



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 8 de junio de 2023<sup>1</sup>

**Asunto C-457/21 P**

**Comisión Europea  
contra**

**Gran Ducado de Luxemburgo,  
Amazon.com, Inc.,**

**Amazon EU Sàrl**

«Recurso de casación — Ayuda de Estado — Concesión de un precio de transferencia ventajoso — Ventaja fiscal selectiva — Determinación del marco de referencia — Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de precios de transferencia en cuanto marco de referencia — Fuerza vinculante para el Tribunal de Justicia del marco de referencia elegido por la Comisión Europea y el Tribunal General — Apreciación del precio de transferencia correcto — Distinción entre la apreciación de los hechos y la apreciación de las cuestiones de Derecho — Criterio de control reducido en la apreciación de una posible aplicación incorrecta del Derecho fiscal por las autoridades tributarias nacionales — Decisión fiscal anticipada»

## I. Introducción

1. El presente recurso de casación versa una vez más<sup>2</sup> sobre la revisión de una decisión fiscal anticipada sobre la base de la normativa en materia de ayudas de Estado. Mientras que, por un lado, tales decisiones fiscales anticipadas contribuyen a la seguridad jurídica, por otro lado, existe la sospecha latente de que en algunos Estados miembros dichas decisiones se basan en acuerdos restrictivos de la competencia entre autoridades tributarias y sujetos pasivos.

2. Al mismo tiempo,<sup>3</sup> se trata de precios de transferencia que pueden desviarse del principio de libre competencia. En 2003, la Administración tributaria luxemburguesa se pronunció respecto a Amazon.com, Inc. sobre la cuantía adecuada de un canon de licencia entre dos sociedades filiales. El importe de este canon repercute en la cuota del impuesto sobre sociedades de Amazon EU Sàrl,

<sup>1</sup> Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> Véanse, en particular, y más recientemente, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), y las conclusiones del Abogado General Pikamäe presentadas en el asunto Irlanda/Comisión y otros (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), así como mis conclusiones presentadas en el asunto Engie Global LNG Holding y otros/Comisión y Luxemburgo/Comisión (C-454/21 P y C-451/21 P, EU:C:2023:383).

<sup>3</sup> Véanse, a este respecto, las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859); de 15 de julio de 2020, Irlanda y otros/Comisión (T-778/16 y T-892/16, EU:T:2020:338 — pendiente con el número de asunto C-465/20 P), y de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión (T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669).

establecida en Luxemburgo. Cuanto más elevado sea el canon de licencia, menor será la cuota del impuesto sobre sociedades devengado en Luxemburgo. Para determinar el canon de licencia adecuado, Luxemburgo y Amazon.com adoptaron de mutuo acuerdo un método determinado. Entendió la Comisión Europea que este acuerdo sobre precios de transferencia constituía una ayuda de Estado, pues no se ajustaba a los principios de libre competencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). La Comisión realizó su propio cálculo del importe adecuado del canon de licencia con arreglo a un método distinto, que arrojó como resultado un canon inferior. Dado que ello habría supuesto una mayor deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades, la decisión fiscal anticipada concedía una ventaja selectiva a la filial que pagaba el canon de licencia.

3. En el procedimiento incoado contra esta decisión de la Comisión sobre ayudas de Estado tramitado ante el Tribunal General, las partes debatieron primordialmente sobre los detalles del método aplicado o que debía aplicarse. No se discutió sobre si los principios de libre competencia de la OCDE pueden constituir en el presente asunto el marco de referencia correcto para el control de las ayudas. El Tribunal General no constató que se hubieran determinado erróneamente los precios de transferencia y anuló esta decisión debido a la falta de prueba de la existencia de una ventaja selectiva.

4. En un momento posterior a esta sentencia del Tribunal General, el Tribunal de Justicia aclaró en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión<sup>4</sup> que los principios de la OCDE pueden utilizarse como marco de referencia para la determinación de una ventaja selectiva solamente si han sido incorporados al Derecho nacional. No es este el caso del Derecho luxemburgués. No obstante, en opinión de la Comisión, la anulación de esta decisión por el Tribunal General adoleció de errores de Derecho. Dado que el marco de referencia no es objeto de debate entre todas las partes, la sentencia dictada en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión no influye en modo alguno en el presente recurso de casación. La Comisión invoca a este respecto el principio *ultra petita*.

5. De ser ello cierto, a continuación, se suscitaría la cuestión de la medida en que el Tribunal de Justicia es competente para revisar el cálculo «correcto» de un precio de transferencia en la instancia de casación. La Comisión reprocha al Tribunal General, en particular, haber apreciado algunos aspectos de un modo diferente al observado por ella (titularidad jurídica de activos inmateriales, atribución contractual de derechos y obligaciones, análisis funcional de las filiales interpuestas, etc.). Ahora bien, la competencia para apreciar los hechos corresponde, en principio, al Tribunal General, y en la instancia de casación ante el Tribunal de Justicia podrá alegarse, a lo sumo, la desnaturalización de los hechos. En cambio, en la instancia de casación, las cuestiones de Derecho son competencia originaria del Tribunal de Justicia.<sup>5</sup> Sin embargo, el presente asunto muestra que esta distinción a efectos de la revisión de una ventaja selectiva depara dificultades. Es posible que se requiera atemperar la intensidad del control judicial (es decir, un criterio de examen modificado), en la medida en que el Tribunal de Justicia interprete la normativa tributaria nacional en lo que respecta a la existencia de una ventaja selectiva.

<sup>4</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859).

<sup>5</sup> Véase el artículo 58 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

6. El marco jurídico de Derecho de la Unión lo constituye el artículo 107 TFUE y siguientes.

### B. Derecho luxemburgués

7. Artículo 164, apartado 3, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Ley modificada de 4 de diciembre de 1967 sobre el Impuesto sobre la Renta) (en lo sucesivo, «LIR»), dispone:

«La distribución encubierta de beneficios deberá formar parte de la base imponible. Se considerará distribución encubierta de beneficios, en particular, la concesión directa o indirecta, por una sociedad o entidad a un accionista, socio o interesado, de ventajas que no se habrían concedido de otro modo.»

### C. Modelo de Convenio Tributario y Directrices de la OCDE

8. La OCDE ha publicado diversas directrices no vinculantes en materia de práctica fiscal internacional. En particular, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE constituye el fundamento de muchos convenios tributarios bilaterales celebrados entre los Estados miembros de la OCDE y un creciente número de Estados no miembros. También contiene disposiciones sobre el método adecuado para la atribución de beneficios entre empresas de un mismo grupo multinacional. A este respecto, el artículo 9, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en su versión en vigor desde 2003 a 2014, dispone:

«Cuando las relaciones comerciales o financieras entre dos empresas [asociadas] estén sometidas a condiciones convenidas o impuestas distintas de las que se habrían convenido entre empresas independientes, los beneficios que habría generado una de las empresas de no haber existido dichas condiciones, y que no generó debido a la existencia de dichas condiciones, pueden incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a la imposición correspondiente.»

9. Además, la OCDE brinda a las Administraciones tributarias y a las empresas multinacionales orientaciones sobre la aplicación del principio de libre competencia en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia; estas directrices se desarrollan de forma continuada. En los años en cuestión en el presente asunto, resultan pertinentes sobre todo las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia adoptadas el 13 de julio de 1995 (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995»).

10. El apartado 1.13 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995 dispone:

«El principio de libre competencia es válido en teoría pues garantiza la aproximación más cercana posible al funcionamiento del mercado libre en caso de transferencia de bienes y de servicios entre empresas asociadas. Aunque su aplicación no siempre sea fácil, permite que los distintos miembros de las multinacionales perciban niveles de ingresos adecuados y aceptables para las

administraciones tributarias. Refleja la realidad económica de la situación específica del contribuyente que efectúa operaciones con empresas asociadas tomando como referencia el funcionamiento normal del mercado».

11. A este respecto, las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia describen cinco métodos para determinar el precio de libre competencia de las operaciones intragrupo: i) el método de precios comparables en el mercado libre (método CUP); ii) el método del coste incrementado («cost-plus-methode»); iii) el método del precio de reventa; iv) el método del margen neto operacional («transactional net margin method») (MMNO) y v) el método de la distribución del resultado. En general, debe aplicarse el método de determinación del precio de transferencia más adecuado a las circunstancias. Sin embargo, en casos difíciles en los que ningún método ofrece resultados concluyentes, un enfoque flexible permitirá emplear los datos obtenidos a través de varios métodos. Los grupos multinacionales de empresas tienen plena libertad para emplear métodos diferentes a los descritos en estas Directrices, siempre que los precios fijados satisfagan el principio de libre competencia.

### **III. Antecedentes del litigio**

12. El litigio versa sobre decisiones fiscales anticipadas adoptadas en 2003 por el Gran Ducado de Luxemburgo a solicitud de Amazon.com sobre el tratamiento fiscal de dos sociedades de nueva constitución en Luxemburgo, a efectos del impuesto sobre sociedades luxemburgués, para los años 2006 a 2014.

#### **A. Exposición de la decisión fiscal anticipada**

13. El trasfondo de esta decisión lo constituye un proyecto de reestructuración de las actividades de Amazon.com, Inc., con domicilio social en los Estados Unidos, y de las empresas por ella controladas (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente «Grupo Amazon»). Las empresas del Grupo Amazon desarrollan en Europa actividades en línea, y en particular realizan operaciones de venta minorista en línea y de prestación de diversos servicios en línea. A tal fin, el Grupo Amazon gestiona varios sitios de internet en diferentes lenguas de la Unión Europea, entre los cuales figuran amazon.de, amazon.fr, amazon.it y amazon.es.

