, 29 de mayo, 10 y 11 de septiembre y 23 de septiembre de 2015**

(220) Por carta de 19 de junio de 2015, los Países Bajos proporcionaron sus observaciones a la información sobre el mercado suministrada por Starbucks. En dichas observaciones, los Países Bajos reiteraron su afirmación de que consideran que el marco de referencia correcto debería ser el sistema fiscal nacional neerlandés y, en particular, el artículo 8 *ter* de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969 y el Decreto. Argumentan que el artículo 8 *ter* y el Decreto siempre se aplican para las operaciones intragrupo, tanto si una empresa solicita un APP como si no. Además, los Países Bajos afirman que el TNMM es a nivel internacional el método más comúnmente utilizado y que los Países Bajos no aplican una regla del mejor método. También argumentan que una de las ventajas del TNMM es que un país solo debe considerar el precio de transferencia unilateralmente y que un posible precio de transferencia por el grano de café verde mayor o menor no afectaría a la base imponible de SMBV, ya que el coste del grano se excluye del coste base sobre el que se aplica el margen.

(221) En su carta de 25 de septiembre de 2015, los Países Bajos reiteran sus afirmaciones basadas en el informe sobre los precios de transferencia, las relaciones contractuales entre SMBV y sus contrapartes, así como el comportamiento real de SMBV y que SMBV debería considerarse como un fabricante con un perfil de bajo riesgo. Los Países Bajos argumentan que es práctica común en los Países Bajos que funciones únicas tales como la combinación de participación de activos intangibles y la asunción de riesgos empresariales no pueden ser objeto de un estudio comparativo y que por lo tanto es lógico que los pagos de canon se calculen como un residual. Según los Países Bajos, su afirmación de que el APP de SMBV cumple el principio de plena competencia y se ajusta completamente a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia está apoyada por la segunda opinión realizada por [bufete de abogados] (anteriormente presentada, véase el considerando 192), la presentación de la empresa Y ([90]), el análisis de sensibilidad realizado por los Países Bajos (anteriormente

([90]) En el caso de la empresa Y, el margen también se aplica solo sobre los gastos operativos.

presentado, véase el considerando 178) y por varios artículos de expertos fiscales. Además, aunque según los Países Bajos el método CUP no podría aplicarse en la situación de SMBV, el análisis de tipo CUP de los contratos entre Starbucks y terceros sobre tostado de café o cofabricación de productos de café (véase el considerando 152) muestra según los Países Bajos que los pagos de canon de SMBV a Alki LP no eran demasiado elevados ([91]).

(222) En su carta de 7 de octubre de 2015, los Países Bajos reiteran su argumento de que el método CUP no es aplicable al pago de canon de SMBV a Alki LP. Además, los Países Bajos indican que el precio pagado por el grano de café verde por SMBV a SCTC cumpliría con el principio de plena competencia, basado en el hecho de que [empresa de fabricación no afiliada 2] estuvo pagando un precio mayor por el grano de café verde que el pagado por SMBV según los términos de su contrato con Starbucks. Finalmente, los Países Bajos proporcionaron información financiera de once empresas de diferentes Estados miembros de la Unión, todas registradas según el código NACE «Elaboración de café, té e infusiones», que indica que en conjunto todas esas empresas tienen una rentabilidad similar o inferior a la de SMBV y que algunas de esas empresas incluso han sido deficitarias durante varios períodos financieros.

9. **EVALUACIÓN DE LA MEDIDA IMPUGNADA**

9.1. **Existencia de ayuda**

(223) Según el artículo 107, apartado 1, del Tratado, 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.

(224) Según la jurisprudencia consolidada, para que una medida sea calificada como ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, se deben cumplir todas las condiciones contenidas en el artículo en cuestión ([92]). De este modo, se establece que para que una medida sea calificada como ayuda estatal en el sentido de dicho artículo, deberá existir, primero, una intervención del Estado o mediante fondos estatales; segundo, la intervención debe poder afectar al comercio entre los Estados miembros; tercero, debe constituir una ventaja selectiva a una empresa y, cuarto, debe falsear o amenazar falsear la competencia ([93]).

(225) Por lo que respecta a la primera condición para la declaración de existencia de ayuda, el APP de SMBV fue aprobado por la agencia tributaria neerlandesa (*Belastingdienst*), que forma parte de la administración pública de los Países Bajos. El APP implica la aceptación por la agencia tributaria neerlandesa de una asignación de beneficios propuesta por Starbucks sobre la base de la cual SMBV determina su obligación de declarar el impuesto de sociedades en los Países Bajos anualmente. El APP de SMBV es por lo tanto imputable a los Países Bajos.

(226) Con respecto a la financiación de la medida con fondos estatales, el Tribunal de Justicia ha fallado sistemáticamente que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda estatal ([94]). Más adelante, la Comisión demuestra que el APP de SMBV da lugar a una reducción de la deuda fiscal de SMBV en los Países Bajos desviándose del impuesto que de otro modo SMBV habría estado obligada a pagar conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades. Consecuentemente, se debería considerar que el APP de SMBV da lugar a una pérdida de fondos estatales, ya que cualquier reducción fiscal para SMBV supone una pérdida de ingresos fiscales que de lo contrario habrían estado disponibles para los Países Bajos.

(227) Por lo que respecta a la segunda condición para la declaración de existencia de ayuda, SMBV forma parte del grupo Starbucks, una empresa activa a nivel mundial que opera en todos los Estados miembros de la Unión, de

([91]) Según los Países Bajos, aunque la mayor parte de terceros desarrollan otras actividades específicas además de la actividad de tostado, asumen riesgos empresariales o poseen PI desarrollada por ellos mismos, las tasas que estos terceros pagan a Starbucks (tanto en la forma de un precio de compra de grano de café más elevado como en la forma de un canon por ingresos) se encuentran al mismo nivel que las de SMBV. Sin embargo, según los Países Bajos, se podrían haber esperado tasas o precios más bajos por el perfil más complejo de algunos de estos terceros.

([92]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 2 de septiembre de 2010, en el asunto C-399/08 P Comisión Europea contra Deutsche Post AG, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 38 y la jurisprudencia citada.

([93]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 2 de septiembre de 2010, en el asunto C-399/08 P Comisión Europea contra Deutsche Post AG, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 39 y la jurisprudencia citada.

([94]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 15 de noviembre de 2011, en los asuntos Comisión Europea (C-106/09 P) y Reino de España (C-107/09 P) contra Government of Gibraltar y Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72 y la jurisprudencia citada.

manera que toda ayuda a su favor puede afectar al comercio dentro de la Unión. Del mismo modo, una medida otorgada por el Estado se considera que falsea o amenaza falsear la competencia cuando puede mejorar la posición competitiva del beneficiario frente a la de otras empresas con las que compite ([95]). En la medida en la que el APP de SMBV exime a SMBV de una deuda fiscal que de otro modo estaría obligada a pagar conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades, el APP falsea o amenaza falsear la competencia mediante el fortalecimiento de su situación financiera, de modo que la cuarta condición para la declaración de existencia de ayuda también se cumple en el presente asunto.

(228) Por lo que respecta a la tercera condición para la declaración de existencia de ayuda, la Comisión demostrará del considerando 252 en adelante por qué considera que el APP de SMBV otorga una ventaja selectiva a Starbucks, en la medida en que comporta una reducción de la deuda fiscal de SMBV en los Países Bajos desviándose de los impuestos a los que SMBV estaría obligada conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades, por lo tanto cumpliendo todas las condiciones para la declaración de existencia de ayuda conforme al artículo 107, apartado 1, del Tratado.

9.2. **Existencia de una ventaja selectiva**

(229) Según la jurisprudencia consolidada, «el apartado 1 del artículo 107 del tratado requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad» ([96]).

(230) En asuntos fiscales, el Tribunal de Justicia ha establecido una evaluación de tres etapas para determinar si una medida fiscal determinada es selectiva ([97]). Primero, es necesario identificar el régimen fiscal común u ordinario aplicable en el Estado miembro: el «sistema de referencia». Segundo, conviene evaluar si la medida fiscal en cuestión constituye una excepción de dicho sistema, de manera que la medida suponga una diferencia entre los operadores económicos que se encuentran, con respecto a los objetivos intrínsecos del sistema, en una situación jurídica y de hecho comparable. Si la medida constituye una excepción del sistema de referencia, se determina, en la tercera etapa de la evaluación, si dicha medida se justifica por la naturaleza o la economía del sistema de referencia. Una medida que establece una excepción de la aplicación del sistema de referencia puede verse justificada si el Estado miembro afectado puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal ([98]). Si es así, la medida fiscal no es selectiva. La carga de la prueba en esta tercera etapa recae sobre el Estado miembro.

9.2.1. *Determinación del sistema de referencia*

9.2.1.1. Sistema de referencia compuesto del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades.

(231) Por norma general, para los fines de evaluación de la selectividad, un sistema de referencia está formado por un conjunto coherente de reglas que se aplica sobre la base de criterios objetivos a todas las empresas incluidas en su ámbito de aplicación según se define en su objetivo.

(232) En el presente asunto, la Comisión considera como sistema de referencia el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades que tiene como su objetivo la imposición de los beneficios de todas las empresas que tributan en los Países Bajos ([99]). Las empresas establecidas en los Países Bajos son contribuyentes residentes ([100]); están sujetas al impuesto de sociedades sobre su renta mundial ([101]). Las empresas que no están establecidas en

([95]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de septiembre de 1980, en el asunto 730/79 Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, apartado 11. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 15 de junio de 2000, en los asuntos acumulados T-298/97, T-312/97 etc. Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, apartado 80.

([96]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 3 de mayo de 2005, en el asunto C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 40.

([97]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417.

([98]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, apartado 65.

([99]) Véase también la sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, apartado 50.

([100]) Artículo 2 de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969.

([101]) El tipo normal de la Ley sobre el impuesto de sociedades es el 25 %. Existen dos grupos de ingresos imponibles. Se aplica una tasa inferior del 20 % al primer grupo de ingresos imponibles, para unos ingresos imponibles de hasta 200 000 EUR.

los Países Bajos (empresas no residentes) están sujetas a imposición relativa a sus ingresos de fuentes neerlandesas ([102]). El hecho de que una empresa se considere establecida en los Países Bajos para fines fiscales se evalúa sobre la base de circunstancias de hecho. Los elementos importantes para esta evaluación incluyen el lugar de gestión real y la situación de la administración central. En el marco de la Ley sobre el impuesto de sociedades, todas las empresas constituidas de conformidad con el Derecho neerlandés se deben considerar residentes de los Países Bajos ([103]).

(233) Según lo establecido en el artículo 3.25 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 (*Wet inkomstenbelasting 2001*), la cual a través del artículo 8 de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969 también es aplicable a los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, los beneficios anuales imponibles deben determinarse sobre los principios del buen uso comercial y de una línea de conducta constante, con independencia del resultado probable ([104]). Según el buen uso comercial, por ejemplo, las indemnizaciones pueden ser por pérdidas no realizadas mientras que los beneficios no realizados todavía pueden ser descartados.

(234) En general, los beneficios imputables se corresponden con los beneficios contables de las cuentas de resultados de la empresa. Sin embargo, se pueden realizar ajustes basados en normas fiscales específicas, tales como incentivos fiscales aplicables, la exención de la participación, correcciones al resultado fiscal por operaciones no efectuadas según el principio de plena competencia y la aplicación de diferentes normas de amortización conforme a las normas fiscales y contables ([105]).

(235) Si bien es cierto que la determinación de los beneficios imponibles en el caso de las empresas nacionales no integradas/independientes que operan en el mercado resulta bastante sencilla, ya que se basa en la diferencia entre ingresos y costes en un mercado competitivo, la determinación de los beneficios imponibles en el caso de empresas integradas en un grupo como Starbucks requiere del uso de aproximaciones. Las empresas independientes y no integradas pueden tomar sus beneficios contables como punto de inicio para la determinación de la base imponible a la cual se aplica el impuesto de sociedades neerlandés, ya que estos beneficios son dependientes de los precios dictados por el mercado para los insumos adquiridos y los productos y servicios vendidos por la empresa. Por el contrario, una empresa integrada que opera con empresas del mismo grupo corporativo primero deberá realizar una estimación de los precios aplicados a esas operaciones intragrupo para determinar sus beneficios imponibles, siendo esta estimación determinada por la misma empresa que controla el grupo en lugar de ser dictada por el mercado.

(236) Sin embargo, esta diferencia en la determinación de los beneficios imponibles de las empresas no integradas, es decir, aquellas que no pertenecen a ningún grupo corporativo y por lo tanto «independientes», y las empresas integradas, es decir aquellas que pertenecen a un grupo corporativo, no tiene repercusión alguna en el objetivo del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades que pretende gravar los beneficios en los Países Bajos, independientemente de si son empresas integradas o no integradas. Según el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades, los beneficios de todas las empresas residentes en los Países Bajos están sujetos a imposición de igual manera sin ninguna distinción entre empresas pertenecientes a un grupo y empresas no controladas, y ambos tipos de empresas deben ser considerados en una situación jurídica y de hecho similar a la luz del objetivo interno de dicho sistema ([106]). De hecho, puesto que el objetivo del APP de SMBV es la determinación de la base imponible con el fin de recaudar el impuesto de sociedades según este sistema, es el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades el que constituye el sistema de referencia frente al cual el APP debe ser examinado para determinar si Starbucks se ha beneficiado de una ventaja selectiva. En este sentido, la diferente manera en la que se llega al beneficio imponible para empresas integradas y no integradas no tiene relevancia en la determinación del sistema de referencia para la evaluación de la selectividad en el presente asunto.

(237) Esto también se confirma por el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto que desarrolla el principio de plena competencia de la OCDE en el Derecho fiscal neerlandés. En su introducción, el Decreto estipula: «La política de los Países Bajos sobre el principio de plena competencia en el campo del derecho fiscal internacional es tal que este principio forma parte del sistema neerlandés de derecho fiscal como resultado de su incorporación en la definición amplia de ingreso registrada en la sección 3.8 de la Ley del

([102]) Artículo 3 y capítulo III de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969, por los que las empresas no residentes están sujetas a impuestos por: 1) ingresos comerciales derivados de un establecimiento permanente o un delegado permanente en los Países Bajos, 2) rentas y plusvalías derivadas de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos, 3) rentas y plusvalías por los derechos relacionados con la exploración o explotación de los recursos naturales situados en los Países Bajos o en la parte neerlandesa de la plataforma continental, 4) cualquier remuneración derivada de la dirección de una empresa residente, 5) ingresos procedentes de los derechos a los beneficios de una empresa (excluidos bonos y acciones) la gestión de los cuales se sitúa en los Países Bajos y 6) rentas y plusvalías procedentes de créditos relacionados con una participación significativa.

([103]) Artículo 2, apartado 4, de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969.

([104]) «El beneficio obtenido en el ejercicio civil se determina de conformidad con el buen uso comercial y de una línea de conducta constante, con independencia del resultado probable. La línea de conducta constante solo pueden modificarse si lo justifica el buen uso comercial»

([105]) Capítulos II y III de la Ley sobre el impuesto de sociedades de 1969.

([106]) En general, todas las empresas que tienen un ingreso se consideran en la misma situación jurídica y de hecho desde la perspectiva de la fiscalidad directa de las empresas.

impuesto sobre la renta de 2001». La sección 3.8 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 establece: «el beneficio de una empresa es la cantidad de beneficios agregados que, bajo cualquier nombre o en cualquier forma, se deriva de una empresa». Por tanto, el Decreto, a través de su referencia a la sección 3.8 de la Ley del impuesto sobre la renta de 2001 y los conceptos de ingreso y beneficio «bajo cualquier nombre o en cualquier forma derivado de una empresa», no hace distinción alguna entre ingresos y beneficios derivados de una empresa perteneciente a un grupo o de una empresa independiente.

(238) Según los Países Bajos y Starbucks, en su día la Comisión decidió, en su decisión sobre *groepsrentebox* ([107]), que las empresas pertenecientes a grupos o empresas no controladas no pertenecen al mismo sistema de referencia ([108]). Así parece implicar que el sistema de referencia para evaluar la selectividad solo incluye empresas sujetas a normas de fijación de los precios de transferencia, es decir, las empresas pertenecientes a un grupo.

(239) Para empezar, la Comisión recuerda que no está vinculada por su práctica de decisión. Cada medida de ayuda potencial debe ser evaluada en función de sus propios méritos según los criterios objetivos del artículo 107, apartado 1, del Tratado, de forma que aunque se demostrase la existencia de una práctica decisoria contraria, esta no afectaría a las conclusiones de la presente Decisión ([109]).

(240) En todo caso, en contra de lo que alegan los Países Bajos y Starbucks, la Decisión groepsrentebox no confirma que, cuando se otorga una medida fiscal a favor de una empresa integrada, el sistema de referencia debe limitarse necesariamente a ese tipo de empresas. Además, el objetivo de la medida fiscal basada en la Decisión groepsrentebox no es comparable al asunto presente y por tanto, las conclusiones que alcanzaran los Países Bajos y Starbucks sobre aquella decisión no se aplican al asunto presente.

(241) Las autoridades neerlandesas lanzaron el régimen groepsrentebox por aquel entonces para reducir el tratamiento fiscal entre la provisión de capital propio frente al capital de préstamo en un contexto de grupo y, como tal, reducir el arbitraje entre estas dos formas de financiación intragrupo ([110]). La Comisión constató en su decisión final que dado el objetivo de la medida, que era reducir la diferencia en el tratamiento fiscal entre la provisión de capital propio frente al capital de préstamo en un grupo y, como tal, reducir el arbitraje entre estas dos formas de financiación intragrupo, «al contrario que en el caso de las empresas que no forman parte de un grupo (empresas independientes), las empresas de un grupo se enfrentan al arbitraje entre los fondos en acciones y los fondos de préstamos dentro de su grupo» ([111]). A la vista de dicha observación, así como del objetivo del plan que era «reducir los incentivos del arbitraje entre financiación por inyección de capital y mediante préstamo y de garantizar la neutralidad fiscal a este respecto» ([112]), la Comisión consideró que el sistema de referencia incluía únicamente las empresas sujetas al impuesto de sociedades e implicadas en operaciones económicas intragrupo ([113]).

(242) Por el contrario, el objetivo del APP de SMBV es determinar la base imponible de SMBV para calcular la imposición con el objetivo de recaudar el impuesto de sociedades neerlandés sobre dicha cantidad. Primero, aunque cabría afirmar que el objetivo que persigue la Decisión groepsrentebox es solo válido en un contexto de grupo (las empresas independientes no afrontan la cuestión de arbitraje entre diferentes formas de financiación), la determinación de la base imponible para el cálculo de la deuda fiscal anual del impuesto de sociedades es igualmente relevante y aplicable a empresas que forman parte de un grupo así como a empresas independientes.

(243) Segundo, si bien es cierto que SMBV proporciona servicios a otras empresas del grupo y por tanto opera en un contexto de grupo, la operación que lleva a cabo podría también ser llevada a cabo fuera del contexto de grupo. SMBV es una empresa de tostado y de distribución de café. Tal y como demuestran los contratos presentados por Starbucks, otras empresas del grupo Starbucks externalizan esa función a terceros ([114]). Además, las respuestas de los competidores a la petición de información sobre el mercado demuestran también que el tostado se externaliza a empresas que no son del grupo ([115]). Por tanto, las actividades de SMBV pueden llevarse a cabo por empresas independientes y no solamente en un marco de grupo puramente ([116]).

([107]) Decisión 2009/809/CE.
([108]) Observaciones de SMBV sobre la Decisión de incoación, punto 2.20.
([109]) Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-138/09 Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, apartado 21.
([110]) El plan dispuso que el balance positivo entre el interés recibido en préstamos intragrupo e intereses abonados en las operaciones de financiación intragrupo no fue gravado en los tipos del impuesto de sociedades habituales del 25,5 % de ese momento pero sí en la «caja de interés de grupo» a un tipo del 5 %.
([111]) Decisión groepsrentebox, considerando 85.
([112]) Decisión groepsrentebox, considerando 101.
([113]) Decisión groepsrentebox, considerando 107.
([114]) Véanse los considerandos 148 a 150.
([115]) Véase la respuesta de Melitta en los considerandos 207 a 209.
([116]) Cabe señalar, sin embargo, que incluso si SMBV realizó operaciones financieras, la Comisión no consideraría aplicable la Decisión groepsrentebox habida cuenta del objetivo diferente perseguido por el plan de interés del grupo, por un lado, y la determinación de la base imponible de SMBV, por el otro.

(244) La Comisión, por tanto, concluye que el sistema de referencia frente al que el APP de SMBV debería ser examinado es el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades tal como queda desarrollado en la Ley neerlandesa sobre el impuesto de sociedades. En concreto, el sistema de referencia se compone de un conjunto coherente de normas que se aplican en virtud de los criterios objetivos para la imposición de beneficios de empresas independientes, donde la determinación del beneficio imponible coincide normalmente con el beneficio contable (sujeto a ciertos ajustes basados en el derecho fiscal), y de empresas pertenecientes a un grupo, que recurren a los precios de transferencia para asignar beneficios del mismo modo. A la luz del objetivo interno de dicho sistema, debe considerarse que ambos tipos de empresas (empresas integradas y empresas no integradas) están en una situación jurídica y de hecho similar.

9.2.1.2. El artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto no constituyen el sistema de referencia adecuado.

(245) Los Países Bajos consideran que el sistema de referencia debería ser el Decreto y por consiguiente SMBV debería ser considerada en una situación jurídica y de hecho similar a las de empresas pertenecientes a un grupo incluidas en el Decreto ([117]). En este sentido, la existencia de selectividad requeriría pruebas de que SMBV ha recibido un trato diferente comparado con otras entidades pertenecientes a un grupo con residencia fiscal en los Países Bajos incluidas en el Decreto.

(246) La Comisión no acepta esta línea de razonamiento.

(247) Tal y como se explica en el considerando 236, el objetivo del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades es gravar los beneficios de todas las empresas incluidas en su jurisdicción fiscal, con independencia de si estas compañías están integradas o no. Tal y como se explica en el considerando 232, el impuesto de sociedades neerlandés se grava sobre los beneficios mundiales de las empresas residentes en los Países Bajos (a menos que se aplique un tratado fiscal), mientras que las empresas no residentes, incluidas las filiales neerlandesas de empresas extranjeras, solo se gravan sobre los ingresos procedentes de fuentes neerlandesas.

(248) Al considerar, tal y como lo hacen los Países Bajos, que el sistema de referencia únicamente incluye las empresas que pertenecen a un grupo, por ser las únicas que necesitan revertir el principio de plena competencia tal y como exige el artículo 8 *ter* de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto cuando se asignan beneficios, se introduce una distinción artificial entre empresas basada en su estructura empresarial a efectos de determinar sus beneficios imponibles que el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades no reconoce al gravar los beneficios de las empresas incluidas en su jurisdicción fiscal. De hecho, el Decreto pretende precisamente garantizar que las empresas que pertenecen a un grupo y las empresas independientes sean tratadas de igual manera en el marco del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades y sean gravadas sobre los beneficios que derivan de sus actividades, independientemente de si dichas actividades se llevan a cabo fuera de un contexto de intragrupo o no.

(249) La Comisión considera que el objetivo del Decreto no puede ser establecer normas especiales para empresas vinculadas, sino aclarar la aplicación del principio de plena competencia conforme al artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades a la luz de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia puesto que la finalidad del Decreto es, tal y como reconocen los Países Bajos, «dirigirse específicamente a aspectos en los que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia están abiertas a la interpretación o donde existe una falta de claridad». Las normas establecidas en el Decreto están por tanto destinadas a igualar el tratamiento fiscal de empresas vinculadas con el tratamiento fiscal de empresas no vinculadas en la medida en que los precios de las operaciones entre partes vinculadas deberían fijarse conforme al principio de plena competencia y por lo tanto han de reflejar la situación de las partes no vinculadas para los fines de imputación del impuesto de sociedades sobre sus beneficios.

(250) En cualquier caso, la Comisión observa que si el razonamiento de los Países Bajos y Starbucks fuera aceptado, a saber, que el Decreto establece normas especiales para empresas integradas, la existencia de dichas normas especiales podría, por sí misma, conducir a la existencia de selectividad. En casos prácticos tributarios, la selectividad existe cuando un Estado miembro exime a una(s) (cierta categoría de) empresa(s) de la norma general que aplica a toda empresa en una situación jurídica y de hecho comparable. También existe cuando se establece un régimen especial que se desvía de la norma general para el beneficio de ciertas pero no todas las empresas en una situación jurídica y de hecho comparable. De este modo, la Comisión concluye que, teniendo en cuenta que las empresas integradas y no integradas se encuentran en una situación jurídica y de hecho comparable con respecto a la imposición a los beneficios del impuesto de sociedades neerlandés, la creación de un régimen especial solo aplicable a las empresas integradas que se desvía del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades, es en sí misma selectiva por naturaleza, por lo que cualquier beneficio obtenido en función de ese régimen es selectivo por naturaleza.

([117]) Observaciones de los Países Bajos sobre el punto 3.2 de la Decisión de incoación.

(251) La Comisión por tanto concluye que, en el presente asunto, el sistema de referencia frente al que el APP de SMBV debería evaluarse es el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades independientemente de si el impuesto de sociedades se impone a empresas pertenecientes a un grupo o a empresas independientes.

9.2.2. *Ventaja selectiva debida a una excepción del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades*

(252) Tras determinar que el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades constituye el sistema de referencia frente al que el APP de SMBV debería evaluarse, es necesario establecer si el APP constituye una excepción de dicho sistema de referencia, dando lugar a un trato desigual entre empresas que se encuentran en una situación jurídica y de hecho comparable.

(253) En relación con la segunda etapa de la evaluación de la selectividad, es decir, si la medida fiscal constituye una excepción del sistema de referencia, coincidirá generalmente con la identificación de la ventaja otorgada al beneficiario con respecto a esta medida. De hecho, una medida fiscal da como resultado una reducción injustificada de la deuda fiscal de un beneficiario, quien de otro modo estaría sujeto a un mayor nivel de imposición con respecto al sistema de referencia, y dicha reducción constituye tanto la ventaja otorgada por la medida fiscal como la excepción al sistema de referencia.

(254) Según el Tribunal, en el caso de una medida de ayuda individual, al contrario que para un régimen, «la identificación de la ventaja económica es, en principio, suficiente para apoyar la presunción de que es selectiva» ([118]). En el presente asunto, la medida de ayuda individual por la que SMBV se beneficia es el APP de SMBV, que aprueba una metodología para la determinación de su beneficio imponible en los Países Bajos para las funciones realizadas dentro del grupo Starbucks, y que posteriormente se gravan bajo el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades.

9.2.3. *Ventaja selectiva como resultado de una desviación del principio de plena competencia*

(255) En principio, la función de un APP es el establecimiento por adelantado de la aplicación del régimen de derecho común a un caso particular, dado un conjunto de hechos y circunstancias específico de dicho caso, durante un período de tiempo y siempre que no exista un cambio material durante la aplicación del APP en ese conjunto específico de hechos y circunstancias. Cuando un APP se basa en un método de evaluación que se desvía del que debería resultar por la aplicación normal del régimen de derecho común sin justificación, se considerará que el APP confiere una ventaja selectiva a su beneficiario en la medida en que dicho trato selectivo resulta en la reducción de la deuda fiscal del beneficiario en el Estado miembro correspondiente cuando se compara con empresas en una situación jurídica y de hecho similar.

(256) Una ventaja, a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado es cualquier beneficio económico que una empresa no debería haber obtenido en las condiciones normales de mercado, es decir, en ausencia de la intervención del Estado ([119]). Por tanto, en el momento en el que la situación financiera de una empresa se ve mejorada como resultado de una intervención estatal, existirá una ventaja. Esta mejora se demuestra mediante la comparación de la situación financiera de la empresa como resultado de la medida impugnada con la situación financiera de la empresa sin haberle sido otorgada la medida ([120]). Una ventaja puede consistir tanto en la concesión de ventajas económicas positivas como en la reducción de las cargas que se encuentran normalmente incluidas en el presupuesto de una empresa ([121]).

(257) Tal y como se explica en el considerando 42 y siguientes, mediante la celebración del APP de SMBV, los Países Bajos aceptaron una metodología para la determinación del beneficio imponible de SMBV en los Países Bajos, tal y como propuso el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia, lo que permite a SMBV determinar su deuda fiscal del impuesto de sociedades en los Países Bajos anualmente mientras el APP esté vigente. Más concretamente, el informe sobre los precios de transferencia aprobado por el APP de SMBV determina, en ausencia de operaciones dictadas por el mercado como las que existirían para una empresa no integrada independiente, el beneficio a asignar a dicha empresa del grupo Starbucks que resulte de las operaciones que realice con las otras empresas pertenecientes al grupo Starbucks

([118]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 4 de junio de 2015, en el asunto C-15/14 P Comisión contra MOL, ECLI:EU:C:2015:362, apartado 60. Véase también la sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 26 de febrero de 2015 en el asunto T-385/12 Orange contra Comisión, ECLI:EU:T:2015:117.

([119]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 11 de julio de 1996, en el asunto C-39/94 SFEI y otros, ECLI:EU:C:1996:285, apartado 60; sentencia del Tribunal de Justicia, de 29 de abril de 1999, en el asunto C-342/96 España contra Comisión, ECLI:EU:C:1999:210, apartado 41.

([120]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73 Italia contra Comisión, ECLI:EU:C:1974:71, apartado 13.

([121]) Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92 Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100.

(258) El Tribunal de Justicia ya ha declarado que una reducción de la base imponible como resultado de una medida fiscal que permita a un contribuyente el empleo de precios de transferencia en operaciones intragrupo que no se correspondan con los precios cobrados en condiciones de libre competencia entre empresas independientes que negocian en circunstancias comparables de plena competencia confiere una ventaja selectiva a dicho contribuyente, por el mero hecho de que se reduce su deuda fiscal conforme al régimen de derecho común en comparación con la de empresas independientes que se basan en sus beneficios contables como base para determinar sus bases imponibles ([122]).

(259) En su sentencia sobre el régimen fiscal belga de los centros de coordinación ([123]), el Tribunal de Justicia evaluó una impugnación de la decisión de la Comisión que concluía, entre otras cosas, que el método para la determinación de la base imponible con arreglo a dicho régimen confería una ventaja selectiva a dichos centros ([124]). Con arreglo a dicho régimen, los beneficios imponibles se fijaron a un importe a tanto alzado que representaba un porcentaje del importe total de los costes y gastos operativos, de donde se excluían los gastos de personal y las cargas financieras. Según el Tribunal «para examinar si la determinación de los ingresos imponibles, tal como se prevé en el régimen de los centros de coordinación, les procura una ventaja, procede, […], comparar el citado régimen al del Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia». El Tribunal dictaminó entonces que «la exclusión de [los gastos de personal y las cargas financieras] de los costes que sirven para la determinación de los ingresos imponibles de los referidos centros no permite llegar a precios de transferencia cercanos a los que se aplicarían en condiciones de libre competencia», lo que el Tribunal consideró que «[otorga] una ventaja a los centros de coordinación» ([125]).

(260) De este modo, el Tribunal ha aceptado que una medida fiscal que resulta en que la empresa de un grupo cobra precios de transferencia que no reflejan aquellos que deberían ser cobrados en condiciones de libre competencia, es decir precios negociados por empresas independientes que negocian en el marco de circunstancias comparables de plena competencia, otorga una ventaja a la empresa de un grupo en la medida en que resulta en una reducción de su base imponible y por tanto de su deuda fiscal en el marco del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades.

(261) El principio según el cual las operaciones entre empresas intragrupo deberían ser remuneradas como si estas fueran acordadas por empresas independientes que negocian en el marco de unas circunstancias comparables de plena competencia se conoce comúnmente como «principio de plena competencia». En la sentencia sobre los centros de coordinación de Bélgica, el Tribunal de Justicia ratificó el principio de plena competencia como la referencia para establecer si la empresa de un grupo recibe una ventaja conforme al artículo 107, apartado 1, del Tratado como resultado de una medida fiscal que determina su fijación de precios de transferencia y por tanto su base imponible.

(262) La finalidad del principio de plena competencia es garantizar que las operaciones entre las empresas del grupo se consideran a efectos fiscales por referencia al importe de beneficio que podía haber surgido si las mismas operaciones hubieran sido realizadas por empresas independientes. De lo contrario, las empresas del grupo se habrían beneficiado de un tratamiento favorable en el marco del sistema ordinario del impuesto de sociedades en materia de la determinación de los beneficios imponibles que no está disponible para empresas independientes, dando lugar a una desigualdad de trato entre empresas que están en una situación jurídica y de hecho similar a la luz del objetivo de tal sistema, que es gravar los beneficios de todas las empresas incluidas en el marco de su jurisdicción fiscal.

(263) La evaluación de la Comisión sobre si los Países Bajos otorgaron una ventaja selectiva a SMBV consiste, por tanto, en verificar si la metodología aceptada por la Administración fiscal neerlandesa al celebrar el APP para la determinación de los beneficios imponibles de SMBV en los Países Bajos, proviene de una metodología que da como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes, por tanto, con el principio de plena competencia. En la medida en que la metodología que los Países Bajos aceptaron mediante el APP de SMBV se traduce en una reducción de la deuda fiscal de SMBV con arreglo al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades con respecto a empresas no integradas cuyo beneficio imponible se determina por el mercado, se considerará que dicho APP confiere una ventaja selectiva a SMBV conforme al artículo 107, apartado 1, del Tratado.

([122]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 2006, en los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03 Reino de Bélgica y Fórum 187 ASBL contra Comisión, ECLI:EU:C:2006:416.

([123]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 2006, en los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03 Reino de Bélgica y Fórum 187 ASBL contra Comisión, ECLI:EU:C:2006:416.

([124]) Decisión 2003/757/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas aplicado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

([125]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 2006, en los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Reino de Bélgica y Fórum 187 ASBL contra Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartados 96 y 97.

(264) El principio de plena competencia, por tanto, forma parte necesariamente de la evaluación de la Comisión, a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado, de medidas fiscales otorgadas a empresas del grupo independientemente de si un Estado miembro ha incorporado el principio en su sistema jurídico nacional. Se utiliza para establecer si los beneficios imponibles de una empresa del grupo a efectos del impuesto de sociedades ha sido determinado en función de una metodología que se aproxima a las condiciones de mercado, de forma que dicha empresa no sea tratada favorablemente según el sistema general del impuesto de sociedades, en comparación con empresas no integradas cuyo beneficio imponible viene determinado por el mercado. Por lo tanto, para disipar cualquier duda, el principio de plena competencia que la Comisión aplica en su evaluación de ayuda estatal no es el que deriva del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, el cual es un instrumento no vinculante, sino que es un principio general de tratamiento igualitario incluido dentro de la aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado, que vincula a los Estados miembros y cuyo ámbito no excluye las normas fiscales nacionales ([126]).

(265) Por consiguiente, en respuesta al argumento de los Países Bajos de que la Comisión, al llevar a cabo dicha evaluación, sustituye a la Agencia tributaria nacional en su interpretación de su Derecho interno ([127]), la Comisión recuerda que no está evaluando si el APP de SMBV cumple con el principio de plena competencia según lo establecido en el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobe el impuesto de sociedades o del Decreto, sino si la Administración fiscal neerlandesa confirió una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado al concluir un APP que respalda la asignación de beneficios que aparta de la cantidad de beneficio, que debería haber sido gravado en virtud del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades si dichas operaciones hubieran sido ejecutadas por empresas independientes que negociaban en circunstancias similares a las del principio de competencia.

(266) En respuesta al argumento invocado por los Países Bajos y Starbucks de que la fijación de precios de transferencia no es una ciencia exacta y la evaluación de la Comisión del acuerdo de fijación de precios de transferencia acordada en el APP de SMBV debería ser forzosamente limitada ([128]), la Comisión recuerda que el componente de aproximación de fijación de precios de transferencia tiene que ser visto a la luz de su objetivo. Si bien es cierto que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 efectivamente reconocen que la fijación de precios de transferencia no es una ciencia exacta en el párrafo 1.13 del mismo documento, el mismo párrafo explica en un primer momento que «es importante no perder de vista el objetivo de llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable». El objetivo de dichas Directrices es desarrollar, en beneficio de la administración fiscal y las empresas multinacionales, los métodos más adecuados para calcular los precios de plena competencia de las operaciones internacionales entre empresas asociadas a efectos fiscales. Lograr ese objetivo no sería posible si la naturaleza aproximativa del ejercicio de fijación de precios de transferencia pudiera ser utilizada para eliminar el consenso sobre las metodologías apropiadas de determinación de los precios de transferencia que dichas Directrices representan. La naturaleza aproximativa del principio de plena competencia no puede por tanto alegarse para justificar que el análisis de los precios de transferencia es metodológicamente inconsistente o está basado en una selección de comparables inadecuada.

(267) En conclusión, si se puede demostrar que la metodología aceptada por la administración fiscal neerlandesa, mediante la celebración del APP de SMBV, para la determinación de los beneficios imponibles de SMBV en los Países Bajos parte de una metodología que se traduce en una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado, y por lo tanto acordes con el principio de plena competencia, se puede considerar que dicho APP confiere una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado en cuanto a que se traduce en una disminución de la deuda fiscal de SMBV bajo el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades con respecto a empresas no integradas, cuya base imponible se determina por los beneficios que generan en las condiciones de mercado.

9.2.3.1. Ventaja selectiva derivada de una desviación del principio de plena competencia

(268) El APP de SMBV acepta una metodología para la determinación de la asignación de beneficios a SMBV dentro del grupo Starbucks, que se basa en el informe sobre los precios de transferencia preparado por el asesor fiscal de Starbucks, que calcula una remuneración para una función realizada por SMBV (tostado/fabricación).

([126]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 2006, en los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Reino de Bélgica y Fórum 187 ASBL contra Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 81.
([127]) Véase el considerando 186.
([128]) Véase los considerandos 162 a 191.

(269) Para el cálculo de la remuneración a SMBV, el asesor fiscal procede con sucesivas elecciones metodológicas en el informe sobre los precios de transferencia:

i) la elección de utilizar el TNMM para estimar el beneficio imponible,

ii) la elección de los costes operativos como indicador del nivel de beneficio utilizado en la aplicación del TNMM ([129]); y

iii) la aplicación del ajuste del capital circulante para abordar las diferencias entre SMBV y los comparables utilizados para estimar un margen de plena competencia ([130]).

(270) El informe sobre los precios de transferencia da como resultado una remuneración para la función de tostado que SMBV realiza igual a un margen del [9-12] % de sus gastos operativos, la cual es aceptada por la Agencia tributaria neerlandesa por constituir una remuneración de plena competencia en el APP de SMBV. La Agencia tributaria neerlandesa también acepta en el APP de SMBV que cualquier beneficio generado por SMBV por encima de ese nivel de remuneración será pagado como canon a Alki LP.

(271) En los siguientes puntos, la Comisión explicará por qué considera que varias elecciones metodológicas subyacentes al informe sobre los precios de transferencia no deberían haber sido aceptadas por la Agencia tributaria neerlandesa en el APP de SMBV, porque su aceptación se traduce en un beneficio imponible para SMBV que no puede considerarse una aproximación fiable de la deuda fiscal de SMBV en comparación con las empresas no integradas cuyos beneficios imponibles son determinados por el mercado.

(272) En primer lugar, el informe sobre los precios de transferencia no identifica o analiza las operaciones vinculadas o no vinculadas de SMBV ([131]), lo cual es el primer paso necesario en la evaluación de la naturaleza de plena competencia de las condiciones comerciales aplicables entre partes vinculadas con el objetivo de la fijación de precios de transferencia. De forma más específica, el informe sobre los precios de transferencia no examina si el pago del canon realizado por SMBV a Alki LP por la concesión de la licencia de PI de tostado, que es la operación intragrupo por la que el APP de SMBV fue efectivamente solicitado y otorgado ([132]), cumple con el principio de plena competencia. Tal y como demuestra la Comisión, un análisis de los precios de transferencia del valor de plena competencia de dicho canon basado en operaciones no vinculadas comparables lleva a la conclusión de que no se debería pagar ningún canon por la licencia de PI de tostado concedida por Alki LP a SMBV ([133]). El informe sobre los precios de transferencia tampoco examina si el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV cumple con el principio de plena competencia. Como la Comisión demuestra, no existe ninguna justificación basada en el mercado para el incremento sustancial en el precio de 2011 en adelante, lo que se tradujo en una reducción de los beneficios contables de SMBV desde ese año en adelante ([134]).

(273) Además, y sin perjuicio del considerando anterior, el informe sobre los precios de transferencia no analiza la complejidad de las funciones de todas las empresas del grupo implicadas en operaciones vinculadas, en particular Alki LP, cuando acepta que SMBV sea considerada como la «función menos compleja» y, por tanto, la «parte objeto de análisis» con el fin de aplicar el TNMM ([135]).

(274) Por último, y sin perjuicio de los dos considerandos anteriores, el informe sobre los precios de transferencia identifica erróneamente las funciones principales de SMBV que deben ser remuneradas y busca, inapropiadamente, estimar dicha remuneración en función de los gastos operativos ([136]).