14. Antes de mayo de 2006, las actividades europeas del Grupo Amazon se gestionaban desde los Estados Unidos. En particular, las actividades de venta minorista y de servicios en los sitios de internet europeos eran explotadas por dos empresas con domicilio social en los Estados Unidos, a saber, Amazon.com International Sales, Inc. y Amazon International Marketplace, así como por otras entidades con domicilio social en Francia, Alemania y el Reino Unido.

15. La reestructuración ejecutada en 2006 se articulaba alrededor de la constitución de dos sociedades con domicilio social en Luxemburgo. Se trataba, por una parte, de Amazon Europe Holding Technologies SCS (en lo sucesivo, «LuxSCS»), una sociedad comanditaria simple luxemburguesa («société en commandite simple»), cuyos socios eran empresas estadounidenses, y, por otra parte, de Amazon EU (en lo sucesivo, «LuxOpCo»).

16. LuxSCS comenzó celebrando diversos acuerdos con determinadas entidades del Grupo Amazon domiciliadas en los Estados Unidos, a saber:

- acuerdos de licencia y de cesión de los derechos de propiedad intelectual preexistentes («license and assignment agreements for preexisting intellectual property»; en lo sucesivo, denominados conjuntamente, «acuerdo de participación») con Amazon Technologies, Inc. (en lo sucesivo, «ATI»), entidad del Grupo Amazon con domicilio social en los Estados Unidos;
- un acuerdo de reparto de costes celebrado en 2005 con ATI y A 9.com, Inc., una entidad del Grupo Amazon con domicilio social en los Estados Unidos (en lo sucesivo, «ARC»). En virtud del acuerdo de participación y del ARC, LuxSCS obtuvo el derecho a explotar determinados derechos de propiedad intelectual y sus «obras derivadas», de los que eran titulares A 9.com y ATI, que los habían desarrollado. Los activos intangibles a los que se refería el ARC se clasificaban en tres categorías de propiedad intelectual, a saber, la tecnología, los datos de clientes y las marcas. Según el ARC y el acuerdo de participación, LuxSCS también podía sublicenciar los activos intangibles, en particular con el fin de explotar los sitios de internet europeos. Como contraprestación por estos derechos, LuxSCS debía abonar los pagos de participación y su cuota anual para cubrir los costes del programa de desarrollo del ARC.

17. Posteriormente, LuxSCS celebró un acuerdo de licencia con LuxOpCo, que comenzó a surtir efectos el 30 de abril de 2006, relativo a los activos intangibles antes mencionados (en lo sucesivo, «acuerdo de licencia»). En virtud de dicho acuerdo, LuxOpCo obtuvo el derecho a utilizar los activos intangibles a cambio del pago de un canon a LuxSCS (en lo sucesivo, «canon»).

18. Por último, LuxSCS celebró un acuerdo de licencia y de cesión de derechos de propiedad intelectual con Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr Sàrl y Amazon.de GmbH, en virtud del cual LuxSCS recibió determinadas marcas y los derechos de propiedad intelectual sobre los sitios de internet europeos.

19. En 2003, Amazon.com solicitó que se adoptase una decisión fiscal anticipada. Esta versaba sobre el cálculo del tipo para el canon que LuxOpCo debía abonar a LuxSCS a partir del 30 de abril de 2006, y se basaba en un informe sobre precios de transferencia. Los autores de este informe proponían, en esencia, un método de fijación de los precios de transferencia que, a su juicio, permitía determinar la deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades que debía liquidar LuxOpCo en Luxemburgo. Más concretamente, Amazon.com había solicitado que se confirmara que el método de fijación de los precios de transferencia a los efectos de la determinación del tipo de canon anual adeudado por LuxOpCo a LuxSCS atribuía a LuxOpCo un «beneficio adecuado y aceptable» con arreglo a la política en materia de precios de transferencia y a los artículos 56 y 164, apartado 3, de la LIR. El método de cálculo del canon adeudado por LuxOpCo a LuxSCS se describía de la manera siguiente:

«1. calcular y atribuir a LuxOpCo el “rendimiento de LuxOpCo”, que es igual al importe más bajo entre: a) [confidencial] % del total de los gastos de funcionamiento asumidos por LuxOpCo en la UE durante el año analizado, y b) el resultado de explotación en la UE atribuible a los sitios web europeos durante el mismo año;

2. el canon de licencia es equivalente al resultado de explotación en la UE menos el rendimiento de LuxOpCo, y no puede ser inferior a cero;

3. el tipo de canon anual es equivalente al canon de licencia dividido por el volumen de negocio total anual generado en la UE;
4. sin perjuicio de lo anterior, el importe del rendimiento de LuxOpCo, independiente del año de que se trate, no es ni inferior al 0,45 % ni superior al 0,55 % del volumen de negocio realizado en la UE;
5. a) si el rendimiento de LuxOpCo determinado en la etapa 1 es inferior al 0,45 % del volumen de negocio realizado en la UE, se ajustará de manera tal que sea equivalente al importe más bajo entre i) el 0,45 % del volumen de negocio o del resultado de explotación generado en la UE y ii) el resultado de explotación generado en la UE;
- b) si el rendimiento de LuxOpCo determinado en la etapa 1 es superior al 0,55 % del volumen de negocio realizado en la UE, se ajustará de manera tal que sea equivalente al importe más bajo entre i) el 0,55 % del volumen de negocio realizado en la UE y ii) el resultado de explotación generado en la UE.»

20. Además, Amazon solicitó a las autoridades tributarias luxemburguesas que le confirmaran el tratamiento fiscal que se iba a dar a LuxSCS, a sus empresas domiciliadas en los Estados Unidos y a los dividendos repartidos en el marco de esta estructura. En dicho escrito se explicaba que LuxSCS, en cuanto sociedad comanditaria simple («Kommanditgesellschaft»), no tenía personalidad jurídica a efectos fiscales distinta de la de sus socios y que, por consiguiente, no estaba sujeta al impuesto sobre sociedades ni al impuesto sobre el patrimonio en Luxemburgo.

21. En noviembre de 2003, la Administración tributaria luxemburguesa aprobó esta evaluación y este cálculo mediante una decisión fiscal anticipada.

## **B. Procedimiento y decisión de la Comisión**

22. El 24 de junio de 2014, la Comisión solicitó al Gran Ducado de Luxemburgo que le facilitara información sobre las decisiones fiscales anticipadas concedidas al Grupo Amazon. El 7 de octubre de 2014 publicó una decisión de incoación de un procedimiento de investigación formal, en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 2.

23. En el marco de la investigación iniciada de este modo, la Comisión pidió información diversa al Gran Ducado de Luxemburgo y a Amazon.com. Entre las respuestas a las peticiones de información, Amazon.com presentó una copia de un dictamen de la United States Tax Court (Tribunal Fiscal de los Estados Unidos) de 23 de marzo de 2017 que se había elaborado en el marco de un recurso interpuesto por el Internal Revenue Service (Agencia de Recaudación Tributaria del Gobierno Federal, Estados Unidos) sobre el importe de los pagos relativos a los acuerdos mencionados en el punto 16 de las presentes conclusiones.

24. Asimismo, Amazon.com presentó a la Comisión un nuevo informe sobre los precios de transferencia de 2017 redactado por un asesor fiscal, que tenía por objeto verificar *a posteriori* si el canon abonado por LuxOpCo a LuxSCS, de conformidad con la decisión fiscal anticipada en cuestión, se ajustaba al principio de libre competencia.

25. El 4 de octubre de 2017, la Comisión adoptó la Decisión (UE) 2018/859 relativa a la ayuda estatal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Amazon (en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

26. El artículo 1 de esta Decisión, extractado, dispone lo siguiente:

«La [decisión fiscal anticipada en cuestión], por la cual el Gran-Ducado de Luxemburgo aprobó un método de fijación de precios de transferencia [...] que permitió a [LuxOpCo] determinar su deuda tributaria sobre la renta de las sociedades en Luxemburgo de 2006 a 2014, por un lado, y la posterior aceptación de la declaración anual de impuestos sobre la renta de las sociedades basada en dicha decisión, por otro lado, constituyen una ayuda estatal [...].»

27. A este respecto, la Comisión expuso que, cuando una decisión fiscal anticipada respaldaba un resultado que no reflejaba de manera fiable el resultado que se habría obtenido con la aplicación normal del régimen del Derecho común, sin justificación, tal decisión proporcionaba una ventaja selectiva a su destinatario. A su juicio, este tratamiento selectivo constituía una disminución del impuesto que debía el contribuyente en comparación con las empresas que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. La Comisión también consideró que, en el caso de autos, la decisión fiscal anticipada en cuestión había conferido una ventaja selectiva a LuxOpCo mediante la reducción del impuesto sobre sociedades que esta debía pagar en Luxemburgo. Esta conclusión se basa en una constatación principal y tres constataciones subsidiarias.

28. En la sección 9.2.1 de la Decisión controvertida, la Comisión consideró que la decisión fiscal anticipada produce un resultado que se aleja de una aproximación fiable a un resultado basado en el mercado. A su juicio, mediante la aprobación de un método de fijación de precios de transferencia que atribuía una remuneración a LuxOpCo únicamente por las funciones denominadas «corrientes» que esta realiza y que atribuye la totalidad del beneficio generado por LuxOpCo que excedía de dicha remuneración a LuxSCS en forma de canon, no se observa el principio de libre competencia.

29. En efecto, a juicio de la Comisión, era el MMNO y no el método CUP el método de determinación de los precios de transferencia más apropiado para evaluar el canon adeudado por LuxOpCo en virtud del acuerdo de licencia. Consideró que la parte que ejercía funciones únicas y de valor era LuxOpCo y no LuxSCS. En consecuencia, la parte analizada a los efectos de la aplicación del MMNO debería haber sido LuxSCS y no LuxOpCo. Ello daría lugar a un canon más reducido y, por consiguiente, a una deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades más elevada para LuxOpCo.