9.2.3.2. El informe sobre los precios de transferencia no examina la operación intragrupo para la cual el APP de SMBV fue efectivamente solicitado y otorgado.

(275) El APP de SMBV acuerda una remuneración imponible para SMBV por su función de tostado. También acuerda que cualquier beneficio generados por SMBV superior a dicho nivel de remuneración se pagará en concepto de canon a Alki LP la cual no tributa en los Países Bajos.

([129]) Denominado «primer ajuste» en los puntos 49, 97 y 100 de la Decisión de incoación.
([130]) Denominado «segundo ajuste» en el punto 52 de la Decisión de incoación. Si bien es cierto que se comentan las dos primeras elecciones en las Directrices de la OCDE, la tercera elección, consistente en aplicar un ajuste de capital circulante, no está contemplada por las Directrices de la OCDE en la manera aplicada por el asesor fiscal en este asunto.
([131]) Una operación vinculada es una operación entre dos empresas que están asociadas entre sí, mientras que una operación no vinculada es una operación entre dos empresas que son independientes entre sí.
([132]) Punto 9.2.3.2.
([133]) Letras a) a e) del punto 9.2.3.3.
([134]) Letra f) del punto 9.2.3.3.
([135]) Punto 9.2.3.4.
([136]) Punto 9.2.3.5.

(276) En otras palabras, mediante la celebración del APP de SMBV, la administración fiscal neerlandesa acepta expresamente que la metodología del asesor fiscal para el cálculo de la remuneración imponible debida a SMBV por su función de tostado determina directamente el nivel del canon pagado por SMBV a Alki LP por el acuerdo de licencia de PI de tostado entre ambas. También acepta expresamente que el nivel real de beneficios generados por SMBV en los Países Bajos se reduce con fines impositivos por el pago de dicho canon, lo que se traduce en un beneficio imponible menor que el registrado realmente. De hecho, si los beneficios contables de SMBV son superiores a los del nivel de remuneración acordado en el APP de SMBV, el pago de canon a Alki LP se incrementará por la diferencia entre dicho nivel de remuneración y los beneficios contables de SMBV.

(277) Por tanto, el canon es una variable de ajuste determinada por la combinación de los beneficios contables de SMBV y la remuneración acordada en el APP de SMBV. Por definición, el acuerdo de licencia de PI de tostado entre Alki LP y SMBV es la operación por la cual se solicitó efectivamente el APP de SMBV y la metodología para la determinación del nivel de dicho canon como variable de ajuste es la operación por la que efectivamente el APP de SMBV fija el precio.

(278) Sin embargo, el informe sobre los precios de transferencia en el que se basa dicho APP propone una remuneración para SMBV por análisis de la función realizada por ella misma (tostado/fabricación) mediante la aplicación del TNMM; no identifica el pago del canon como la variable de ajuste que constituye la remuneración propuesta. Como consecuencia, dicho informe no identifica o analiza el acuerdo de licencia de PI de tostado por el cual se paga dicho canon como una operación de precio efectivamente fijado, y por tanto no establece una metodología que garantice que dicho pago de canon cumple con el principio de plena competencia.

(279) El objetivo del ejercicio en materia de precios de transferencia es establecer si las condiciones de las operaciones vinculadas son coherentes con el principio de plena competencia.

(280) Esa atención a las operaciones en los precios de transferencia se expresa claramente en el párrafo 1.6 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, las cuales aclaran desde el principio que «dado que el criterio de entidad independiente considera a los integrantes de un grupo multinacional como si fueran empresas independientes, la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre sí y en si las condiciones en las que las realizan difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparables. Este análisis de las operaciones vinculadas y no vinculadas, al que nos referimos como "análisis de comparabilidad", es la esencia de la aplicación del principio de plena competencia». ([137])

(281) En otras palabras, las operaciones comerciales entre partes vinculadas y no vinculadas deben ser en primer lugar claramente identificadas antes de ser evaluada su comparabilidad. Dicha atención a las operaciones está igualmente respaldada por el Derecho fiscal neerlandés, en el requisito de no permitir deducciones de gastos que no están en línea con el principio de plena competencia ([138]).

(282) Solo si no es posible comparar una determinada operación intragrupo para la cual se solicita un APP (teniendo en cuenta las funciones realizadas) con operaciones no vinculadas similares, se justifica dicho recurso para la comparación de las funciones realizadas. En este sentido, el párrafo 1.41 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 explica que «antes de ampliar la búsqueda para incluir un mayor número de operaciones no vinculadas potencialmente comparables por razón del desarrollo de funciones similares, debe considerarse si es probable que tales operaciones constituyan comparables fiables para la operación vinculada». ([139]) Esto también explica la preferencia por el método CUP sobre todos los demás métodos de determinación de precios de transferencia expresadas tanto en el párrafo 2.14 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 como en el párrafo 2.7 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995. Ambos rezan así: «Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia.» «Por tanto, en esos casos este método es preferible a los demás».

(283) De igual modo, tanto las Directrices de 1995 como las de 2010 dan preferencia a los métodos tradicionales basados en las operaciones sobre los métodos basados en el resultado de las operaciones como forma de determinar si un precio de transferencia cumple el principio de plena competencia. ([140]). Las Directrices de 1995 incluso excluyen automáticamente los métodos basados en los resultados de las operaciones como el TNMM para

([137]) Véase a su vez el párrafo 1.6 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.
([138]) Véase el considerando 234.
([139]) La atención a las operaciones se especifica también en el párrafo 1.33 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 que aclara que «la aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes».
([140]) Véanse los considerandos 68 y 69.

la fijación de precios de transferencia, afirmando en el párrafo 3.50 lo siguiente: «Sin embargo, se producen casos en los que los métodos tradicionales no pueden aplicarse solos o, excepcionalmente, no pueden aplicarse en absoluto. Estos casos deben considerarse como una última opción. […] Sin embargo, incluso en última instancia, no sería oportuno aplicar un método del beneficio de la operación sin verificar previamente su fiabilidad».

(284) La observación neerlandesa de que su agencia tributaria no se rige por la regla del mejor método no exime a dicha administración de la obligación de confirmar que el método de determinación de los precios de transferencia que el contribuyente elige da como resultado una aproximación fiable que cumple el principio de plena competencia, antes de aceptar la solicitud de un APP basada en dicho método. Dicha obligación se refleja incluso en la disposición del Decreto a la cual los Países Bajos se remite a este respecto. De hecho, el apartado 3.1 del Decreto establece que «la administración fiscal y aduanera neerlandesa debe comenzar siempre su investigación de los precios de transferencia desde la perspectiva del método utilizado por el contribuyente en el momento de la operación. Esto significa que el contribuyente es libre, en principio, de escoger el método de fijación de precios de transferencia siempre que el método seleccionado genere un resultado que cumpla con el principio de plena competencia para una operación específica. El contribuyente debe demostrar su elección». En otras palabras, el método propuesto por el contribuyente debería ser el punto de partida de la evaluación de la administración fiscal de la petición de APP. Sin embargo, independientemente del método elegido este debe cumplir con el principio de plena competencia para la operación a la que se pretende fijar el precio, de forma que la administración conserva su libertad para cuestionar la idoneidad del método elegido por el contribuyente. Finalmente, dado que dicha disposición requiere que la idoneidad del método de determinación de los precios de transferencia elegido sea razonada por el contribuyente y dada la expresa preferencia del Decreto por el método CUP cuando existen operaciones comparables disponibles ([141]), la ausencia de la regla del mejor método no exime a la agencia tributaria de cerciorarse, antes de aceptar una solicitud de APP, de que el método de determinación de los precios de transferencia seleccionado por el contribuyente es capaz de proporcionar una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia.

(285) Tal y como se demuestra en el punto siguiente, en el momento en el que el informe sobre los precios de transferencia no proporciona ninguna información sobre operaciones no vinculadas similares al acuerdo de licencia de PI de tostado entre SMBV y Alki LP y, por tanto, no examina la única operación intragrupo para la cual se fijó el precio mediante el análisis de los precios de transferencia, la metodología de determinación de los precios de transferencia propuesta por el asesor fiscal de Starbucks y aceptada mediante el APP de SMBV no puede considerarse como una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia. De hecho, dado que el informe sobre los precios de transferencia lleva a cabo un análisis de la remuneración de plena competencia para SMBV en función de un punto de partida incorrecto (su función de tostado), se traduce en una remuneración estimada inadecuadamente en función del TNMM. Es más, se debería haber recurrido a comparaciones más fiables de la información disponible sobre operaciones similares entre partes no vinculadas con fines de fijación de precios de transferencia, la cual estaba en posesión de Starbucks en el momento de la realización de la solicitud del APP y debería haber sido solicitada por la administración fiscal neerlandesa para cerciorarse de que el pago del canon para el que se fijó el precio por el APP de SMBV cumplía el principio de plena competencia.

9.2.3.3. La determinación del precio del canon a Alki LP resultante del APP de SMBV no cumple con el principio de plena competencia.

(286) La PI por la cual se realiza el pago del canon cubre los conocimientos técnicos y las curvas de tostado otorgados mediante licencia por Alki LP a SMBV. Dicho pago de canon no está relacionado con el valor de la marca Starbucks, ya que el derecho de utilización de dicha marca lo pagan las tiendas a Starbucks Coffee BV.

(287) En la Decisión de incoación, la Comisión expresó sus dudas sobre la naturaleza de plena competencia del pago del canon ([142]). Concretamente, la Comisión explicó que el hecho de que el nivel de cánones debido por SMBV a Alki LP dependa de la diferencia entre la remuneración establecida en el APP de SMBV y del beneficio contable antes de impuestos previa al pago del canon ([143]) conduce a una situación en la cual dicho pago del canon se calcula como el beneficio en exceso del APP de SMBV y no refleja el valor de plena competencia de dicha PI ([144]). La Comisión se refirió, a este respecto, al párrafo 6.16 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, de acuerdo con el cual, un «canon es, en general, un pago periódico fijado de conformidad con la producción, con las ventas o, en algunas ocasiones especiales, con el beneficio de quien utiliza el bien». ([145]) En el APP de SMBV, el pago del canon a Alki LP no está relacionado con la producción, las ventas o el beneficio de SMBV. La Comisión además expresa, en el punto 120 de su Decisión de incoación, sus dudas acerca del nivel de plena competencia del pago del canon ya que, teniendo en cuenta el método de fijación de precios, el canon no guarda conexión con el valor económico de la PI subyacente, el valor para SMBV de los intangibles del tostado.

([141]) Véase el considerando 90.
([142]) Véanse, en particular, los puntos 120 y 122 de la Decisión de incoación.
([143]) Tal y como se explica en el considerando 102.
([144]) Véase el punto 115 de la Decisión de incoación.
([145]) Véase el párrafo 6.16 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995, que establece la misma recomendación.

(288) Para comparar el valor del pago del canon con los niveles de canon observados en el mercado establecidos en términos de porcentaje del volumen de negocios, la Comisión calculó la cantidad de canon pagado por SMBV a Alki LP como porcentaje de las ventas de café tostado por SMBV a las tiendas cada año. Según estos cálculos, el pago de canon varía entre el [1-10] % y el [30-40] % de los ingresos por ventas de café de SMBV durante la vigencia del APP de SMBV, lo que confirma las dudas de la Comisión acerca de la fluctuación del canon ([146]). Además, para tres de esos años los niveles resultantes estuvieron por encima del [30-40] %, tal y como se muestra en el cuadro 10:

Cuadro 10

Fluctuación del pago del canon durante la vigencia del APP de SMBV

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Cánones pagados por SMBV	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Ingresos procedentes de la venta de café	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[20-30 millones]	[40-50 millones]	[50-60 millones]	[50-60 millones]	[60-70 millones]
Resultado neto del ejercicio	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

(289) En este contexto específico, la naturaleza variable del pago del canon da una primera indicación de que el nivel de dicho pago no guarda relación con el valor de la PI por la cual se paga.

(290) Por los motivos explicados en los considerandos 291 a 338, la Comisión considera que una comparación con operaciones no vinculadas comparables mediante el método CUP, en particular los acuerdos de concesión de licencia de PI en varios de los acuerdos de tostado y fabricación y de distribución que Starbucks ha firmado con terceros, demuestra que el valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado debería ser cero. En otras palabras, no se debería pagar ningún canon por esa PI en esta relación específica, ya que SMBV no obtiene ningún beneficio del uso de la PI de tostado otorgada con licencia de Alki LP.

a) Comparación de los acuerdos de tostado realizados por Starbucks con terceros y comparación con acuerdos similares en el mercado

(291) Varios de los contratos de tostado y fabricación realizados por las empresas del grupo Starbucks con terceros, recogidas en los considerandos 148 a 150, fueron proporcionadas por Starbucks a la Comisión en el transcurso de la investigación. Por los motivos explicados en los considerandos 292 a 298, la Comisión considera que dichas operaciones constituyen un comparable directo para la determinación del nivel de pago de canon de SMBV a Alki LP según el acuerdo de concesión de licencia de PI de tostado.

(292) El párrafo 1.38 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 ofrece la siguiente orientación sobre la evaluación de comparabilidad «el examen de los […] factores es, en esencia, doble, dado que implica el análisis de los factores que inciden en las operaciones vinculadas del contribuyente y el de los factores que afectan a las operaciones no vinculadas. Tanto la naturaleza de la operación vinculada como el método de determinación de precios de transferencia adoptado […] deben tenerse en cuenta al evaluar la importancia relativa de la información de la que se carezca sobre posibles comparables[…]».

([146]) A título ilustrativo, un análisis realizado con RoyaltyStat, en el segundo trimestre de 2015, muestra que de los 168 acuerdos disponibles en la base de datos para el sector donde solo se concedió licencia de tecnología, el valor de la mediana del canon fue del 5 % de las ventas (basada en 143 de estos acuerdos donde la tasa de licencia se determina como porcentaje del valor de las ventas en lugar de por la cantidad pagada por unidad vendida). De entre todos los contratos disponibles en la base de datos RoyaltyStat, no se identificó ningún contrato en el que la remuneración fuera pagada por la tecnología de tostado de café cedida mediante licencia en el mercado. Dicha tecnología solo se cedió como licencia en determinados casos en combinación con las marcas comerciales.

(293) El párrafo 1.36 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 enumera cinco factores de comparabilidad ([147]) que incluyen «las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen».

(294) La Comisión observa, primero, que las características de la propiedad transmitida bajo el acuerdo de PI de tostado entre Alki LP y SMBV es idéntica a la propiedad transmitida en las operaciones entre Starbucks y terceros en los acuerdos de tostado recogidos en los considerandos 148 a 150. Ambos conjuntos de operaciones consisten en tecnología de tostado, mezclas de café y curvas de tostado.

(295) Segundo, aunque no todas estas terceras partes tuestan café (algunas se dedican a la producción de bebidas listas para el consumo u otros productos o ingredientes para la preparación de bebidas), en aquellas operaciones donde las terceras partes tuestan café, la función de la tercera parte se relaciona exactamente con el mismo producto que la función de tostado de SMBV en su relación contractual con Alki LP. En particular, todos los acuerdos contractuales de Starbucks con [empresa de fabricación no afiliada 2], [empresa de fabricación no afiliada 3], [empresa de fabricación no afiliada 4] y [empresa de fabricación no afiliada 10] se corresponden con el tostado de café verde.

(296) Tercero, en ninguna de estas operaciones el papel de Starbucks estuvo más limitado que el de Alki LP. En algunas de estas operaciones, Starbucks asumió más funciones para con las terceras partes que Alki LP para con SMBV. En concreto, la mayoría de acuerdos contractuales se asociaron con el suministro de café por parte de Starbucks ([148]). Además, en algunos de estos acuerdos, Starbucks también compra el café tostado a un tercero. Por lo tanto, la remuneración de Starbucks en estos acuerdos presenta una remuneración de plena competencia máxima por el acuerdo de concesión de licencia, si de hecho se debiera alguna remuneración a Alki LP.

(297) Cuarto, no existe indicación alguna de que las circunstancias económicas de las terceras partes afecten a sus acuerdos con Starbucks. En particular, como Starbucks proporcionó muchos acuerdos de concesión de licencia de PI de tostado y que en ninguno pudo identificarse un pago de canon a Starbucks por la PI de tostado, esto no puede relacionarse con las circunstancias económicas específicas de una tercera parte individual. Los acuerdos abarcan diferentes zonas geográficas, incluidas la Unión y Suiza, lo cual se consideró una delimitación geográfica relevante para la búsqueda de comparables en el informe sobre los precios de transferencia.

(298) Quinto, las estrategias empresariales de las terceras partes se discuten más adelante. Los acuerdos se diferencian principalmente en función de si la tercera parte explota la PI directamente en el mercado mediante la venta de productos a los clientes finales o no.

(299) En consecuencia, con estas operaciones no vinculadas, el nivel de un pago de canon de plena competencia entre SMBV y Alki LP puede determinarse mediante la utilización del método CUP, es decir, mediante la comparación del pago por una operación vinculada (de SMBV a Alki LP) con el pago por operaciones no vinculadas comparables (de terceros a otras empresas del grupo Starbucks), realizada en circunstancias comparables.

(300) A este respecto, la Comisión constata que bajo acuerdos similares firmados por Starbucks con [empresa de fabricación no afiliada 2], [empresa de fabricación no afiliada 3], [empresa de fabricación no afiliada 4], [empresa de fabricación no afiliada 9], [empresa de fabricación no afiliada 8], [empresa de fabricación no afiliada 1] y [empresa de fabricación no afiliada 10], las terceras partes no pagan un canon al amparo de sus acuerdos de licencia con Starbucks si estas no explotan la PI de tostado directamente en el mercado.

(301) De hecho, [empresa de fabricación no afiliada 3] solo paga un canon a Starbucks cuando vende su producción a [empresa en participación empresa de fabricación no afiliada 3-Starbucks]. En tal caso, [empresa de fabricación no afiliada 3] explota directamente la PI de tostado en el mercado a través de la parte vinculada, de modo que el pago del canon parece cubrir la distribución de los productos de marca Starbucks a terceros mediante la empresa en participación. Esta conclusión se confirma por el hecho de que cuando [empresa de fabricación no afiliada 3] revende el café tostado al grupo Starbucks en lugar de a la empresa en participación, y la distribución y explotación en el mercado de la marca están garantizadas por el grupo Starbucks, [empresa de fabricación no afiliada 3] no paga ningún canon a Starbucks por la PI de tostado.

([147]) Véase a su vez el párrafo 1.17 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.
([148]) Este no es, sin embargo, el caso para [empresa de fabricación no afiliada 10].

(302) En relación con [empresa de fabricación no afiliada 2], aunque Starbucks afirma que el margen más alto sobre el grano de café verde comprado por Starbucks en el contrato con [empresa de fabricación no afiliada 2] representa una remuneración por la PI de tostado, este margen parece ser endosado a [empresa de fabricación no afiliada 5]. De hecho, el precio al cual [empresa de fabricación no afiliada 5] compra café de [empresa de fabricación no afiliada 2] se define también como un margen al coste de adquisición del grano de café verde. En su relación con [empresa de fabricación no afiliada 2], que aparentemente debería ser remunerada mediante un margen mayor, Starbucks actúa como proveedor, lo que supone una función diferente a la función asumida por Alki LP en relación con SMBV. En respuesta al argumento de Starbucks de que [empresa de fabricación no afiliada 2] está dispuesta a pagar un límite máximo sobre el precio del grano cobrado por SCTC y que, por lo tanto, los precios de SCTC cumplirían el principio de plena competencia, la Comisión considera que el precio de compra del grano de café verde no puede ser evaluado aisladamente de la obligación de [empresa de fabricación no afiliada 2] conforme a sus contratos con Starbucks para la venta de su producción a [empresa de fabricación no afiliada 5] y que, por lo tanto, los acuerdos de fijación de precios entre [empresa de fabricación no afiliada 5] y [empresa de fabricación no afiliada 2] también deben ser tenidos en consideración. No existen indicios de que cualquier margen sobre el precio de adquisición sea endosado directamente a [empresa de fabricación no afiliada 5] o que de otro modo afecte a las condiciones comerciales entre [empresa de fabricación no afiliada 5] y [empresa de fabricación no afiliada 2], ya que su acuerdo contractual no fue firmado de forma independiente respecto al acuerdo contractual entre Starbucks y [empresa de fabricación no afiliada 5].

(303) Además, la Comisión observa que en su relación con [empresa de fabricación no afiliada 5], [empresa de fabricación no afiliada 6] y [empresa de fabricación no afiliada 7], solo los acuerdos de licencia por la marca comercial y la tecnología alcanzados por Starbucks con dichas terceras partes contienen un pago de canon. El pago de canon, sin embargo, es comparable al canon pagado por las tiendas a Starbucks Coffee BV por la explotación de la PI de la marca Starbucks, ya que las tres empresas venden productos al consumidor final. Los contratos marco, de fabricación y distribución entre las tres empresas y Starbucks, que conciernen al proceso de fabricación, no establecen ningún canon en concepto de PI de Starbucks.

(304) Además, la Comisión constata que SMBV externaliza la producción de [una marca comercial registrada de un producto de café] y de café soluble a terceros, en particular a [empresa de fabricación no afiliada 1]. Aunque el producto [marca comercial registrada de un producto de café] de Starbucks es un producto de marca protegida, [empresa de fabricación no afiliada 1] no paga ningún canon a SMBV o a ninguna otra empresa de Starbucks por la mezcla y otra información del producto. De igual modo, aunque la producción de la tecnología utilizada en la producción de productos de café soluble VIA se publicita como innovadora por Starbucks, su producción se externaliza a una tercera parte y SMBV no percibe ningún canon de dicha tercera parte que fabrica los productos VIA. De hecho, la contabilidad de SMBV evidencia que no se percibe ningún canon por parte de la empresa por ninguna producción externalizada ([149]).

(305) Finalmente, con el fin de evaluar si SMBV paga una remuneración acorde con el principio de plena transferencia a Alki LP por la PI de tostado, el acuerdo entre Alki LP y SMBV también puede compararse con los acuerdos entre los competidores de Starbucks con empresas tostadoras de terceras partes.

(306) Por ejemplo, en respuesta a la petición de información sobre el mercado en relación con las condiciones comerciales de plena competencia entre partes no vinculadas en las cuales la misión de una empresa es la función de tostado de grano de café verde, Melitta explicó que cuando externaliza el tostado de café a un tercero no recibe cánones, aunque ponga sus curvas de tostado a disposición de dicho tercero ([150]).

(307) Según la presentación de la empresa Y, la cual realiza la actividad de tostado a través de una empresa del grupo designada como fabricante externalizado, su empresa interna de tostado tampoco paga ningún canon al grupo ni por la PI ni por los conocimientos técnicos utilizados en el proceso de tostado ([151]).

(308) Esto también se cumple en el caso de Dallmayr, quien indicó que considera el pago de un canon por una empresa que proporciona el tostado como inusual, ya que más bien esperaría que los clientes pagasen al tostador, y no a la inversa ([152]).

([149]) Véase el cuadro 3.
([150]) Véase el considerando 209.
([151]) Véanse los considerandos 211 a 212.
([152]) Véanse los considerandos 203 a 205.

(309) De ello se desprende que, como en los acuerdos de fabricación que Starbucks alcanzó con terceras partes, algunos de los cuales existían en el momento en el que la solicitud del APP de SMBV estaba siendo considerada por la Agencia tributaria neerlandesa, no se requirió ningún canon por la utilización de la PI de tostado, la Comisión considera que un análisis de los precios de transferencia del valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado permite concluir que no se debería deber ningún canon por la PI en esta relación específica. Esta conclusión también se desprende de una comparación con los acuerdos de competidores de Starbucks con empresas tostadoras de terceras partes.

b) SMBV no incorpora el valor de la PI de tostado en su relación con Alki LP.

(310) Si bien es cierto que los conocimientos técnicos y las curvas de tostado pueden tener un valor, en la relación específica entre Alki LP y SMBV el tostador no incorpora ese valor. Esto se debe a que la importancia de los conocimientos técnicos y curvas de tostado radica, en el caso de la estructura de Starbucks, en hacer hincapié en un sabor acorde con la marca y con los productos individuales. Por consiguiente, el valor de los conocimientos técnicos y curvas de tostado solo se explota cuando los productos Starbucks se venden bajo la marca Starbucks en las tiendas. Por sí mismos, los conocimientos técnicos y las curvas de tostado no generan valor para el tostador de manera constante si no pueden ser explotados en el mercado.

(311) Esta conclusión es apoyada por la presentación de Starbucks, según la cual los acuerdos de licencia en los que la licencia de PI solo sirve para permitir a terceras partes la producción de acuerdo con la especificación de Starbucks y para proteger los derechos de PI de Starbucks, pero donde las terceras partes no explotan los intangibles en el mercado, no se asocian con ningún pago de canon de dichas terceras partes a Starbucks ([153]).

(312) Además, en el caso de SMBV, parece que los conocimientos técnicos y las curvas constituyen una especificación técnica de acuerdo con la cual el tostado debería realizarse según la preferencia o elección de la empresa compradora. Starbucks describe las curvas de tostado en el informe sobre los precios de transferencia como imposiciones a SMBV. Esto permite a SMBV y a terceras partes, con quienes ha alcanzado acuerdos de tostado y de fabricación y suministro, cumplir los requisitos de Starbucks. Las preferencias de tostado se imponen a los fabricantes, por ejemplo mediante los requisitos normativos de tostado y normas de garantía de calidad. Tales especificaciones forman parte de cada acuerdo de tostado o de fabricación y suministro.

(313) A este respecto, el Acuerdo de tostado indica que SMBV debe adoptar los procesos de tostado proporcionados por Alki LP y emplear equipo, maquinaria y métodos de producción adecuados para garantizar que los productos cumplen las especificaciones de producto prescritas por Alki LP ([154]). Parece que no se deriva ningún beneficio a SMBV de la utilización de la especificación del producto en dicha relación. El hecho de que las especificaciones, establecidas por Alki LP relativas al proceso de tostado y, en concreto, a las curvas de tostado, permiten a SMBV tostar café que se vende bajo la marca Starbucks, no reporta ningún beneficio a SMBV en concepto de aumento de ventas o precio de ventas, teniendo en cuenta que SMBV no vende, en principio, su producción a clientes finales que son los que le dan valor a la marca Starbucks. SMBV vende virtualmente toda su producción a las tiendas franquiciadas Starbucks, y todas ellas pagan un canon al grupo por la explotación de la PI de Starbucks en el mercado, lo que representa un valor para su negocio de distribución. SMBV no explota la PI de tostado directamente en el mercado; las tiendas son la interfaz con los clientes finales, quienes valoran el sabor constante asociado a la marca Starbucks.

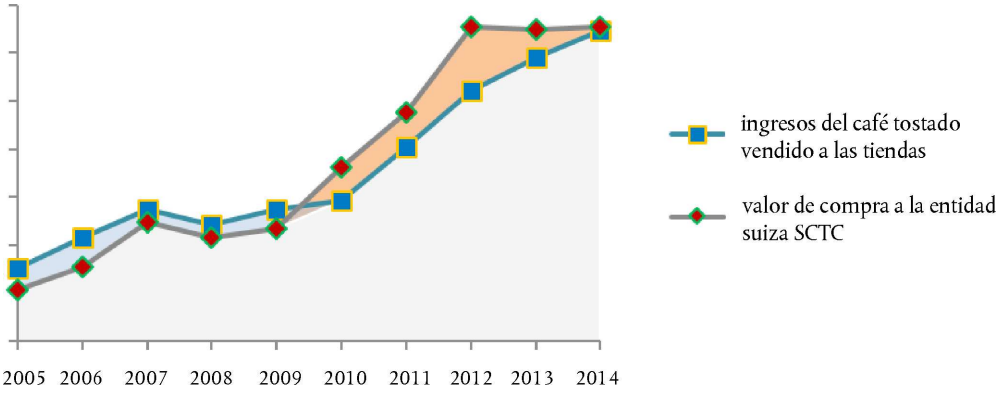
(314) Finalmente, en función de la información proporcionada en el cuadro 2 y en el cuadro 8, la figura 3 presenta un margen de beneficio de SMBV sobre sus actividades de tostado que se obtiene mediante la resta del precio pagado por SMBV a SCTC por el grano de café verde de los ingresos por café tostado registrados bajo la descripción «ING. CAFÉ ENVASADO» para cada año ([155]).

([153]) Véanse considerandos 148 a 150 y 300 a 304.
([154]) Véase el considerando 142.
([155]) Starbucks indicó que los ingresos registrados bajo la descripción «ING. CAFÉ ENVASADO» hacen referencia a la función de tostado y envasado de SMBV y que los ingresos por otros productos, los cuales podrían incluir productos procesados parcialmente con café tostado por SMBV, representan una pequeña parte del resultado de tostado total de SMBV. Véase el considerando 94.

Figura 3

Pérdidas generadas por las actividades de tostado de SMBV desde 2010

(ingresos y precio de compra del café en EUR)



(315) La figura 3 demuestra que, desde 2010, SMBV genera pérdidas en sus actividades de tostado, cuando se incrementó el margen sobre el grano de café verde requerido por SCTC. Teniendo este hecho en cuenta, junto con los datos del cuadro 10 que muestran el porcentaje de canon pagado por SMBV a Alki LP sobre los ingresos por las ventas de café, no parece que los conocimientos técnicos y las curvas de tostado generen un valor positivo para SMBV. Por ejemplo, en 2013, aunque SMBV parece haber registrado una pérdida bruta (antes de la deducción de los gastos operativos) de en torno a [1-10] millones EUR sobre sus actividades de tostado, pagó un canon de 22,8 millones EUR a Alki LP por la PI de tostado.

(316) En otras palabras, el pago de canon de SMBV a Alki LP se financia a través de otras actividades de SMBV ([156]). Aunque es concebible que un operador económico pueda cubrir pérdidas para financiar un canon que pueda traducirse en un incremento futuro de los beneficios, el carácter deficitario de la actividad se relaciona con el incremento del precio del grano de café verde por SCTC y no parece ofrecer ninguna perspectiva de beneficios futuros ([157]). De hecho, la estrategia empresarial de SMBV parece estable durante la vigencia del APP y no existen actuaciones concretas que SMBV pueda llevar a cabo para volver a ser rentable, en ausencia de cualquier influencia decisiva sobre las ventas. Como los costes operativos representan una pequeña fracción de los costes totales de SMBV, la reducción de costes no sería suficiente para volver a ser rentable porque no compensaría el impacto financiero del margen incrementado sobre el grano de café verde. El canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado en un contexto intragrupo parece servir estructuralmente al único propósito de traspasar los beneficios derivados de la función de reventa de SMBV a Alki LP.

(317) El hecho de que la actividad de tostado no genere suficientes beneficios para permitir los pagos de canon por lo tanto confirma, dada la relación intragrupo específica entre SMBV y Alki LP, que la metodología para la determinación del nivel de dicho canon como un ajuste variable tal y como se aceptó en el APP de SMBV no está en línea con el principio de plena competencia.

(318) Por consiguiente, a la luz de la comparación con los acuerdos de tostado de Starbucks con terceras partes, la Comisión considera que un análisis de los precios de transferencia del valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado permite concluir que no debería deberse ningún canon por dicha PI, ya que SMBV no parece percibir ningún beneficio por la utilización de dicha PI de tostado en la citada relación. Ninguno de los argumentos adelantados por los Países Bajos o Starbucks durante la investigación invalidan dicha conclusión.

([156]) De hecho, según el considerando 97, SMBV mantiene un margen sobre los productos que no son de café que cubre todos los […] costes de […]. Este margen se registra en la función de reventa.

([157]) Véase a su vez el párrafo 3.64 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, según el cual: «Una empresa independiente no persistiría en el ejercicio de actividades generadoras de pérdidas a menos que tuviera unas expectativas razonables de beneficios futuros» y el párrafo 1.52 de las Directrices de 1995.

c) El pago del canon no refleja una remuneración por la toma de riesgos empresariales.

(319) En respuesta a las dudas de la Comisión sobre la naturaleza de plena competencia del pago del canon, los Países Bajos y Starbucks declararon que dicho pago no solo refleja una remuneración por el uso de la PI de tostado sino también por los riesgos empresariales asumidos por Alki LP ([158]). Los Países Bajos invocaron el hecho de que SMBV no asumiría el riesgo económico por pérdida de existencias, ya que, dada la manera en la que el pago del canon se determina según el Acuerdo de tostado, dichos costes son sufragados en definitiva por Alki LP ([159]).

(320) La Comisión constata, en primer lugar, que esta alegación no viene respaldada por el informe sobre los precios de transferencia que apoya la solicitud del APP de SMBV. Por el contrario, el informe contradice claramente dicha alegación cuando estipula que «[SMBV] adquiere una licencia de un subconjunto de PI de Alki LP que es necesaria para utilizar los procesos de fabricación de tostado de café y el derecho a suministrar café a los promotores». A cambio «[SMBV] paga un canon a Alki LP por la PI autorizada» ([160]). Lo más importante es que, en ninguna parte del informe sobre los precios de transferencia se menciona que el pago de canon constituya parcialmente un pago de SMBV a Alki LP por la toma de riesgos empresariales. De hecho, SMBV asume más riesgos que los presentados en la determinación de los precios de transferencia, en particular riesgos de existencias y ciertos riesgos asociados al suministro de grano y la utilización de la capacidad de fabricación.

(321) La Comisión observa, en segundo lugar, que los Países Bajos parecen considerar que la forma en la cual está estructurado el acuerdo contractual según el Acuerdo de tostado ([161]) otorga contenido jurídico a la asignación de riesgos y responsabilidades reales entre Alki LP y SMBV. Sin embargo, según la contabilidad de SMBV, el pago del canon deriva del APP de SMBV y no del acuerdo contractual entre Alki LP y SMBV.

(322) En tercer lugar, y más importante, la Comisión considera que si el argumento de los Países Bajos fuera aceptado, el riego empresarial de cualquier empresa del grupo podría eliminarse a través de una reasignación de riesgos intragrupo por medio de un simple contrato. Por ejemplo, una empresa que tome todas las decisiones estratégicas de un grupo, en particular, decisiones sobre inversiones e I+D, que en principio serían consideradas como una función compleja que concentra el riesgo empresarial, podrían considerarse como de «bajo riesgo» y ser gravadas de acuerdo con esa valoración, siempre y cuando se estableciera un contrato intragrupo que fijase su remuneración a cualquier nivel aleatorio de gasto operativo y transfiriera sus beneficios residuales a cualquier otra empresa del grupo. La aceptación de dicho argumento haría que la aplicación del principio de plena competencia para las operaciones de fijación de precios intragrupo perdiese su sentido, ya que se consideraría que los acuerdos contractuales sobrepasan la realidad económica.

(323) La Comisión reitera ([162]), en este sentido, los párrafos 9.44 a 9.46 de las Directrices de la OCDE de 2010 ([163]) las cuales aclaran en el contexto de la reestructuración empresarial que «debe ser el mayor o menor nivel de riesgo de la actividad el que deba dictar la selección del método de precios de transferencia más apropiado, y no al contrario» ([164]). En contra de las opiniones expresadas por los Países Bajos ([165]), esta idea de que la aplicación de las normas de fijación de precios de transferencia deberían hacerse según los riesgos y no mediante acuerdos contractuales cuando dichos acuerdos no reflejan el riesgo empresarial subyacente es válida también fuera del contexto de la reestructuración empresarial. Si bien es cierto que la aceptación de un método de determinación de los precios de transferencia (como por ejemplo el método TNMM basado en los costes operativos) y la constitución de acuerdos contractuales para ajustar el beneficio antes de impuestos de forma anual permite limitar la fluctuación de la deuda fiscal de la empresa en los años fiscales, dicha estructura constituida a través de acuerdos contractuales, sin embargo, no se corresponde necesariamente con la realidad económica que subyace en las operaciones ni con los riesgos asociados a la actividad de la empresa. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 presentan esta consideración en el párrafo 1.26, según el cual, «en relación con las cláusulas contractuales, es posible considerar si una pretendida asignación de riesgos resulta o no consistente con la sustancia económica de la operación. A este respecto, la conducta de las partes debería entenderse, con carácter general, como la mejor evidencia de la verdadera distribución de los riesgos».

([158]) Véase el considerando 105.
([159]) Véase el considerando 170.
([160]) Véase el considerando 51.
([161]) En el cual el acuerdo de fijación de los precios de transferencia para SMBV se refleja en el cálculo del canon que debe pagarse a Alki LP. Véase el considerando 170.
([162]) Véase el punto 87 de la Decisión de incoación.
([163]) Estos párrafos forman parte del capítulo 9 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, que trata de la reestructuración empresarial pero, no obstante, son pertinentes por el principio subyacente que establecen dichos párrafos.
([164]) Párrafo 9.46 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.
([165]) Véase el considerando 167.

(324) En cuarto lugar, respecto al argumento de los Países Bajos y Starbucks de que es la naturaleza de bajo riesgo de la actividad de SMBV la que dicta el método de fijación de precios aceptado por el APP de SMBV, la Comisión observa que la información presentada durante la investigación no apoya dicho argumento. En el punto 113 de la Decisión de incoación, la Comisión expresó sus dudas sobre la capacidad de Alki LP para asumir y controlar cualquier riesgo empresarial. Cuando una empresa asume un riesgo, debe ser capaz, por un lado, de controlar los riesgos ([166]) y, por otro lado, de asumir financieramente dicho riesgo ([167]). Por lo tanto, la capacidad para asumir un riesgo debería ser evaluada antes de considerar la estructura propuesta acorde con las condiciones competitivas normales. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 aclaran que dicho control debe entenderse, en este contexto, como la capacidad de tomar decisiones para asumir dicho riesgo y gestionarlo. Esto puede requerir que la empresa disponga de personal para la realización de estas funciones de control ([168]).

(325) Sin embargo, de acuerdo con la información presentada por Starbucks ([169]), Alki LP no tiene personal propio. Aunque, como sociedad comanditaria, no puede excluirse que los socios puedan contribuir a las actividades de Alki LP pese a que no tenga empleados, de acuerdo con la información presentada ([170]), los socios de Alki LP son corporaciones y ninguna de ellas tiene empleados. En consecuencia, parece que la capacidad de Alki LP para asumir riesgos es limitada.

(326) Además, la capacidad de Alki LP para asumir riesgos financieros se limita a sus recursos financieros y a los recursos financieros de sus socios. De acuerdo con la información presentada por Starbucks a la Comisión ([171]), estos últimos no declaran contabilidades separadas, pero sin embargo son sociedades anónimas. Por tanto, la capacidad financiera de Alki LP es inferior y no puede ser equiparada a la capacidad financiera general del grupo.

(327) En respuesta, Starbucks argumenta que la capacidad de operación de Alki LP se proporciona a través de empleados de Starbucks Inc., contratados eventualmente para apoyar a Alki LP en sus tareas ([172]). La Comisión no considera que este argumento sea convincente. No existe ninguna razón por la cual la contratación de un empleado de apoyo a la gestión deba realizarse a través de Alki LP. SMBV podría haber contratado a un empleado para apoyar la gestión de la empresa directamente. Dado que la contabilidad de la gestión externalizada es más débil que la contabilidad de los gestores directos, la gestión externalizada presenta mayores costes de agencia desde una perspectiva de gobernanza corporativa. Dado que las actividades de SMBV incluyen, entre otras, la operación de una instalación de tostado, la gestión de SMBV requiere de un control diario y no puede garantizarse de una manera eficiente mediante un empleado a tiempo parcial.

(328) Por tanto, Alki LP no puede garantizar la gestión de los riesgos empresariales de SMBV de una manera tan eficiente como podrían hacerlo los empleados o gestores directos de SMBV, y por lo tanto dicho riesgo podría, como mucho, ser parcialmente mitigado a través de una transferencia contractual a Alki LP.

(329) Esta conclusión confirma la duda expresada en el punto 89 de la Decisión de incoación sobre la racionalidad económica de la estructura, ya que Alki LP parece superflua en dicha estructura. Los párrafos 1.64 a 1.66 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 se refieren ([173]), a este respecto, a situaciones donde las estructuras no se determinan por las condiciones comerciales habituales y pueden haber sido estructuradas por el contribuyente para eludir o minimizar impuestos. En tales casos, las autoridades fiscales deben evaluar la base imponible en función de una estructura corregida que debería haber sido determinada por las condiciones comerciales habituales. La información presentada por Starbucks, según la cual Alki LP fue añadida a la estructura por razones fiscales en los EE. UU. ([174]), confirma las dudas de la Comisión sobre el fundamento económico de la estructura.