30. En la sección 9.2.2 de la Decisión controvertida («Constatación subsidiaria de la existencia de una ventaja económica»), la Comisión expuso su constatación subsidiaria de la ventaja, según la cual, aun dando por correcto el análisis de las funciones de LuxSCS efectuado en el informe sobre los precios de transferencia de 2003, el método de fijación de los precios de transferencia aprobado por la decisión fiscal anticipada en cuestión se basaba, en todo caso, en elecciones metodológicas erróneas que produjeron un resultado que se alejaba de una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado. A tal respecto, la Comisión realizó tres constataciones subsidiarias adicionales diferentes.

<sup>6</sup> DO 2018, L 153, p. 1.

31. En el marco de su primera constatación subsidiaria, la Comisión afirmó que se había considerado erróneamente que LuxOpCo solo realizaba funciones de gestión «corrientes» y que se debería haber aplicado el método del reparto de beneficios, con el análisis de las aportaciones. En el marco de su segunda constatación subsidiaria, la Comisión consideró que la elección de los gastos de explotación como indicador de los beneficios era errónea. En el marco de su tercera constatación subsidiaria relativa a la ventaja, la Comisión señaló que la inclusión de un límite del 0,55 % del volumen de negocio obtenido en la Unión no era adecuada.

### **C. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida**

32. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 14 de diciembre de 2017, el Gran Ducado de Luxemburgo interpuso recurso en el asunto T-816/17.

33. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 22 de mayo de 2018, Amazon EU y Amazon.com (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente, «Amazon») interpusieron recurso en el asunto T-318/18.

34. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 16 de abril de 2018, Irlanda solicitó intervenir en el asunto T-816/17 en apoyo de las pretensiones del Gran Ducado de Luxemburgo. Mediante auto de 29 de mayo de 2018, el Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General admitió la intervención de Irlanda.

35. Los asuntos T-816/17 y T-318/18 se acumularon a efectos de la fase oral del procedimiento y de la posterior sentencia.

36. El Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon basaron sus recursos en varios motivos, que se solapan en su mayor parte. En esencia, el Gran Ducado de Luxemburgo y Amazon impugnaron la conclusión de la Comisión de que existía una ventaja en favor de LuxOpCo en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. A tal respecto, objetaron también las constataciones subsidiarias de la Comisión relativas a la existencia de una ventaja fiscal a favor de LuxOpCo en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En particular, censuraron las constataciones y constataciones subsidiarias de la Comisión relativas al carácter selectivo de la decisión fiscal anticipada controvertida. En este contexto, el Gran Ducado de Luxemburgo también alegó que la Comisión había vulnerado la competencia exclusiva de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa. En particular, rechazaron que las Directrices de la OCDE de 2017, tal como las utilizó la Comisión al adoptar la Decisión controvertida, fueran pertinentes en el presente asunto.

37. En su escrito de formalización de la intervención, Irlanda alega, en particular, que la Comisión vulneró el artículo 107 TFUE, apartado 1, al no demostrar la existencia de una ventaja a favor de LuxOpCo ni el carácter selectivo de la medida, así como los artículos 4 TUE y 5 TUE, en la medida en que llevó a cabo una armonización fiscal encubierta.

38. Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó el recurso y anuló la Decisión controvertida de la Comisión. Sin embargo, desestimó las alegaciones de Irlanda de que la Comisión había aplicado, en los apartados 133 y siguientes de la sentencia recurrida, un principio de libre competencia conforme a las Directrices de la OCDE que no estaba contemplado en el Derecho luxemburgués, puesto que las alegaciones de Irlanda nada tienen que ver con las consideraciones formuladas por el Gran Ducado de Luxemburgo en la motivación de su recurso.



39. A juicio del Tribunal General, en sus alegaciones, Irlanda se refiere, en esencia, al fundamento jurídico invocado por la Comisión en cuanto a la obligación impuesta al Gran Ducado de Luxemburgo de aplicar el principio de libre competencia. El Tribunal General señaló que, por lo tanto, Irlanda ponía en entredicho las fuentes de Derecho de este principio, según lo aplicó la Comisión en la Decisión impugnada. Por añadidura, las alegaciones de Irlanda se refieren a la interpretación del contenido de este principio y no a su aplicación por medio de un método de determinación de los precios de transferencia. Sin embargo, concluye el Tribunal General, el primer motivo del Gran Ducado de Luxemburgo no versa sobre cuál es la fuente de Derecho de dicho principio ni sobre cuestiones de interpretación de este principio.

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

40. El 27 de julio de 2021, la Comisión interpuso el presente recurso de casación contra la sentencia del Tribunal General. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia del Tribunal General (Sala Séptima ampliada) de 12 de mayo de 2021 en los asuntos acumulados T-816/17 y T-318/18, Luxemburgo y otros/Comisión (EU:T:2021:252).
- Desestime el primer motivo en el asunto T-816/17 y los motivos segundo, cuarto, quinto y octavo en el asunto T-318/18.
- Devuelva el asunto al Tribunal General de la Unión Europea para que examine los motivos sobre los que no se pronunció.
- Con carácter subsidiario, resuelva definitivamente el litigio con arreglo al artículo 61 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- Reserve la decisión sobre las costas de la presente instancia si devuelve el asunto al Tribunal General o condene en costas a Luxemburgo, Amazon EU y Amazon.com si resuelve definitivamente el litigio.

41. Luxemburgo, Amazon EU y Amazon.com solicitan al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación y que condene en costas a la Comisión. Luxemburgo solicita con carácter subsidiario que devuelva el asunto al Tribunal General.

42. Ante el Tribunal de Justicia, todas las partes, con excepción de Irlanda, definieron por escrito su postura sobre las preguntas remitidas por aquel y, en la vista celebrada el 16 de marzo de 2023, con la participación de Irlanda, formularon sus observaciones orales relativas al recurso de casación.

#### **V. Apreciación jurídica**

43. La Comisión basa su recurso de casación en dos motivos. En el primer motivo impugna las objeciones, formuladas en los apartados 162 a 297 de la sentencia recurrida, relativas a la existencia de la ventaja constatada en la Decisión controvertida. Por un lado, a juicio de la Comisión, en primer lugar, el Tribunal General aplicó incorrectamente el principio de libre competencia, al considerar que el análisis funcional de la Comisión era erróneo. Por otro lado, el Tribunal General cuestionó erróneamente el cálculo del canon adecuado en la Decisión controvertida.

44. Mediante el segundo motivo, la Comisión censura la desestimación, en los apartados 314 a 538 de la sentencia recurrida, de la existencia de la ventaja constatada con carácter subsidiario en la Decisión controvertida. En este aspecto, a su juicio, el Tribunal General incurrió en error en lo relativo a los requisitos de prueba de la existencia de una ventaja. Por otro lado, aplicó erróneamente el principio de libre competencia y, además, formuló, para negar la existencia de una ventaja selectiva, argumentos propios que no habían sido invocados por los demandantes.

45. En el contexto de este motivo de casación, se plantea, en primer lugar, la cuestión de si el Tribunal de Justicia debe abordar los pormenores del cálculo del precio de transferencia «correcto» del canon con arreglo a los principios de libre competencia formulados por la OCDE. Ello requeriría que estos principios constituyeran el marco de referencia pertinente, lo cual resulta dudoso desde la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión<sup>7</sup> (véase la sección A.1.b.3 de las presentes conclusiones). No obstante, sí debería abordar los detalles del cálculo del precio de transferencia «correcto» si ya no se plantease aquí la cuestión relativa al marco de referencia correcto, pues no se formuló ningún motivo en tal sentido en el procedimiento ante el Tribunal General (véase la sección A.1.b.2 de las presentes conclusiones).

46. En el caso de que hubiera de incluir en el examen las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995, tendrá que elucidarse en qué medida el Tribunal de Justicia puede revisar el cálculo «correcto» de un precio de transferencia efectuado por el Tribunal General en la instancia de casación. A tal respecto, habrá de establecerse también una distinción entre la apreciación de los hechos y la de las cuestiones de Derecho (véase la sección A.2.b.1 de las presentes conclusiones). Además, es igualmente importante determinar el criterio de examen pertinente a la hora de apreciar la aplicación del Derecho tributario nacional (véase la sección A.2.b.2 de las presentes conclusiones). Estas cuestiones afectan también al segundo motivo de casación (véase la sección B).

## **A. Sobre el primer motivo: incorrecta objeción a la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, constatada en la Decisión controvertida**

### ***1. Sobre la existencia de un ayuda (ventaja selectiva)***

47. Mediante su primer motivo, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en error, en los apartados 162 a 297 de la sentencia recurrida, al objetar el planteamiento de la Comisión según el cual LuxOpCo ejercía funciones únicas y de valor, lo cual había dado lugar a que los cánones pagados a LuxSCS fueran elevados. En tal medida, el Tribunal General aplicó incorrectamente el principio de libre competencia y, en consecuencia, anuló indebidamente la Decisión controvertida.

48. En suma, la Comisión reprocha al Tribunal General que, sumándose a la tesis de Luxemburgo y Amazon, no viera en las decisiones fiscales anticipadas una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

<sup>7</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859).