(330) En quinto lugar, aunque la Comisión acepta el argumento de los Países Bajos y Starbucks de que ciertos riesgos de ventas de SMBV son paliados a través de los acuerdos con las tiendas, ese hecho no afecta a la relación de SMBV con Alki LP. En cualquier caso, en relación con el ámbito limitado de SMBV en las negociaciones con sus contrapartes de las condiciones comerciales y de los precios, la Comisión acepta que el sistema de previsión realizado por las tiendas parece reducir la incertidumbre empresarial para SMBV ([175]). De conformidad con los acuerdos contractuales entre las tiendas y SMBV, las tiendas no pueden apartarse significativamente de la previsión de SMBV y están obligadas a adquirir productos de SMBV. La adquisición de la producción de SMBV se garantiza mediante los requisitos de las tiendas para la compra de la producción de SMBV. Sin embargo, los riesgos principales de un negocio de fabricación no solo se relacionan con los riesgos de existencias sino también

([166]) Párrafos 9.23 y 9.26 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.
([167]) Párrafo 9.29 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.
([168]) Párrafo 9.23 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.
([169]) Véase el considerando 106.
([170]) *Ibid*.
([171]) *Ibid*.
([172]) Véase el considerando 146.
([173]) Se puede encontrar un texto similar en los párrafos 1.36 a 1.41 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.
([174]) Véase el considerando 107.
([175]) Véase el considerando 144.

principalmente con la capacidad de fabricación, y ni los Países Bajos ni Starbucks han establecido que los riesgos subyacentes de las variaciones de demanda sobre la utilización de la capacidad de fabricación hayan sido completamente anulados a través de esos acuerdos contractuales. Concretamente, los contratos con terceros fabricantes, en particular con [empresa de fabricación no afiliada 1], no se alinean completamente con ninguna posible variación de la demanda.

(331) En sexto lugar, el acuerdo contractual invocado por los Países Bajos por el cual SCTC garantiza la calidad del grano de café verde suministrado tampoco afecta a la relación entre SMBV y Alki LP. En cualquier caso, se trata de un acuerdo empresarial estándar que no reduce el riesgo de SMBV comparado con las condiciones de mercado habituales.

(332) En conclusión, la Comisión rechaza el argumento de que se produzca una transferencia de riesgo efectiva de SMBV a Alki LP a través de acuerdos contractuales. Por tanto, no se puede justificar ningún componente del canon que tenga por objeto compensar una transferencia de riesgo empresarial.

d) El nivel del pago de canon no se justifica por las cantidades que Alki LP paga por tecnología a Starbucks US en el marco del Acuerdo de reparto de gastos.

(333) Starbucks parece alegar que el canon pagado por SMBV a Alki LP está justificado porque Alki LP paga cantidades de la misma magnitud a Starbucks US por la tecnología de tostado de café.

(334) La Comisión constata, para empezar, que el APP de SMBV no se ve afectado por la relación entre Alki LP y Starbucks US, pero sí por la relación entre SMBV y Alki LP. En consecuencia, lo que prima para determinar si un análisis de los precios de transferencia entre estas dos empresas ha sido realizado de acuerdo con una metodología que ofrece una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia, es el valor de dichas operaciones tal y como lo determina el asesor fiscal de Starbucks, y no el valor de ningún pago al margen de esa relación.

(335) En cualquier caso, la Comisión no niega que Alki LP pague cantidades importantes, denominadas «canon permanente», a Starbucks US ([176]). Sin embargo, la designación de este pago en el marco del acuerdo de reparto de gastos como remuneración de la tecnología de tostado no puede confirmarse sobre la base de la forma en que dichos pagos están estructurados conforme a dicho acuerdo.

(336) En primer lugar, los pagos de Alki LP a Starbucks US se financian en mayor medida por los ingresos de canon que recibe procedentes del canon de marca pagado por Starbucks Coffee BV que por los cánones recibidos de SMBV ([177]).

(337) En segundo lugar, los pagos de Alki LP a Starbucks US conforme al acuerdo de reparto de gastos no parecen estar establecidos según el principio de plena competencia. En concreto, en relación con la adquisición de la PI relacionada con el formato de negocio y la marca, Alki LP (que incluye a su predecesor [CV 1]) pagó un total de [30-40] millones EUR por la adquisición de dicha PI en 2005, mientras que dicha PI fue vendida por Alki LP por [1-1,5] mil millones EUR en 2014. Esta diferencia en el valor parece indicar que el acuerdo no refleja una remuneración de plena competencia para la PI; los pagos conforme al canon permanente podrían por tanto verse como una compensación por la venta de la marca en la misma operación por un valor que era demasiado bajo.

(338) En suma, el argumento de Starbucks de que los pagos conforme al acuerdo de reparto de gastos justifican los pagos de canon entre SMBV y Alki LP como de plena competencia debe ser rechazado.

e) Conclusiones sobre la naturaleza de plena competencia del pago del canon

(339) A la luz de lo anterior, la Comisión considera que una comparación con operaciones no vinculadas comparables, en particular los acuerdos de canon en varios acuerdos de tostado, de fabricación y distribución que Starbucks celebró con terceros, demuestra que el valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado debería ser cero y que, por tanto, no debería existir ningún canon para dicha PI en esta relación específica, ya que SMBV no obtiene ningún beneficio de la utilización de la PI de tostado concedida en licencia por Alki LP.

([176]) Véase el considerando 112.
([177]) Los pagos de Starbucks Coffee BV a Alki LP se atribuyen al mismo conjunto que los pagos de SMBV, la última de las cuales presenta una pequeña parte de ingresos de Alki LP. Véase el considerando 110.

(340) Dada esta conclusión, no es necesario estimar dicho canon. Por el contrario, los beneficios contables de SMBV, sin ninguna deducción del pago de canon de SMBV a Alki LP procedente de dichos beneficios por la concesión de licencia de PI de tostado, deberían ser el punto de partida a partir del cual se determine la deuda tributaria de SMBV en los Países Bajos para garantizar que los beneficios imponibles de SMBV se corresponden con el nivel obtenido por empresas no integradas, cuya deuda fiscal se determina por los beneficios que generan conforme a las condiciones del mercado. En otras palabras, los beneficios no gravados pagados como canon por SMBV a Alki LP por la PI de tostado deberían estar plenamente sujetos a impuestos en los Países Bajos.

(341) En consecuencia, la metodología aceptada por el APP de SMBV para la determinación del nivel de dicho pago, conforme al cual todos los beneficios generados por SMBV por encima del [9-12] % de los gastos operativos se transfieren a Alki LP ([178]), se aleja de la metodología que conduce a una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia. Dado que la aplicación de dicha metodología da como resultado una reducción de la deuda fiscal de SMBV conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades, comparada con la de empresas no integradas cuyos beneficios imponibles se determinan por el mercado, debería considerarse que el APP de SMBV, mediante la aceptación de esta metodología, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

f) La naturaleza de plena competencia de los precios que SCTC cobra a SMBV por el grano de café verde

(342) Tal y como explica el considerando 272, son necesarias la identificación y evaluación de las operaciones vinculadas y no vinculadas de SMBV como primera etapa para determinar la naturaleza de plena competencia de las condiciones comerciales aplicables entre las partes vinculadas con el propósito de fijación de los precios de transferencia.

(343) En el punto 116 de la Decisión de incoación, la Comisión explicó que si el pago del canon fuese estimado mediante un método de determinación de los precios de transferencia directo, como por ejemplo el método CUP, los precios cobrados por el grano de café verde constituirían la operación vinculada relacionada pendiente que necesitaría ser determinada con propósitos de fijación de precios de transferencia y el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV debería ser determinado para establecer si el nivel de dicho precio, reflejado en la cuenta de resultados de SMBV, no era exagerado, conduciendo a la reducción de los beneficios imponibles de SMBV.

(344) El informe sobre los precios de transferencia recoge los acuerdos de suministro de grano de café verde entre SMBV y SCTC como una de las operaciones y de los flujos más importantes entre estas empresas, pero no examina ni evalúa si el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV es de plena competencia.

(345) La fijación de precios del grano de café verde por SCTC se describe en los considerandos 114 a 119. El cuadro 6 presenta el desglose por Starbucks del margen del grano de café verde comprado por SCTC cobrado a SMBV. Según los datos financieros de SCTC proporcionados en el cuadro 4, el cuadro 11 presenta el margen real registrado por SCTC y el margen bruto real cobrado a sus clientes anualmente.

Cuadro 11

Margen sobre el suministro de grano de café verde registrado y margen bruto aplicado por SCTC

(en %)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Margen sobre el COGS	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[4,5-7,5]	[1,5-4,5]	[16,5-19,5]	[13,5-16,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]
Margen bruto sobre el COGS	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[16,5-19,5]	[16,5-19,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]

(346) El margen medio sobre los costes de grano de café verde suministrado por SCTC durante el período 2005-2010 es [alrededor del 3 %], comparado con el margen medio de [alrededor del 18 %] durante el período 2011-2014. El margen bruto correspondiente sobre el COGS durante el período 2005-2010 es [alrededor del 6 %], comparado con el margen bruto medio sobre el COGS de [alrededor del 18 %] durante el período 2011-2014.

([178]) Véase el considerando 102.

(347) Según Starbucks, el margen de [alrededor del 3 %] aplicable como media para el período 2005-2010, se corresponde con un margen de plena competencia. Cuando se deduce de los márgenes aplicados desde 2011, dicho margen parece ser el resultado de una remuneración registrada por SMBV sobre las actividades de tostado en línea con el rango estimado presentado por la empresa X del 13 al 17 % sobre el COGS para las actividades de tostado ([179]). El margen de [alrededor del 3 %] también se encuentra dentro del rango para la remuneración de la función de suministro aducida por Starbucks en el análisis comparable proporcionado el 29 de junio de 2015 ([180]). La Comisión puede por tanto aceptar que el margen de [alrededor del 3 %] sobre los costes del grano de café verde durante el período 2005-2010 era de plena competencia.

(348) Sin embargo, dado que Starbucks no proporcionó ninguna justificación válida para el incremento del margen medio hasta el [alrededor del 18 %] de 2011 en adelante, la Comisión considera, tal y como explica en los considerandos 349 a 357, que no debería aceptarse ninguna deducción correspondiente a los beneficios contables de SMBV como resultado de dicho incremento a partir de ese período. De hecho, una vez que el informe sobre los precios de transferencia hubiera analizado adecuadamente el precio cobrado por SCTC a SMBV por el grano de café verde como una operación vinculada, dicho precio debería haberse incluido en el ámbito del APP de SMBV, que consiste en determinar la base imponible de SMBV en los Países Bajos ([181]). En efecto, dado que el precio pagado por el grano de café verde se deduce de los beneficios contables de SMBV, el APP de SMBV debería haber prescrito un precio de plena competencia en 2008 del cual no debería haber desviación posible en 2011, incluso con un incremento del margen, a menos que el APP fuera reemplazado o enmendado.

(349) Starbucks alega que el incremento del margen en 2011 se debió al crecimiento de la importancia de las operaciones de SCTC, particularmente a la mayor experiencia en el abastecimiento de café y, más importante aún, a su titularidad y operación del programa de Prácticas C.A.F.E. en desarrollo. Dicha justificación no parece, sin embargo, corresponderse con la información proporcionada durante la investigación. En efecto, el programa de Prácticas C.A.F.E. está en vigor desde 2004. Además, como la remuneración de SCTC es proporcional al grano de café vendido, cualquier incremento de capacidad debería ser remunerado en consecuencia. De hecho, siempre y cuando la remuneración constituya un porcentaje estable del COGS, el aumento del volumen de negocios resultará en un aumento proporcional de los beneficios.

(350) Starbucks alega que el margen «a lo largo del período» 2005-2014 tuvo un carácter de plena competencia ([182]). En su presentación de 29 de junio de 2015, Starbucks aclaró que el desglose del cuadro 5, proporcionado en su presentación de 13 de abril de 2015, fue constituido sobre una evaluación de comparables. La Comisión no acepta dicha alegación por los siguientes motivos.

(351) En primer lugar, en relación con la fijación de precios del programa de Prácticas C.A.F.E. en la evaluación de comparables proporcionada por Starbucks el 29 de junio de 2015 ([183]), la Comisión observa que las cifras presentadas por Starbucks presentan problemas de coherencia. La información presentada el 13 de abril de 2015 y reproducida en el cuadro 6 contradice la información proporcionada el 29 de junio de 2015 presentada en el cuadro 7. Más concretamente, en relación con el programa de Prácticas C.A.F.E., que fue inicialmente presentado como el cuartil superior, fue posteriormente presentado por Starbucks como el valor más alto observado. Las incoherencias también afectan a la utilización del factor de transformación para expresar el canon acordado como un porcentaje de ventas, donde Starbucks realiza un ajuste inhabitual para llegar a un canon expresado como porcentaje de los costes ([184]).

(352) Además, los acuerdos considerados ([185]) están relacionados con la concesión de licencia de la tecnología. Podría compararse a una situación en la que Starbucks a través de Alki LP concede licencias de tecnología a SMBV, aunque los acuerdos en los que se conceden licencias de la tecnología del café no parecen existir independientemente del acuerdo de licencia de las marcas de café. SCTC no concede mediante licencia ninguna tecnología a SMBV por la cual SMBV deba recibir una remuneración a través de un mayor margen sobre el grano de café verde adquirido.

(353) En segundo lugar, la Comisión observa que los costes tanto del programa de Prácticas C.A.F.E. como de los Centros de apoyo a agricultores suponen de media no más del [0,5-1] % del valor del grano de café verde adquirido por SCTC ([186]). Estos costes son de una magnitud comparable a los costes de designación del

([179]) Véase el considerando 201.
([180]) Dicho rango intercuartil estimado mediante la utilización de las observaciones de Starbucks es del 4 % al 8,5 %. Véase el considerando 134.
([181]) Véase el párrafo 3.42 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995, según el cual «cuando se utilizan los márgenes de beneficio de una empresa independiente, los beneficios imputables a las operaciones de la empresa independiente no deben distorsionarse por tomar en consideración las operaciones vinculadas de esa empresa».
([182]) Porque el margen bruto del cual proviene tendría que haber sido de plena competencia, véase el considerando 128.
([183]) Véase el considerando 130.
([184]) Véase el considerando 131.
([185]) Véase el considerando 131, los once acuerdos identificados son acuerdos de concesión de tecnología en relación con productos alimenticios y bebidas.
([186]) Véase el considerando 121.

[programa de certificación] del [1,5-2] % en proporción al precio del grano de café verde utilizado para el «[programa de certificación del producto de café e]», el cual debería ser el producto más vendido de SMBV ([187]). De hecho, el programa de Prácticas C.A.F.E. parece consistir en un programa de certificación más comparable a la designación del [programa de certificación] que a una licencia de propiedad intelectual o de tecnología tal y como lo presenta Starbucks.

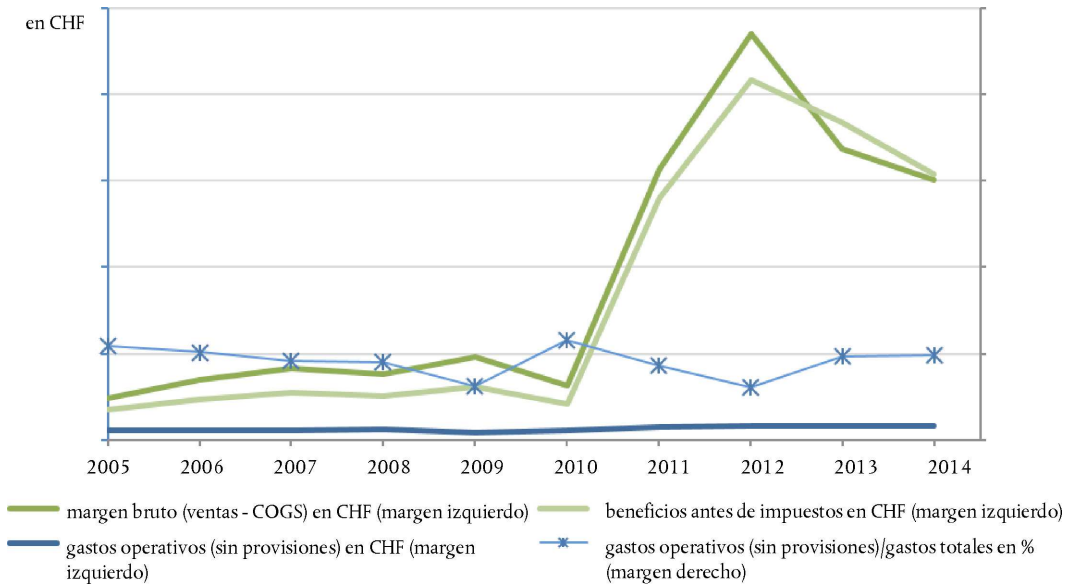
(354) Además, los precios de los productos de café vendidos por SMBV en las tiendas se determinan sobre la base de los costes tal y como explica el considerando 96. Por lo tanto, la Comisión considera que los gastos directos e indirectos del programa de Prácticas C.A.F.E. son, al contrario de lo que Starbucks alega, una manera más adecuada de aproximar la fijación de precios de plena competencia del programa sobre el precio del grano de café verde cobrado a SMBV.

(355) En lo relativo al margen financiero presentado en el cuadro 6, la Comisión toma nota de que el método adoptado no calcula el coste del capital circulante porque las cuentas a pagar de los clientes, que contribuyen en una empresa normal a financiar las cuentas por cobrar y las existencias, no se deducen de la cantidad estimada para financiar ([188]). Starbucks posiblemente considera que los costes de financiación deben ser añadidos porque los acuerdos sobre los costes estimados de suministro se basan en agentes de compras, quienes podrían no asumir la titularidad de los bienes vendidos. Esto no es, sin embargo, determinado o evidenciado en la evaluación proporcionada por Starbucks. Por lo tanto, un margen de financiación comparable al propuesto por Starbucks no parece estar justificado.

(356) En tercer lugar, la figura 4 muestra el impacto en el perfil de SCTC en francos suizos (CHF) desde el incremento del margen en 2011. La figura 4 también presenta el gasto operativo de SCTC, el cual no demuestra dicho incremento que podría haberse esperado por el incremento de la importancia de SCTC tal y como alegó Starbucks. El gasto operativo en porcentaje de costes totales permaneció estable y los costes operativos deberían por tanto haber sido cubiertos mediante una remuneración relacionada con el COGS. El incremento en el margen del [alrededor del 3 %] al [alrededor del 18 %] de media desde 2005 a 2010 y desde 2011 a 2014, respectivamente ([189]), dio como resultado la cuadruplicación de los beneficios de SCTC, tal y como se ilustra en la figura 4.

Figura 4

Rentabilidad de SCTC

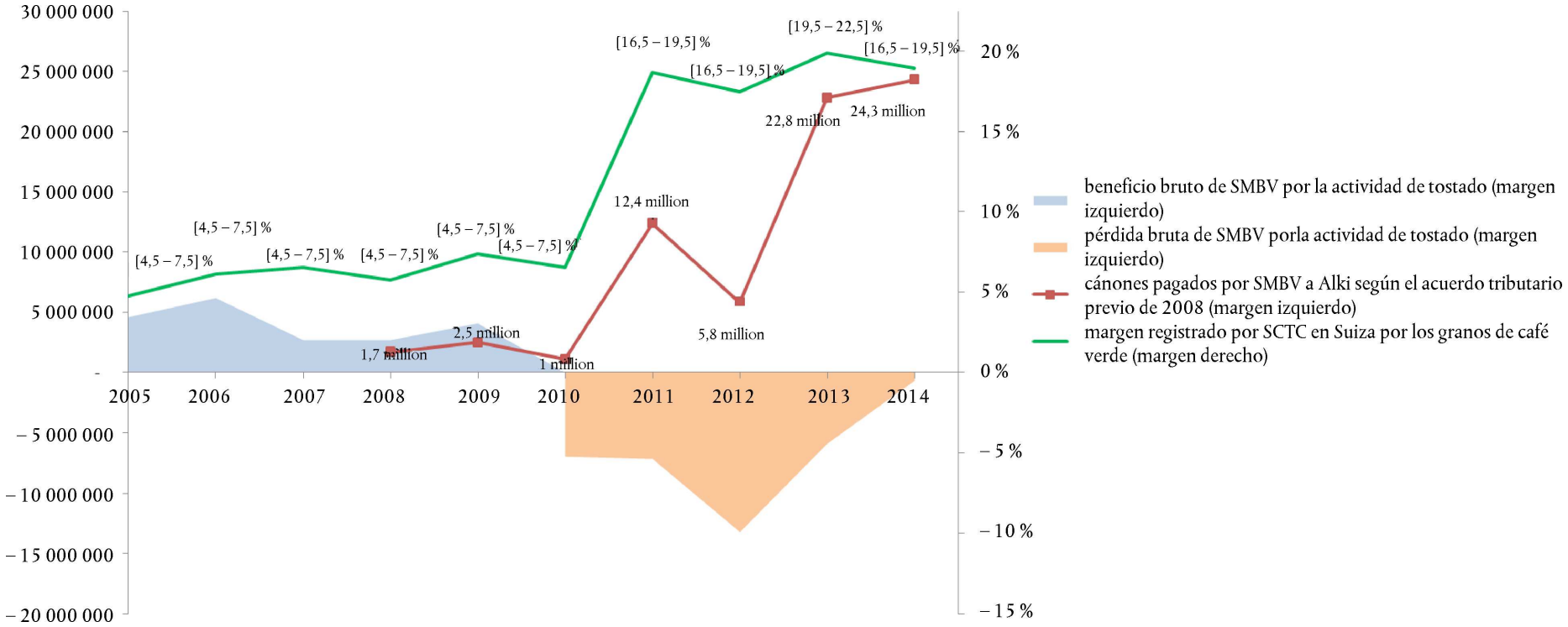


(357) En aras de la exhaustividad, la Comisión observa que las pérdidas de SMBV en sus actividades de tostado desde 2010 pueden relacionarse con el incremento del margen de los costes pagados a SCTC por el grano de café verde ([190]), tal y como se muestra en la figura 5.

([187]) Véase el considerando 96.
([188]) Adicionalmente, parece que SCTC dispone de cantidades considerables de excedente líquido según las cifras que aparecen en el cuadro 4.
([189]) Véase el considerando 346.
([190]) Véase el considerando 315.

Figura 5

Rentabilidad de las actividades de tostado de SMBV



(358) A la luz de estas observaciones, la Comisión considera que para llegar a una aproximación fiable de un margen de plena competencia de 2011 en adelante, el margen medio de [alrededor del 3 %] para el período 2005-2010 debería ser incrementado por los costes del programa de Prácticas C.A.F.E. y hasta la cantidad de costes de la designación de [programa de certificación]. El coste de la designación del [programa de certificación] representa el [1-1,5] % de los costes del grano de café verde adquirido por SCTC a finales de 2014 y se traduce en el [0,5-1] % del precio cobrado a SMBV ([191]). Un margen de plena competencia registrado por SCTC a partir de 2011 debería por tanto representar hasta el [alrededor del 6 %] de los costes del grano de café verde adquirido por SCTC, y que se corresponde con el margen bruto de hasta un [alrededor del 9 %] sobre el COGS de SCTC, cobrado por SCTC a SMBV. En consecuencia, el margen medio de [alrededor del 18 %] sobre los costes de grano de café verde suministrado por SCTC a SMBV aplicado efectivamente de 2011 a 2014 no refleja una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia.

(359) En suma, como el informe sobre los precios de transferencia no examina o evalúa si el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV es de plena competencia, la metodología propuesta en dicho informe para determinar los beneficios imponibles de SMBV se aleja de una metodología que produce una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia. Dado que la aplicación de dicha metodología da como resultado una reducción de la deuda fiscal de SMBV conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades comparada con la de empresas no integradas cuyos beneficios imponibles se determinan por el mercado, debería considerarse que el APP de SMBV, mediante la aceptación de esta metodología, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

([191]) Véase el considerando 96.

g) Conclusión sobre la ventaja selectiva otorgada por el APP de SMBV

(360) Tal y como se concluye en los considerandos 339 a 341, la Comisión considera que una comparación con operaciones no vinculadas comparables, en particular con los acuerdos de concesión de licencia de PI de tostado en varios de los acuerdos de tostado y fabricación y de distribución alcanzados por Starbucks con terceros, demuestra que el valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado debería ser cero. En consecuencia, el APP de SMBV, mediante la aceptación de una metodología para la determinación del nivel de canon de acuerdo con la cual todos los beneficios generados por SMBV en exceso del [9-12] % de los gastos operativos se transfieren a Alki LP ([192]), otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(361) Además, el informe sobre los precios de transferencia no examina o evalúa si el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV es de plena competencia, lo que significa que la metodología propuesta en dicho informe, aceptada por el APP de SMBV, para la determinación de los beneficios imponibles de SMBV en los Países Bajos, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

9.2.3.4. SMBV fue calificada incorrectamente como la función menos compleja en el informe sobre los precios de transferencia

(362) Tal y como se explica en el considerando 282, solo si no es posible comparar una determinada operación intragrupo para la cual se solicita un APP, teniendo en cuenta las funciones realizadas, con operaciones no vinculadas similares, se justifica dicho recurso para la comparación de las funciones realizadas. Tal y como se explica en el punto 9.2.3.3, la Comisión considera que los acuerdos de canon en varios de los acuerdos de tostado y de fabricación y distribución alcanzados por Starbucks con terceros constituyen operaciones no vinculadas comparables al acuerdo de canon de SMBV con Alki LP que se deriva del APP de SMBV.

(363) Sin perjuicio de esta conclusión de que no se justificó ninguna comparación funcional en el presente asunto, la Comisión observa que la evaluación del informe sobre los precios de transferencia de las funciones realizadas en la aplicación del TNMM no da como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia.

(364) Para estimar aproximadamente la remuneración de plena competencia de las funciones, el informe sobre los precios de transferencia debería haber realizado una comparación de las funciones realizadas por cada parte en las operaciones vinculadas.

(365) En métodos de determinación de los precios de transferencia unilaterales como el TNMM, solo la remuneración de la «parte objeto del análisis» se evalúa con propósitos de determinación de los precios de transferencia, independientemente de la remuneración de las demás partes de la operación. Sobre la afirmación de que SMBV es la «función menos compleja» en la relación entre SMBV y Alki LP, el asesor fiscal de Starbucks tomó a SMBV como la «parte objeto de análisis» y no consideró si el beneficio residual asignado a Alki LP es proporcional a las funciones, riesgos y activos de Alki LP. Starbucks justifica esta elección por el motivo de que SMBV no posee PI valorable propia y no incurre en riesgos empresariales significativos en el desarrollo de sus funciones rutinarias; SMBV debería ser por lo tanto la entidad menos compleja de dicha relación ([193]).

(366) Sin embargo, la línea de razonamiento de Starbucks demuestra una confusión entre la complejidad de las funciones y los riesgos asumidos. El párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE de 2010 ([194]) explica que la elección de la «parte objeto de análisis» en la aplicación del TNMM debe ser coherente con el análisis funcional de la operación ([195]). Como norma general, la «parte objeto de análisis» es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de los precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.

(367) Complejidad y riesgo son distintos, a pesar de las consideraciones de flujo de riesgo en el análisis funcional. La complejidad debe ser evaluada en términos relativos, es decir, por comparación con las otras partes implicadas en las operaciones. El párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 se refiere a la elección de la parte objeto de análisis a este respecto para una función «menos» compleja, en vez de en términos absolutos para una función que no sería compleja ([196]). El requisito de evaluar la complejidad

([192]) Véase el considerando 102.
([193]) Véase el considerando 190.
([194]) La elección de la parte objeto de análisis solo es necesaria cuando se utilizan los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o el TNMM, véase el párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE de 2010.
([195]) Este requisito también se encuentra en el párrafo 3.43 de las Directrices de la OCDE de 1995.
([196]) Este es también el caso de los párrafos 2.59 y 9.79 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.

de las funciones en comparación con las otras partes de las operaciones también se encuentra en los párrafos 1.21, 1.22 y 1.23 de las Directrices de la OCDE de 1995. Por consiguiente, allí donde se confíe en el TNMM para los propósitos de determinación de los precios de transferencia, las funciones de la otra parte de la operación, en este caso Alki LP, también deben ser analizadas. La información sobre las funciones de Alki LP estaba perfectamente disponible para la Agencia tributaria neerlandesa en el momento de la solicitud del APP de SMBV.

(368) Sin embargo, si se pueden identificar características observables directas con respecto a las operaciones vinculadas, tales características observables deberían servir para determinar la remuneración de la empresa implicada en las operaciones comparables ([197]). La existencia de comparables directos para determinar la remuneración de plena competencia es lo que la Comisión argumenta efectivamente en el punto 9.2.3.3.

(369) Sin embargo, en el punto siguiente, la Comisión evalúa la complejidad relativa de las entidades del grupo implicadas en las operaciones con SMBV.

(370) Ante todo, SMBV lleva a cabo una serie de funciones al margen de su función de tostado. Este hecho, como tal, presenta una dificultad para encontrar comparables apropiados con propósito de la determinación de los precios de transferencia ([198]). Además, la función de tostado llevada a cabo por SMBV es crítica para los productores de café. SMBV también realiza o compra estudios de mercado, posee PI y se implica en contratos con fabricantes externalizados. Finalmente, las responsabilidades de establecimiento de precios no están definidas claramente y parece que SMBV tiene cierto grado de control sobre los precios recibidos por la venta de productos.

(371) La naturaleza rutinaria de la función de tostado llevada a cabo por SMBV, alegada por el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia, se contradice con las presentaciones de los competidores, ya que tres de los cuatro competidores que recibieron una petición de información sobre el mercado por parte de la Comisión no subcontratan el tostado. De hecho, dos de esos competidores indicaron que consideran crítica la función de tostado y que por tanto, en principio, no consideran que pueda ser subcontratada ([199]). Sin embargo, que la función de tostado sea una función importante no significa necesariamente que sea también muy compleja.

(372) Asimismo, en el caso específico de SMBV, una evaluación de sus gastos operativos muestra un gasto significativo en estudios de mercado ([200]). Además, uno de los gastos operativos más importantes de SMBV es la amortización de los activos intangibles. SMBV realiza estudios de mercado, posee una PI importante, y adquirió PI adicional en 2012 por un valor de 4 millones EUR. Un fabricante rutinario no se implica en tales actividades.

(373) Los Países Bajos alegan que dichos gastos, que se relacionan con un pago de licencia de software y de un sistema informático para sistemas estandarizados de informática, no suponen una prueba de que SMBV estuviera utilizando PI de valor. Por ejemplo, en el caso de la empresa Y, una empresa designada como fabricante externalizado paga licencias de sistemas TI ([201]). Sin embargo, en el caso de SMBV, los pagos de amortización de la PI no se relacionan con dichas tasas de software, ya que las tasas de software se registran bajo una partida diferente en la contabilidad de SMBV ([202]).

(374) Tales consideraciones no son suficientes para concluir por sí solas que SMBV no es la función menos compleja. La complejidad de las funciones garantizadas por Alki LP debe ser igualmente evaluada para este propósito.

(375) Las actividades de Alki LP se evalúan en los considerandos 324 a 329. De dicha evaluación se desprende que la capacidad operativa de Alki LP es de extremadamente limitada a no existente, dado que no tiene empleados y ninguno de sus socios tiene empleado alguno.

(376) La Comisión por lo tanto concluye que el asesor fiscal de Starbucks designó de forma injustificada a SMBV como la función menos compleja comparada con Alki LP para el análisis de los precios de transferencia.

([197]) Véase el párrafo 2.3 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 y el párrafo 3.49 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.

([198]) Según el párrafo 3.42 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995 «no sería oportuno aplicar el método del margen neto de la operación al nivel del conjunto de la sociedad si esta realiza muchas operaciones vinculadas diferentes que no pueden compararse adecuadamente de forma conjunta con las de una empresa independiente».

([199]) Véanse los considerandos 204 a 212.

([200]) Véase el considerando 98.

([201]) Véase el considerando 212.

([202]) Véase el considerando 98.

(377) En consecuencia, como la metodología para la determinación de la base imponible de SMBV en el informe sobre los precios de transferencia se basó en la hipótesis errónea de que SMBV debería ser «la parte objeto de análisis» para la aplicación del TNMM, dicha metodología no da como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia. Dado que la aprobación en el APP de SMBV de dicha metodología se traduce en una reducción de la deuda fiscal de SMBV, conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades comparada con la de empresas no integradas cuyos beneficios imponibles conforme a dicho sistema se determinan por el mercado, se debe considerar que dicho APP otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

9.2.3.5. El informe sobre los precios de transferencia aplica erróneamente el TNMM

(378) En los puntos anteriores la Comisión ha demostrado que el informe sobre los precios de transferencia no evalúa si el pago del canon realizado por SMBV a Alki LP por la concesión de la licencia de PI de tostado, que es la operación intragrupo por la cual el APP de SMBV fue efectivamente solicitado y otorgado ([203]), cumple el principio de plena competencia. Posteriormente demostró que el informe sobre los precios de transferencia evalúa incorrectamente la complejidad de todas las empresas del grupo en la aplicación del TNMM. Se entiende, sin perjuicio de estas conclusiones, las cuales por sí solas permiten a la Comisión concluir que el APP de SMBV otorga una ventaja selectiva a SMBV en la forma de una disminución de su deuda fiscal en los Países Bajos, que la Comisión también observa, en aras de la exhaustividad, que el asesor fiscal de Starbucks aplicó erróneamente el TNMM en el informe sobre los precios de transferencia.

a) El asesor fiscal de Starbucks identificó erróneamente las funciones principales de SMBV en el informe sobre los precios de transferencia

(379) Para los propósitos de determinación de los precios de transferencia, la elección del método de determinación de los precios de transferencia y la selección de comparables se determinan en función del análisis funcional de la empresa para la cual se solicita un APP. Según el análisis funcional preparado por el asesor fiscal de Starbucks, la principal contribución funcional de SMBV al grupo Starbucks se relaciona con actividades de tostado/fabricación ([204]). En función de esta hipótesis, el asesor fiscal considera a SMBV como un fabricante de café de bajo riesgo que realiza funciones rutinarias y por tanto, como la «entidad menos compleja» para los propósitos de aplicación del TNMM.

(380) En la Decisión de incoación, la Comisión dudó que los Países Bajos aceptaran la clasificación de SMBV como fabricante externalizado de bajo riesgo en el informe sobre los precios de transferencia ([205]).

(381) En función de la información presentada por los Países Bajos y Starbucks durante la investigación, la Comisión considera que el asesor fiscal designó incorrectamente a SMBV como un fabricante de bajo riesgo. Más concretamente, la información proporcionada sobre los ingresos de SMBV demuestra que el tostado no es la principal fuente de ingresos de SMBV. Tal y como se ilustra en el cuadro 2, los ingresos por las ventas de café tostado registradas bajo la partida «ING. CAFÉ ENVASADO» ([206]) representan solo el [15-20] % de los ingresos de SMBV en 2013 y 2014. En 2007, es decir, en el momento en el que se acordó el APP de SMBV, la proporción se encontraba sustancialmente al mismo nivel del [15-20] %.

(382) Por el contrario, SMBV obtiene la mayor parte de sus beneficios registrados en los Países Bajos de una actividad distinta del tostado. De hecho, la función de reventa de SMBV, relativa a la prestación de servicios logísticos y administrativos por los Países Bajos y Starbucks ([207]), parece ser más importante que su actividad de tostado y contabiliza un [80-85] % de los ingresos de SMBV en 2013 y 2014. En 2007, en función de los datos disponibles en el momento de la solicitud del APP de SMBV, dicha proporción era del [75-80] %. Además, en ese momento, [10-30] de los [40-60] empleados de SMBV trabajaban en dicha actividad. SMBV también gestionaba tres relaciones contractuales relativas a la distribución y logística.

([203]) Punto 9.2.3.2.
([204]) Véase el considerando 49.
([205]) Véanse los puntos 79 a 96 de la Decisión de incoación.
([206]) Starbucks señaló que los ingresos bajo la descripción «ING. CAFÉ ENVASADO» están relacionados con las funciones de tostado y envasado de SMBV. Los ingresos procedentes de otros productos los cuales podrían incluir productos procesados parcialmente en función del café tostado por SMBV representan, según Starbucks, una pequeña fracción del total de los resultados de tostado de SMBV. Véase considerando 94.
([207]) Véanse los considerandos 166 y 190.

(383) En contra de la alegación de los Países Bajos de que los costes de los productos que no son de café son costes de transferencia para SMBV ([208]), SMBV de hecho registra un margen sobre la reventa de productos que no son de café. Además, la función de reventa de SMBV no solo representa la principal fuente de ingresos de SMBV, sino que también representa la única fuente de beneficios de SMBV desde 2010, si se tiene en cuenta que la actividad de tostado de SMBV ha sido deficitaria desde ese año ([209]), sin perjuicio de la cuestión de si dichas pérdidas sobre las actividades de tostado fueron causadas por una fijación incorrecta de los precios del grano de café verde ([210]).

(384) Los Países Bajos argumentan que no fue necesario solicitar más información de Starbucks que la proporcionada a su Agencia tributaria en el momento de la solicitud del APP, porque estaba familiarizada con el negocio de SMBV, ya que el APP era la renovación de un acuerdo tributario previo anterior ([211]). Sin embargo, el hecho de que los Países Bajos ignoraran que la mayor parte de los ingresos de SMBV provienen de la reventa de productos que no son de café claramente contradice su argumento sobre la familiaridad de su Agencia tributaria con el negocio de SMBV ([212]).

(385) Aunque el informe sobre los precios de transferencia admite que SMBV revende producción comprada a terceras partes a las tiendas, ignora dicha función cuando elige los comparables y el nivel indicador de beneficios para la aplicación del TNMM. Por consiguiente, el asesor fiscal de Starbucks no realizó una evaluación crítica a fin de identificar las funciones principales de SMBV para el análisis de los precios de transferencia ([213]).

(386) La función principal de SMBV fue, por tanto, insuficientemente identificada en el informe sobre los precios de transferencia por el asesor fiscal de Starbucks e incorrectamente aceptada por la Administración fiscal neerlandesa como base para calcular la remuneración aceptada en el APP de SMBV.

b) El asesor fiscal de Starbucks utilizó inapropiadamente los gastos operativos como indicador del nivel de beneficio en la aplicación del TNMM.

(387) El párrafo 2.87 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 indica que, en general y en función de los hechos del caso, las ventas o los gastos de distribución, comprendidos en los de explotación, pueden constituir una buena base para las actividades de distribución al emplear el TNMM ([214]).

(388) Según los Países Bajos, incluso si las actividades de SMBV no fueron determinadas correctamente en el informe sobre los precios de transferencia, los gastos operativos son un indicador apropiado de la rentabilidad en la aplicación del TNMM. Sin embargo, como los beneficios de SMBV se generan y registran a través de un margen sobre los productos distribuidos, la Comisión considera las ventas como un indicador más adecuado de la función de reventa lucrativa de SMBV. Además, entre 2008 y 2014 ([215]), el total de ventas de SMBV casi se triplicó, mientras que el margen bruto superó el doble de su valor en el mismo período ([216]). Por el contrario, los gastos operativos de SMBV se incrementaron solo un 6 %, por lo que estos gastos operativos no pueden considerarse un indicador adecuado de la actividad de reventa lucrativa de SMBV.

(389) De hecho, los beneficios de SMBV procedentes de sus actividades de reventa se registran en los Países Bajos y no se atribuyen a ningún otro miembro del grupo en una posición que genere tales beneficios. De hecho, el pago de los cánones como beneficio residual efectivamente transfiere los beneficios de SMBV derivados de la reventa de productos que no son café a Alki LP. Sin embargo, ninguno de los componentes alegados del pago de canon tiene relación alguna con los beneficios de la función de reventa de SMBV, ya que Alki LP no está en posición de generar beneficios activos procedentes de la reventa de productos que no son de café, al no tener capacidad operativa ni directa ni a través de sus socios ([217]). Por lo tanto, la atribución de estos beneficios a Alki LP a través del pago de un canon basado en los beneficios residuales no se ajusta al principio de plena competencia.

([208]) Véase el considerando 97.
([209]) Véase el considerando 315.
([210]) Véase el considerando 342 y siguientes.
([211]) Véase el considerando 179.
([212]) Véase el párrafo 1.43 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 y el párrafo 1.21 de las Directrices de 1995.
([213]) *Ibid*.
([214]) Este enfoque se ajusta al ejemplo presentado en relación con la función de distribución en el párrafo 3.48 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995.
([215]) De 128 millones EUR en 2008 a 350 millones EUR en 2014.
([216]) De 20 millones EUR en 2008 a 44 millones EUR en 2014.
([217]) Véase el considerando 235.

(390) Además, los beneficios registrados deben ser atribuidos, porque son una realidad económica que no puede ser sustituida por la utilización de un modelo económico o de fijación de precios de transferencia que tenga por objetivo aproximar la realidad económica en ausencia de características observables (directas). En el caso de SMBV, los beneficios de la reventa de productos que no son café no se atribuyen a través de ninguna forma de remuneración a cualquier otra entidad del grupo, o a ningún tercero que pueda estar en la posición de generar beneficios activos de la reventa de productos que no son café y, por lo tanto, deben ser atribuidos a SMBV.

(391) El asesor fiscal, por tanto, utilizó inapropiadamente los gastos operativos en lugar de las ventas como indicador del nivel de beneficio en la aplicación del TNMM.

c) Un análisis funcional basado en la función de reventa de SMBV y en una remuneración basada en el margen de ventas se habría traducido en un nivel de remuneración más alto.