### ***a) Constataciones del Tribunal General***

49. En el apartado 296 de la sentencia recurrida, el Tribunal General fundamenta su conclusión de que no existe una ayuda afirmando que la Comisión no ha demostrado la existencia una ventaja selectiva. A su juicio, los elementos aducidos para constatar la existencia de tal ventaja no permiten demostrar que se haya reducido artificialmente la carga fiscal de LuxOpCo de resultas de una sobrevaloración del canon. No cabe formular objeciones jurídicas al cálculo, aplicado por Luxemburgo, del canon adecuado que LuxOpCo abonó a LuxSCS. Para el Tribunal General, Luxemburgo aplicó correctamente las Directrices de la OCDE pertinentes.

50. El Tribunal General declaró a este respecto en el apartado 137 de la sentencia recurrida que el principio de libre competencia, tal como resulta aplicable en el presente asunto, puede deducirse del artículo 164, apartado 3, de la LIR. A su juicio, este elemento se desprende en particular del considerando 241 de la Decisión controvertida, sin que las partes hayan cuestionado esta conclusión.

51. En el apartado 154 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que la Comisión podía basarse, para determinar la existencia de una ventaja selectiva, en las Directrices de la OCDE de 1995. En cambio, no cabía aplicar las Directrices de la OCDE de 2017, que por entonces no estaban aún en vigor, a diferencia de cuanto se hizo en la Decisión. Asimismo, en los apartados 162 y siguientes observó que el MMNO, por el que optó la Comisión en la Decisión controvertida, y su aplicación a LuxSCS eran incorrectos.

52. En conclusión, en el examen de los motivos formulados por Luxemburgo y Amazon por los que se rechazaba la existencia de una ventaja selectiva, el Tribunal General consideró que el artículo 164, apartado 3, de la LIR, en relación con las Directrices de la OCDE de 1995, constituye el marco de referencia pertinente en el que se basó la Comisión. En virtud de la aplicación de este marco de referencia, llegó a la conclusión de que la Comisión había incurrido en error en su Decisión al constatar la existencia de una ventaja selectiva mediante la elección del MMNO aplicado a LuxSCS.

### ***b) Análisis***

#### ***1) Sobre la existencia de una ventaja selectiva***

53. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación como «ayuda de Estado» a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que, en primer lugar, se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia.<sup>8</sup>

54. El único problema que se suscita aquí es la existencia de una ventaja selectiva. Respecto a las medidas fiscales, el carácter selectivo ha de determinarse en varias fases, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A tal fin, ha de identificarse, en un primer momento, el

<sup>8</sup> Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 27; de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 82; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 53, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 40.

régimen tributario común o «normal» (el denominado «marco de referencia») en vigor en el Estado miembro de que se trate.<sup>9</sup> Partiendo de este régimen tributario común o «normal», en un segundo momento ha de apreciarse si la medida fiscal en cuestión supone una excepción al régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.<sup>10</sup> De constatarse una excepción a la «tributación normal», en una última fase habrá de examinarse si tal excepción está justificada.

55. A este respecto, el punto de partida a la hora de determinar el marco de referencia solo lo podrá constituir la decisión del legislador nacional de lo que este considere como tributación «normal». Las decisiones tributarias básicas en materia de tributación, en particular la decisión sobre la técnica impositiva, pero también los objetivos y principios de la imposición, corresponden, pues al Estado miembro.<sup>11</sup> Así pues, ni la Comisión ni el Tribunal de Justicia pueden confrontar el Derecho tributario nacional con un régimen tributario ideal o ficticio.<sup>12</sup> En efecto, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro de que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el marco de referencia o un régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad.<sup>13</sup>

56. La determinación de este marco de referencia constituye el punto de partida del examen comparativo que debe realizarse a la hora de apreciar el carácter selectivo. Por consiguiente, un error al determinar este marco de referencia vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de selectividad y, por tanto, de una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE.<sup>14</sup> Por consiguiente, el recurso de casación interpuesto por la Comisión solo podrá prosperar si el Tribunal General incurrió en error al negar la existencia de una ayuda, aunque el marco de referencia en que se basó la Comisión fuera el correcto (véase la sección A.1.b.3 de las presentes conclusiones). Lo mismo cabría afirmar, en principio, si el Tribunal de Justicia estuviera vinculado por el marco de referencia en que se basó el Tribunal General y que se consideró correcto (véase a continuación la sección A.1.b.2 de las presentes conclusiones).

<sup>9</sup> Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 57, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 53 y 55.

<sup>10</sup> Sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 36; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 57, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49.

<sup>11</sup> Conclusiones del Abogado General Pikamäe presentadas en el asunto Irlanda/Comisión y otros (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), puntos 60 y ss.; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181), punto 57, en el asunto Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2020:834), punto 39, y en el asunto Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2020:835), punto 43. Confirmadas por las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 73; de 15 de septiembre de 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680), apartado 59; de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartados 38 y 39, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartados 44 y 45.

<sup>12</sup> Conclusiones del Abogado General Pikamäe presentadas en el asunto Irlanda/Comisión y otros (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), punto 64. En este sentido, véase también la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 74, del que se deduce que, para identificar el marco de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate.

<sup>13</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 73; de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartados 38 y 39, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartados 44 y 45.

<sup>14</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 71, y de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión (C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793), apartado 61 y jurisprudencia citada.

## 2) Sobre la revisión del marco de referencia en el recurso de casación

57. En primer lugar, ha de elucidarse si un posible error en la determinación del marco de referencia en la Decisión controvertida podría incidir en la sentencia del Tribunal General. La Comisión niega tal extremo, pues ni Luxemburgo ni Amazon pusieron en cuestión la determinación del marco de referencia mediante sus recursos. El Tribunal General también partió del marco de referencia que la Comisión tomó como base. Por consiguiente, en opinión de la Comisión, el Tribunal de Justicia ya no puede objetar esta elección del marco de referencia. Sin embargo, no cabe aceptar tal conclusión.

58. Tanto Luxemburgo, apoyado por Irlanda, como Amazon rechazaron que existiera una ventaja selectiva, poniendo así en cuestión la legalidad de la Decisión controvertida a la luz del concepto objetivo de ayuda de Estado contemplado en el artículo 107 TFUE, apartado 1. Acto seguido, el Tribunal General anuló la Decisión al no haberse aportado pruebas de la existencia de una ventaja selectiva. Así pues, la Comisión impugna esta anulación en cuanto que no se tiene en cuenta este concepto de ayuda de Estado.

59. Ahora bien, esta anulación adolecerá de error únicamente si en la Decisión controvertida se concluyó acertadamente que existía una ventaja selectiva. En tal caso, procedería anular la sentencia en la medida en que el Tribunal General falló en sentido contrario. Sin embargo, la legalidad de esta constatación y de la de la existencia de una ayuda de Estado prohibida en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, supone forzosamente —como se señala en el punto 56 de las presentes conclusiones— que se determine correctamente el marco de referencia. Sin tal determinación, no será posible el examen comparativo que constituye el requisito de la apreciación del carácter selectivo de la ventaja. La cuestión de si se ha determinado correctamente el marco de referencia en la Decisión controvertida es inescindible de la relativa a la existencia de una ventaja selectiva. Constituye, pues, en cuanto *conditio sine qua non*, una cuestión de Derecho que ha de examinarse en la instancia de casación.

60. Luxemburgo y Amazon cuestionaron la legalidad de la Decisión controvertida en cuanto que, a su juicio, no existe una ventaja selectiva. La determinación del marco de referencia efectuada en la misma no puede considerarse de forma aislada. Tampoco puede haber adquirido carácter firme de forma aislada y, de este modo, quedar sustraída a un ulterior control por los tribunales de la Unión. No cambia en nada esta situación el hecho de que ni Luxemburgo ni Amazon hayan impugnado expresamente el marco de referencia utilizado por la Comisión. Antes bien, con los motivos por los que impugnaba la existencia de una ventaja selectiva, Luxemburgo y Amazon impugnaron al mismo tiempo todas las condiciones necesarias para poder afirmar la existencia de una ventaja selectiva. Ello comprende también la determinación correcta del marco de referencia, pues de otro modo —como ya ha declarado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones—,<sup>15</sup> estará viciado *per se* el examen de la ventaja selectiva.

61. Por ello, tampoco tiene relevancia que el Tribunal General haya desestimado como infundadas las alegaciones de Irlanda, parte coadyuvante, en los apartados 136 y siguientes de la sentencia recurrida por razones puramente formales. Irlanda había centrado su argumentación en el marco de referencia. Ciertamente, Irlanda no ha impugnado esta desestimación. Sin

<sup>15</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 71, y de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión (C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793), apartado 61 y jurisprudencia citada.

embargo, la cuestión del marco de referencia correcto quedaba comprendida, en cuanto *conditio sine qua non*, en la cuestión de la existencia de una ventaja selectiva, que sí fue suscitada por las demás partes (Luxemburgo y Amazon).

62. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión en su respuesta a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia,<sup>16</sup> ello tampoco viola el principio *ultra petita*. Con la anulación de la Decisión controvertida por la elección errónea del marco de referencia no se va más allá de las pretensiones formuladas en el recurso. Estas ya se dirigían a obtener dicha anulación por la inexistencia de una ventaja selectiva. Lo mismo cabe afirmar respecto al recurso de casación, pues la Comisión sostiene que el Tribunal General incurrió en error al negar la existencia de una ventaja selectiva.

63. En tal medida, el Tribunal de Justicia puede (y debe) examinar en el presente asunto, en primer lugar, si el marco de referencia en que se basaron el Tribunal General y la Comisión se determinó de forma correcta y si, como sostiene el Tribunal General, de ello no se derivó una ventaja selectiva. De no ser tal el caso, el Tribunal de Justicia no podrá imputar, en última instancia, al Tribunal General la comisión de un error de Derecho.

64. Es posible que la motivación del Tribunal General fuera errónea, pero que la conclusión fuera, no obstante, correcta, de suerte que el error carecería de incidencia en el fallo de la sentencia del Tribunal General.<sup>17</sup> Aun cuando los fundamentos de Derecho de la sentencia del Tribunal General revelen una infracción del Derecho de la Unión, si su fallo resulta justificado con arreglo a otros fundamentos de Derecho, tal infracción no puede dar lugar a la anulación de dicha sentencia. Antes bien, procederá únicamente efectuar una sustitución de los fundamentos de Derecho.<sup>18</sup>

### 3) Sobre la elección del marco de referencia correcto

65. Por consiguiente, ha de elucidarse si la Comisión eligió correctamente el marco de referencia en que basó la Decisión controvertida.

66. En el apartado 241 de la Decisión controvertida, la Comisión identificó el artículo 164, apartado 3, de la LIR como el marco jurídico nacional pertinente que, en cuanto consagración del principio de libre competencia, estuvo en vigor hasta finales de 2016. Según la Comisión, dado que este artículo no distingue entre operaciones internacionales y nacionales, ha de constatarse, pues, que las normas luxemburguesas en materia de precios de transferencia son conformes con las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, aun cuando el artículo 164, apartado 3, de la LIR no haga referencia expresa a dichas Directrices. Sin embargo, en la nota recogida en el citado apartado, la Comisión remite al apartado 294 de la Decisión controvertida, en el que se expone la tesis de Luxemburgo según la cual el Derecho luxemburgués no hacía referencia específica a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995. Antes bien, las aplicadas entonces eran normas nacionales en materia de precios de transferencia.

<sup>16</sup> Apartado 24 del escrito de 22 de febrero de 2023.

<sup>17</sup> Sentencia de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión (C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368), apartado 65.

<sup>18</sup> Así, expresamente, sentencia de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión (C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368), apartado 118; véase también, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2008, FIAMM y otros/Consejo y Comisión (C-120/06 P y C-121/06 P, EU:C:2008:476), apartado 187 y jurisprudencia citada. Véanse también, a este respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:204), punto 16.

67. En tal medida, sigue sin aclararse cuál es el marco de referencia pertinente con arreglo al cual la Comisión examinó y afirmó la existencia de una ventaja selectiva. En sus observaciones sobre la apreciación de la medida conforme a la normativa en materia de ayudas de Estado, contenida en los considerandos 392 y siguientes de la Decisión controvertida, la Comisión habla de unos precios de transferencia que no reflejan los precios que se practicarían en condiciones de libre competencia (considerando 402) o de un resultado que se aleja de una aproximación fiable (considerando 406; véase también el considerando 584), sin no obstante proceder a una subsunción de normas jurídicas concretas de Derecho luxemburgués.

68. Con todo, de las notas a pie de página se desprende que la Comisión hacía referencia exclusivamente a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de diversos períodos. Así, al revisar una decisión fiscal anticipada de 2003, invoca las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2010 (véanse las notas 409, 419, 429, 646 y 677) o incluso las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2017 (véanse las notas 410, 417, 447 y 679) o las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995 (véanse las notas 411, 418, 430 y 647), o las tres al mismo tiempo (véanse, por un lado, las notas 426 y 427 y, por otro, las notas 428, 635 y 649).

69. En cambio, el Derecho luxemburgués no parece haber desempeñado papel alguno en este examen. Así se pone claramente de manifiesto en los considerandos 410 y 411 de la Decisión controvertida. La ventaja selectiva la ve la Comisión en un análisis funcional erróneo, a la luz de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995, 2010 y 2017.

70. Ahora bien, como ha declarado recientemente el Tribunal de Justicia,<sup>19</sup> a falta de armonización sobre ese particular, la posible fijación de los métodos y criterios que permiten determinar un resultado «de libre competencia» depende de la facultad de apreciación de los Estados miembros. Aunque los Estados miembros de la OCDE reconozcan el mérito del uso del principio de libre competencia para establecer la correcta distribución de beneficios de sociedades entre distintos países, existen diferencias significativas entre esos Estados en la aplicación detallada de los métodos de determinación de precios de transferencia. Como la propia Comisión mencionó en el considerando 255 de la Decisión controvertida, las Directrices de la OCDE enumeran varios métodos para establecer una aproximación a los precios de libre competencia para las transacciones y la distribución de beneficios entre sociedades de un mismo grupo.

71. No pueden tenerse en cuenta, ni al examinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ni para establecer la carga fiscal que debe normalmente recaer sobre una empresa, parámetros y normas ajenos al sistema fiscal nacional en cuestión, a menos que este se refiera expresamente a ellos.<sup>20</sup> Como el Tribunal de Justicia señala a continuación,<sup>21</sup> esta constatación constituye una expresión del principio de legalidad tributaria, que es parte del ordenamiento jurídico de la Unión, como principio general del Derecho, y que exige que toda obligación de pago de un impuesto, y todos los elementos esenciales que definen

<sup>19</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 95.

<sup>20</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 96 *in fine*.

<sup>21</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 97.

las características fundamentales de este, estén previstos por ley. En efecto, el sujeto pasivo debe poder prever y calcular el importe del impuesto devengado y determinar el momento en que será exigible.<sup>22</sup>

72. Si se toma al pie de la letra el principio de legalidad tributaria, solo será posible aplicar las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia en cuanto Derecho vigente y como marco de referencia si el Derecho en vigor remite expresamente a dichas Directrices. A mi juicio, una práctica administrativa reiterada también podría bastar para concretar un supuesto legal (en el presente asunto, la distribución encubierta de beneficios) para extender, en todo o en parte, el marco de referencia hasta incluir las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. Ahora bien, la consideración de una práctica administrativa reiterada<sup>23</sup> como marco de referencia presupone que la Comisión haya identificado esta práctica administrativa en el respectivo Estado miembro y la haya expuesto en su decisión. Tal cosa no se da en el presente asunto. Además, parece quedar objetivamente excluido que la práctica administrativa de Luxemburgo en 2003 ya tuviera en cuenta las Directrices en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, no adoptadas todavía.

73. Al basarse exclusivamente en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995, 2010 e incluso 2017 a la hora de examinar la cuantía adecuada del canon, la Comisión aplicó a fin de cuentas —como ya hizo antes en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión—<sup>24</sup> un principio de libre competencia distinto del establecido en el Derecho luxemburgués. En efecto, como se desprende de los considerandos 241 y 294 de la Decisión controvertida, el Derecho luxemburgués no remite a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

74. Contrariamente a cuanto afirmó la Comisión en sus observaciones orales, no cambia en nada esta conclusión el hecho de que la práctica administrativa luxemburguesa en 2003 tuviera en cuenta las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995 a la hora de determinar los precios de transferencia. Ciertamente, este extremo lo han confirmado, a fin de cuentas, Luxemburgo y Amazon. Ahora bien, ambos subrayan también que la consideración de estas Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia ha de diferenciarse de la aplicación como ley vinculante. No se trataba más que de directrices no vinculantes que se tuvieron en cuenta a la hora de aplicar el artículo 164, apartado 3, de la LIR. En la vista oral, Luxemburgo respondió a una pregunta escrita del Tribunal de Justicia que las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia desempeñaron un papel importante en cuanto principios de interpretación. Sin embargo, no tenían entonces fuerza vinculante alguna y no fueron analizadas de forma exhaustiva. Por consiguiente, también habrían podido aplicarse otros métodos de determinación de los precios de transferencia.

75. De la Decisión controvertida no se desprende en qué medida concreta se han tenido en cuenta en Luxemburgo las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995. El hecho de que la Decisión controvertida se apoye en reiteradas ocasiones en las Directrices de la

<sup>22</sup> Véase también, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390), apartado 39.

<sup>23</sup> Sobre la pertinencia de una práctica administrativa reiterada, a efectos de la normativa sobre ayudas de Estado, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990), puntos 63 y ss., y la sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741), apartados 71 y ss.

<sup>24</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión* (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859).



OCDE en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, no vigentes todavía entonces, muestra, antes bien, que la Comisión no tomó como base la situación jurídica y la práctica administrativa luxemburguesas vigentes al adoptarse la decisión fiscal anticipada en 2003.

76. Tampoco se desprende otra cosa de cuanto alegó la Comisión en la vista, según la cual la OCDE, con sus Directrices en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, se limitó a describir una vez más (con carácter declarativo) las Directrices en materia de precios de transferencia ya existentes de 1995 y no introdujo ningún cambio material. Es indudable que con sus Directrices en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, la OCDE quiso seguir desarrollando en cuanto al fondo la determinación de los precios de transferencia. Así, a nivel de la OCDE, en el marco de las acciones 8 a 10 del denominado proyecto BEPS (*base erosion and profit shifting*), desarrolló las denominadas funciones DEMPE [con este término se alude a los ámbitos de creación de valor del desarrollo (*development*), la mejora (*enhancement*), el mantenimiento (*maintenance*), la protección (*protection*) y la explotación (*exploitation*)].<sup>25</sup>

77. El objetivo de este desarrollo consistía en orientar las disposiciones sobre precios de transferencia hacia la creación de valor entre partes vinculadas con el fin de garantizar que los precios de transferencia reflejasen las circunstancias económicas de una operación comercial. En 2017, se adoptó el denominado concepto DEMPE en la versión actual de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. En cambio, en las Directrices en materia de precios de transferencia de 1995 no se recoge este concepto. Así pues, en 2003 todavía era desconocido —como también observó Luxemburgo en la vista—. No obstante, en la Decisión controvertida, la Comisión se basa, a fin de cuentas, precisamente en tal concepto (véanse los considerandos 262 y siguientes).