(392) Para ilustrar el impacto de la identificación incorrecta por el asesor fiscal de Starbucks de las funciones principales de SMBV y de su inapropiada selección de los gastos operativos como indicador del nivel de beneficios, la Comisión replicó al análisis del asesor fiscal con un grupo de empresas similar corregido basado en la función de reventa de SMBV y un margen sobre las ventas calculado para este grupo similar corregido.

(393) Dado que la principal actividad empresarial de SMBV fue identificada incorrectamente en el informe sobre los precios de transferencia, el grupo similar de comparables utilizado por el asesor fiscal para determinar una remuneración por las funciones realizadas por SMBV (código NACE «Elaboración de café, té e infusiones» ([218])) fue igualmente inapropiado en la aplicación del TNMM. Para corregir el grupo similar, la Comisión realizó un análisis similar, basado en la base de datos Amadeus tal y como se hizo para el informe sobre los precios de transferencia, empleando el código NACE «Comercio al por mayor de café, té, cacao y especias». Los demás criterios de selección empleados por la Comisión para seleccionar el grupo similar fueron idénticos a los empleados por el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia ([219]).

(394) Con fines comparativos, la Comisión eliminó entonces las empresas del grupo similar corregido que principalmente distribuían productos distintos del café y el té (tales como especias, azúcar o empresas que solamente vendían equipos), mientras que las empresas seleccionadas implicadas en el tostado resultaron ser doce empresas comparables.

(395) Dado que la mitad de estas doce empresas no registraron datos sobre gastos operativos ([220]), y dado que dichos datos son sensibles a las diferencias contables entre jurisdicciones fiscales, la Comisión calculó un margen sobre ventas para las empresas en el grupo similar corregido. El resultado de dichos cálculos se presenta en el cuadro 12.

([218]) Véase el considerando 57.

([219]) Fueron seleccionadas empresas activas o empresas con situación desconocida, en países de la EU-15, Islandia, Noruega y Suiza, en ninguna de las cuales otra empresa poseía un porcentaje igual al 25 % o superior, para garantizar el requisito de independencia; estas elecciones son idénticas a las del asesor fiscal. Sin embargo, se seleccionó un período de observación más reciente, ya que el asesor fiscal utilizó datos de 2001-2005 y el APP se acordó en 2008, tres años después del último período de datos.

([220]) En el informe sobre los precios de transferencia el gasto operativo se calcula mediante la diferencia entre los costes totales y lo que el Bureau van Dijk, que administra la base de datos Amadeus, denominaba como «costes de material» cuyo objetivo es reflejar el COGS. Los datos de «costes de material» no estaban disponibles para muchas de las empresas en la comparación.

Cuadro 12

Análisis de comparables basado en la distribución al por mayor

			2007					2006					2005					2005-2007
	company name	country	turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turnover	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	average Mark-up on sales
1	ETABLISSEMENTEN SAS KOFFIE	Belgium	30 872	1 683	29 189	20 311	5,45 %	28 128	1 155	26 973	19 167	4,11 %	21 204	646	20 558	13 125	3,05 %	4,20 %
2	TOSTADORES REUNIDOS SA	Spain	14 899	231	14 668	14 403	1,55 %	13 080	244	12 835	n.a.	1,87 %	11 618	206	11 412	n.a.	1,77 %	1,73 %
3	MAGAZZINI DEL CAFFE' S.P.A. O, IN FORMA ABBREVIATA: MDC SPA O MDC SPA	Italy	2 301	– 347	2 648	1 165	– 15,07 %	1 224	– 558	1 782	803	– 45,55 %	639	– 359	998	420	– 56,15 %	– 38,92 %
4	LA CITTADELLA S.P.A.	Italy	2 949	601	2 349	787	20,37 %	2 865	786	2 079	668	27,43 %	2 820	675	2 145	635	23,94 %	23,91 %
5	CAFFE' UNIVERSALE BUONO AROMATICO - C.U.B.A. CAFE'	Italy	1 397	181	1 217	511	12,92 %	1 210	67	1 143	480	5,54 %	1 005	50	955	439	4,95 %	7,80 %
6	CAFES TC-3 SAL	Spain	2 015	118	1 897	n.a.	5,87 %	1 881	73	1 808	n.a.	3,88 %	1 721	46	1 675	n.a.	2,65 %	4,13 %
7	ΚΟΥΙΔΗΣ, Α.&Π.&Λ., Α. Ε.Β.Ε.	Greece	12 880	832	12 048	n.a.	6,46 %	10 092	310	9 782	n.a.	3,07 %	10 126	212	9 914	n.a.	2,09 %	3,87 %
8	CAFFE' SELE S.R.L.	Italy	1 039	91	948	560	8,77 %	968	82	886	536	8,47 %	874	38	836	474	4,30 %	7,18 %
9	RICO CAFÉ' S.R.L.	Italy	306	1	305	181	0,40 %	263	3	260	143	1,32 %	211	2	209	139	1,11 %	0,94 %
10	CAFÉ GRAEXPRES SL	Spain	781	15	766	n.a.	1,92 %	710	7	703	n.a.	1,05 %	666	2	664	n.a.	0,31 %	1,09 %
11	CERDANYA CAFES SL	Spain	310	8	302	n.a.	2,63 %	320	6	314	n.a.	1,77 %	306	3	303	n.a.	1,11 %	1,84 %
12	IMPORCAFÉ – COMÉRCIO E TORREFACÇÃO DE CAFÉ, LDA	Portugal	321	14	307	146	4,28 %	23	6	317	139	1,75 %	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		3,01 %
number of companies							12					12					11	12
lower qurtile							1,7 %					1,5 %					1,1 %	1,5 %
median							4,9 %					2,5 %					2,1 %	3,1 %
upper quartile							7,6 %					4,8 %					4,0 %	5,5 %

(396) El análisis del grupo similar de empresas activas principalmente en la distribución al por mayor de café dio como resultado una mediana de los beneficios sobre las ventas de 3,1 % con un rango intercuartil del 1,5 % al 5,5 %. Aunque el rango intercuartil se presenta solo en un punto de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010 entre otros posibles rangos para abordar cuestiones de comparabilidad ([221]), es utilizado frecuentemente por los asesores fiscales. Sin embargo, para evitar otorgar una ventaja a empresas que recurren a la fijación de precios de transferencia, el punto del rango más cercano a los resultados de mercado más probables debería ser utilizado con el propósito de fijar los precios de las operaciones vinculadas.

(397) En el presente asunto, la base imponible de SMBV tal y como la determina el APP de SMBV se encuentra fuera del rango intercuartil calculado en función del grupo similar corregido con una remuneración basada en el margen sobre las ventas. Tal y como se presenta en el cuadro 13, durante cada año desde 2008 el beneficio imponible de SMBV calculado en función del APP de SMBV fue inferior a su beneficio imponible en el punto más bajo del rango, es decir 1,5 % de las ventas:

Cuadro 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Ventas SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Renta imponible de SMBV en base a la resolución impugnada	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Rango inferior de la renta imponible (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
Mediana del rango de la renta imponible (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
Rango superior de la renta imponible (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
Renta imponible de SMBV en % de ventas1,2	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

(398) El rango intercuartil del 1,5 % al 5,5 % se basa en los datos financieros del período 2005-2007, que es el período más reciente previo al APP de SMBV. El descubrimiento de que la base imponible acordada en dicho APP se encuentra fuera del rango es igualmente válido para distintos períodos de observación ([222]).

(399) Por lo tanto, la afirmación de que el asesor fiscal de Starbucks estaba equivocado al considerar a SMBV como una empresa de fabricación con una remuneración basada en los gastos operativos con el objetivo de estimar una remuneración de plena competencia para SMBV se confirma mediante una comparación de datos internos con SMC. SMC es la única otra empresa del grupo Starbucks que ejerce las actividades de tostado de forma interna ([223]). Como la empresa está consolidada a efectos fiscales con Starbucks US, no proporciona incentivos a Starbucks para transmitir los beneficios de dicha empresa por medio de un pago de canon a Starbucks Corporation. Por lo tanto, aunque la contabilidad de SMC no está auditada, se establece igualmente con fines empresariales auténticos en ausencia de consideraciones fiscales. En función de esta contabilidad, SMC es [40-50]

([221]) Véase el párrafo 3.57 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010.

([222]) Si por el contrario se elige un período de cinco años de 2003 a 2007, el rango intercuartil resultante sería idéntico del 1,5 % al 5,8 % con una mediana del 2,9 %. Si se elige el mismo período entre 2001 y 2005 que en el informe sobre los precios de transferencia de Starbucks, el rango intercuartil resultante sería del 1,8 % al 5,7 % con una mediana del 2,7 %. Finalmente, si se escoge un período de cinco años que finalice en 2006 en lugar de en 2007, es decir el período 2002-2006, el rango intercuartil sería del 1,7 % al 5,2 % con una mediana del 2,6 %.

([223]) Véase el considerando 139.

veces más rentable que la remuneración acordada para SMBV en el APP de SMBV si se tiene en consideración el beneficio sobre los gastos operativos. Tal y como se explica en el considerando 140 y en el cuadro 9, aunque el APP de SMBV acuerda un margen de beneficios sobre los gastos operativos del [9-12] %, dicha relación se mantuvo en torno al 500 % para SMC durante los cuatro últimos períodos contables.

(400) El objetivo del ejercicio llevado a cabo por la Comisión en los considerandos 392 a 398 no es el cálculo de la remuneración de plena competencia para las funciones realizadas por SMBV dentro del grupo Starbucks. La Comisión acepta que el rango presentado anteriormente no está respaldado por un análisis de comparabilidad adecuado, y que por tanto el ejercicio simplemente quiere replicar y duplicar el análisis del asesor fiscal si las funciones hubieran sido identificadas correctamente. Por el contrario, el objetivo del ejercicio llevado a cabo por la Comisión es mostrar que, incluso en el caso de que las conclusiones alcanzadas por la Comisión en los puntos 9.2.3.3 y 9.2.3.4 fueran erróneas, la identificación incorrecta de las funciones principales de SMBV por parte del asesor fiscal y su inapropiada selección de los gastos operativos como indicador del nivel de beneficio en la aplicación del TNMM confirman que la metodología propuesta en el informe sobre los precios de transferencia y aceptada por el APP de SMBV para la determinación de la base imponible de SMBV en los Países Bajos no da como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia. Dado que dicha metodología da como resultado una reducción de la deuda fiscal de SMBV conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades comparada con la de empresas no integradas cuyos beneficios imponibles en el marco de dicho sistema se determinan por el mercado, debería considerarse que el APP de SMBV, mediante la aceptación de esta metodología, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

d) La inconveniencia del ajuste del capital circulante

(401) En el informe sobre los precios de transferencia, el asesor fiscal de Starbucks propone un «ajuste de conversión del margen», que se presenta a los Países Bajos como un ajuste del capital circulante, pero la metodología utilizada no tiene en cuenta el nivel de capital circulante de ninguno de los comparables ni el de SMBV. El capital circulante es la suma de las existencias y cuentas comerciales por cobrar que debe ser financiada, libre de cuentas comerciales por pagar. No existe una relación constante entre el COGS utilizado en el ajuste y las necesidades de capital circulante. En concreto, una empresa con un elevado coste de materia prima puede tener necesidades bajas de capital circulante si procesa sus existencias de manera eficiente. Los ajustes del capital circulante tienen por objetivo reflejar posibles diferencias en el procesado de las existencias y cuentas comerciales por cobrar y las cuentas comerciales por pagar, lo que no se refleja por la cantidad de materia prima utilizada por la empresa.

(402) La Comisión, por lo tanto, considera que el «ajuste del capital circulante» del asesor fiscal no se adecua al propósito declarado ni al ajuste para las diferencias en la utilización del capital circulante. No existe ninguna justificación para dicho ajuste en el conjunto de hechos presentado en el informe en materia precios de transferencia. El argumento de los Países Bajos de que el método presentado en el anexo al Capítulo III de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 2010, aunque disponible en ese momento, no formaba parte de las Directrices de 1995, las cuales eran aplicables en el momento en el que el APP entró en vigor ([224]), es por lo tanto irrelevante.

(403) En respuesta a las dudas expresadas por la Comisión sobre el ajuste del capital circulante en la Decisión de incoación ([225]), los Países Bajos proporcionaron una simulación del margen calculado mediante la metodología del ajuste para diferentes períodos temporales, una tasa de interés distinta y finalmente la misma tasa de interés como referencia, pero con una deducción en vez de una adición de 50 puntos básicos. Esas simulaciones, sin embargo, no aclararon las dudas. La Comisión no expresó sus dudas sobre el período de tiempo utilizado por el asesor fiscal de Starbucks en el informe sobre los precios de transferencia. Por el contrario, en el punto 101 de la Decisión de incoación, la Comisión toma nota de que la remuneración hipotética de la materia prima fue determinada tomando como referencia el EURIBOR al cual se añadió un diferencial de 50 puntos básicos, cuyo nivel no se explica. Los Países Bajos no explican dicho nivel mediante la presentación de simulaciones con diferentes tasas de interés y un diferencial de -50 puntos básicos, que queda por aclarar.

(404) En relación con la simulación proporcionada por los Países Bajos, donde el cociente entre los beneficios antes de impuestos de SMBV y los costes totales, incluido el COGS, se comparan con la relación entre el beneficio antes de impuestos y los costes totales de los competidores ([226]), la Comisión toma nota de que los Países Bajos toman un rango basado en información posterior al APP de SMBV. Si el rango intercuartil del beneficio antes de impuestos sobre los costes totales se establece en función de los datos financieros de los pares para el período 2001-2005, al igual que en el informe sobre los precios de transferencia, dicho rango debería ser del 4,9 % al 13,1 % y los beneficios de SMBV en dicho período estarían fuera del rango ([227]). Por ejemplo, en 2008 los beneficios antes de impuestos sobre los costes totales de SMBV serían del 1,2 % y caerían al 0,5 % en 2014.

([224]) Véase el considerando 177.
([225]) Véase los puntos 101 a 113 de la Decisión de incoación.
([226]) Véase el considerando 178.
([227]) Este rango resulta de las cifras del cuadro 5 de la Decisión de incoación.

(405) Los Países Bajos se refieren a un artículo del *International Transfer Pricing Journal* de 2012 que argumentaría que para fabricantes de pleno derecho y externalizados o contratados, los costes totales, incluido el COGS, son el indicador del nivel de beneficio más adecuado. El artículo presentaría una comparación entre márgenes sobre costes totales de fabricantes de pleno derecho y fabricantes externalizados o contratados. Ese análisis mostraría que, en función del ejemplo elegido, los fabricantes externalizados o contratados habrían tenido mayores márgenes sobre los costes totales que los fabricantes de pleno derecho. Sin embargo, pese a la validez general de los resultados del estudio empírico presentado en el artículo, las conclusiones del artículo contradicen más que apoyan el argumento de los Países Bajos de que la rentabilidad de los fabricantes de bajo riesgo debería ajustarse a la baja comparada con los fabricantes de pleno derecho. Esto se debe a que los Países Bajos aceptaron una reducción del margen sobre los costes para tener en cuenta el hecho de que SMBV no sería un fabricante de pleno derecho, mientras que las conclusiones empíricas del artículo parecen indicar que habría sido apropiado un margen mayor.

(406) Finalmente, el informe sobre los transferencia de precios también acepta una reducción considerable en el coste base utilizado para calcular la base imponible en 2008 comparado con el acuerdo anterior mediante la exclusión de los costes de [empresa de fabricación no afiliada 1], aunque no cambiaron ni las actividades de SMBV ni la relación comercial con [empresa de fabricación no afiliada 1]. Dicho ajuste, combinado con la clasificación errónea de las actividades reales de SMBV, no parece lo suficientemente razonado.

(407) En suma, incluso si el análisis de comparables no se hubiera basado en una clasificación incorrecta de las actividades de SMBV como tostadora de café y el asesor fiscal de Starbucks no hubiera utilizado inadecuadamente los gastos operativos en lugar de las ventas como indicador del nivel de beneficio en la aplicación del TNMM, la utilización del ajuste del capital circulante y la exclusión de los costes de [empresa de fabricación no afiliada 1] de la base imponible de SMBV significa que la metodología propuesta por el informe sobre los precios de transferencia y aceptada por el APP de SMBV no da como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia.

(408) Al aceptar dicha metodología, que da como resultado una reducción de la deuda fiscal de SMBV conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades comparada con la de empresas no integradas cuyos beneficios imponibles en el marco de dicho sistema se determinan por el mercado, el APP de SMBV otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

9.2.4. *Razonamiento complementario: Ventaja selectiva debida a una excepción del Decreto*

(409) Los Países Bajos y Starbucks argumentaron que el Decreto constituye el sistema de referencia adecuado frente al cual debe determinarse la existencia de una ventaja selectiva como consecuencia del APP de SMBV.

(410) Como señalan los considerandos 245 a 251, la Comisión no está de acuerdo con los argumentos de los Países Bajos y Starbucks relativos al sistema de referencia aplicable. Sin embargo, con carácter subsidiario, la Comisión concluye que el APP de SMBV también otorga una ventaja selectiva a SMBV en el contexto de un sistema de referencia más limitado, compuesto por empresas del grupo que aplican la fijación de precios de transferencia a la cual se aplica el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto.

(411) Se considera que el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto establecen el «principio de plena competencia» en el marco del Derecho fiscal neerlandés, según el cual las operaciones entre empresas intragrupo deberían ser remuneradas como si estas fuesen acordadas entre empresas independientes que negocian bajo circunstancias comparables de plena competencia. El preámbulo del Decreto, en particular, explica que el principio de plena competencia tal y como se establece en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se ha incorporado al Derecho nacional y que dichas directrices se aplican directamente a los Países Bajos ([228]).

(412) Teniendo en cuenta que la Comisión ha demostrado ya en el punto 9.2.3.1 que el APP de SMBV recurre a ciertas elecciones metodológicas del asesor fiscal de Starbucks para fijar los precios de transferencia y que no puede considerarse que estas permitan una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado, lo que resulta en una reducción de la deuda fiscal de SMBV en los Países Bajos, la Comisión puede concluir igualmente que el APP también otorga una ventaja selectiva bajo el marco de referencia más restringido del artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades y el Decreto.

([228]) Véase el considerando 87.

9.2.5. *Justificación*

(413) Ni los Países Bajos ni Starbucks han presentado una posible justificación del tratamiento selectivo de SMBV como resultado del APP de SMBV. La Comisión recuerda, a este respecto, que la responsabilidad de establecer dicha justificación recae en el Estado miembro.

(414) En cualquier caso, la Comisión no ha podido hallar ningún motivo que pueda justificar el trato preferente al que se acoge SMBV como resultado del APP de SMBV del que pueda decirse que deriva directamente de principios intrínsecos, básicos y directores del sistema de referencia o que es el resultado de los mecanismos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del sistema ([229]), tanto si el sistema de referencia es el sistema general neerlandés del impuesto de sociedades como si es el Decreto, como proponen los Países Bajos y Starbucks.

9.2.6. *Conclusión sobre la existencia de una ventaja selectiva*

(415) La Comisión concluye que el APP de SMBV, al recurrir a un método para llegar a la asignación de beneficios a SMBV dentro del grupo Starbucks que no se puede considerar que produzca una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia y que resulta en la reducción de la deuda fiscal de SMBV conforme al sistema general neerlandés del impuesto de sociedades comparada con las empresas no integradas cuyos beneficios imponibles según dicho sistema se calculan por el mercado, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(416) Con carácter subsidiario, la Comisión concluye que el APP de SMBV, por recurrir conforme al Decreto, basado en el artículo 8 *ter*, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de sociedades, a un método para obtener una asignación de beneficios a SMBV que no puede considerarse que dé como resultado una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia y que resulta en la reducción de la deuda fiscal de SMBV comparada con las de otras empresas del grupo imponibles en los Países Bajos, otorga una ventaja selectiva a SMBV a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

9.3. **Beneficiario de la medida impugnada**

(417) La Comisión considera que el APP de SMBV otorga una ventaja selectiva a SMBV con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, ya que conduce a una disminución del beneficio imponible de la entidad en los Países Bajos comparado con las empresas no integradas cuyos beneficios imponibles se determinan por las operaciones acordadas conforme a las condiciones de mercado. Sin embargo, la Comisión toma nota de que SMBV forma parte de un grupo corporativo multinacional, es decir, el grupo Starbucks, siendo la remuneración del papel de SMBV dentro de dicho grupo el objeto del APP de SMBV.