78. Por consiguiente, la Comisión se limitó a identificar la expresión abstracta del principio de libre competencia en el objetivo del régimen general luxemburgués del impuesto sobre sociedades y a examinar la decisión fiscal anticipada, sin tener en cuenta el modo en que dicho principio se consagra en concreto o se aplica en el Derecho luxemburgués, en particular en relación con las empresas integradas.

79. De todo ello se desprende que la Comisión no tomó como referencia el Derecho nacional luxemburgués vigente en el momento de la adopción de la decisión fiscal anticipada en cuanto marco de referencia pertinente para su examen de una ventaja selectiva. Por tanto, todas las observaciones posteriores contenidas en la Decisión controvertida adolecen también de errores de Derecho. En consecuencia, la Comisión incurrió en error de Derecho al aplicar el artículo 107 TFUE, apartado 1, lo cual implica que el Tribunal General anuló acertadamente la Decisión controvertida de la Comisión —si bien por otros motivos— al no haberse probado la existencia de una ventaja selectiva. El Tribunal de Justicia no ha de pronunciarse sobre si estos otros motivos —que la Comisión impugna expresamente en su recurso de casación— son viables.

#### 4) Conclusión

80. Dado que la Comisión no partió del Derecho luxemburgués (en su caso, en relación con la práctica administrativa entonces observada en Luxemburgo) como marco de referencia pertinente para examinar la existencia de una ventaja selectiva, las constataciones formuladas en

<sup>25</sup> Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2017, capítulo VI, e Informe final BEPS, acciones 8 a 10, pp. 141 a 160. El informe fue publicado el 5 de octubre de 2015 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 2016.

la Decisión controvertida adolecen de error. El Tribunal General anuló acertadamente la Decisión controvertida de la Comisión —si bien por motivos distintos de aquellos en los que se basó—. Por consiguiente, el primer motivo formulado por la Comisión es infundado.

## **2. Con carácter subsidiario: análisis funcional erróneo del Tribunal General — ¿Cuestión de hecho o de Derecho?**

81. En cambio, si el Tribunal de Justicia siguiera el razonamiento de la Comisión según el cual ya no ha de examinarse la elección del marco de referencia correcto porque las partes no impugnaron expresamente esta elección en los motivos de su recurso, habría de examinarse con más detalle el primer motivo de casación formulado por la Comisión.

82. Mediante dicho motivo, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al aplicar el principio de libre competencia, en cuanto que consideró que el análisis funcional de la Comisión era erróneo. Por otro lado, alega que el Tribunal General incurrió en error al censurar el cálculo del canon adecuado realizado en la Decisión controvertida.

### **a) Constataciones del Tribunal General**

83. En los apartados 156 y siguientes de la sentencia recurrida, el Tribunal General basó su conclusión de que no existía una ayuda en la ausencia de una ventaja selectiva. No cabía formular objeciones jurídicas al cálculo, aplicado por Luxemburgo, del canon adecuado que LuxOpCo abonó a LuxSCS. En opinión del Tribunal General, las Directrices de la OCDE se aplicaron correctamente, como se ha señalado en los puntos 49 y siguientes de las presentes conclusiones.

### **b) Apreciación**

#### **1) Aplicación correcta del principio de libre competencia: ¿cuestión de hecho o de Derecho?**

84. La Comisión alega, en suma, que el Tribunal General incurrió en errores de Derecho al aplicar el principio de libre competencia. A tal respecto, afirma que este censuró incorrectamente el análisis funcional por ella realizado en la Decisión controvertida. Sostiene la Comisión que era correcta su apreciación según la cual LuxSCS era la parte menos compleja a la que procedía aplicar el método de libre competencia por ella elegido (en el presente asunto, el MMNO). En cambio, era errónea la apreciación del Tribunal General de que LuxSCS desempeñó funciones activas (y, por tanto, LuxOpCo era la sociedad que procedía examinar).

85. Es dudoso que estos supuestos errores puedan revisarse en la instancia de casación. La apreciación de los hechos —y ello también comprende, en principio, la apreciación del Derecho nacional por el Tribunal General—<sup>26</sup> y de las pruebas no es, en efecto, una cuestión de Derecho que el Tribunal de Justicia pueda revisar en el marco de un recurso de casación.<sup>27</sup> El Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese

<sup>26</sup> Véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 82; de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 78; de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión (C-559/12 P, EU:C:2014:217), apartado 79, y de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión (C-82/01 P, EU:C:2002:617), apartado 63.

<sup>27</sup> Véase el artículo 58 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Derecho.<sup>28</sup> Sin embargo, en su recurso de casación la Comisión no ha alegado la desnaturalización de los hechos, y parece descartado que sea tal el caso en el presente asunto. El Tribunal General «únicamente» apreció de un modo diferente las funciones de las sociedades afectadas (LuxOpCO y LuxSCS), razón por la cual consideró correcto un método de precio de transferencia distinto y examinó la decisión fiscal anticipada de que se trata sobre la base de tal método. A este respecto, no pudo percibir, a diferencia de la Comisión, la existencia de una ventaja selectiva en la cuantía de los cánones pagados por LuxOpCO a LuxSCS autorizada en dicha decisión fiscal.

86. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha aclarado entretanto que la determinación correcta del marco de referencia pertinente por la Comisión o por el Tribunal General constituye una cuestión de Derecho que puede ser objeto de control en la instancia de casación.<sup>29</sup> En efecto, la calificación jurídica del Derecho nacional efectuada por el Tribunal General con arreglo al criterio del Derecho de la Unión puede revisarla el Tribunal de Justicia en cuanto cuestión de Derecho.<sup>30</sup> Ello resulta decisivo en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, pues la ventaja selectiva necesaria para afirmar que existe una ayuda de Estado resulta solo de una desviación del régimen fiscal nacional «normal», el marco de referencia. Por consiguiente, también cabe alegar en un procedimiento de casación una alegación mediante la que se cuestione la elección del marco de referencia correcto en la primera fase del examen de una ventaja selectiva.

87. En cambio, no se ha dilucidado todavía la cuestión de si la subsunción concreta en este marco de referencia (esto es, la aplicación del Derecho nacional en el caso concreto) ha de considerarse una cuestión de Derecho que el Tribunal de Justicia puede revisar en la instancia de casación o si tal aplicación del Derecho nacional ha de tratarse, más bien, como una apreciación de los hechos.

88. Comparto la tesis de la Comisión, la cual, en definitiva, pretende dispensar un mismo trato tanto a la determinación correcta (interpretación) del marco de referencia como a la subsunción correcta (aplicación) en el contexto de este marco de referencia. En efecto, ambas operaciones son difícilmente separables, como muestra el presente procedimiento.

89. ¿Forma parte del marco de referencia y, por tanto, constituye una cuestión de Derecho el método de determinación de los precios de transferencia derivado de la aplicación correcta de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia (método CUP o MMNO)? ¿O la elección del método de determinación de los precios de transferencia supone una subsunción en el marco de referencia (Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia) y, por tanto, una cuestión de hecho? La diferencia tendría, a lo sumo, un carácter gradual. Dado que la determinación del método correcto aplicable a los precios de transferencia proporciona el marco para el cálculo del precio de transferencia, al modo de una cuestión de hecho, me parece que esta determinación del método correcto aplicable en materia de precios de transferencia también queda comprendida en el sistema jurídico de referencia.

<sup>28</sup> Véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 82, y de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 78 y jurisprudencia citada.

<sup>29</sup> Véase (en relación con un principio de libre competencia que existe supuestamente en el Derecho nacional) la reciente sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 85; véase, *mutatis mutandis*, la sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartados 80 y 81, relativa a la interpretación errónea del artículo 8c de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades) por el Tribunal General.

<sup>30</sup> Sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 78; véanse también, en este sentido, las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 61 a 63, y de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión (C-559/12 P, EU:C:2014:217), apartado 83.

90. Ahora bien, ello da lugar al problema de que el Tribunal de Justicia ha de examinar en la instancia de casación la cuestión, tanto fáctica como jurídicamente compleja, de la existencia de una ventaja selectiva. Si ello presupone, en relación con las ayudas fiscales, apartarse del sistema nacional de referencia, el Tribunal de Justicia deberá, pues, aplicar e interpretar el Derecho nacional (lo cual comprendería, en el presente asunto, en este caso, los principios de libre competencia establecidos en la normativa luxemburguesa o, a juicio de la Comisión, los principios en materia de libre competencia de la OCDE). Como ya he expuesto recientemente en otro lugar con detalle,<sup>31</sup> tal no es en realidad su tarea. Los problemas que ello apareja se tienen en cuenta mediante el empleo de un criterio de examen modificado (véanse a continuación los puntos 91 y siguientes).

## 2) *Mejor alternativa: el criterio de examen modificado*

91. No toda desviación del sistema nacional de referencia que beneficia al sujeto pasivo (en el presente asunto, la ley tributaria) ni, por consiguiente, toda decisión fiscal anticipada incorrecta adoptada en beneficio del sujeto pasivo puede constituir una ayuda en el sentido de los Tratados.

92. Aunque pudiese ampararse tal interpretación en el tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, este resultado sería contrario al criterio de examen que ha desarrollado el Tribunal de Justicia respecto a los regímenes de ayudas en la forma de leyes fiscales generales. Así, dicho Tribunal subraya que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado.<sup>32</sup> Esta afirmación es también válida en materia de ayudas de Estado.<sup>33</sup> Este margen de actuación de los Estados miembros comprende la determinación de las características constitutivas de cada impuesto y se aplica también en la implementación y configuración del principio de libre competencia en las operaciones entre empresas asociadas.<sup>34</sup>

93. Los límites de este margen discrecional de los Estados miembros solo se rebasan si estos utilizan indebidamente su Derecho tributario para conceder ventajas a empresas determinadas pasando por alto la normativa sobre ayudas de Estado.<sup>35</sup> Cabe suponer que se da tal empleo abusivo de la autonomía fiscal en el supuesto de configuración manifiestamente incoherente de la ley tributaria.<sup>36</sup> Así, en su más reciente jurisprudencia, el Tribunal de Justicia realiza un control

<sup>31</sup> Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Engie Global LNG Holding y otros/Comisión y Luxemburgo/Comisión (C-454/21 P y C-451/21 P, EU:C:2023:383), puntos 86 y ss.

<sup>32</sup> Sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 37; véanse en este sentido, en relación con las libertades fundamentales, las sentencias de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 49, y de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), apartado 69 y jurisprudencia citada.

<sup>33</sup> Sentencias de 15 de septiembre de 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680), apartado 59, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 37; véase, en este sentido, entre otras, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 50 y jurisprudencia citada.

<sup>34</sup> En este sentido apunta también la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartados 95 y ss.

<sup>35</sup> Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72.

<sup>36</sup> Como, por ejemplo, en el caso de Gibraltar: sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 101 y ss. En el citado asunto, el Reino Unido tampoco supo explicar el sentido del criterio fiscal de referencia (apartado 149).

de las decisiones generales en materia tributaria, conforme a la normativa sobre ayudas de Estado, cuando estas se han configurado *de un modo manifiestamente discriminatorio* con el fin de eludir las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado.<sup>37</sup>

94. No se advierte motivo alguno para no extrapolar esta jurisprudencia a la aplicación errónea del Derecho en beneficio del sujeto pasivo. De ello se sigue, pues, que no toda decisión fiscal anticipada, sino solo las manifiestamente erróneas adoptadas en beneficio del sujeto pasivo constituyen una ventaja selectiva. Tales desviaciones del sistema nacional de referencia son evidentes cuando no pueden explicarse de forma plausible a un tercero, como la Comisión o los tribunales de la Unión, y, por tanto, también son evidentes para el sujeto pasivo afectado. Tales supuestos constituyen una elusión de la normativa sobre ayudas de Estado mediante una *aplicación de la ley manifiestamente discriminatoria*.

95. En este sentido, el Abogado General Pikamäe ha señalado que para determinar la imposición «normal» habrá de atenderse a las disposiciones de Derecho *positivo*.<sup>38</sup> En su opinión, en aplicación de este marco normativo, ha de reconocerse cierto margen de apreciación, por ejemplo, a la hora de determinar los precios de transferencia pertinentes.<sup>39</sup> El Tribunal de Justicia subraya además que la posible fijación de métodos y criterios que permitan determinar un resultado de «libre competencia» depende de la facultad de apreciación de los Estados miembros.<sup>40</sup>

96. En consecuencia, en la revisión de decisiones fiscales concretas (decisiones fiscales normales, como las decisiones fiscales anticipadas), en particular cuando en ellas se recogen constataciones sobre un precio de transferencia adecuado, solo habrá de aplicarse un criterio de examen restringido. Cuando este se limita a un control de la plausibilidad, no toda aplicación incorrecta del Derecho tributario nacional dará lugar a una ventaja selectiva. Solo una desviación manifiesta de la decisión fiscal anticipada (o de la decisión fiscal normal) del marco de referencia en beneficio del sujeto pasivo podrá constituir una ventaja selectiva. Si no se da tal desviación manifiesta, la decisión podrá ser contraria a Derecho, pero no constituirá todavía, de resultas de tal posible desviación del marco de referencia, una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

97. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no tiene que examinar si habría de haberse aplicado efectivamente el método CUP o, más correctamente, el MMNO. De ser las Directrices de la OCDE el marco de referencia pertinente, solo deberá pronunciarse sobre si el método aplicado por las autoridades tributarias luxemburguesas (en el presente asunto, el método CUP) era manifiestamente erróneo.

98. No se puede realizar tal afirmación en el presente asunto. Ambos métodos aparecen mencionados en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. A tal respecto, no existe ninguna relación de prioridad o subordinación imperativa entre ambos

<sup>37</sup> Sentencias de 15 de septiembre de 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680), apartado 61; de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartados 42 y ss., en particular apartado 44, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartados 48 y ss., en particular apartado 50. Ya en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 101, el Tribunal de Justicia habla de las bases jurídicas que llevan a cabo, «*de hecho*, una discriminación» entre sujetos pasivos (el subrayado es mío).

<sup>38</sup> Conclusiones del Abogado General Pikamäe presentadas en el asunto Irlanda/Comisión y otros (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), punto 106.

<sup>39</sup> Conclusiones del Abogado General Pikamäe presentadas en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P, EU:C:2021:1028), punto 118.

<sup>40</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859), apartado 95.

métodos. Antes bien, con carácter general, deberá elegirse el método que resulte más adecuado.<sup>41</sup> En supuestos difíciles, en los que ninguno de los métodos resultaría eficaz, podrán aplicarse, siguiendo un enfoque flexible, varios métodos de forma conjunta. Incluso los grupos multinacionales de empresas pueden aplicar libremente métodos de determinación de los precios de transferencia que no estén descritos en dichas Directrices, siempre que los precios así calculados se ajusten al principio de libre competencia.

99. En el considerando 252 de la Decisión controvertida, la propia Comisión reconoce que el método CUP elegido por Luxemburgo es pertinente en el presente asunto. La Comisión describe el método CUP en los considerandos 253 y 254 de la Decisión controvertida como un método directo de cálculo de los precios de transferencia, mientras que describe el MMNO como un método indirecto. A continuación, la Comisión necesita las amplias observaciones recogidas en los considerandos 392 a 561 de la Decisión controvertida y en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, que todavía no estaban en vigor en ese momento, para demostrar que, en lugar del método CUP, es el MMNO el método pertinente y que, en lugar de LuxOpCo, era LuxSCS la sociedad que debía tenerse en cuenta a estos efectos. Aun cuando es posible que ello sea cierto (desde el año 2017), demuestra al mismo tiempo que la elección del método CUP y la elección de LuxOpCo como sociedad de referencia no podían considerarse *prima facie* como erróneas.

100. Por consiguiente, es posible que la interpretación en que basó Luxemburgo las decisiones fiscales anticipadas sea incorrecta, pero no constituye una interpretación manifiestamente errónea del Derecho nacional (o, en el presente asunto, de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia en que se basaron la Comisión y el Tribunal General). Así pues, en suma, tampoco cabe formular objeciones a la conclusión del Tribunal General según la cual la decisión fiscal anticipada no concedía una ventaja selectiva.

101. Por consiguiente, el primer motivo de casación de la Comisión no es fundado. Tal constatación no resultaría desvirtuada en caso de que, con carácter subsidiario, se admitiese que el marco de referencia erróneamente elegido por la Comisión y aceptado erróneamente por el Tribunal General era el correcto.

### **3. Resumen sobre el primer motivo de casación**

102. Por consiguiente, el primer motivo formulado por la Comisión no puede prosperar desde ningún punto de vista. La sentencia del Tribunal General recurrida resulta ser, en última instancia, correcta, pues la Comisión tomó como base el marco de referencia erróneo en la Decisión controvertida y, por tanto, no pudo acreditar la existencia de una ventaja selectiva.

103. Aun cuando se partiera del marco de referencia erróneamente tomado como base (las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995, 2010 y, eventualmente, incluso de 2017), es manifiesto que el método CUP elegido en la decisión fiscal anticipada luxemburguesa no habría sido el método erróneo ni tampoco habría sido aplicado de un modo manifiestamente erróneo. Por este motivo, la Comisión tampoco logró demostrar en la Decisión controvertida con las constataciones primeras (considerandos 409 a 561 de la Decisión controvertida) que la decisión fiscal anticipada concedía una ventaja selectiva a Amazon.

<sup>41</sup> Así lo señala la Comisión en el considerando 250 de la Decisión controvertida.

## **B. Sobre el segundo motivo: exigencias de pruebas incorrectas para acreditar la existencia de una ventaja y aplicación errónea del principio de libre competencia**

104. Mediante el segundo motivo, la Comisión censura que, en los apartados 314 a 538 de la sentencia recurrida, se rechazase la existencia de una ventaja cuya existencia sí se aceptó, con carácter subsidiario y por tres vías distintas, en la Decisión. A este respecto, a juicio de la Comisión, el Tribunal General, por un lado, incurrió en error en cuanto a los requisitos de prueba de la existencia de una ventaja. Por otro, aplicó erróneamente el principio de libre competencia y no motivó suficientemente su decisión.

### ***1. Constataciones del Tribunal General***

105. El Tribunal General constató en el apartado 308 de la sentencia recurrida que la Comisión debe acreditar que la decisión fiscal anticipada que se utiliza para el cálculo de la remuneración de una empresa proporciona una ventaja económica. A tal fin, deberá demostrar que esta remuneración se aparta de un resultado de libre competencia en proporciones tales que no pueda considerarse como una remuneración que se habría percibido en el mercado en condiciones competitivas.

106. A este respecto, el Tribunal General señaló (véase el apartado 310 de la sentencia recurrida) que, ciertamente, corresponde a la Comisión demostrar de manera concreta que el error metodológico ha conllevado una reducción de la carga fiscal del beneficiario de la decisión fiscal anticipada. Ahora bien, el Tribunal General no descartó que, en determinados casos, un error metodológico fuera de tal calibre que no permitiera en modo alguno llegar a una aproximación de un resultado de libre competencia y que condujera necesariamente a una infravaloración de la remuneración que se debería haber percibido en condiciones de mercado.

107. Ahora bien, el Tribunal General señaló en el apartado 312 de la sentencia recurrida que la Comisión se limitó a constatar errores en el análisis de precios de transferencia. Ello no basta, en principio, para demostrar que se redujo efectivamente la carga fiscal de LuxOpCo. A juicio de la Comisión, ello se debe a la falta de una comparación, en la Decisión controvertida, entre el resultado que se habría obtenido mediante la aplicación del método de determinación de los precios de transferencia por el que abogaba la Comisión y el resultado que se habría alcanzado de aplicarse la decisión fiscal anticipada en cuestión.

108. Sobre la primera constatación subsidiaria relativa a una ventaja económica, el Tribunal General hace constar en el apartado 520 de la sentencia recurrida que la Comisión no demostró la existencia de una ventaja, sino, a lo sumo, la probabilidad de la existencia de una ventaja.

109. En el apartado 530 de la sentencia recurrida se afirma que la Comisión no logró demostrar que, si se hubiera aplicado el método del reparto de beneficios en la variante del análisis de las aportaciones, la remuneración de LuxOpCo habría sido mayor. Por lo tanto, según el Tribunal General, la primera constatación subsidiaria no permite sostener la conclusión de que la decisión fiscal anticipada en cuestión confirió una ventaja económica a LuxOpCo. En efecto, aparte de que la Comisión no trató de determinar cuál había sido la remuneración de libre competencia de LuxOpCo en relación con las funciones identificadas por la Comisión en su propio análisis funcional, la primera constatación subsidiaria no contiene elementos concretos que permitan acreditar de forma suficiente en Derecho que los errores en el análisis funcional, así como el error metodológico identificado por la Comisión, relativo a la elección del método en sí mismo, efectivamente llevaron a una reducción de la carga fiscal de LuxOpCo.

110. Además, según el Tribunal General, en relación con la segunda constatación subsidiaria de la existencia de una ventaja económica (apartado 547 de la sentencia recurrida), ha de apreciarse que la Comisión no trató de establecer que esta fuese la remuneración de libre competencia ni *a fortiori* si la remuneración de LuxOpCo aprobada por la decisión fiscal anticipada en cuestión era inferior a la remuneración que LuxOpCo habría percibido en condiciones de libre competencia.

111. Asimismo, en el apartado 585 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló, en relación con la tercera constatación subsidiaria de una ventaja económica, que, por inadecuado que pueda ser el mecanismo de límite máximo y aunque no estuviera previsto en las Directrices de la OCDE en su versión de 1995, la Comisión no había demostrado que dicho mecanismo afectara al carácter de libre competencia del canon pagado por LuxOpCo a LuxSCS.

112. En conjunto —concluye el Tribunal General—, mediante sus tres constataciones subsidiarias, la Comisión no logró acreditar la existencia de una ventaja (apartados 537, 548 y 586 de la sentencia recurrida).

## 2. *Apreciación*

113. El segundo motivo es igualmente infundado, dado que la sentencia del Tribunal General también resulta ser correcta a este respecto —si bien por otras razones—. Como se desprende de las observaciones recogidas en los puntos 53 y siguientes de las presentes conclusiones, procede anular la Decisión controvertida por la mera razón de que el marco de referencia que se tomó como base se determinó de forma incorrecta. En lugar del Derecho luxemburgués (artículo 164, apartado 3, de la LIR), se aplicaron exclusivamente las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995 de los años anteriores a la adopción de la decisión fiscal anticipada, así como las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2010 y 2017, adoptadas después de la adopción de dicha decisión fiscal en 2003.

114. Únicamente en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que está vinculado por la elección del marco de referencia erróneo, al no haberla impugnado Luxemburgo ni Amazon expresamente en su recurso, procedería examinar con más detalle el segundo motivo de casación.

115. Ahora bien, incluso en tal caso tampoco tendría perspectivas de éxito la alegación de la Comisión. En efecto, en su Decisión controvertida, la Comisión no demostró —como constató acertadamente el Tribunal General— que la decisión fiscal anticipada se apartase manifiestamente del marco de referencia y que, de este modo, concediera una ventaja selectiva a Amazon.

116. Las dos primeras constataciones autónomas no demostraron la existencia de una violación manifiesta del principio de libre competencia con arreglo a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. Por el contrario, la Comisión señaló —acertadamente, a mi juicio— en la Decisión controvertida (considerandos 575 y siguientes), en el marco de la tercera constatación subsidiaria, que la fijación de un límite de la renta imponible del licenciatario mediante la fijación de la barrera del 0,55 % de las ventas anuales no es compatible con la determinación de una remuneración adecuada por medio de un precio de transferencia. Dado que los terceros no suelen estructurar entre ellos el pago de un canon de modo tal que el licenciatario nunca tenga que tributar por más de un determinado importe (en el presente asunto, el 0,55 % del volumen de negocio anual), este elemento no se ajusta —a mi juicio, incluso de forma manifiesta— al principio de libre competencia.



117. Ahora bien, el Tribunal General también lo constató así en los apartados 575 y siguientes de la sentencia recurrida. Además, como el Tribunal General señaló acertadamente (apartado 576), este error metodológico (aunque sea manifiesto) no da lugar a la existencia de una ventaja selectiva, puesto que, incluso tras la aplicación del mecanismo del límite máximo, la remuneración permaneció dentro del intervalo de libre competencia. Por consiguiente, la Comisión no acreditó la existencia de una ventaja.

118. No cabe formular objeciones jurídicas contra estas observaciones. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «incumbe a la Comisión aportar la prueba de la existencia de una “ayuda de Estado”, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, por lo tanto, también la prueba de que se cumple el requisito del otorgamiento de una ventaja a los beneficiarios». <sup>42</sup> Ello presupone que la Comisión acredite aquí que Amazon ha obtenido una ventaja. Ahora bien, la ventaja selectiva solo derivará del tratamiento más favorable que dispense la decisión fiscal anticipada en comparación con la tributación normal. Corresponde a la Comisión acreditar este tratamiento más favorable.

119. La Comisión debe realizar una apreciación global y, en tal contexto, tener en cuenta todos los indicios relevantes en el caso de que se trate que le permitan constatar si la empresa beneficiaria no se habría beneficiado ya de tal reducción de la carga fiscal conforme al sistema tributario normal (marco de referencia). Ello presupone, en el ámbito de aplicación de los precios de transferencia, que la Comisión esté en condiciones de calcular el precio de transferencia «correcto».

120. Es acertada la objeción de la Comisión de que tal cálculo es muy complejo. Sin embargo, dicha objeción confirma de nuevo que no toda aplicación errónea de la normativa tributaria nacional puede constituir al mismo tiempo una ventaja selectiva, <sup>43</sup> sino únicamente las constataciones de la decisión fiscal anticipada manifiestamente erróneas que inciden en el importe de la deuda tributaria.

121. Si el cálculo del pago del canon aprobado en la decisión fiscal anticipada, a pesar de su cuestionable metodología, hubiera sido inferior al precio de transferencia usual, no se estaría dispensando un trato ventajoso a Amazon, en comparación con la tributación normal. En efecto, un precio de transferencia usual más elevado habría tenido como consecuencia una carga fiscal aún menor. El Tribunal General censuró acertadamente la falta de tal comparación. En tal medida, el segundo motivo de casación también es infundado.

## C. Conclusión

122. En conclusión, los dos motivos de casación formulados por la Comisión son infundados. La sentencia recurrida resulta ser, en suma, correcta, si bien por razones distintas de aquellas en las que se basó el Tribunal General. Por consiguiente, debía anularse la Decisión por el mero motivo de que la Comisión había tomado como base un marco de referencia erróneo (las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia en lugar del Derecho luxemburgués).

<sup>42</sup> Así se afirma expresamente en la sentencia de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169), apartado 62. Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2018, Comisión/Francia e IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737), apartado 110 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Autostrada Wielkopolska/Comisión y Polonia (C-933/19 P, EU:C:2021:905), apartado 108.

<sup>43</sup> Véanse los puntos 91 y ss. de las presentes conclusiones.

123. Por otro lado, de la decisión fiscal anticipada no cabe deducir un reconocimiento manifiestamente erróneo —excesivamente favorable para el sujeto pasivo— del importe del canon. Aun cuando la inclusión de un límite máximo en la base imponible del licenciatario es manifiestamente incompatible con el método de cálculo del pago de un canon usual entre terceros, la Comisión no demostró en la Decisión controvertida que de este modo también se estaba concediendo una ventaja.

## VI. Costas

124. De conformidad con el artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, este decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado.

125. A tenor del artículo 138, apartado 1, de dicho Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud del artículo 184, apartado 1, del mismo Reglamento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado Amazon y Luxemburgo la condena en costas de la Comisión, procede condenarla a cargar con las costas de Amazon y Luxemburgo correspondientes al presente procedimiento de casación.

126. El artículo 184, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento dispone que cuando, no siendo ella misma la parte recurrente en casación, una parte coadyuvante en primera instancia participa en la fase escrita o en la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, este puede decidir que cargue con sus propias costas. En el presente asunto, Irlanda, que fue parte coadyuvante en primera instancia, ha participado, sin haber interpuesto el recurso de casación, en las fases escrita y oral del procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, pero no ha solicitado la condena en costas de la Comisión. En estas circunstancias, procede decidir que cargue con sus propias costas relativas al procedimiento de casación.<sup>44</sup>

## VII. Conclusión

127. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva del modo siguiente:

1. Desestimar el recurso de casación.
2. La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las soportadas por el Gran Ducado de Luxemburgo, Amazon EU Sàrl y Amazon.com Inc.
3. Irlanda cargará con sus propias costas.

<sup>44</sup> Véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 60, y de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra) / Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartados 113 y 114.