(418) Se puede considerar que las entidades jurídicamente independientes forman una única unidad económica para la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales. Esa unidad económica se considera entonces como la empresa afectada que se beneficia de la medida de ayuda. Tal y como el Tribunal de Justicia ha declarado previamente, «en el Derecho en materia de competencia, el concepto de "empresa" designa una unidad económica […] aunque desde el punto de vista jurídico, dicha unidad económica esté compuesta por varias personas físicas o jurídicas» ([230]). Para determinar si varias entidades forman una unidad económica, el Tribunal de Justicia examina la existencia de participación mayoritaria o vínculos funcionales, económicos u orgánicos ([231]). En el presente asunto, SMBV está controlada completamente por Alki LP, que a su vez está controlada por otras empresas del grupo Starbucks ([232]).

(419) Además, fue el grupo Starbucks quien tomó la decisión de establecer SMBV en los Países Bajos y por tanto es el grupo Starbucks quien se beneficia del APP de SMBV ya que el APP, tal y como se indica en el considerando 45, establece el beneficio que debe ser asignado a SMBV dentro del grupo corporativo por las funciones que proporciona a las empresas del grupo. El APP de SMBV es, después de todo, un acuerdo tributario previo que acepta una metodología de determinación de los precios de transferencia para operaciones dentro del grupo Starbucks, de modo que cualquier trato fiscal favorable a SMBV por la Agencia tributaria neerlandesa favorece al grupo Starbucks en su conjunto mediante la asignación de recursos adicionales no solo a SMBV, sino a todo el

([229]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2009:417, apartado 69.

([230]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 12 de julio de 1984, en el asunto C-170/83 Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, apartado 11. Véase a su vez la sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 14 de octubre de 2004, en el asunto T-137/02 Pollmeier Malchow contra Comisión, ECLI:EU:T:2004:304, apartado 50.

([231]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 16 de diciembre de 2010, en el asunto C-480/09 P Acea Electrabel Produzione SpA contra Comisión, ECLI:EU:C:2010:787 apartados del 47 al 55; sentencia del Tribunal de Justicia, de 10 de enero de 2006, en el asunto C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 112.

([232]) La estructura corporativa del grupo Starbucks se explica en el punto 27 y en la figura 1 de la Decisión de incoación.

grupo. En otras palabras, tal y como explica el considerando 257, allí donde la fijación de precios de transferencia sea necesaria para establecer los precios de productos y servicios dentro de varias entidades legales pertenecientes a un único grupo, los efectos de la fijación de precios de transferencia afectan por su propia naturaleza a más de una empresa del grupo (el aumento del precio en una empresa reduce el beneficio de la otra).

(420) Por consiguiente, a pesar del hecho de que el grupo se organiza en diferentes personas jurídicas, en el contexto de un acuerdo de fijación de precios de transferencia dichas empresa deben ser consideradas como un único grupo que se beneficia de la medida de ayuda impugnada ([233]).

(421) Finalmente, en el presente asunto la determinación de la base imponible de SMBV en los Países Bajos influye en los pagos de canon a Alki LP ya que el canon se corresponde con cualquier beneficio registrado por SMBV por encima del [9-12] % de los gastos operativos tal y como se acordó en el APP de SMBV ([234]). La reducción de la deuda fiscal de SMBV en los Países Bajos, por lo tanto, no solo beneficia a SMBV, sino también a Alki LP y por lo tanto al grupo Starbucks.

9.4. **Conclusión sobre la existencia de ayuda**

(422) A la vista de todo lo anterior, la Comisión concluye que el APP de SMBV celebrado por la Administración fiscal neerlandesa otorga a SMBV y al grupo Starbucks una ventaja selectiva que es imputable a los Países Bajos, financiada con recursos estatales y que falsea o amenaza falsear la competencia y es capaz de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. El APP de SMBV constituye, por tanto, una ayuda estatal a del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(423) Como el APP de SMBV origina una reducción de las cargas que normalmente debería soportar SMBV en el ejercicio de sus actividades, se debería considerar que el APP concede ayudas de funcionamiento a SMBV y al grupo Starbucks.

9.5. **Pruebas en las que se basa la Comisión para la declaración de existencia de ayuda**

(424) Uno de los argumentos avanzados por los Países Bajos durante el procedimiento administrativo es que parte de la información en la que se basó la Comisión en su Decisión de incoación, así como los datos en los que se basó durante el procedimiento de investigación formal, no estaban disponibles para la Administración fiscal neerlandesa en el momento en el que la primera comenzó a investigar a SMBV. Por lo tanto, los Países Bajos acusan a la Comisión de disfrutar del «beneficio de la retrospección» en la evaluación de SMBV.

(425) Por ejemplo, si bien es cierto que la evaluación de la clasificación de SMBV como fabricante externalizado se refiere a las funciones realizadas por SMBV en el momento del APP, también se la relaciona con otras actividades, como el estudio de mercado o la amortización de activos intangibles, que solo sucedieron posteriormente y por lo tanto podrían no haber sido tenidas en cuenta por la Administración fiscal neerlandesa cuando acordó el APP de SMBV en 2008. Igualmente, el hecho de que los costes del grano de café verde se incrementasen significativamente después de 2010, que implica que los pagos de canon se financiaron mediante otras actividades distintas al tostado del café contraviniendo el principio de plena competencia, solo se hizo evidente después de la celebración del APP.

(426) La Comisión toma nota, a este respecto, de que un considerable número de argumentos que apoyan la conclusión de la Comisión de que el APP de SMBV no cumple el principio de plena competencia, se basa en información y datos disponibles para la Agencia tributaria neerlandesa en el momento en el que se celebró el APP. Tal es el caso, en particular, de varios de los acuerdos de tostado y de fabricación entre Starbucks y terceros recogidos en los considerandos 148 a 150, de la información acerca de la complejidad de las funciones realizadas por SMBV y Alki LP, información que cuestiona la clasificación de SMBV como fabricante externalizado de bajo riesgo, y de la idoneidad del uso de los gastos operativos como indicador del nivel de beneficio en lugar de las ventas y el incremento de los 50 puntos básicos en el margen de materias primas ([235]).

([233]) Véase, por analogía, la sentencia del Tribunal de Justicia, de 14 de noviembre de 1984, en el asunto 323/82 Intermills ECLI:EU:C:1984:345:, cuyo apartado 11 reza así: «De las informaciones proporcionadas por las propias demandantes se desprende que, a raíz de la reestructuración, tanto la sociedad Intermills como las tres sociedades industriales están controladas por la Región Valona y que, a raíz de la transmisión de las instalaciones de producción a las tres sociedades recién constituidas, la sociedad Intermills conserva intereses en ellas. Procede por tanto señalar que, pese al hecho de que las tres sociedades industriales posean cada una su individualidad jurídica distinta de la antigua sociedad Intermills, todas estas sociedades forman juntas un grupo único, en todo caso en lo que se refiere a la ayuda concedida por las autoridades belgas […]».

([234]) Véase el considerando 102.

([235]) Además, el no cumplimiento por el APP de SMBV del principio de plena competencia se ha confirmado y agravado en los años posteriores a su celebración. Por ejemplo, mientras que en 2007, los ingresos por tostado de grano representaban solo el [15-20] % de los ingresos totales de SMBV, estos descendieron en años posteriores hasta el […] % en 2013 y 2014. Esta evolución se explica por el hecho de que SMBV realizaba otras actividades, como el estudio de mercado, que implican unos gastos significativos y otras actividades relacionadas con PI, dada la inclusión de los gastos de amortización de intangibles como uno de las mayores partidas de gastos operativos de 2014.

(427) Con respecto a la información sobre los costes de granos de café verde, la Comisión observa que el informe sobre los precios de transferencia recoge el acuerdo de suministro de grano de café verde entre SMBV y SCTC entre las operaciones y flujos más importantes entre empresas, pero no examina o evalúa si el precio cobrado por el grano de café verde por SCTC a SMBV es de plena competencia, ya que el asesor fiscal se basó en el TNMM para calcular una remuneración basada en la función de tostado de SMBV.

(428) Si dicho acuerdo se hubiese analizado adecuadamente en el informe sobre los precios de transferencia,, se debería haber estimado una remuneración de plena competencia para los granos de café verde con vistas a solicitar el APP de SMBV ([236]). Por tanto, si el APP de SMBV se hubiese referido a la operación relativa al grano de café verde, una remuneración de plena competencia acordada en 2008 no habría dado cabida a incrementos injustificados en el precio del grano de café verde a partir de 2011.

(429) En cualquier caso, tal y como explica el considerando 348 y siguientes, Starbucks no proporcionó ninguna justificación válida para el incremento del precio de los granos de café verde después de 2010, así que el argumento es irrelevante.

(430) Además, la Agencia tributaria neerlandesa podría haber dispuesto de la información sobre el margen aplicado a dicha operación en el momento de la solicitud del APP de SMBV y, si dicha administración la hubiese solicitado, el resultado habría sido un margen de plena competencia del [alrededor del 3 %] del COGS para SCTC ([237]): en cualquier caso, un importe menor que el margen del [alrededor del 6 %] y el correspondiente margen bruto del [alrededor del 9 %] sobre el COGS, que la Comisión considera de plena competencia en el considerando 358. Si dicho margen se hubiera aceptado en un APP, se habría impedido que SCTC aumentara dicho margen hasta una media del [alrededor del 18 %] a partir de 2011, en ausencia de una petición de modificación del APP. A este respecto, la Comisión recuerda que el APP de SMBV declara en sí mismo tener una validez de diez años suponiendo que las hipótesis críticas presentadas por SMBV son correctas; en el caso de no ser correctas, el APP debería darse por finalizado.

9.6. **Compatibilidad de la ayuda**

(431) La ayuda estatal se considerará compatible con el mercado interior si puede acogerse a una de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado ([238]) y podrá ser considerada compatible con el mercado interior si la Comisión considera que se ajusta a una de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado. Sin embargo, le corresponde al Estado miembro que otorga la ayuda demostrar que dicha ayuda estatal concedida por él es compatible con el mercado interior según lo dispuesto en el artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado.

(432) Los Países Bajos no han alegado ninguno de los motivos de compatibilidad previstos en las disposiciones en cuanto a la ayuda estatal que ellos mismos otorgaron mediante la celebración del APP de SMBV.

(433) Además, tal y como explica el considerando 423, debe considerarse que el APP de SMBV otorga una ayuda operativa a SMBV y al grupo Starbucks. Como norma general, dicha ayuda no puede considerarse normalmente compatible con el mercado interior al amparo del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado, en la medida en la que no facilita el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas. Además, los incentivos fiscales considerados no están limitados en el tiempo ni son degresivos o proporcionados a lo necesario para poner remedio a una desventaja económica específica en las regiones afectadas.

(434) En consecuencia, la ayuda estatal concedida a SMBV y al grupo Starbucks por los Países Bajos mediante la celebración del APP de SMBV es incompatible con el mercado interior.

9.7. **Ilegalidad de la ayuda**

(435) Según lo establecido en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, los Estados miembros están obligados a informar a la Comisión de cualquier plan de concesión de ayuda (obligación de notificación) y no podrán hacer efectiva ninguna medida de ayuda propuesta hasta que la Comisión no haya tomado una decisión definitiva sobre la ayuda en cuestión (obligación de suspensión).

([236]) Véase el párrafo 3.42 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia de 1995, según las cuales «cuando se utilizan los márgenes de beneficio de una empresa independiente, los beneficios imputables a las operaciones de la empresa independiente no deben distorsionarse por tomar en consideración las operaciones vinculadas de esa empresa».

([237]) Véase el cuadro 11.

([238]) Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado se refieren a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, a las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional y a las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. Ninguna de ellas se aplica al presente asunto.

(436) La Comisión toma nota de que los Países Bajos no notificaron a la Comisión ningún plan para otorgar la medida de ayuda impugnada, ni respetaron la obligación de suspensión establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado. Por lo tanto, de conformidad con el artículo 1, letra f), del Reglamento (UE) 2015/1589 ([239]), el APP de SMBV constituye una ayuda ilegal, ejecutada en infracción del artículo 108, apartado 3, del Tratado.

10. **RECUPERACIÓN**

(437) El artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 establece la obligación de la Comisión de ordenar la recuperación de la ayuda ilegal e incompatible. Dicha disposición también establece que el Estado miembro afectado tomará todas las medidas necesarias para recuperar la ayuda ilegal declarada incompatible. El artículo 16, apartado 2, del Reglamento (UE) 2015/1589 establece que dicha ayuda debe ser recuperada, incluidos los intereses devengados desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. El Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión ([240]) elabora los métodos empleados para el cálculo de los intereses de recuperación. Finalmente, el artículo 16, apartado 3, del Reglamento (UE) 2015/1589 indica que «la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión».

10.1. **Confianza legítima**

(438) El artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 establece que la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.

(439) NOB es la única parte interesada que plantea la cuestión de la confianza legítima. Para empezar, debería haber tomado nota de que el principio de la confianza legítima solo puede ser invocado por aquellos responsables del reembolso de la ayuda ([241]), es decir Starbucks, y Starbucks no ha presentado ningún argumento a tal efecto.

(440) En cualquier caso, para que se justifique el argumento de la confianza legítima, esta debe surgir de una acción de la Comisión previa en forma de seguridades concretas ([242]). Esto significa que la confianza legítima debe surgir de un comportamiento de la Comisión previo que, por ejemplo, haya aprobado ya un régimen de ayudas igual o similar. NOB no remitió a ninguno de dichos actos de la Comisión.

(441) Por lo tanto, el argumento de la confianza legítima de NOB carece de fundamento en lo que se refiere a la recuperación de la ayuda ilegalmente otorgada por los Países Bajos a Starbucks mediante el acuerdo fiscal previo impugnado a favor de SMBV.

10.2. **Metodología para la recuperación**

(442) De acuerdo con el Tratado y la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la Comisión es competente para decidir que el Estado miembro interesado debe suprimir o modificar la ayuda cuando se demuestre que es incompatible con el mercado interior. El Tribunal también ha mantenido sistemáticamente que la obligación por parte de los Estados de suprimir las ayudas que la Comisión ha considerado incompatibles con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación existente anteriormente. En dicho contexto, el Tribunal ha declarado que el objetivo se alcanza cuando el receptor ha reembolsado los importes concedidos mediante una ayuda ilegal, suprimiendo así la ventaja de que disfrutaba sobre sus competidores en el mercado y se ha restablecido la situación anterior a la concesión de la ayuda.

(443) Ninguna norma del Derecho de la Unión establece que la Comisión, a la hora de exigir la restitución de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior, deba determinar el importe exacto de la ayuda a restituir. Por el contrario, es suficiente que la decisión de la Comisión incluya información que permita al receptor calcular por sí mismo el importe sin demasiada dificultad ([243]).

([239]) Se remite al Reglamento (UE) 2015/1589 en lo que se refiere a la ilegalidad de la ayuda y la obligación de recuperación.

([240]) Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se implementa el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo que establece normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140, 30.4.2004, p. 1).

([241]) Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 5 de agosto de 2003, en los asuntos acumulados T-116/01 y T-118/01 P&O European Ferries (Vizcaya) SA y Diputación Foral de Vizcaya contra Comisión ECLI:EU:T:2003:217, apartado 115.

([242]) Sentencia del Tribunal de Primera Instancia, de 18 de enero de 2000, en el asunto T-290/97 Mehibas Dordtselaan contra Comisión, ECLI:EU:T:2000:8, apartado 59 y sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de junio de 2006, en los asuntosC-182/03 y C-217/03 Reino de Bélgica y Fórum 187 ASBL contra Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 147.

([243]) Sentencia del Tribunal de Justicia, de 18 de octubre de 2007, en el asunto C-441/06, Comisión contra Francia, ECLI:EU:C:2007:616, apartado 29 y la jurisprudencia citada.

(444) En relación con la ayuda estatal ilegal en forma de medidas fiscales, el punto 35 de la Comunicación sobre el impuesto de sociedades indica que el importe que se ha de recuperar se calcula comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente.

(445) Tal y como se concluye en los considerandos 339 a 341, la Comisión considera que una comparación con operaciones no vinculadas comparables utilizando el método CUP, en particular con los acuerdos de concesión de licencia de PI de tostado en varios de los acuerdos de tostado y fabricación y de distribución alcanzados por Starbucks con terceros, demuestra que el valor de plena competencia del canon pagado por SMBV a Alki LP por la PI de tostado debería ser cero. En otras palabras, no se debería pagar ningún canon por esa PI en esta relación específica, ya que SMBV no parece obtener ningún beneficio del uso de la PI de tostado otorgada con licencia de Alki LP.

(446) Dada dicha conclusión, los Países Bajos deberían tener en cuenta los beneficios contables de SMBV, sin deducir el pago del canon de SMBV a Alki LP de dichos beneficios por la concesión de licencia de PI de tostado, como punto de partida para la determinación de la deuda fiscal de SMBV en los Países Bajos para garantizar que la ayuda otorgada por el APP de SMBV se elimina mediante la recuperación.

(447) Además, dada la conclusión de la Comisión en el considerando 358 de que un margen medio de hasta el [alrededor del 6 %] de los costes de grano de café verde vendido por SCTC a SMBV para el período a partir de 2011 y los precios del grano de café verde vendido a SMBV correspondientes a un margen bruto de [alrededor del 9 %] por SCTC constituyen una aproximación fiable del precio de plena competencia, los beneficios contables de SMBV para los años fiscales 2011 y posteriores deberían incrementarse por la diferencia en el margen bruto del grano de café verde efectivamente aplicado durante dicho período y un margen bruto sobre el COGS de SCTC de [alrededor del 9 %].

(448) La diferencia entre la cantidad correspondiente de los beneficios contables resultantes de la aplicación de las dos etapas detalladas en los considerandos 446 y (447) totalmente gravados conforme a las normas del sistema general neerlandés del impuesto de sociedades efectivamente pagado por SMBV a los Países Bajos desde el 1 de octubre de 2007 es la que constituye la cantidad de ayuda que debe ser recuperada de SMBV y del grupo Starbucks para eliminar la ventaja que SMBV y el grupo Starbucks recibieron de los Países Bajos como resultado del APP de SMBV.

10.3. **Entidad de la que se recupera la ayuda**

(449) A la luz de las observaciones de los considerandos 417 a 421, la Comisión considera que los Países Bajos deben, en primer lugar, recuperar la ayuda ilegal e incompatible otorgada por el APP de SMBV. Si SMBV no está en posición de reembolsar la cantidad total de la ayuda recibida como resultado del APP de SMBV, los Países Bajos deberían recuperar la cantidad restante de la ayuda de Starbucks Corporation, ya que es la entidad que controla el grupo Starbucks, para garantizar que se elimina la ventaja otorgada y que se restaura la situación existente previamente en el mercado mediante la recuperación.

11. **CONCLUSIÓN**

(450) En conclusión, la Comisión concluye que los Países Bajos han otorgado ilegalmente una ayuda estatal a SMBV y al grupo Starbucks mediante la celebración del APP de SMBV, en infracción del artículo 108, apartado 3, del Tratado, cuya recuperación se requiere a los Países Bajos en virtud del artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589 de SMBV y, si esta última no reembolsa la cantidad total de la ayuda, la cantidad de ayuda pendiente deberá recuperarse de Starbucks Corporation.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El acuerdo previo de fijación de precios firmado por los Países Bajos el 28 de abril de 2008 con Starbucks Manufacturing EMEA B.V., el cual permite a esta última la determinación de su obligación de declarar el impuesto de sociedades en los Países Bajos anualmente por un período de diez años, constituye una ayuda a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que es incompatible con el mercado interior y que fue puesta en vigor ilegalmente por los Países Bajos en infracción del artículo 108, apartado 3, del Tratado.

Artículo 2

1. Los Países Bajos recuperarán la ayuda incompatible e ilegal mencionada en el artículo 1 de Starbucks Manufacturing EMEA B.V.

2. Cualquier importe no recuperable de Starbucks Manufacturing EMEA B.V., tras la recuperación descrita en el apartado anterior, será recuperada de Starbucks Corporation.

3. Los importes a recuperar devengarán intereses desde la fecha en las que estuvieron a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación.

4. Los intereses se calcularán sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004.

Artículo 3

1. La recuperación de la ayuda otorgada mencionada en el artículo 1 será inmediata y efectiva.

2. Los Países Bajos se asegurarán de que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 4

1. En los dos meses posteriores a la notificación de la presente Decisión, los Países Bajos presentarán información relativa a la metodología utilizada para calcular la cantidad exacta de la ayuda.

2. Los Países Bajos mantendrán informada a la Comisión del progreso de las medidas nacionales tomadas para aplicar la presente Decisión hasta que se complete la recuperación de la ayuda otorgada mencionada en el artículo 1. Presentarán inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya tomadas y planificadas para cumplir la presente Decisión.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de los Países Bajos.

Hecho en Bruselas, el 21 de octubre de 2015.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión