

II

(Actos no legislativos)

DECISIONES

DECISIÓN (UE) 2017/1283 DE LA COMISIÓN

de 30 de agosto de 2016

relativa a la ayuda estatal SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) concedida por Irlanda a Apple

[notificada con el número C(2016) 5605]

(El texto en lengua inglesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

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

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

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽¹⁾, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) Por carta de 12 de junio de 2013, la Comisión solicitó a Irlanda información sobre sus prácticas en materia de resoluciones fiscales ⁽²⁾. En particular, la Comisión solicitó información sobre resoluciones dictadas por Irlanda a favor de Apple Operations International (en lo sucesivo, «AOI»), Apple Sales International (en lo sucesivo, «ASI») y Apple Operations Europe (en lo sucesivo, «AOE»). La Comisión solicitó también una lista ilustrativa (con al menos cinco ejemplos) de empresas irlandesas residentes o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras en Irlanda, que se beneficiaran de resoluciones fiscales para actividades similares en Irlanda.
- (2) Por carta de 9 de julio de 2013, Irlanda envió a la Comisión la información solicitada. Irlanda señaló en su carta que la administración tributaria irlandesa (en lo sucesivo, la «agencia tributaria irlandesa») había dictado, en nueve casos, resoluciones a empresas no residentes relativas a la asignación de beneficios a su sucursal irlandesa. Estos casos incluían las nueve empresas siguientes: Empresa [A] (*), Empresa [B], Empresa [C1], Empresa [D], Empresa [E], Empresa [F], Empresa [G1], Empresa [G2] y Empresa [G3].
- (3) Por carta de 26 de agosto de 2013, la Comisión solicitó a Irlanda las resoluciones dictadas por la agencia tributaria irlandesa a esas nueve empresas. También solicitó todas las resoluciones dictadas en los años 2010, 2011 y 2012 por la agencia tributaria irlandesa. El 25 de septiembre de 2013, Irlanda facilitó las resoluciones dictadas a las nueve empresas, así como las resoluciones dictadas en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, la última de las cuales incluía un pequeño número de acuerdos previos sobre precios de transferencia (en lo sucesivo, «APP»), incluidos APP bilaterales.

⁽¹⁾ DO C 369 de 17.10.2014, p. 22.

⁽²⁾ Irlanda hace referencia, en sus comunicaciones, a «dictámenes previos» en lugar de «resoluciones fiscales». La Comisión, a efectos de la presente Decisión y para garantizar la coherencia con la Decisión de incoación, utilizará el término «resoluciones fiscales». En esencia, ambos conceptos son iguales.

(*) Se han redactado determinadas partes de este texto de modo que no se divulgara información confidencial; estas partes se señalan mediante corchetes.

- (4) Por carta de 21 de octubre de 2013, la Comisión solicitó a Irlanda que facilitara las resoluciones dictadas por la agencia tributaria irlandesa en 1991 y 2007 en favor de ASI y AOE, así como los principales elementos que respaldaban las solicitudes a la agencia tributaria irlandesa para obtener dichas resoluciones, en particular, los informes de base del asesor fiscal de las empresas. La Comisión solicitó también información sobre las empresas de Apple Group residentes fiscales en Irlanda, incluidas todas las resoluciones vigentes y las declaraciones tributarias de las mismas en Irlanda de los ejercicios 2010, 2011 y 2012. El 21 de noviembre de 2013, las autoridades irlandesas presentaron la información solicitada, incluidas las resoluciones de 1991 y 2007 dictadas a favor de ASI y AOE y las declaraciones tributarias de las nueve empresas enumeradas en el considerando 2.
- (5) Por carta de 24 de enero de 2014, la Comisión solicitó a Irlanda que se explicaran las resoluciones presentadas por Irlanda el 25 de septiembre de 2013. La Comisión también solicitó a Irlanda que presentara todas las resoluciones sobre la asignación de beneficios que habían sido dictadas desde 2004 y todas las dictadas hasta esa fecha y que todavía fueran vigentes, así como los principales elementos que respaldaban dichas resoluciones.
- (6) El 6 de marzo de 2014, Irlanda presentó resoluciones adicionales sobre la asignación de beneficios en relación con las empresas cuyas solicitudes fueron tratadas por la «División de Casos de Gran Volumen» de la agencia tributaria irlandesa. Irlanda facilitó las resoluciones, una copia de la correspondencia recibida por Irlanda de parte de la empresa o de su asesor fiscal, estableciendo las bases para la solicitud de resolución, y una copia de la respuesta por parte de la agencia tributaria irlandesa. Se facilitó dicha información de diez empresas: Empresa [H], Empresa [I], Empresa [C2], Empresa [J], Empresa [K], Empresa [D], Empresa [L], Empresa [M], Empresa [N] y Empresa [O] ⁽³⁾. Irlanda señaló además que la información relativa a la Empresa [K] se había incluido en una respuesta anterior.
- (7) Por carta de 7 de marzo de 2014, la Comisión notificó a Irlanda que estaba investigando si las resoluciones fiscales dictadas por la agencia tributaria irlandesa en 1991 y 2007 a favor de ASI y AOE constituían una nueva ayuda e invitaba a las autoridades irlandesas a presentar observaciones sobre la compatibilidad de dicha ayuda. Considerando que la Comisión ya había solicitado, por carta de 21 de octubre de 2013, los principales elementos que respaldaban dichas resoluciones, la Comisión invitó a Irlanda a facilitar información adicional relacionada con los regímenes fiscales refrendados por dichas resoluciones, así como las declaraciones tributarias de las empresas de Apple Group en Irlanda. El 25 de marzo de 2014, Irlanda presentó las declaraciones tributarias de ASI y AOE para los ejercicios de 2004 a 2010.
- (8) Por cartas de los días 1 y 28 de mayo de 2014, las autoridades irlandesas expresaron su preocupación de que las conversaciones entre la Comisión y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, la «OCDE») pudiera haber llevado a la divulgación de información confidencial de contribuyentes. Por carta de 6 de junio de 2014, la Comisión respondió a estas dudas explicando que el debate entre la Comisión y la OCDE era de carácter general y que no se había divulgado a la OCDE información confidencial sobre contribuyentes.
- (9) El 11 de junio de 2014, la Comisión adoptó, de conformidad con el artículo 108, apartado 2, del Tratado, su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal a propósito de las resoluciones fiscales de 1991 y 2007 dictadas por la agencia tributaria irlandesa a favor de ASI y AOE, sobre la base de que dichas resoluciones podrían constituir ayudas estatales a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado (en lo sucesivo, la «Decisión de incoación»).
- (10) Por carta de 5 de septiembre de 2014, Irlanda presentó sus observaciones sobre la Decisión de incoación.
- (11) El 17 de octubre de 2014, se publicó la Decisión de incoación en el Diario Oficial ⁽⁴⁾, en la cual se invitaba a los interesados a presentar sus observaciones sobre la investigación de la Comisión. Por carta de 17 de noviembre de 2014, la Comisión recibió observaciones de Apple. Adjunto a esas observaciones figuraba un informe *ad hoc* de asignación de beneficios preparado por su asesor fiscal [asesor fiscal de Apple] (en lo sucesivo, el «Informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple]»). También presentaron observaciones Ibec ⁽⁵⁾ y Oxfam y una carta conjunta presentada por varias organizaciones comerciales ⁽⁶⁾.
- (12) El 9 de enero de 2015, se celebró una reunión entre los servicios de la Comisión y los representantes de Apple, durante la cual Apple presentó a la Comisión su nueva estructura corporativa en Irlanda. Por correo electrónico de 19 de enero de 2015, como seguimiento de la reunión de 9 de enero de 2015, Apple presentó a la Comisión un resumen de los principales elementos de su reestructuración en Irlanda.

⁽³⁾ Dado que algunas resoluciones se han dirigido a empresas del mismo grupo, las nueve empresas enumeradas en el considerando 2 y las diez empresas enumeradas en el considerando 6 pertenecen a 14 grupos multinacionales distintos.

⁽⁴⁾ DO C 369 de 17.10.2014, p. 22.

⁽⁵⁾ Asociación empresarial y patronal para entidades con sede en Irlanda.

⁽⁶⁾ Estas asociaciones empresariales y signatarias de la carta conjunta son: el Consejo de la industria de la tecnología de la información (Information Technology Industry Council, ITI), el Consejo nacional de comercio exterior (National Foreign Trade Council, NFTC), la Asociación de la industria de semiconductores (Semiconductor Industry Association, SIA), el Grupo de directores fiscales de Silicon Valley (Silicon Valley Tax Directors Group, SVTDG), la Asociación de empresas de software (Software Coalition), el Consejo de directores fiscales y financieros de empresas de software (Software Finance and Tax Executives Council, SoFTEC), las organizaciones Tech America y TechNet.

- (13) El 30 de enero de 2015 y el 11 de marzo de 2015, Irlanda presentó sus comentarios sobre las observaciones de terceros recibidas por la Comisión en respuesta a la Decisión de incoación.
- (14) Por carta de 4 de febrero de 2015, la Comisión solicitó la opinión de las autoridades irlandesas sobre la nueva estructura corporativa de Apple en Irlanda, así como toda la correspondencia intercambiada entre la agencia tributaria irlandesa y Apple en relación con esa nueva estructura corporativa. Irlanda respondió a dicha solicitud mediante carta de 25 de febrero de 2015 y facilitó la correspondencia y las notas de una teleconferencia de 11 de diciembre de 2014 entre la agencia tributaria irlandesa y Apple. Además, Irlanda pidió a la Comisión que aclarara algunos aspectos de su investigación sobre las resoluciones fiscales de 1991 y 2007 que, según Irlanda, parecían basarse en una interpretación errónea por parte de la Comisión de la legislación nacional aplicable.
- (15) Por carta de 5 de marzo de 2015, la Comisión envió una solicitud de información a Irlanda relativa a los ingresos por intereses declarados en las cuentas financieras de ASI y AOE y a la asignación de dichos ingresos dentro de ASI y AOE. Además, la Comisión solicitó información sobre la gestión de las licencias de propiedad intelectual de ASI y AOE para la adquisición, fabricación, venta y distribución de productos Apple fuera del continente americano (en lo sucesivo, las «licencias de propiedad intelectual de Apple») y preguntó si los empleados de Apple Group estaban involucrados en dicha gestión. Irlanda respondió mediante carta de 15 de abril de 2015, facilitando a la Comisión la información solicitada, incluido un anexo presentado por Apple. En una segunda carta enviada el mismo día, Irlanda convino en una reunión con la Comisión.
- (16) El 17 de abril de 2015, la Comisión envió una carta a Irlanda respondiendo a su solicitud, de 25 de febrero de 2015, de aclarar determinados aspectos de la investigación sobre las resoluciones de 1991 y 2007 (en lo sucesivo, la «carta de 17 de abril de 2015»). La Comisión solicitó a Irlanda que remitiera una copia de dicha carta a Apple.
- (17) El 22 de abril de 2015, se celebró una reunión entre los servicios de la Comisión y Apple. Las autoridades irlandesas estuvieron presentes en esa reunión, que se centró en la asignación de beneficios dentro de ASI y AOE.
- (18) Por correo electrónico de 23 de abril de 2015, la Comisión invitó a Apple a presentar sus observaciones sobre la carta de 17 de abril de 2015. Además, la Comisión solicitó a Apple que facilitara las actas de las reuniones del consejo de administración de ASI correspondientes al mismo período para el que previamente se habían facilitado las actas del consejo de administración de AOE.
- (19) Por cartas de 4 de mayo de 2015, Irlanda y Apple enviaron sus respuestas a la carta de 17 de abril de 2015. El 7 de mayo de 2015, la carta de Apple fue remitida a Irlanda para que presentara sus observaciones.
- (20) El 7 de mayo de 2015, se celebró una reunión entre los servicios de la Comisión e Irlanda.
- (21) El 20 de mayo de 2015, Irlanda presentó sus comentarios a las observaciones de Apple sobre la carta de 17 de abril de 2015.
- (22) El 27 de mayo de 2015, Apple presentó todas las actas y resoluciones tanto del consejo de administración de ASI como del de AOE, correspondientes al período solicitado, en respuesta al correo electrónico de la Comisión de 23 de abril de 2015.
- (23) Por correo electrónico de 9 de julio de 2015, la Comisión remitió a Irlanda el proyecto de acta de la reunión del 7 de mayo de 2015 e invitó a Irlanda a aprobarla o a proponer modificaciones en ella.
- (24) El 17 de julio de 2015, Irlanda respondió al correo electrónico de la Comisión de 9 de julio de 2015, indicando que consideraba que el proyecto de acta no presentaba un informe preciso y completo de la reunión del 7 de mayo de 2015. Irlanda presentó sus observaciones sobre la reunión y reiteró los argumentos expuestos en su carta de 4 de mayo de 2015. Además, Irlanda adjuntó un informe preparado por el Hble. John D. Cooke (en lo sucesivo, el «informe de Cooke»). Por carta de 28 de julio de 2015, la Comisión respondió a la carta de Irlanda de 17 de julio de 2015.
- (25) Por carta de 14 de agosto de 2015, Irlanda presentó sus observaciones sobre el acta de la reunión de 7 de mayo de 2015.

- (26) Por carta de 7 de septiembre de 2015, Apple presentó sus observaciones sobre el acta de la reunión de 7 de mayo de 2015. Apple también presentó un dictamen preparado por el Profesor [asesor de Apple] (en lo sucesivo, el «dictamen de [asesor de Apple]»).
- (27) Por carta de 11 de noviembre de 2015, la Comisión solicitó a Irlanda que facilitara información adicional sobre las actividades de ASI, AOE y Apple Distribution International (en lo sucesivo, «ADI») para comprender mejor las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las sedes centrales de ASI y de AOE y sus respectivas sucursales irlandesas.
- (28) Tras varios intercambios de cartas entre Irlanda y la Comisión, el 25 y el 27 de noviembre y el 2 de diciembre de 2015, sobre el alcance de la solicitud de información y el plazo de respuesta, Irlanda facilitó parte de la información solicitada mediante carta de 8 de diciembre de 2015. En esa carta, Irlanda también indicó que la información que faltaba se presentaría más tarde y que Apple estaba trabajando en la recopilación de la información solicitada. También expresó en esa carta su preocupación sobre la forma en que se había llevado a cabo la investigación.
- (29) El 21 de enero de 2016, se celebró una reunión entre el Director General de Apple Inc. (en lo sucesivo, «Director General de Apple»), el Sr. Cook y la comisaria de Competencia, la Sra. Vestager, en la cual también estuvieron presentes las autoridades irlandesas. Por carta de 25 de enero de 2016, el Director General de Apple hizo nuevas aclaraciones en referencia a las cuestiones planteadas por Apple durante la reunión de 21 de enero de 2016. La comisaria de Competencia respondió al escrito mediante carta de 29 de febrero de 2016.
- (30) Por carta de 29 de enero de 2016, Irlanda facilitó información adicional en respuesta a la solicitud de la Comisión de 11 de noviembre de 2015.
- (31) Por carta de 17 de febrero de 2016, Irlanda volvió a expresar su preocupación por la forma en la cual se había llevado a cabo la investigación, indicando que consideraba que la Comisión había violado el principio de equidad procesal y el derecho de defensa.
- (32) Por carta de 18 de febrero de 2016, Apple presentó aclaraciones adicionales sobre las cuestiones planteadas durante la reunión de 21 de enero de 2016. Apple también presentó una actualización del informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] presentado el 17 de noviembre de 2014, como parte de sus observaciones sobre la Decisión de incoación (en lo sucesivo, el «segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple]»). Apple indicaba en esa carta que entendía que la Decisión de incoación impugnaba la asignación de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE.
- (33) Por carta de 18 de febrero de 2016, Irlanda presentó un informe *ad hoc* de asignación de beneficios, no solicitado, preparado por Pricewaterhouse Cooper (en lo sucesivo, el «informe *ad hoc* de PwC»), el cual, según Irlanda, respaldaba su opinión de que la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE refrendada por la agencia tributaria irlandesa en las resoluciones fiscales de 1991 y 2007 respetaba el principio de plena competencia.
- (34) Por carta de 8 de marzo de 2016, la Comisión [...] solicitó información [...] adicional [...]. La Comisión también respondió a las dudas manifestadas por Irlanda el 17 de febrero de 2016 sobre el alcance de la investigación, explicando que el objeto de la investigación era examinar si la asignación de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE avalada por las resoluciones fiscales de 1991 y 2007 era constitutiva de ayudas estatales.
- (35) El 14 de marzo de 2016, Apple [...] envió otra carta en la que expresaba [...] sus dudas sobre la equidad del procedimiento. La Comisión respondió a dicho escrito el 20 de abril de 2016 y envió una copia de su carta a Irlanda. Por carta de 6 de mayo de 2016, Apple envió su respuesta al escrito de la Comisión de 20 de abril de 2016. La Comisión respondió a la carta de 6 de mayo de 2016, el 22 de julio de 2016, y envió una copia a Irlanda. En respuesta a la carta de la Comisión de 22 de julio de 2016, Apple envió una carta a la Comisión el 24 de agosto de 2016 en la cual expresaba sus dudas sobre la equidad del proceso.
- (36) El 23 de marzo de 2016, Irlanda envió dos cartas a la Comisión. En su primera carta, Irlanda facilitó parte de la información solicitada por la Comisión en su carta de 8 de marzo de 2016 e indicó que proporcionaría el resto de la información el 22 de abril de 2016. En su segunda carta, Irlanda expresaba otra vez sus dudas sobre la equidad del procedimiento.
- (37) Por carta de 22 de abril de 2016, Irlanda presentó una carta de Apple de fecha 22 de abril de 2016, mediante la cual Irlanda facilitaba a la Comisión la información solicitada en sus cartas de 11 de noviembre de 2015 y [...] de 8 de marzo de 2016.

- (38) El 24 de mayo de 2016, Irlanda facilitó información adicional para complementar su envío de 22 de abril de 2016. Dicha información incluía las actas de las reuniones de los consejos de administración de ASI y de AOE que no habían sido facilitadas previamente.

2. CONTEXTO DE HECHO Y DE DERECHO

- (39) La presente Decisión se refiere a dos resoluciones fiscales dictadas por la agencia tributaria irlandesa el 29 de enero de 1991 y el 23 de mayo de 2007 a favor de ASI y de AOE (en lo sucesivo, «las resoluciones fiscales impugnadas»). Las resoluciones fiscales impugnadas refrendan los métodos empleados para que ASI y AOE asignen beneficios a sus respectivas sucursales irlandesas. Las resoluciones fiscales impugnadas permiten a ASI y AOE determinar el importe que deben abonar anualmente en concepto de impuesto sobre sociedades en Irlanda, aplicando los métodos de asignación de beneficios refrendados por la agencia tributaria irlandesa en dichas resoluciones. La resolución de 1991 estuvo vigente hasta 2007, momento en el cual fue sustituida por la resolución de 2007. La resolución de 2007 estuvo vigente hasta que se estableció la nueva estructura corporativa de Apple en Irlanda. Según la información facilitada por Apple, el último ejercicio fiscal al que se aplica la resolución de 2007 es el de 2014, que finaliza el 27 de septiembre de 2014.

2.1. BENEFICIARIOS DE LAS RESOLUCIONES FISCALES IMPUGNADAS

2.1.1. APPLE GROUP

- (40) Apple Group está compuesto por Apple Inc. y todas las empresas controladas por Apple Inc. (en lo sucesivo, denominadas colectivamente «Apple»). Apple tiene su sede central en los Estados Unidos de América (en lo sucesivo, los «Estados Unidos»).
- (41) Apple diseña, fabrica y comercializa dispositivos multimedia y de comunicación móvil, ordenadores personales y reproductores de música digital portátiles. Además, vende un amplio abanico de *software*, servicios, periféricos y soluciones de red propios, así como contenido digital y aplicaciones de partes no vinculadas. Apple vende sus productos en todo el mundo a través de sus tiendas minoristas, tiendas en línea y su personal de ventas directas, así como a través de operadores de telefonía móvil, mayoristas, distribuidores y revendedores de valor añadido no vinculados. Además, Apple vende una amplia variedad de productos de partes no vinculadas compatibles con los productos Apple, incluso aplicaciones de *software* y diversos accesorios y periféricos, a través de sus tiendas en línea y minoristas.
- (42) Apple vende a consumidores, empresas y administraciones de todo el mundo. La gestión de Apple se basa principalmente en criterios geográficos. Los distintos segmentos geográficos son: América, Europa (?), Japón, Gran China y el resto de Asia-Pacífico.
- (43) En 2015, Apple registró unas ventas netas mundiales de 233 700 millones de dólares estadounidenses (USD) y unos ingresos netos de 53 400 USD⁽⁸⁾. A 26 de septiembre de 2015, Apple tenía 186 900 millones USD en efectivo, cuasidinero y valores negociables a través de filiales extranjeras⁽⁹⁾. Esta cantidad corresponde, en esencia, a los beneficios extranjeros exentos de tributación⁽¹⁰⁾.
- (44) El negocio global de Apple está estructurado alrededor de unas áreas funcionales clave gestionadas y dirigidas de forma centralizada desde los Estados Unidos por ejecutivos ubicados en Cupertino (EE. UU.). Las áreas funcionales clave del grupo Apple son: Investigación y Desarrollo (en lo sucesivo, «I+D»), Comercialización, Operaciones, Ventas y General y Administración.

2.1.2. LA ESTRUCTURA DE APPLE EN IRLANDA

- (45) Apple Group incluye empresas constituidas en Irlanda. Entre las empresas de Apple Group constituidas en Irlanda, se puede distinguir entre las empresas constituidas en Irlanda y que también son residentes fiscales en Irlanda, como ADI, Apple Operations y Apple Sales Ireland, y las empresas que están constituidas en Irlanda pero no son residentes fiscales en este país, como AOI, ASI y AOE.

(7) El segmento de Europa incluye los países europeos, así como los de Oriente Medio, la India y África, en lo sucesivo denominados colectivamente, la «región EMEA» (por sus siglas en inglés).

(8) A 26 de septiembre de 2015, fin del ejercicio fiscal y contable. El año fiscal de Apple es el período de 52 o 53 semanas que finaliza el último sábado de septiembre.

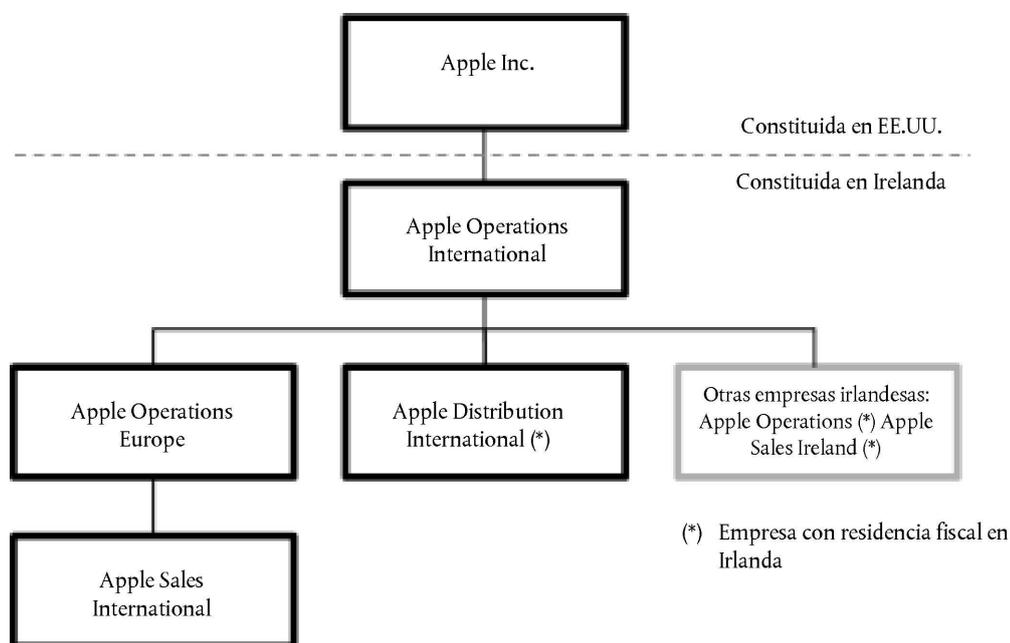
(9) Las cuentas financieras públicas de Apple Inc. no especifican qué filiales poseen este efectivo, cuasidinero y valores negociables.

(10) Véase la nota 5 del informe anual de Apple de 2015 (Formulario 10-K de la agencia Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos), según el cual «Prácticamente todos los beneficios internacionales no distribuidos de [Apple] destinados a ser reinvertidos indefinidamente en operaciones fuera de los Estados Unidos fueron logrados por filiales con sede en Irlanda.» Apple registró una provisión en sus cuentas para una eventual futura tributación sobre una parte de estos beneficios.

- (46) De las empresas de Apple Group constituidas y residentes fiscales en Irlanda y con empleados en este país, ADI ha sido contratada por ASI para asegurar la distribución de los productos Apple fuera del continente americano, Apple Operations compra equipos de utillaje que utilizan los fabricantes y compra piezas a proveedores para venderlas a los fabricantes y Apple Sales Ireland da apoyo a los programas de ventas de Apple a nivel local en Irlanda.
- (47) De las empresas de Apple Group constituidas en Irlanda, pero no residentes fiscalmente en este país, ASI es una filial de plena propiedad de AOE, que a su vez es una filial de plena propiedad de AOI, que a su vez es una filial de plena propiedad de Apple Inc., que está constituida en los Estados Unidos ⁽¹⁾. AOE y ASI operan en Irlanda a través de sucursales. La figura 1 muestra esta estructura corporativa:

Figura 1

Estructura corporativa de Apple en Irlanda



2.1.3. CARENANCIA DE RESIDENCIA FISCAL DE ASI Y AOE

- (48) Una empresa que esté constituida de conformidad con la legislación irlandesa o que esté gestionada y controlada de forma centralizada desde Irlanda, o ambos supuestos a la vez, se considera, en general, residente fiscal en Irlanda y, por lo tanto, sujeta al impuesto sobre sociedades por sus beneficios en todo el mundo. Esto significa que las empresas constituidas en Irlanda están, en principio, sujetas a tributación en Irlanda, aunque se gestionen y controlen desde fuera de Irlanda.
- (49) Sin embargo, antes de su modificación por la Ley de presupuestos de 2013 y la Ley de presupuestos de 2014, el artículo 23A de la Ley de consolidación fiscal de 1997 (en lo sucesivo, «TCA 97» por sus siglas en inglés) preveía dos excepciones a esta norma, que permitían que empresas constituidas en Irlanda fueran consideradas no residentes. En virtud del artículo 23A de la TCA 97, una empresa no era considerada residente fiscal si: i) se

⁽¹⁾ En 2006, Apple constituyó Baldwin Holdings Unlimited (en lo sucesivo, «Baldwin»), una empresa residente en las Islas Vírgenes Británicas. Baldwin Holdings Unlimited posee una acción como accionista nominal en AOI, ASI, AOE y ADI. Según Apple, Baldwin se formó para tener una sola acción en las filiales irlandesas porque la ley irlandesa exigía que una sociedad de responsabilidad ilimitada tuviera por lo menos dos accionistas. Según Apple, Baldwin fue constituida en las Islas Vírgenes Británicas porque una sociedad de responsabilidad ilimitada con un accionista que es una sociedad de responsabilidad ilimitada regida por las leyes de un país no miembro de la UE no está obligada a hacer una declaración pública de sus estados financieros.

consideraba residente fiscal en otro país con el cual Irlanda mantuviera un convenio de doble imposición (la denominada excepción del tratado), o ii) la empresa cotizaba en un mercado bursátil reconocido o estaba controlada, en última instancia, por una persona que fuera residente de un Estado miembro o de un país con el cual existiera un convenio tributario (la denominada excepción de empresas relevantes), y dichas empresas relevantes o sus filiales tuvieran una actividad comercial en Irlanda (la denominada excepción comercial) ⁽¹²⁾. La segunda de estas excepciones tenía como consecuencia que las empresas relevantes constituidas en Irlanda con una actividad comercial en este país, que estuvieran gestionadas y controladas de forma centralizada desde fuera del mismo, no se consideraran residentes fiscales en Irlanda. Sin embargo, no se exigía que las empresas tuvieran residencia fiscal en otra jurisdicción fiscal.

- (50) ASI y AOE están ambas constituidas en Irlanda. Durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas, ASI y AOE fueron consideradas «empresas relevantes» a los efectos del artículo 23A de la TCA 97, ya que ambas estaban controladas en última instancia por una empresa residente en un país con el cual había un convenio tributario, en concreto Apple Inc., que es residente fiscal en los Estados Unidos ⁽¹³⁾ y, dado que ASI y AOE tenían una actividad comercial en Irlanda a través de sus respectivas sucursales y que estaban gestionadas y controladas desde fuera de Irlanda, se las consideraba empresas no residentes en Irlanda con arreglo a la excepción comercial del artículo 23A de la TCA 97.
- (51) ASI y AOE no tenían presencia a efectos impositivos en ninguna otra jurisdicción fiscal fuera de Irlanda durante el período de vigencia de las resoluciones impugnadas ⁽¹⁴⁾. De hecho, cada empresa operaba a través de una única sucursal en Irlanda y, lo que es más importante, las empresas no tenían residencia a efectos fiscales en los Estados Unidos ⁽¹⁵⁾, el país desde donde la agencia tributaria irlandesa, en aplicación del artículo 23A de la TCA 97, consideraba que se gestionaban y controlaban ⁽¹⁶⁾. En cuanto a las sedes centrales de ASI y AOE, estas carecen de presencia física o empleados y no están situadas en ninguna jurisdicción.
- (52) En resumen, ASI y AOE están constituidas en Irlanda pero no eran residentes fiscales en Irlanda durante el período de vigencia de las resoluciones impugnadas. Dichas empresas tampoco eran residentes fiscales en ninguna otra jurisdicción fiscal durante ese período, ya que sus actividades en otras jurisdicciones y, en particular, las actividades de sus sedes centrales, que carecían de presencia física y de empleados, no dieron lugar a residencia a efectos fiscales ni en los Estados Unidos ni en ninguna otra jurisdicción con arreglo a las normas tributarias aplicables. Por lo tanto, durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas, ASI y AOE podrían ser más bien descritas como «apátridas» a los efectos de residencia fiscal.

2.1.4. FUNCIONES DE LAS SUCURSALES IRLANDEAS DE ASI Y AOE TAL COMO LAS PRESENTARON IRLANDA Y APPLE

- (53) Irlanda y Apple facilitaron descripciones de las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas de ASI y AOE ⁽¹⁷⁾, que se utilizaron como base para presentar y respaldar las estimaciones de Apple sobre el beneficio imponible de dichas empresas a los efectos del impuesto sobre sociedades irlandés. Esas descripciones se presentan en los considerandos 54 a 57.

⁽¹²⁾ El artículo 23A de la TCA 97 establecía anteriormente en su apartado 2: «Con sujeción a lo dispuesto en los apartados 3 y 4, una empresa constituida en el Estado será considerada como residente en el Estado a efectos de las leyes tributarias y de las leyes de impuestos sobre los rendimientos de capital.» El apartado 3 establecía: «El apartado 2 no se aplicará a una empresa constituida en el Estado si la empresa es una empresa relevante y a) realiza una actividad comercial en el Estado, o b) está vinculada a una empresa que ejerce una actividad comercial en el Estado.» El artículo 23A fue revisado por la Ley de presupuestos de 2013. En virtud de su nueva versión, ya no es posible que una empresa constituida en Irlanda no tenga residencia fiscal, porque una empresa que esté constituida en Irlanda será considerada residente fiscal si la empresa no es considerada residente fiscal en ninguna otra jurisdicción fiscal. El artículo 23A en su nueva versión se aplica desde el 1 de enero de 2015. La Ley de presupuestos de 2014 introdujo una nueva modificación a dicho artículo, por la cual todas las empresas constituidas en Irlanda se considerarían residentes fiscales en Irlanda, excepto cuando fueran residentes fiscales en otra jurisdicción con aplicación de un convenio de doble imposición. Esta norma también se aplica desde el 1 de enero de 2015. No obstante, para las empresas constituidas antes del 1 de enero de 2015, se aplica un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020.

⁽¹³⁾ Conforme a Apple, y según lo aceptado por la agencia tributaria irlandesa, ambas empresas son gestionadas y controladas de forma centralizada desde fuera de Irlanda.

⁽¹⁴⁾ Con excepción de la sucursal de Singapur de AOE, véase el considerando 111.

⁽¹⁵⁾ En su comparecencia ante el Senado de los Estados Unidos, Apple señaló que ASI no tenía residencia fiscal en Irlanda ni en los Estados Unidos, véanse las pruebas oficiales de la audiencia sobre la transferencia de beneficios off-shore y la parte 2 del Código fiscal de los Estados Unidos (Apple Inc.) del Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos, de 21 de mayo de 2013, p. 24.

⁽¹⁶⁾ Irlanda señaló, en el punto 12 de sus observaciones a la Decisión de incoación, que «todas las decisiones clave de estrategia empresarial en relación con AOE y ASI se tomaban desde fuera de Irlanda y [...] las dos empresas se gestionaban y controlaban a nivel funcional desde los Estados Unidos». Véase también el informe de Cooke que afirma: «A mi juicio es indiscutible, sobre la base de la descripción de los hechos que me ha sido facilitada de sus operaciones en Irlanda, que en los casos de ASI y AOE, la gestión central y el control se llevan a cabo desde los Estados Unidos, siendo los ejecutivos de la empresa matriz los que toman de forma unilateral todas las decisiones estratégicas sobre cómo se deben realizar las actividades en Irlanda: por ejemplo, qué contratos se celebrarán, con quién y en qué términos.»

⁽¹⁷⁾ Según Apple «los beneficios de fuente irlandesa de una sucursal se determinan en referencia a las actividades realizadas por esa sucursal». Carta de Apple de 4 de mayo de 2015, p. 5.

- (54) En lo que respecta a ASI, su sucursal irlandesa es la principal responsable de la ejecución de las actividades de adquisición, venta y distribución relacionadas con la venta de productos Apple a partes relacionadas ⁽¹⁸⁾ y clientes no vinculados, en las regiones EMEA y APAC ⁽¹⁹⁾. Las funciones clave de la sucursal irlandesa de ASI son: adquisición de productos acabados Apple de fabricantes relacionados y no vinculados ⁽²⁰⁾; actividades de distribución relacionadas con la venta de productos a partes relacionadas en las regiones EMEA y APAC ⁽²¹⁾; apoyo comercial y actividades de distribución relacionadas con la venta de productos a clientes no vinculados en toda la región EMEA ⁽²²⁾; actividades de los equipos de ventas y distribución ⁽²³⁾, ventas en línea ⁽²⁴⁾; operaciones logísticas ⁽²⁵⁾; y la gestión de AppleCare, el servicio de soporte postventa y atención al cliente de Apple, que incluye la responsabilidad de garantía, la gestión de los programas de reparación y la red de soporte, incluida la asistencia telefónica.
- (55) La sucursal irlandesa de ASI también satisface los pedidos de compras de las entidades de distribución locales de los países de la región APAC. Muchas actividades asociadas con la distribución en esta región son realizadas por partes relacionadas (por ejemplo, el soporte logístico) mediante contratos de servicio con la sucursal irlandesa de ASI. Además, la sucursal irlandesa de ASI es responsable de supervisar la gestión diaria de los riesgos de distribución, en particular, los riesgos de inventario, garantía y límite de crédito. Desde el 1 de enero de 2012, la sucursal irlandesa de ASI también se encarga de las funciones de localización de productos, anteriormente realizadas por la sucursal irlandesa de AOE.
- (56) En lo que respecta a AOE, su sucursal irlandesa es responsable de la fabricación y montaje de una gama especializada de productos informáticos en sus instalaciones de Irlanda, que incluye los ordenadores de sobremesa iMac, los ordenadores portátiles MacBook y otros accesorios para ordenadores, todos ellos fabricados para la región EMEA ⁽²⁶⁾. La sucursal irlandesa de AOE suministra todos sus productos acabados a partes relacionadas. Las principales actividades de la sucursal irlandesa de AOE incluyen la ejecución de las acciones necesarias para la fabricación de productos, el diseño de procesos y la configuración de nuevos productos. Las funciones clave de la sucursal irlandesa de AOE son: planificación y programación de la producción ⁽²⁷⁾; ingeniería de procesos ⁽²⁸⁾; producción y operaciones ⁽²⁹⁾; aseguramiento y control de calidad ⁽³⁰⁾; y operaciones de restauración ⁽³¹⁾.

⁽¹⁸⁾ Las partes relacionadas se definen en términos contables como las entidades que en última instancia son controladas por la misma persona o entidad, o en las cuales la misma entidad o persona ejerce una influencia significativa, véase la NIC 24.

⁽¹⁹⁾ EMEA (por sus siglas en inglés) significa Europa, Oriente Medio, India y África. APAC (por sus siglas en inglés) significa Asia-Pacífico.

⁽²⁰⁾ La sucursal irlandesa de ASI compra productos Apple a determinados fabricantes [...]. La sucursal irlandesa de ASI hace una predicción de la demanda estimada mediante la recopilación y análisis de datos regionales y la introducción de esta información en el proceso de predicción de la demanda de ventas global, gestionado desde los Estados Unidos.

⁽²¹⁾ Estas partes relacionadas pueden ser entidades de distribución locales de un país o tiendas minoristas locales. La sucursal irlandesa de ASI satisface los pedidos de compra realizados por estas partes relacionadas y organiza las actividades de distribución para exportar o entregar el producto.

⁽²²⁾ Las cuatro rutas principales de acceso al mercado de las partes no vinculadas son: comerciales, minoristas, educación y operadores telefónicos (denominados colectivamente como canales cliente). La sucursal irlandesa de ASI establece con otras entidades vinculadas contratos de asistencia en ventas, comercialización y otros servicios de apoyo a los canales cliente, en los mercados locales de EMEA. Con los datos y los servicios de apoyo facilitados por las entidades de Apple en el mercado local, ASI contrata a los socios de canal y acepta y satisface los pedidos de ventas tras evaluar factores como la disponibilidad de stock, la demanda de ventas en todos los países y el riesgo de crédito sobre la base de las directrices internacionales de Apple.

⁽²³⁾ Las actividades relativas a las ventas, tanto de partes vinculadas como no vinculadas, incluyen la gestión del proceso de cumplimiento con los clientes para maximizar la eficiencia de las actividades de distribución de la sucursal irlandesa de ASI, la asignación de productos y la gestión de pedidos, la ejecución de ventas y la gestión de las principales cuentas de clientes no vinculados para analizar los requisitos del pedido.

⁽²⁴⁾ Los equipos de venta y distribución también se centran en las ventas directas a través de las tiendas en línea. Las actividades de los equipos de venta y distribución relativas a las tiendas en línea consisten en facilitar el proceso de ventas y de pedidos para los consumidores, las pequeñas y medianas empresas y los clientes de educación.

⁽²⁵⁾ Esto incluye el transporte de productos, principalmente desde fabricantes no vinculados de China, hasta los mercados de destino en la región EMEA. Las actividades de la función logística incluyen la gestión de los fletes de salida de productos Apple para los canales cliente, los clientes de tiendas en línea y las partes vinculadas. Algunas actividades de logística son realizadas por partes vinculadas mediante contratos de servicio con la sucursal irlandesa de ASI.

⁽²⁶⁾ De acuerdo con el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], los productos fabricados por la sucursal irlandesa de AOE representan solo un pequeño porcentaje del volumen total de ventas de Apple en la región EMEA.

⁽²⁷⁾ Esta función asegura que la actividad de la mano de obra y los flujos de los procesos de fabricación supongan un uso regular y eficiente de los recursos así como el nivel de producción esperado.

⁽²⁸⁾ La ingeniería de procesos se refiere a la operación, el control y la optimización de los procesos de las actividades de fabricación. El equipo establece y mejora procesos eficientes para los productos actuales y futuros.

⁽²⁹⁾ Las actividades incluyen todos los procesos necesarios para transformar los diversos componentes en productos acabados de acuerdo con las normas establecidas por Apple Inc. en los Estados Unidos.

⁽³⁰⁾ La función de aseguramiento y control de calidad abarca todas las actividades mediante las cuales la sucursal irlandesa de AOE revisa la calidad de todos los factores implicados en la producción.

⁽³¹⁾ Esto incluye los productos que han sido devueltos a Apple por varias razones. La sucursal irlandesa de AOE asegura que, antes que un producto Apple renovado se vuelva a vender, se someta a un proceso de restauración para asegurar que cumple con los estándares de calidad de Apple.

- (57) Además de las actividades básicas de fabricación, la sucursal irlandesa de AOE también presta servicios compartidos a otras empresas del grupo Apple en la región EMEA, en materia financiera (servicios de contabilidad, nóminas y otras cuentas acreedoras), sistemas y tecnologías de la información y recursos humanos. La sucursal irlandesa de AOE desarrolla conocimiento específico sobre procesos y fabricación de Apple ⁽³²⁾ y utiliza ese conocimiento para asesorar ocasionalmente a los fabricantes y centros de distribución de Apple no vinculados. Además, la sucursal irlandesa de AOE es responsable de supervisar la gestión diaria de los riesgos de fabricación y de inventario. Hasta el 1 de enero de 2012, el equipo de ingeniería de la sucursal irlandesa de AOE también era responsable de la localización de productos Apple para los mercados locales y de la ejecución de pruebas de ingeniería sobre los productos y el software de Apple (por ejemplo, las nuevas versiones de software) ⁽³³⁾. A partir de enero de 2012, esta función ha sido realizada por la sucursal irlandesa de ASI.

2.1.5. OPERACIONES DE ASI EN LA REGIÓN EMEA

- (58) ASI vende productos en la región EMEA. ASI no ha declarado tener un establecimiento permanente ⁽³⁴⁾ en las jurisdicciones fiscales de la región EMEA donde se venden dichos productos. Las ventas se llevan a cabo entre los clientes de Estados miembros con distintas jurisdicciones fiscales y ASI (y ADI) a través de revendedores no vinculados y tiendas minoristas y en línea de Apple. ASI celebra contratos de venta mediante la obtención de firmas autorizadas, y los empleados de la sucursal irlandesa de ASI ejecutan las ventas y resuelven problemas de suministro y otras cuestiones con los clientes ⁽³⁵⁾. Las ventas de ASI se efectúan tras la firma de un representante autorizado ⁽³⁶⁾. A efectos ilustrativos, de acuerdo con lo determinado en los informes internos de Apple ⁽³⁷⁾, el [80-85] % de los ingresos totales de ASI y ADI en 2014 por ventas de partes no vinculadas se derivó de las ventas dentro de la Unión, mientras que las ventas en toda la región de Europa representaron el [90-95] % de los ingresos totales por ventas de partes no vinculadas, y las ventas en Oriente Medio representaron el [5-10] % de los ingresos totales por ventas de partes no vinculadas.

2.2. RESOLUCIONES FISCALES IMPUGNADAS

2.2.1. LAS RESOLUCIONES FISCALES IMPUGNADAS RELATIVAS A ASI

- (59) En 1991, Apple propuso un método para determinar el beneficio neto de la sucursal irlandesa de Apple Computer Accessories Ltd. (que más tarde se convertiría en ASI), avalado por la agencia tributaria irlandesa mediante una resolución fiscal. Según dicha resolución, el beneficio neto que debía asignarse a la sucursal irlandesa de ASI se calcularía como el 12,5 % de los costes de funcionamiento de la sucursal ⁽³⁸⁾, excluidos los materiales para reventa.
- (60) En 2007, la agencia tributaria irlandesa avaló en una nueva resolución un nuevo método para determinar el beneficio neto de la sucursal irlandesa de ASI. Según dicha resolución, el beneficio neto que debía asignarse a la sucursal irlandesa de ASI se calcularía como el [10-15] % de los costes de funcionamiento de la sucursal, excluidos determinados costes como las cargas de las empresas asociadas de Apple y los costes de material.

2.2.2. LAS RESOLUCIONES FISCALES IMPUGNADAS RELATIVAS A AOE

- (61) En 1991, Apple propuso un método para determinar el beneficio neto de la sucursal irlandesa de Apple Computer Ltd. (que más tarde se convertiría en AOE), avalado por la agencia tributaria irlandesa en una resolución fiscal. Según dicha resolución, el beneficio neto atribuible a la sucursal irlandesa de AOE se calcularía como el 65 % de los gastos de funcionamiento de esta sucursal hasta un importe anual de [60-70] millones USD

⁽³²⁾ [...].

⁽³³⁾ Una de las principales tareas del equipo de localización era adaptar los productos y servicios a los diferentes idiomas, las diferencias regionales y los requisitos técnicos de los mercados locales.

⁽³⁴⁾ Como establecimiento permanente se entiende la residencia a efectos fiscales en una jurisdicción.

⁽³⁵⁾ Carta de Irlanda de 15 de abril de 2015, apéndice, p. 19.

⁽³⁶⁾ Informe *ad hoc* de PwC, apéndice 1, Sucursal de Apple Sales International (ASI), p. 11.

⁽³⁷⁾ Carta de Apple de 22 de abril de 2016, p. 12 y cuadro 10.

⁽³⁸⁾ La resolución de 1991 se refiere a los «costes de funcionamiento» con respecto a ASI y a «gastos de funcionamiento» con respecto a AOE, aunque los dos términos designan la misma categoría de cargas.

y el 20 % de los gastos de funcionamiento superiores a [60-70] millones USD. La aplicación de este método estaba sujeta a la condición de que si el beneficio global de la sucursal irlandesa de AOE fuera inferior al importe resultante de la fórmula, ese valor inferior se utilizaría para determinar los beneficios netos de la sucursal. Los gastos de funcionamiento utilizados en el método eran todos los gastos de funcionamiento incurridos por la sucursal irlandesa de AOE, incluida la amortización, pero excluyendo los materiales para la reventa y el reparto de costes de los bienes intangibles cobrados por Apple a sus empresas asociadas. Se puede reclamar una desgravación sobre bienes de capital, que no puede exceder en más de [1-10] millones USD la amortización contabilizada ⁽³⁹⁾.

- (62) En 2007, la agencia tributaria irlandesa avaló en una nueva resolución un método revisado para determinar el beneficio neto de la sucursal irlandesa de AOE. Según el método avalado por dicha resolución, la base imponible de la sucursal irlandesa era igual a: i) el [10-15] % de los costes de funcionamiento de la sucursal, excluidos determinados costes como las cargas de las empresas asociadas de Apple y los costes de material; ii) un rendimiento de la propiedad intelectual del [1-5] % sobre el volumen de negocios de la sucursal con respecto a la tecnología acumulada del proceso de fabricación de la sucursal irlandesa, y iii) una deducción por las desgravaciones sobre bienes de capital para las instalaciones y edificios «calculada y autorizada de la forma habitual».

2.2.3. DOCUMENTOS A DISPOSICIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA IRLANDESA CUANDO SE DICTARON LAS RESOLUCIONES FISCALES IMPUGNADAS

- (63) Entre los documentos facilitados por Irlanda como principales elementos que respaldaban la resolución de 1991 se incluyen tres cartas (de fechas 12 de octubre de 1990, 5 de diciembre de 1990 y 16 de enero de 1991) y dos faxes (de 2 de enero de 1991 y 24 de enero de 1991) de [asesor fiscal de Apple], en su calidad de asesor fiscal de Apple (en lo sucesivo, «asesor fiscal de Apple»); una nota de una entrevista de 30 de noviembre de 1990 y una nota de una reunión de 3 de enero de 1991 preparada por la agencia tributaria irlandesa; y una carta de la agencia tributaria irlandesa de 29 de enero de 1991, en la cual se confirma que las cartas del asesor fiscal de Apple reflejan correctamente el método de determinación de los beneficios que se deben asignar a las sucursales irlandesas de ASI y AOE, acordado en la reunión de 3 de enero de 1991. Ese método se describe en los considerandos 59 y 61.

- (64) El siguiente extracto se ha tomado de la nota de la entrevista de 30 de noviembre de 1990:

«[Asesor fiscal de Apple] mencionó a modo de antecedentes que Apple era en la actualidad el mayor empleador en el área de Cork con 1 000 empleos directos y 500 personas contratadas en régimen de subcontratación. Afirmó que la empresa actualmente está revisando sus operaciones en todo el mundo y desea establecer un margen de beneficio en sus operaciones irlandesas. [Asesor fiscal de Apple] presentó las cuentas de la sucursal irlandesa para el período contable finalizado el 29 de septiembre de 1989, que mostraban un beneficio neto de 270 millones USD con un volumen de negocios de 751 millones USD. Alegó que ninguna empresa irlandesa que cotizara en bolsa había obtenido una ratio de beneficio neto similar. En opinión de [asesor fiscal de Apple], el beneficio se deriva de tres fuentes: tecnología, comercialización y fabricación. Solo el elemento de fabricación corresponde a la sucursal irlandesa.

La [agencia tributaria irlandesa] señaló que en el plan propuesto el importe de las tasas exigidas sería crítico. [Asesor fiscal de Apple] declaró que la empresa estaría dispuesta a aceptar un beneficio de entre 30 y 40 millones USD suponiendo que Apple Computer Ltd. obtuviera dichos beneficios. (El sector informático está sujeto a variaciones cíclicas). Suponiendo que Apple obtenga un beneficio de 100 millones USD, se aceptará que entre 30 y 40 millones USD (o la cifra negociada) se atribuyan a la actividad de fabricación. Sin embargo, si la empresa sufriera un descenso y obtuviera ganancias por debajo de los 30-40 millones USD, entonces todos los beneficios serían atribuibles [sic] a la actividad de fabricación. En esencia, la propuesta consiste en que todos los beneficios hasta un límite de entre 30 y 40 millones USD serán atribuibles a la actividad de fabricación.

La [agencia tributaria irlandesa] pidió a [asesor fiscal de Apple] que declarara si había alguna base para la cifra de entre 30 y 40 millones USD y este reconoció que no existían fundamentos científicos para esa cifra. Sin embargo, la cifra era de tal magnitud que esperaba que se considerase como una propuesta de buena fe. Dado que no fue posible calibrar la cifra de forma aislada, [asesor fiscal de Apple] se comprometió a extraer los detalles de los costes reales atribuibles a la sucursal irlandesa».

⁽³⁹⁾ Véase el fax de 24 de enero de 1991 de [asesor fiscal de Apple] sobre la desgravación sobre bienes de capital.

- (65) El siguiente extracto se ha tomado de la nota de la reunión de 3 de enero de 1991:

«En opinión de [asesor fiscal de Apple], era evidente que la empresa participaba en la fijación de precios de transferencia. Las cuentas de la sucursal para el período contable finalizado el 30 de septiembre de 1989, mostró un beneficio neto de 269 000 000 USD con un volumen de negocios de 751 000 000 USD. Ninguna empresa de la bolsa irlandesa estuvo cerca de lograr un resultado similar.

La agencia tributaria no tenía resultados concluyentes en cuanto a si la empresa participaba en la fijación de precios de transferencia, pero estaba dispuesta a hablar de una cifra de beneficios para la sucursal irlandesa sobre la base de un porcentaje de los costes reales atribuibles a la sucursal irlandesa.

La propuesta anterior a la reunión era que el beneficio atribuible a la sucursal irlandesa fuera el coste más [30-40] millones USD y que la deducción por las desgravaciones sobre bienes de capital no excediera los [10-20] millones USD, quedando así [20-30] millones USD sujetos a tributación irlandesa. Sobre la base de las cuentas del período contable finalizado el 30 de septiembre de 1990, un beneficio de [30-40] millones USD representaba el 46 % de los costes atribuibles a la sucursal irlandesa. Se señaló que esta cifra superaba en gran medida a la cifra del [10-15] %, que es lo que normalmente se atribuye a un centro de costes, aunque se admitió con facilidad que una cifra del [10-15] % carecía de sentido en el marco del sector de la informática. Se señaló que en algunos sectores y, en particular, en el sector farmacéutico, se puede alcanzar un margen comercial del 100 %. Sin embargo, se admitió que los sectores farmacéutico e informático no son directamente comparables. A raíz de nuevos debates se acordó que, a reserva de un resultado satisfactorio de la cuestión de la desgravación sobre bienes de capital, se aceptaría un margen comercial del 65 % de los costes atribuibles a la sucursal irlandesa. Además, se acordó aceptar un margen comercial del 20 % sobre los costes superiores a [60-70] millones USD para no impedir la expansión de las operaciones irlandesas.

(...) Después de estos debates, se acordó que los cálculos de las desgravaciones sobre bienes de capital se volverían a calcular en libras irlandesas ⁽⁴⁰⁾ y que se establecería el tipo de interés normal de desgaste ⁽⁴¹⁾ para todos los años. Además, se acordó que la reclamación de la empresa se limitaría a un importe de [1-10] millones USD por encima de la suma cobrada por las amortizaciones contabilizadas. Sobre la base del listado de costes presentado para el período finalizado el 30 de septiembre de 1990, esto garantizaría unos beneficios sujetos a tributación irlandesa de [30-40] millones USD.

(...) A continuación se debatió el formato de las cuentas a presentar. La propuesta de presentar un listado de costes no fue aprobada. Se convino en que se prepararía una cuenta de pérdidas y ganancias completa y que se cobraría un cargo en concepto de regalías/sede central por los servicios de tecnología y comercialización facilitados por el grupo. Además, se presentarán las cuentas completas de la empresa auditadas.

(...) Por otra parte, [asesor fiscal de Apple] deseaba acordar un margen comercial para una nueva empresa cuyas actividades se limitarían a la compra de materia prima en el Estado. Se propuso un margen comercial del 10 % y se acordó, tras un debate, aceptar un margen comercial del 12,5 %.

- (66) La carta del asesor fiscal de Apple de 16 de enero de 1991 contiene, a título ilustrativo, un modelo de cumplimiento de cuentas para la sucursal irlandesa de Apple Computer Ltd. y un calendario de desgravaciones sobre bienes de capital para Apple Computer Ltd. de los años 1985 a 1990. El fax de 24 de enero de 1991 del asesor fiscal de Apple confirma el acuerdo de Apple con el siguiente texto sobre la desgravación sobre bienes de capital, que sustituye el texto sobre la desgravación sobre bienes de capital previamente facilitado por el asesor fiscal de Apple en la carta de 16 de enero de 1991: «La desgravación sobre bienes de capital reclamada no puede exceder en más de [1-10] millones USD la amortización contabilizada.»
- (67) Los documentos facilitados por Irlanda como principales elementos que respaldaban la resolución de 2007, consisten en una carta de fecha 16 de mayo de 2007 del asesor fiscal de Apple y una carta de fecha 23 de mayo de 2007 de la agencia tributaria irlandesa confirmando que avala el método para determinar los beneficios que se deben asignar a las sucursales irlandesas de ASI y AOE tal como se explicaba en la carta del asesor fiscal de Apple. Ese método se describe en los considerandos 60 y 62. Ninguno de los dos documentos presentados ofrece

⁽⁴⁰⁾ Nota de pie de página añadida: la libra irlandesa es la moneda irlandesa vigente en el momento de la resolución.

⁽⁴¹⁾ Nota de pie de página añadida: desgaste se refiere a la depreciación de bienes materiales.

una explicación para las cifras «[10-15] % [de los costes de funcionamiento localizados en Irlanda]/[1-5] % [del volumen de negocios anual de AOE que se deriva de los productos fabricados en Irlanda]/[10-15] % [de los costes de funcionamiento de ASI]», avaladas por esa resolución, ni hay ninguna indicación de cómo se establecieron esas cifras. La carta del asesor fiscal de Apple contiene una serie de especificaciones sobre cómo se aplicará el método acordado. En particular especifica, para evitar dudas, que los costes de funcionamiento de ASI y los «costes de funcionamiento situados en Irlanda» de AOE excluyen las cargas de las empresas asociadas de Apple en todo el mundo, costes «por encima de la línea» tales como costes de material, aduanas, costes de flete, etc., costes de reestructuración unitarios y costes de inversión.

- (68) Ninguno de los documentos facilitados respaldando las resoluciones fiscales impugnadas, contiene ni un estudio de asignación de beneficios contemporáneo ni un informe de fijación de precios de transferencia.

2.3. DESCRIPCIÓN DEL MARCO JURÍDICO NACIONAL CORRESPONDIENTE

- (69) De conformidad con el artículo 21, apartado 1, de la TCA 97, el impuesto sobre sociedades en Irlanda se imputa sobre el beneficio de las empresas. Con arreglo al artículo 76, apartado 3, de la TCA 97, a efectos del impuesto de sociedades se calculan los ingresos y la valoración se efectúa con arreglo a las mismos epígrafes y casos que se aplican a efectos del impuesto sobre la renta y de conformidad con las disposiciones aplicables a dichos epígrafes y casos. En Irlanda, el impuesto sobre la renta con arreglo a los códigos de imposición directa se calcula mediante los epígrafes C, D, E y F y en el epígrafe D mediante los casos I a V. El artículo 12 de la TCA 97 dispone que «el impuesto sobre la renta, sujeto a las leyes del impuesto sobre la renta, se aplicará a todos los bienes, beneficios o ganancias, descritos respectivamente en los epígrafes [C-F] [...] y de conformidad con las disposiciones de las leyes del impuesto sobre la renta» ⁽⁴²⁾. El artículo 18 de la TCA 97 establece el alcance del cargo en virtud del epígrafe D y el artículo 2, apartado 2, enumera los casos y su ámbito de aplicación. De estas disposiciones se desprende que el impuesto sobre sociedades en Irlanda se aplica a los beneficios (ingresos y beneficios imputables) de una empresa, sin perjuicio de excepciones específicas ⁽⁴³⁾.
- (70) La determinación de la base imponible a efectos del cálculo del impuesto de sociedades adeudado toma como punto de partida el beneficio contable corporativo del contribuyente ⁽⁴⁴⁾. El beneficio contable corporativo se ajusta luego a efectos fiscales mediante adiciones y deducciones de aplicación general previstas por la ley ⁽⁴⁵⁾, por ejemplo, mediante desgravaciones sobre bienes de capital ⁽⁴⁶⁾. Un período contable es normalmente el período de 12 meses para el cual la compañía elabora sus cuentas ⁽⁴⁷⁾.
- (71) Irlanda aplica un tipo impositivo diferente a los ingresos comerciales, los ingresos no comerciales y las ganancias de capital. El artículo 21 de la TCA 1997 fija el tipo general del impuesto sobre sociedades al 12,5 % ⁽⁴⁸⁾. Este tipo se aplica a los ingresos comerciales ⁽⁴⁹⁾ de las empresas sujetas a imposición en el caso I del epígrafe D. Los ingresos no comerciales se gravan al 25 % ⁽⁵⁰⁾. La agencia tributaria irlandesa ha facilitado directrices sobre la clasificación de las actividades comerciales en sus «Directrices sobre los dictámenes sobre la clasificación como actividades comerciales» ⁽⁵¹⁾. De acuerdo con estas directrices, el concepto de actividad comercial presupone que

⁽⁴²⁾ Los ingresos del epígrafe C se refieren a los beneficios procedentes de los dividendos de los ingresos públicos pagaderos en Irlanda (artículo 17 de la TCA 97), los ingresos del epígrafe D se subdividen en cinco casos: i) rendimientos de actividades económicas; ii) rendimientos de actividades profesionales; iii) intereses no imponibles y rentas obtenidas en el extranjero; iv) cualquier otro ingreso o beneficio que no esté sujeto a impuestos; v) los ingresos de alquiler de tierras en Irlanda (artículo 18 de la TCA 97), el epígrafe E se refiere a los ingresos procedentes de administraciones públicas, empleo, anualidades y pensiones (artículo 19 de la TCA 97) y el epígrafe F se refiere a los dividendos de empresas irlandesas (artículo 20 de la TCA 97).

⁽⁴³⁾ Artículo 21, apartado 1. Ejemplos de tales exenciones específicas son los beneficios de una empresa no residente que no puedan ser asignados a una sucursal, véase el artículo 25 de la TCA 97, o la mayoría de las rentas distribuidas de otras empresas residentes en Irlanda, véase el artículo 129 de la TCA 97.

⁽⁴⁴⁾ Artículo 76A de la TCA 97.

⁽⁴⁵⁾ Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 81, apartado 2, de la TCA 97, en general, los gastos son deducibles si no son de capital y son incurridos total y exclusivamente para efectos comerciales.

⁽⁴⁶⁾ Artículos 307 y 308 de la TCA 97.

⁽⁴⁷⁾ Artículo 27, apartados 1 y 2, de la TCA 97.

⁽⁴⁸⁾ Artículo 18, apartado 1 y apartado 2, letra a), de la TCA 1997 en relación con el artículo 21, apartado 1, de la TCA 97.

⁽⁴⁹⁾ El artículo 3, apartado 1, describe «comercio» como «cualquier intercambio comercial, fabricación, iniciativa o referencia de naturaleza comercial».

⁽⁵⁰⁾ De acuerdo con el artículo 21A de la TCA 97, se aplica un tipo impositivo del 25 % a los ingresos sujetos a impuestos en virtud del epígrafe D, casos III, IV y V. Estos casos incluyen, entre otros, ingresos pasivos tales como intereses, cánones y regalías e ingresos por percepción de alquileres.

⁽⁵¹⁾ Agencia tributaria irlandesa, Directrices sobre los dictámenes sobre la clasificación como actividades comerciales, disponible en: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

la empresa interesada lleva a cabo actividades empresariales de las cuales deriva su renta. Las actividades variarán dependiendo de la naturaleza del comercio y requerirán de personas con los conocimientos y la autoridad necesarias para llevarlas a cabo ⁽⁵²⁾. Las ganancias de capital se gravan al 33 %, con una exención para las ganancias por la enajenación de determinadas participaciones del 5 % o más en empresas residentes en la Unión o en países con resoluciones fiscales.

(72) De acuerdo con el artículo 26 de la TCA 97, las empresas residentes en Irlanda están sujetas al impuesto de sociedades sobre beneficios y ganancias de capital en todo el mundo, excluida la mayoría de las rentas distribuidas recibidas de otras empresas residentes en Irlanda ⁽⁵³⁾.

(73) El artículo 25 de la TCA 97 establece el ámbito de aplicación del impuesto sobre sociedades en el caso de empresas no residentes. El artículo 25 de la TCA 97 establece, en la medida de lo pertinente, lo siguiente:

«(1) Una empresa no residente en el Estado no estará sujeta al impuesto sobre sociedades si no realiza actividades comerciales en el Estado a través de una sucursal o agencia, pero si lo hace, sin perjuicio de las excepciones que se establezcan en las leyes sobre el impuesto sobre sociedades, se imputará el impuesto sobre sociedades en todos sus beneficios imponibles, independientemente de la procedencia de los mismos.

(2) A efectos del impuesto sobre sociedades, los beneficios imponibles de una empresa no residente en el Estado pero que realice una actividad comercial en el mismo a través de una sucursal o agencia serán:

a) todo ingreso comercial que se origine directa o indirectamente desde o a través de la sucursal o agencia, así como todo ingreso proveniente de bienes o derechos utilizados por la sucursal o agencia, o que estén en su posesión, pero este apartado no incluirá las rentas distribuidas recibidas de empresas residentes en el Estado, [...]»

(74) De esta disposición se deduce que una empresa no residente no estará sujeta al impuesto sobre sociedades, a menos que realice una actividad comercial en Irlanda a través de una sucursal o agencia. Cuando una empresa no residente realice una actividad comercial de este tipo, dicha empresa estará sujeta al impuesto sobre sociedades ⁽⁵⁴⁾:

— todo ingreso comercial que se origine directa o indirectamente a través de la sucursal o agencia;

— todo ingreso proveniente de bienes o derechos, utilizados por, o propiedad de, o para la sucursal o agencia; y

— las ganancias imputables atribuibles a la sucursal o agencia.

(75) El artículo 25 de la TCA 97 estaba precedido por el artículo 8, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1967, que rezan:

«8. (1) Una empresa no residente en el Estado no estará sujeta al impuesto sobre sociedades si no realiza actividades comerciales en el Estado a través de una sucursal o agencia, pero si lo hace, sin perjuicio de las excepciones establecidas en la presente Ley, se imputará el impuesto sobre sociedades en todos sus beneficios imputables, independientemente de la procedencia de los mismos.

(2) A efectos del impuesto sobre sociedades, los beneficios imponibles de una empresa no residente en el Estado pero que realice una actividad comercial en el mismo a través de una sucursal o agencia serán:

a) todo ingreso comercial que se origine directa o indirectamente desde o a través de la sucursal o agencia (pero este apartado no incluirá las rentas distribuidas recibidas de empresas residentes en el Estado); [...]»

⁽⁵²⁾ Directrices sobre los dictámenes sobre la clasificación como actividades comerciales, p. 3.

⁽⁵³⁾ Véase el artículo 129 de la TCA 97.

⁽⁵⁴⁾ Notas explicativas — Ley de Consolidación fiscal de 1997 (TCA, por sus siglas en inglés) — Ley de presupuestos de 2014 — parte 2, página 24.

- (76) Las empresas no residentes en Irlanda y que no realicen actividades comerciales a través de una sucursal o agencia en Irlanda, solo están sujetas al impuesto sobre la renta por los beneficios de fuente irlandesa y al impuesto sobre las ganancias de capital sobre las ganancias derivadas de la venta de determinados activos irlandeses (principalmente bienes inmuebles irlandeses) ⁽⁵⁵⁾, sujeto a cualquier alivio de convenio que pueda estar disponible.
- (77) Para evitar que una empresa sea gravada dos veces por los mismos ingresos (una por el impuesto sobre la renta, y otra por el impuesto sobre sociedades), el artículo 21, apartado 2, de la TCA 97, establece que no se aplicará el impuesto sobre la renta a los ingresos de la empresa o, en el caso de una empresa no residente en Irlanda, no se aplicará si los ingresos son gravados por el impuesto sobre sociedades.
- (78) Mediante el artículo 42 de la Ley de presupuestos de 2010, se introdujo la parte 35A en la TCA 97. Según las autoridades irlandesas, esta fue la primera vez que en la legislación fiscal irlandesa se reconoció formalmente la aplicación del «principio de plena competencia», tal como se establece en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en lo sucesivo, el «Modelo de Convenio Tributario de la OCDE») elaborado según las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (en lo sucesivo, las «Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia»). La parte 35A se aplica a los acuerdos celebrados entre personas asociadas (empresas). Sin embargo, con arreglo a la definición de «persona» en la legislación fiscal irlandesa, todo acuerdo celebrado entre una sede central y su sucursal no entra en el ámbito de aplicación de la parte 35A.

2.4. DIRECTRICES SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA ASIGNACIÓN DE BENEFICIOS A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

2.4.1. EL MARCO DE LA OCDE Y EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA DE LA OCDE

- (79) La OCDE ha elaborado varios documentos orientativos no vinculantes sobre fiscalidad internacional. Dado su carácter no vinculante, simplemente se alienta a las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE, uno de los cuales es Irlanda ⁽⁵⁶⁾, a seguir el marco de la OCDE. No obstante, el marco de la OCDE se utiliza como punto de referencia y tiene una influencia clara en las prácticas tributarias de los países miembros de la OCDE (e incluso de países no miembros). Además, en numerosos países miembros de la OCDE, los documentos de orientación que forman parte de ese marco tienen validez jurídica o sirven de referencia para interpretar la legislación fiscal nacional. Por tanto, en la medida en que la Comisión se refiere al marco de la OCDE en la presente Decisión, lo hace porque este marco es el resultado de debates de expertos en el contexto de la OCDE y elabora técnicas destinadas a abordar desafíos comunes en materia de fiscalidad internacional.
- (80) Como se explica en el considerando 15 de la Decisión de incoación, las multinacionales pueden asignar beneficios dentro de un grupo empresarial mediante el uso de precios de transferencia entre empresas distintas del mismo grupo empresarial. Por precios de transferencia se entiende los precios facturados por operaciones comerciales entre distintas empresas del mismo grupo empresarial. Sin embargo, los precios de transferencia también pueden tener lugar dentro de una empresa, si la empresa opera un establecimiento permanente en una jurisdicción separada. Esto requiere una asignación de los beneficios de la empresa entre su establecimiento permanente y las otras partes de la misma.
- (81) El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que constituye la base de muchos tratados fiscales bilaterales en los que participan países miembros de la OCDE y un número cada vez mayor de países no miembros, contiene disposiciones tanto sobre precios de transferencia entre empresas asociadas de un mismo grupo como sobre la asignación de beneficios dentro de una empresa.
- (82) El artículo 9, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre las «empresas asociadas» establece: «[cuando] dos empresas [asociadas] estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por

⁽⁵⁵⁾ Una empresa no residente que no realice una actividad comercial en el Estado a través de una sucursal o agencia está sujeta al impuesto sobre la renta en concepto de ingresos procedentes de fuentes del Estado. Cuando una empresa no residente tenga una sucursal o agencia en el Estado, estará sujeta al impuesto sobre la renta y no al impuesto sobre sociedades por los ingresos no atribuibles a la sucursal o agencia. Del mismo modo, el impuesto sobre las ganancias de capital se aplicará a las ganancias imputables de las empresas no residentes en caso de que no tengan sucursal o agencia en el Estado o de que, de tenerla, las ganancias no sean atribuibles a la sucursal o agencia.

⁽⁵⁶⁾ Irlanda es miembro de la OCDE desde el 17 de agosto de 1961.

condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia». Se considera que esta disposición establece la declaración autorizada, a efectos de fiscalidad internacional, del «principio de plena competencia» de la OCDE en los precios de transferencia entre empresas asociadas de un mismo grupo empresarial.

- (83) Según este principio, las administraciones tributarias solo deben aceptar los precios de transferencia entre empresas de un mismo grupo que remuneren las operaciones como si se hubieran fijado entre empresas independientes negociando en condiciones comparables de plena competencia. De esta manera, se impide a las multinacionales manipular sus precios de transferencia de tal manera que se les atribuya el menor beneficio posible a las jurisdicciones en las cuales los beneficios están sujetos a impuestos más elevados y se asigne el mayor beneficio posible a las jurisdicciones en las cuales dichos beneficios están sujetos a impuestos más bajos ⁽⁵⁷⁾. La OCDE facilita orientaciones sobre la aplicación del «principio de plena competencia» en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, cuya última versión se publicó en 2010 (en lo sucesivo, las «Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010») ⁽⁵⁸⁾.
- (84) El artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE relativo a «beneficios empresariales» trata de la atribución de beneficios dentro de una misma empresa. Esta medida establece: «[...] los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante [...] son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.» La OCDE facilita orientación sobre la aplicación del artículo 7 del informe de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, la última versión del cual se publicó en 2010 (en lo sucesivo, el «Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010») ⁽⁵⁹⁾.
- (85) El Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 describe las dificultades de asignar beneficios dentro de una misma empresa en comparación con la asignación de beneficios entre dos compañías jurídicamente distintas. En este último caso, la determinación de qué empresa posee los activos y qué empresa corre el riesgo en la relación entre ellas se establece mediante contratos jurídicamente vinculantes u otros acuerdos jurídicos verificables. Este es también el caso cuando las dos empresas forman parte del mismo grupo empresarial, siempre y cuando los contratos y los acuerdos legales reflejen la realidad subyacente. Por el contrario, el hecho de que un establecimiento permanente no constituya una entidad jurídica separada de la empresa a la que pertenece significa que, de entre las distintas partes de la misma empresa, no puede decirse de ninguna de ellas que legalmente «posea» los activos, asuma los riesgos, o tenga el capital o contratos con empresas distintas ⁽⁶⁰⁾. Para abordar esta diferencia, el Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 determina un criterio común para la asignación de beneficios a establecimientos permanentes de empresas no residentes. Es el denominado «criterio autorizado por la OCDE». Este criterio asigna a los establecimientos permanentes los beneficios que los mismos hubieran podido obtener, en condiciones de plena competencia, de haber sido una empresa «distinta y separada» que realizase funciones idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa no residente a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa, tal como establece el artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

2.4.2. ASIGNACIÓN DE BENEFICIOS DE LA SUCURSAL BASADA EN LAS FUNCIONES SUSTANTIVAS DEL PERSONAL EN EL CRITERIO EN DOS FASES AUTORIZADO POR LA OCDE

- (86) El Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 describe el criterio enfoque autorizado por de la OCDE para la aplicación del principio de plena competencia establecido en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia en el contexto de la atribución de beneficios a un establecimiento permanente. De acuerdo con las

⁽⁵⁷⁾ Las administraciones tributarias y los legisladores son conscientes de este problema y, por lo general, la legislación fiscal permite a dichas administraciones corregir las declaraciones fiscales de las empresas asociadas que no aplican correctamente los precios de transferencia, utilizando precios de sustitución que representen una aproximación fiable de los acordados por empresas independientes en condiciones comparables de plena competencia.

⁽⁵⁸⁾ Véanse las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, OCDE, 22 de julio de 2010. El Consejo de la OCDE aprobó una versión anterior de estas directrices el 13 de julio de 1995 (en lo sucesivo, las «Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 1995»).

⁽⁵⁹⁾ Véase el *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de 2010*, aprobado por el Consejo de la OCDE de 22 de julio de 2010.

⁽⁶⁰⁾ Punto 14 de la sección B-3 (i), p. 14, del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010.

Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, la atribución de beneficios entre empresas asociadas depende de las funciones desempeñadas, los riesgos incurridos y los activos empleados por cada empresa ⁽⁶¹⁾. Para la atribución de ingresos entre una empresa y su establecimiento permanente, el criterio autorizado por la OCDE complementa el análisis funcional del artículo 9, apartado 1, del Convenio Tributario de la OCDE mediante una primera fase para abordar el hecho de que, legalmente, los activos, los riesgos, el capital y los derechos y obligaciones derivados de las operaciones comerciales entre diferentes partes de una misma empresa pertenecen a la empresa en su conjunto, y no a una parte de ella, y que no hay transacciones entre empresas distintas que pertenezcan a un mismo grupo corporativo ⁽⁶²⁾.

- (87) El criterio autorizado por la OCDE consiste, por lo tanto, en un análisis en dos fases mediante el cual se atribuyen los ingresos a un establecimiento permanente.
- (88) La primera fase de este enfoque consiste en establecer como hipótesis que el establecimiento permanente es una empresa distinta y separada «que realiza actividades idénticas o similares, en condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa» ⁽⁶³⁾. En este contexto se introduce el término de «funciones sustantivas del personal». En la primera fase, el criterio autorizado por la OCDE atribuye al establecimiento permanente la propiedad económica de los activos para los que las funciones sustantivas relacionadas con la propiedad económica de los activos son realizadas por personas ubicadas en el establecimiento permanente y también atribuye al establecimiento permanente los riesgos para los cuales las funciones sustantivas relevantes para la asunción y/o la gestión (posterior a la transferencia) de los riesgos son realizadas por personas ubicadas en el establecimiento permanente ⁽⁶⁴⁾.
- (89) En el marco de la segunda fase del criterio autorizado por la OCDE, las Directrices de la OCDE se aplican por analogía a las relaciones del establecimiento permanente con otras partes de la empresa para garantizar que el desempeño de todas sus funciones en relación con esas transacciones se recompense en condiciones de plena competencia ⁽⁶⁵⁾.

2.4.3. CONSIDERACIONES SOBRE LA APLICACIÓN DEL CRITERIO AUTORIZADO POR LA OCDE A LOS INTANGIBLES

- (90) La sección D-2(iii)(c) del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 hace referencia a la asignación de intangibles a establecimientos permanentes. En lo que respecta a los intangibles comerciales desarrollados internamente, el punto 86 del informe establece que, dependiendo del modelo de organización empresarial utilizado, «la toma de decisiones y la gestión pueden delegarse de una parte a otra de la empresa. Se plantea la cuestión de si el desarrollo de bienes intangibles sigue el mismo esquema, o si es más probable que las funciones humanas sustantivas que determinan la propiedad económica de los activos intangibles se centralicen en los altos niveles de dirección o mediante la combinación de ambos criterios, centralizador y descentralizador». El punto 87 establece que «no hay pruebas concluyentes de que el proceso de toma de decisiones para el desarrollo de un bien intangible esté habitualmente centralizado, especialmente teniendo en cuenta que los factores que hay que considerar para delimitar cuáles son las funciones humanas sustantivas que determinan la propiedad económica son la toma activa de decisiones y la gestión, no la mera aprobación o rechazo a una propuesta. Esto sugiere que, al igual que para los activos financieros, la propiedad económica viene normalmente determinada por las funciones ejercidas por debajo del nivel de la alta dirección. Es este el nivel en el que se gestionan los programas de desarrollo de los intangibles y donde reside la capacidad de gestionar activamente el riesgo inherente a dicho programa.».

⁽⁶¹⁾ El apartado 1.42 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010, establece que: «En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas, o entidades asociadas e independientes, es necesario realizar un análisis funcional. Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación.» Véase el punto 1.20 de las Directrices de la OCDE de 1995 sobre precios de transferencia: «En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas, o entidades asociadas e independientes, es necesario realizar una comparativa de las funciones desempeñadas por cada una de las partes. Esta comparativa se basa en un análisis funcional, que pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica y las funciones ejercidas o a ejercer por las empresas independientes y asociadas.» (el subrayado es nuestro)

⁽⁶²⁾ Punto 15 de la sección B-3 (i), p. 14 del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010.

⁽⁶³⁾ Punto 13 de la sección B-3 (i), p. 14 del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010.

⁽⁶⁴⁾ Punto 15 de la sección B-3 (i), p. 14 del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010.

⁽⁶⁵⁾ Punto 17 de la sección B-3 (i), p. 14 del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010.

- (91) En lo que respecta a los intangibles comerciales adquiridos, el punto 94 de la sección D-2(iii)(c)(3)A(ii) establece que «al igual que con los bienes intangibles desarrollados internamente, la cuestión clave para determinar la propiedad económica de los intangibles adquiridos es donde dentro de la empresa se llevan a cabo las funciones sustantivas del personal relacionadas con la toma de decisiones activas relacionadas con la toma y gestión de los riesgos» ⁽⁶⁶⁾.

2.4.4. DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

- (92) Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia describen cinco métodos para realizar una aproximación de los precios de plena competencia de las operaciones y la asignación de beneficios entre las empresas de un mismo grupo: i) el método del precio libre comparable (en lo sucesivo, «CUP» por sus siglas en inglés); ii) el método del coste incrementado; iii) el método del precio de reventa; iv) el método del margen neto operacional (en lo sucesivo «MMNO») y v) el método de la distribución del resultado. Dichas Directrices establecen una distinción entre los métodos tradicionales basados en las operaciones (los tres primeros) y los métodos basados en los resultados de las operaciones (los dos últimos). Dichas directrices muestran una preferencia por los métodos tradicionales basados en las operaciones, tales como el CUP, respecto a los métodos basados en el resultado de las operaciones tales como el MMNO, como medio para establecer si los precios de transferencia cumplen el principio de plena competencia ⁽⁶⁷⁾. Asimismo, en las directrices se explica que las corporaciones multinacionales conservan la libertad de aplicar métodos no descritos en esas directrices para establecer precios de transferencia, siempre que esos precios cumplan el principio de plena competencia.
- (93) Las resoluciones fiscales impugnadas avalan una asignación de beneficios para ASI y AOE basada en métodos unilaterales de asignación de beneficios que, en su aplicación, se asemejan al MMNO tal como se describe en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. El MMNO es uno de los «métodos indirectos» para realizar una aproximación de los precios de plena competencia de las operaciones y la asignación de beneficios entre las empresas de un mismo grupo. El MMNO contrasta con el método CUP, que es un «método directo» que consiste en comparar el precio facturado por la transferencia de bienes o servicios en una operación vinculada (es decir, una transacción entre dos empresas que están asociadas entre sí) con el precio facturado por la transferencia de bienes o servicios en una operación comparable no vinculada (es decir, una transacción entre empresas que son independientes entre sí), realizada en circunstancias comparables. El MMNO estima lo que serían los beneficios en condiciones de plena competencia para una actividad en su conjunto, en lugar de para transacciones concretas. No pretende establecer el precio de los bienes vendidos, sino estimaciones de los beneficios que empresas independientes podrían obtener en una actividad tal como la actividad de venta de bienes. Esto se hace tomando una base («un indicador del nivel de beneficio»), como los costes, el volumen de negocio o la inversión fija, y aplicando una tasa de beneficio que refleje la tasa observada en transacciones no vinculadas comparables, sobre la misma base.
- (94) El uso del MMNO como un método de fijación de precios de transferencia unilateral (es decir, solo se analiza la rentabilidad de una de las partes en las transacciones controladas), se justifica a menudo basándose en el apartado 3.18 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010 según el cual, la «parte objeto de análisis», es decir, la parte de la operación para la que se somete a prueba un indicador financiero (margen comercial sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto) debería ser, en principio, la empresa que tiene una función menos compleja ⁽⁶⁸⁾. En particular, en los casos en que una de las partes en una transacción controlada posee

⁽⁶⁶⁾ En lo que respecta al mercado de los intangibles, el punto 97 de la sección D-2(iii)(c)(3)A(iii) del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 indicaba que «los principios fundamentales de los intangibles de comercialización son los mismos que los de los intangibles comerciales.»

⁽⁶⁷⁾ El apartado 2.3 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010, establece que: «Por tanto, cuando teniendo en cuenta los criterios citados en el apartado 2.2, pueda aplicarse de forma igualmente fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado de las operaciones, es preferible recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones.» El apartado 3.49 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 1995, establece que: «Los métodos tradicionales basados en las operaciones deben preferirse a los métodos basados en el resultado de las operaciones como medio para establecer si un precio de transferencia cumple el principio de plena competencia, es decir, si existe una condición especial que afecta al nivel de beneficios entre empresas asociadas. Hasta la fecha, la experiencia práctica ha demostrado que en la mayoría de los casos es posible aplicar métodos tradicionales basados en las operaciones.»

⁽⁶⁸⁾ En concreto, el apartado 3.18 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010, establece la siguiente recomendación: «Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional descritos en el capítulo II, es necesario elegir la parte de la transacción respecto a la que se analiza un determinado indicador financiero (margen comercial sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto). La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.» El apartado 3.43 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 1995 contiene una descripción similar.

propiedad intelectual, y otorga una licencia a su contraparte para desempeñar funciones tales como fabricación o distribución, los asesores fiscales invocan a menudo la complejidad de establecer un rendimiento sobre dicha propiedad intelectual. Es decir, designar a la contraparte como la parte con la función menos compleja, establecer una rentabilidad para las funciones desempeñadas por esa contraparte y asignar todos los beneficios restantes después de la deducción de dicha rentabilidad, es decir, todo el «beneficio residual», a la parte de la empresa titular de la propiedad intelectual, en concepto de regalías por el uso de esa propiedad intelectual.

2.5. INFORMACIÓN ADICIONAL PRESENTADA POR IRLANDA EN RESPUESTA A LA DECISIÓN DE INCOACIÓN Y DURANTE LA INVESTIGACIÓN FORMAL

- (95) En su Decisión de incoación, la Comisión solicitó a Irlanda que facilitara toda la información que pudiera ser útil para evaluar las resoluciones fiscales impugnadas ⁽⁶⁹⁾. En particular, la Comisión solicitó a Irlanda que facilitara las cuentas financieras de ASI y AOE del período entre 2004 y 2013, el número de empleados equivalentes a tiempo completo (en lo sucesivo, «ETC») de ASI y de AOE durante el mismo período (cada fin del período de notificación), el ETC de las sucursales de ASI y de AOE en Irlanda, e información sobre los acuerdos de reparto de costes de los que ASI y AOE son parte. La Comisión también solicitó a Irlanda que señalara la cantidad de ingresos pasivos obtenidos por ASI en las cuentas de pérdidas y ganancias y que especificara si esta renta pasiva procede de Irlanda.

2.5.1. INFORMACIÓN FINANCIERA DE ASI Y AOE

- (96) Los ingresos de ambas empresas se clasifican en sus cuentas como ingresos procedentes de la venta de productos, como se muestra en los extractos de la figura 2 y figura 3. Dichas cuentas indican que el volumen de negocios representa ventas netas a clientes. Tanto las cuentas de ASI como las de AOE especifican (por ejemplo, en los años 2006 y 2007) que las «ventas netas consisten principalmente en ingresos por venta de productos (hardware, software y periféricos) y por contratos de garantía ampliada y de asistencia». En cuanto a ASI, aparte del volumen de negocios e importes de los intereses relativamente pequeños, no registra otros tipos de ingresos importantes. En particular, ASI no parece registrar ningún ingreso por regalías. En cuanto a AOE, aparte del volumen de negocios e importes de los intereses relativamente pequeños, registra grandes cantidades de dividendos pagados por ASI a AOE en algunos períodos contables.

Figura 2

Extracto de las cuentas de 2007 de ASI

Apple Sales International

Extracto de las políticas contables (*continuación*)
para el ejercicio que finalizó el 29 de setiembre de 2007

Reconocimiento de ingresos

Las ventas netas consisten principalmente en ingresos por la venta de productos (*hardware, software* y periféricos) y contratos de garantía ampliada y de asistencia. La empresa reconoce los ingresos con arreglo a las normas contables aplicables

⁽⁶⁹⁾ Véase la parte operativa de la Decisión de incoación (sección 4).

Figura 3

Extracto de las cuentas de 2006 de AOE**Apple Operations Europe**

Extracto de las políticas contables (*continuación*)
para el ejercicio que finalizó el 30 de setiembre de 2006

Reconocimiento de ingresos

Las ventas netas consisten principalmente en ingresos por la venta de productos (*hardware*, *software* y periféricos) y contratos de garantía ampliada y de asistencia. La empresa reconoce los ingresos con arreglo a las normas contables aplicables

- (97) La información financiera seleccionada facilitada por Irlanda en relación con ASI se muestra en el cuadro 1, y en relación con AOE en el cuadro 2.

Cuadro 1

Información financiera de ASI (en millones USD)

Año	Volumen de negocios de ASI	Beneficio antes de impuestos	De los cuales, ingresos por intereses e inversiones netos de carga de intereses	Impuestos declarados en cuentas obligatorias
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 — 63 500]	[35 000 — 35 500]	[300 — 400]	[1-10]
2013	[62 500 — 63 000]	[26 500 — 27 000]	[1 000 — 1 500]	[1-10]
2014	[67 500 — 68 000]	[24 500 — 25 000]	[900 — 1 000]	[1-10]

Cuadro 2

Información financiera de AOE (en millones USD)

Año	Volumen de negocios de AOE	Beneficio antes de impuestos	De los cuales, ingresos por intereses e inversiones netos de carga de intereses	Impuestos declarados en cuentas obligatorias
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Año	Volumen de negocios de AOE	Beneficio antes de impuestos	De los cuales, ingresos por intereses e inversiones netos de carga de intereses	Impuestos declarados en cuentas obligatorias
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 (1)	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400 — 500]	[14 500 — 15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400 — 500]	[5 000 — 5 500] (*)	[(1-10)]	[1-10]
2014	[500 — 600]	[2 000 — 2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Información: incluye en 2006 un dividendo de 1 250 millones USD pagados por ASI a AOE y de AOE a AOI, en 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los ingresos de las empresas del grupo ascendieron a 6 575 millones USD, 6 253 millones USD, [14 500 — 15 000] millones USD, [5 000-5 500] millones USD y [1 500 — 2 000] millones USD, respectivamente.

(1) Las cifras de volumen de negocios correspondientes a 2008 se han modificado de la cifra de negocios de 116 696 USD y CPV (19 587 USD) a la cifra de negocios de 411 802 USD y CPV (314 693 USD).

- (98) La información financiera presentada en los cuadros 1 y 2 se basa en las cuentas obligatorias de las empresas ASI y AOE, tal como se presentaron en Irlanda. ASI y AOE presentan sus cuentas de empresa completas en Irlanda porque son empresas constituidas en Irlanda. La Comisión solicitó a Irlanda (70) que clarificara si existen cuentas separadas para las sedes centrales de ASI y de AOE y sus respectivas sucursales irlandesas y que, en caso afirmativo, facilitara dichas cuentas separadas. Irlanda indicó que las cuentas financieras de ASI y AOE cumplen los requisitos contables obligatorios establecidos por la legislación irlandesa y que la legislación irlandesa no obliga a ASI y AOE a preparar cuentas separadas para sus sucursales irlandesas.
- (99) Los impuestos declarados por ASI en las cuentas obligatorias están constituidos en su mayor parte por el impuesto pagado a Irlanda sobre el beneficio de sus sucursales irlandesas, determinado de acuerdo con los métodos de atribución de beneficios avalados por las resoluciones impugnadas (71), ya que ASI no consideró tener presencia fiscal en ninguna otra jurisdicción fiscal. Sin embargo, en posteriores evaluaciones realizadas por las administraciones tributarias de [...] e Italia, se consideró que ASI estaba sujeta a impuestos en esas dos jurisdicciones. Durante los años 2013 y 2014, ASI pasó a estar sujeta a retención de impuestos en [...] porque la administración tributaria [...] determinó una tasa pagadera por una empresa [...] de Apple a ASI como regalo y sometió ese pago a una retención de impuestos (72). Durante los años 2009 a 2012, ASI pasó a estar sujeta al impuesto sobre sociedades en Italia tras una evaluación por parte de la administración tributaria italiana que determinó que ASI tenía presencia fiscal en Italia durante ese período (73). En lo que respecta a los impuestos declarados por AOE en sus cuentas obligatorias, dicha empresa tenía una sucursal en Singapur y estuvo sujeta al impuesto sobre sociedades en ese país durante los años 2009, 2010 y 2011 (74).

(70) Véase la carta de la Comisión de 11 de noviembre de 2015, considerando 27.

(71) El impuesto por el que ASI estaba sujeto a las autoridades tributarias irlandesas se fijó en euros y ascendió a 4,8 millones EUR en 2009, 4,8 millones EUR en 2010, 7,3 millones EUR en 2011, [1-10] millones EUR en 2012, [0,7-0,8] millones EUR en 2013 y [0,9-1] millones EUR en 2014, véase la carta de Apple de fecha 22 de abril de 2016, pp. 8-9.

(72) Ascenden aproximadamente a [...] y [...] en 2013 y 2014, respectivamente, véase la carta de Apple de fecha 22 de abril de 2016, p. 10.

(73) La deuda tributaria de ASI por el impuesto sobre sociedades en Italia ascendía a unos [20-30] millones EUR en 2009, [40-50] millones EUR en 2010, [50-60] millones EUR en 2011, y [30-40] millones EUR en 2012, véase la carta de Apple de fecha 22 de abril de 2016, p. 10. Sin embargo, estos importes no se contabilizaron en las cuentas de ASI presentadas en cuadro 1, ya que las cuentas se presentaron antes de la evaluación llevada a cabo por parte de las autoridades tributarias italianas. Irlanda no ha informado a la Comisión sobre actualización alguna de las cuentas de ASI hasta la fecha.

(74) La deuda tributaria de AOE por el impuesto sobre sociedades en Singapur ascendía a 42 136 dólares singapurenses (SGD), 1 810 SGD y 535 SGD para los años 2009, 2010 y 2011, respectivamente, véase la carta de Apple de 22 de abril de 2016, p. 10.

- (100) Irlanda también facilitó el componente en los ingresos por intereses declarados en las cuentas obligatorias de ASI y AOE, en relación con la propiedad de las respectivas sucursales irlandesas de las dos empresas ⁽⁷⁵⁾. Irlanda facilitó un desglose de los ingresos por intereses de ASI en «intereses pagados en la cuenta financiera de ASI» e «intereses patrimoniales». Por ejemplo, en 2012 los intereses pagados en las cuentas financieras de ASI fueron de [500-600] millones USD y los ingresos por intereses patrimoniales de la sucursal fueron de [1-10] millones USD. En su carta de 15 de abril de 2015, Irlanda indicó que los intereses atribuibles a la sucursal irlandesa de ASI y a la sucursal irlandesa de AOE se obtienen en cuentas bancarias o fondos identificables por separado. Las operaciones diarias de esas cuentas bancarias están controladas por personal de finanzas y tesorería con sede en Cork, Irlanda ⁽⁷⁶⁾.
- (101) En las resoluciones fiscales impugnadas, el beneficio imponible de la sucursal de ASI en Irlanda se determina en función de los gastos de funcionamiento. Sin embargo, la contabilidad separada de los gastos de funcionamiento de la sucursal no está disponible, ya que Apple nunca ha facilitado cuentas separadas a Irlanda. El detalle de los gastos de funcionamiento de ASI en su conjunto para los años 2011 y 2012, según se informa en las cuentas obligatorias de ASI, se muestran a título de ejemplo en la figura 4

Figura 4

Gastos de funcionamiento de ASI del informe anual de 2012

Gastos de funcionamiento	2012	2011
	En miles USD	En miles USD
Costes de comercialización, ventas y distribución	[400 000-500 000]	604 888
Gastos administrativos	[100 000-200 000]	139 870
Investigación y desarrollo	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

- (102) En las resoluciones fiscales impugnadas, el beneficio imponible de la sucursal de AOE en Irlanda se determina en función de los gastos de funcionamiento y el volumen de negocios. La cuenta de pérdidas y ganancias de AOE en su conjunto de los años 2011 y 2012 se muestran a título de ejemplo en la figura 5.

Figura 5

Pérdidas y ganancias de AOE del informe anual de 2012**Cuenta de pérdidas y ganancias**

para el ejercicio que finalizó el 29 de septiembre de 2012

	Nota	2012	2011
		En miles USD	En miles USD
Volumen de negocios — funcionamiento continuo	1	[400 000-500 000]	518 505
Coste de las ventas		[(300 000-400 000)]	(426 594)
Margen bruto		[90 000-100 000]	91 911
Gastos de funcionamiento	2	[(10 000-20 000)]	(42 654)
Beneficio de explotación — funcionamiento continuo		[70 000-80 000]	49 257

⁽⁷⁵⁾ Este componente asciende a [20-30] mil USD para AOE durante el período 2003-2013, véase la carta de Irlanda de fecha 15 de abril de 2015, p. 4. En lo que respecta a ASI, este componente de los ingresos por intereses de la propiedad de la sucursal irlandesa asciende a [70-80] millones USD durante el período 2003-2013, véase la carta de Irlanda de 15 de abril de 2015, p. 2 y las observaciones de Irlanda a la Decisión de incoación de 5 de septiembre de 2014, expediente 3. Según Irlanda, en fecha de su carta de 15 de abril de 2015, aún no se han establecido los importes correspondientes al año 2014.

⁽⁷⁶⁾ Carta de Irlanda de 15 de abril de 2015, p. 3.

		2012	2011
	Nota	En miles USD	En miles USD
Ingresos de empresas del grupo		[14 500 000-15 000 000]	6 252 591
Otros intereses a percibir e ingresos asimilados	3	[1 000-10 000]	122
Intereses a pagar y cargas asimiladas	4	[(30-40)]	(2 505)
Importes por baja de activos financieros	11	[(50-60)]	—
Beneficio de actividades ordinarias antes de impuestos	5-8	[14 500 000-15 000 000]	6 299 465
Impuesto sobre beneficios de actividades ordinarias	9	[(1 000-10 000)]	(2 966)
Beneficios del ejercicio		[14 500 000-15 000 000]	6 296 499

- (103) En lo que respecta a la obligación del impuesto sobre sociedades en Irlanda, las cuentas financieras de ASI y AOE hacen referencia a un «tipo impositivo inferior al tipo impositivo normal de Irlanda» para los períodos anteriores a 2007. El extracto de las cuentas auditadas de ASI se muestra en figura 6 tal como aparecen en su informe anual de 2007.

Figura 6

Extracto del informe anual de ASI del ejercicio 2007

Impuesto sobre beneficios de actividades ordinarias

La carga fiscal actual es inferior a la carga fiscal estándar en Irlanda. Las diferencias se explican como sigue:

	2007	2006
	En miles USD	En miles USD
Beneficio de actividades ordinarias antes de impuestos	1 843 933	1 179 637
Tasa impositiva actual del 12,5 % (2006:12,5 %)	230 492	147 455
<i>Efectos de:</i>		
Intereses cobrados a un tipo impositivo más alto (25 %)	2 485	1 610
Ajuste de cargas fiscales de períodos anteriores	—	(131)
Ingresos sujetos a tipos impositivos más bajos	(224 049)	(142 450)
Carga fiscal total actual	8 928	6 484

- (104) En los ejercicios posteriores a 2007, la carga fiscal de las empresas se presenta en las cuentas financieras como calculada aplicando un tipo impositivo del [1-5] %. Este tipo impositivo se describe en esas cuentas como «[e] tipo impositivo medio para todas las jurisdicciones en las que opera [AOE]». El extracto de las cuentas auditadas de ASI se muestra en figura 7 tal como aparecen en su informe anual de 2012.

Figura 7

Extracto del informe anual de ASI del ejercicio 2012**Impuesto sobre beneficios de actividades ordinarias**

La empresa no es residente fiscal en ninguna jurisdicción. Tiene actividades en varios países. El tipo impositivo medio para todas las jurisdicciones en las que opera es de aproximadamente el [1-5] %.

	2012	2011
	En miles USD	En miles USD
Beneficio de actividades ordinarias antes de impuestos	[35 000 000-35 500 000]	[22 000 000-22 500 000]
Tipo del [1-5] %	[1 000 000-1 500 000]	[(800 000-900 000)]
<i>Efectos de:</i>		
Intereses cobrados a un tipo impositivo más alto (25 %)	[600-700]	620
Ingresos sujetos a tipos impositivos más (bajos)/altos	[(1 000 000-1 500 000)]	876 117
Carga fiscal total actual	[1 000-10 000]	9 862

- (105) Los impuestos efectivamente devengados por ASI en Irlanda, de acuerdo con sus declaraciones de impuestos para el período comprendido entre el 25 de septiembre de 2011 y el 24 de septiembre de 2012, ascendían a [1-10] millones EUR para los ingresos por operaciones comerciales (los ingresos por operaciones comerciales correspondientes ascendían a [30-40] millones EUR), a los que se añadió un impuesto sobre los ingresos por intereses de [0,6-0,7] millones EUR, lo que dio lugar a una deuda tributaria de [1-10] millones EUR ⁽⁷⁾. Para el mismo período, el impuesto efectivamente devengado por AOE en Irlanda fue de [1-10] millones EUR para los ingresos por operaciones comerciales (correspondientes a unos ingresos por operaciones comerciales de [10-20] millones EUR), a los cuales se añadió una desgravación comercial en origen, lo que dio lugar a una deuda tributaria de [1-10] millones EUR.
- (106) Irlanda indicó que los fondos identificados como superiores a las necesidades de capital circulante de ASI y AOE se transfieren a cuentas bancarias de ASI y AOE y a fondos de inversión fuera de Irlanda que se operan, gestionan y controlan desde las oficinas en los Estados Unidos.
- (107) En lo que respecta a las cuentas bancarias de ASI utilizadas para recaudar los ingresos de las ventas de los clientes de la región EMEIA, Irlanda indicó que el flujo de caja difiere según si el cliente es un socio de canal, un usuario de Apple Online Store o si se realiza una venta en una tienda de Apple. Si el cliente es un socio de canal ⁽⁸⁾, Apple recibe dinero en efectivo ya sea por transferencia bancaria o a través de un adeudo directo en una cuenta bancaria de ASI en la jurisdicción local del cliente o en una cuenta bancaria común de ASI en los Estados Unidos o Europa que recibe fondos de ventas de múltiples países. Sin embargo, de acuerdo con el resumen general presentado por Irlanda sobre la ubicación de las cuentas bancarias de ASI, en marzo de 2009, no había ninguna cuenta bancaria que recaudara los ingresos de las ventas de EMEIA ubicada en Estados Unidos y, a partir de marzo de 2012, solo las ventas procedentes de Islandia, Rusia y Turquía y parte de las de Oriente Medio y África se recaudaban en cuentas bancarias ubicadas en los Estados Unidos. Todos los demás ingresos procedentes de las ventas se recaudaban en cuentas bancarias situadas en Europa. Irlanda también indicó que el grupo EMEIA Treasury de Apple, que consiste en tres personas con sede en Irlanda, agrupa de forma regular el efectivo de las cuentas locales de la región EMEIA en «cuentas de concentración», que están a nombre de ASI. Según Irlanda, esas cuentas se encuentran en el Reino Unido, los Estados Unidos y Suiza.
- (108) En lo que respecta a los fondos de inversión, según la información facilitada por Apple, la empresa que presta servicios de gestión de tesorería y de inversión a ASI y AOE, sobre la base de acuerdos de servicios de gestión de inversiones establecidos con ASI y AOE, es Braeburn Capital Inc. (en lo sucesivo, «Braeburn»), una empresa

⁽⁷⁾ Se pueden observar pequeñas diferencias entre los impuestos declarados en las cuentas, que se muestran en el cuadro 1 y en el cuadro 2 y los de las declaraciones de impuestos, esto puede deberse a fluctuaciones monetarias o variaciones en el período de tiempo de la presentación de los informes.

⁽⁸⁾ Apple define como socio de canal a los distribuidores y minoristas no vinculados que compran los productos de Apple para su posterior reventa.

ubicada en los Estados Unidos. Los servicios incluyen gestión de inversiones y de tesorería [...]. Durante la reunión de los consejos de ASI y AOE el 24 de julio de 2006, se decidió contratar a Braeburn para asistir a ASI y AOE en la gestión de sus reservas de efectivo ⁽⁷⁹⁾. Según Irlanda, todos los ingresos procedentes de dichas inversiones son de origen no irlandés y, en consecuencia, los intereses de dichas inversiones no están sujetos a impuestos en Irlanda.

2.5.2. INFORMACIÓN SOBRE LOS EMPLEADOS DE ASI Y AOE

- (109) En su respuesta a la Decisión de incoación, Irlanda indicó que hasta el 31 de diciembre de 2011 todos los empleados de Apple en Irlanda estaban empleados formalmente por AOE, y la sucursal irlandesa de AOE operaba una única nómina en Irlanda. Según Irlanda, este tipo de acuerdos no es infrecuente en el país, en el caso de los grupos. Existía un mecanismo de recarga por el que los costes de los empleados de AOE que trabajaban en actividades de la sucursal irlandesa de ASI eran asignados mensualmente a dicha sucursal. A partir del 1 de enero de 2012, se reorganizaron los acuerdos laborales de modo que los empleados pasaron a estar empleados directamente por la entidad para cuya sucursal irlandesa trabajaban.
- (110) Irlanda presentó las cifras de ETC ⁽⁸⁰⁾ facilitadas por Apple a la Comisión. Para el período anterior al 1 de enero de 2012, los ETC de la sucursal irlandesa de AOE se repartieron entre las sucursales irlandesas de ASI y de AOE en función de dónde se hubieran incurrido los costes.

Cuadro 3

ETC de las sucursales irlandesas de ASI y AOE

Período	Sucursal irlandesa de ASI	Sucursal irlandesa de AOE
25 de septiembre de 2004	709	783
24 de septiembre de 2005	839	739
30 de septiembre de 2006	912	836
29 de septiembre de 2007	937	544
27 de septiembre de 2008	1 046	604
26 de septiembre de 2009	994	707
25 de septiembre de 2010	1 387	1 091
24 de septiembre de 2011	1 660	872
29 de septiembre de 2012	[200-300]	[400-500]
28 de septiembre de 2013	[300-400]	[700-800]

- (111) Además de los empleados de la sucursal irlandesa, Apple informó a Irlanda de que AOE también tenía ETC en Singapur, donde tenía una sucursal que inicialmente realizaba actividades de fabricación y posteriormente servicios del grupo relacionados con actividades de distribución ⁽⁸¹⁾. Esas actividades de la sucursal cesaron en 2009 y los activos de la misma se vendieron a una sucursal de Apple en Singapur. Desde entonces, la sucursal de Singapur ha sido una sucursal inactiva de AOE. El número medio de empleados de la sucursal de AOE en Singapur fue de 185 en 2004, 189 en 2005, 257 en 2006, 300 en 2007 y 352 en 2008.

⁽⁷⁹⁾ Véase el resumen de las actas de las reuniones del consejo celebradas durante el mandato directivo de Tim Cook, según lo facilitado por Apple al Subcomité permanente de investigación del Senado de los Estados Unidos en el curso de la audiencia sobre Apple, APL-PSI-000342/000343.

⁽⁸⁰⁾ Equivalente a tiempo completo (ETC) es el número de horas trabajadas por un empleado sobre la base del tiempo completo e indica el número de empleados, contando a los empleados a tiempo parcial de forma proporcional a las horas trabajadas.

⁽⁸¹⁾ Según la información presentada por Apple al Subcomité permanente de investigación de los Estados Unidos, la actividad principal de la sucursal de Singapur y de sus predecesoras hasta 2003 era la fabricación de microordenadores, componentes informáticos y periféricos. La sucursal de Singapur fue parte de los acuerdos de reparto de costes (ARC) para obtener y conservar los derechos de fabricación y distribución de los productos Apple. A partir de 2003 y hasta 2009, la sucursal de Singapur actuó como proveedor de servicios para las empresas asociadas de Apple en la región de APAC. Estos servicios consistían en apoyo financiero, apoyo en materia de sistemas y tecnologías de la información y gestión de la cadena de suministro y logística, véase APL-PSI-000234.

- (112) Irlanda señaló que Apple había notificado no tener ningún ETC empleado por ASI o AOE aparte de los empleados en sus respectivas sucursales irlandesas y en la sucursal de AOE en Singapur. Según Apple, ASI y AOE se gestionaban y controlaban funcionalmente desde los Estados Unidos y todas las decisiones empresariales importantes (incluidas las decisiones en materia de propiedad intelectual, desarrollo de productos, qué productos y componentes se fabricarían y estrategias de ventas y comercialización) se tomaban en la sede en los Estados Unidos y no en las sucursales irlandesas de ASI y AOE.

2.5.3. ACTIVIDAD DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN DE ASI Y DE AOE

- (113) Tanto Irlanda ⁽⁸²⁾ como Apple ⁽⁸³⁾ afirman que las actividades empresariales clave llevadas a cabo por o para ASI y AOE tienen lugar fuera de Irlanda. Por ejemplo, a través de los empleados de Apple Inc. o de los consejos de administración de ASI y de AOE que, según Apple, deciden, entre otras cosas, entrar en las diversas modificaciones de los ARC ⁽⁸⁴⁾ con Apple Inc. Apple asegura además que «la gestión y el control de ASI y de AOE desde los Estados Unidos no solo se manifiesta en las reuniones del consejo, sino de múltiples maneras» ⁽⁸⁵⁾, sin más especificaciones.
- (114) El consejo de administración de ASI está formado por tres directores y un secretario. De esas cuatro personas, tres miembros del consejo se encuentran en los Estados Unidos y son empleados de Apple Inc. El otro miembro del consejo se encuentra en Irlanda y es empleado de ADI. El consejo de administración de AOE está formado por dos directores y un secretario, de los cuales el secretario y uno de los directores también son miembros del consejo de ASI. De esas tres personas, dos miembros del consejo se encuentran en los Estados Unidos y son empleados de Apple Inc. El otro miembro del consejo se encuentra en Irlanda y es empleado de ADI. De acuerdo con los informes financieros de ASI, ASI ⁽⁸⁶⁾ no pagó remuneración alguna a ninguno de dichos directores durante el período de 2004 a 2014, para el cual se han facilitado cuentas financieras. En cambio, se remuneró a los directores de AOE durante ese período. Por ejemplo, la compañía pagó [...] USD en 2012 y [...] USD en 2011 por la remuneración de sus directores.
- (115) La Comisión solicitó todas las actas de las reuniones de los consejos de administración de ASI y de AOE, que Apple facilitó. La primera reunión del consejo de administración de ASI se celebró el 5 de abril de 1990 en Dublín, Irlanda. La primera reunión del consejo de administración de AOE se celebró el 15 de septiembre de 1980 en Dublín, Irlanda. A título de ejemplo, el cuadro 4 resume la actividad del consejo de administración de ASI entre enero de 2009 y septiembre de 2011 (16 reuniones del consejo, 3 asambleas generales anuales y 9 resoluciones escritas) y el cuadro 5 resume la del consejo de administración de AOE entre diciembre de 2008 y septiembre de 2011 (13 reuniones del consejo, 4 asambleas generales anuales y 12 resoluciones escritas).

Cuadro 4

Resolución de los directores de ASI y actas del consejo de administración

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de ASI
30.1.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen y Tim Cook)	Se resuelve autorizar a determinadas personas a abrir, mantener, cerrar o gestionar de alguna manera las cuentas bancarias, de inversión, de corretaje y demás cuentas de ASI.
11.2.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen y Tim Cook)	Se resuelve autorizar a determinadas personas a abrir, mantener, cerrar o gestionar de alguna manera las cuentas bancarias, de inversión, de corretaje y demás cuentas de ASI.

⁽⁸²⁾ Carta de Irlanda de 4 de mayo de 2015.

⁽⁸³⁾ Carta de Apple de 4 de mayo de 2015.

⁽⁸⁴⁾ Carta de Apple de 4 de mayo de 2015.

⁽⁸⁵⁾ Carta de Apple de 4 de mayo de 2015.

⁽⁸⁶⁾ Notas 6, 7 y 8 a las cuentas anuales de ASI para los ejercicios fiscales 2004-2013.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de ASI
18.3.2009	Resolución escrita de los Directores (Jae Allen y Cathy Kearney)	Concesión de poderes.
20.7.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen y Tim Cook)	Se resuelve aprobar el proyecto de informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2008 y la retribución del auditor, se resuelve celebrar la asamblea general anual el 3 de agosto de 2009 y se resuelve nombrar a [asesor fiscal de Apple] como auditor en lugar de [...].
3.8.2009	Acta de la asamblea general anual (Peter Oppenheimer como presidente y como representante corporativo tanto de AOI como de AOE y Gene Levoeff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2008, se resuelve nombrar a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración de los auditores y se resuelve que la siguiente asamblea general se celebre fuera de Irlanda.
23.10.2009	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como Presidente y Jae Allen)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 3 482 850 781,21 USD el 27 de octubre de 2009 y se resuelve pagar un dividendo adicional a cuenta a AOE en la cuantía de los intereses acumulados sobre el importe principal a partir del 27 de octubre de 2009.
10.12.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney y Jae Allen)	Concesión de poderes a [...], una empresa registrada en Ucrania con 100 % de inversión extranjera para actuar en nombre de ASI como distribuidora de valor añadido de Apple.
10.12.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer y Cathy Kearney, Jae Allen)	Resolución por escrito y solicitud de los Directores, se solicita a Tim Cook que renuncie como director de ASI y se resuelve que Tim Cook deberá ceder ipso facto su cargo como director de ASI.
31.1.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Se resuelve nombrar a Elisabeth S. Rafael como directora de ASI.
3.3.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Se resuelve nombrar de nuevo a Tim Cook como director de ASI.
31.3.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 800 000 000 USD el 8 de abril de 2010.
12.5.2010	Acta del consejo (Jae Allen como Presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 1 000 000 000 USD el 20 de mayo de 2010.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de ASI
16.6.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como Presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 600 000 000 USD el 17 de junio de 2010.
22.6.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como Presidente, Elisabeth Rafael)	Se aprueba otorgar poderes a Gary Wipfler, Cathy Kearney y Michael O'Sullivan para actuar en nombre de ASI. Los poderes abarcan los siguientes aspectos: i) correspondencia de la empresa, ii) relaciones con el gobierno y otras administraciones públicas, iii) auditorías, iv) seguros, v) compras, acuerdos de compra a plazos y convenios de financiación, en materia de bienes y servicios, vi) arrendamiento, suministro, acuerdos de depósito y acuerdos para el uso de bienes, vii) transferencia de bienes muebles, viii) recepción de las mercancías y emisión de los recibos correspondientes, ix) comité de empresa y x) contratos comerciales.
23.7.2010	Acta de la asamblea general anual (Peter Oppenheimer como presidente y como representante corporativo tanto de AOI como de AOE, y Gene Levoff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2009, se resuelve nombrar de nuevo a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración de los auditores, se señala que se habían declarado y pagado a AOE dividendos a cuenta por un total de 5 884 972 906,56 USD desde el final del ejercicio fiscal 2009, y se resuelve que la siguiente asamblea general anual se celebre fuera de Irlanda.
23.7.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael como presidenta)	Se resuelve que la asamblea general anual se celebre el 23 de julio de 2010.
20.9.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como Presidente, Jae Allen)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 690 000 000 USD el 21 de septiembre de 2010.
17.11.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 1 750 000 000 USD el 18 de noviembre de 2010.
21.12.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael como presidenta)	Se aprueba otorgar poderes temporales a Gerard Lane para llevar a cabo las actividades diarias de ASI durante las vacaciones anuales de los directores de ASI.
4.3.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 1 000 000 000 USD el 7 de marzo de 2011, se señala la dimisión de Jae Allen como director y el nombramiento de Mark Stevens como director efectivo a partir de 15 de marzo de 2011 y se aprueba la nueva resolución bancaria.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de ASI
21.3.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 1 000 000 000 USD el 24 de marzo de 2011.
21.4.2011	Acta del consejo (Mark Stevens, Elisabeth Rafael como presidenta)	Se resuelve autorizar a determinadas personas a abrir, mantener, cerrar o gestionar de alguna manera las cuentas bancarias, de inversión, de corretaje y demás cuentas de ASI.
11.5.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE de 1 000 000 000 USD el 12 de mayo de 2011.
29.6.2011	Acta de la asamblea general anual (Audrey Fernandez-Elliot como presidenta y como representante corporativa tanto de AOI como de AOE y Gene Levoff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2010, se resuelve nombrar de nuevo a Elisabeth Rafael, Tim Cook y Mark Stevens como directores de ASI, se resuelve nombrar de nuevo a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración de los auditores, se señala y se aprueba que se habían declarado y pagado a AOI dividendos a cuenta por un total de 11 324 972 906,56 USD desde el final del ejercicio fiscal 2009 y se resuelve que la siguiente asamblea general se celebre fuera de Irlanda.
29.6.2011	Acta del consejo (Mark Stevens, Elisabeth Rafael como presidenta)	Se aprueba el proyecto de informe de gestión y el estado financiero del ejercicio fiscal 2010 y la retribución del auditor, se señala que se habían declarado y pagado a AOE dividendos a cuenta por un total de 11 324 972 906,56 USD desde el final del ejercicio 2009, se resuelve celebrar la asamblea general anual el 29 de junio de 2011, se señala la dimisión de Peter Oppenheimer como director y secretario de ASI y se nombra a Gene Levoff como director y secretario de ASI en su lugar.
27.7.2011	Acta del consejo (Gene Levoff como presidente, Elisabeth Rafael)	Concesión de poderes.
7.9.2011	Acta del consejo (Gene Levoff como presidente, Elisabeth Rafael)	Se señala que sería más práctico y beneficioso para el interés comercial proponer a los miembros de ASI pagar los dividendos en forma de inversiones de renta fija. Se resuelve recomendar a los miembros pagar un dividendo a cuenta a AOE en forma de inversión de renta fija con un valor proyectado total de 1 502 298 132 USD el 8 de septiembre de 2011.
7.9.2011	Acta del consejo (Gene Levoff como presidente, Elisabeth Rafael)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOE en forma de inversión de renta fija con un valor proyectado total de 1 502 298 132 USD el 8 de septiembre de 2011.

Cuadro 5

Resolución de los directores de AOE y actas del consejo

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de AOE
17.12.2008	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se resuelve la ejecución de un acuerdo de subvención al empleo.
14.1.2009	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se resuelve autorizar a determinadas personas a abrir, mantener, cerrar o gestionar de alguna manera las cuentas bancarias, de inversión, de corretaje y demás cuentas de AOE.
25.2.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler y Tim Cook)	Se resuelve ejecutar el contrato fiduciario y el reglamento del plan de pensiones de AOE.
20.7.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler y Tim Cook)	Se resuelve aprobar el proyecto de informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2008 y la retribución del auditor, se resuelve nombrar a Peter Oppenheimer y Cathy Kearney para actuar como representantes corporativos de AOE a los efectos de asistir a la asamblea general anual 2009 de ASI, se resuelve celebrar la asamblea general anual el 3 de agosto de 2009 y se resuelve nombrar a [asesor fiscal de Apple] como auditor en lugar de [...].
22.7.2009	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Gary Wipfler)	Se resuelve la ejecución de un Acuerdo de Traspaso de empresas para transferir el negocio de la sucursal de AOE en Singapur a Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Acta de la asamblea general anual (Peter Oppenheimer como presidente y como representante corporativo de AOI y Gene LeVoff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2008, se resuelve nombrar a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración de los auditores y se resuelve que la siguiente asamblea general se celebre fuera de Irlanda.
23.10.2009	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Gary Wipfler)	Se señala la recepción de un dividendo de 3 482 850 781,21 USD por parte de ASI el 27 de octubre de 2009, se resuelve pagar un dividendo de 4 607 274 666,29 USD a AOI, se resuelve pagar un dividendo adicional a AOI en la cuantía de los intereses devengados a partir del 27 de octubre de 2009.
21.12.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve la ejecución de un Acuerdo de Traspaso de empresas complementario para transferir el negocio de la sucursal de AOE en Singapur a Apple South Asia Pte.Ltd y una concesión de poderes.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de AOE
21.12.2009	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Resolución por escrito y solicitud de los Directores, se solicita a Tim Cook que renuncie como director de AOE y se resuelve que Tim Cook deberá ceder ipso facto su cargo como director de AOE.
31.3.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve recibir un dividendo a cuenta desde ASI de 800 000 000 USD el 8 de abril de 2010 y pagar el mismo importe a AOI.
23.4.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve la solicitud de sustitución de certificados de propiedad de determinadas propiedades registradas en Singapur.
14.5.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve recibir un dividendo a cuenta desde ASI de 1 000 000 000 USD el 20 de mayo de 2010 y pagar el mismo importe a AOI.
14.6.2010	Acta de la asamblea general anual (Peter Oppenheimer como presidente y como representante corporativo de AOI y Gene Levoeff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2009, se resuelve nombrar de nuevo a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración del auditor teniendo en cuenta que se habían pagado a AOI dividendos a cuenta por un total de 5 284 972 906,56 USD desde el final del ejercicio fiscal 2009, y se resuelve que la siguiente asamblea general anual se celebre fuera de Irlanda.
16.6.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Gary Wipfler)	Se señala la futura recepción de un dividendo de ASI de 600 000 000 000 USD el 17 de junio de 2010 y se resuelve pagar el mismo importe a AOI.
23.7.2010	Acta de la asamblea general anual (Peter Oppenheimer como presidente y como representante corporativo de AOI y Gene Levoeff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2009, se resuelve nombrar de nuevo a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración del auditor, se señala que se habían declarado y pagado a AOI dividendos a cuenta por un total de 5 884 972 906,56 USD desde el final del ejercicio fiscal 2009, y se resuelve que la siguiente asamblea general anual se celebre fuera de Irlanda.
23.7.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se resuelve que la asamblea general anual se celebre el 23 de julio de 2010.
20.9.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se señala la futura recepción de un dividendo de ASI de 690 000 000 000 USD el 21 de septiembre de 2010 y se resuelve pagar un dividendo de 900 000 000 USD a AOI.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de AOE
15.11.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se resuelve aprobar la ejecución de un contrato de arrendamiento de la propiedad para espacio adicional de almacén con el fin de facilitar la expansión de la producción.
17.11.2010	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se señala la futura recepción de un dividendo de ASI de 1 750 000 000 USD el 18 de noviembre y se resuelve pagar el mismo importe a AOI.
3.12.2010	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se aprueba la concesión de poderes a Cathy Kearney y Michael O'Sullivan para actuar en nombre de AOE. Los poderes abarcan los siguientes aspectos: i) correspondencia de la empresa, ii) relaciones con el gobierno y otras administraciones públicas, iii) auditorías, iv) seguros, v) compras, acuerdos de compra a plazos y convenios de financiación, en materia de bienes y servicios, vi) arrendamiento, suministro, acuerdos de depósito y acuerdos para el uso de bienes, vii) transferencia de bienes muebles, viii) recepción de las mercancías y emisión de los recibos correspondientes, ix) comité de empresa y x) contratos comerciales.
4.3.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Gary Wipfler)	Se señala el futuro cobro de un dividendo de 1 000 000 000 USD el 7 de marzo de 2011 y se resuelve pagar el mismo importe a AOI.
21.3.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer como presidente, Gary Wipfler)	Se señala la futura recepción de un dividendo de 1 000 000 000 USD el 24 de marzo de 2011 y se resuelve pagar el mismo importe a AOI.
26.4.2011	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve autorizar a determinadas personas a abrir, mantener, cerrar o gestionar de alguna manera las cuentas bancarias, de inversión, de corretaje y demás cuentas de AOE.
11.5.2011	Acta del consejo (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler como presidente)	Se señala la futura recepción de un dividendo de 1 000 000 000 USD el 12 de mayo de 2011 y se resuelve pagar el mismo importe a AOI.
23.6.2011	Resolución escrita de los Directores (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Se resuelve aprobar el proyecto de informe de gestión y el estado financiero del ejercicio fiscal 2010 y la retribución de los auditores, se resuelve nombrar Audrey Fernandez-Elliott y Cathy Kearney para actuar como representantes corporativos de AOE a los efectos de participar en la asamblea general anual de ASI de 2011, se señala que desde el final del ejercicio 2009 se han declarado y pagado a AOI dividendos a cuenta por un total de 12 659 796 428,08 USD, se resuelve celebrar la asamblea general anual el 27 de junio de 2011, se señala la dimisión de Peter Oppenheimer como director y secretario de AOE efectivo a partir del 1 de julio de 2011 y se nombra a Gene Levoff director y secretario de ASI en su lugar.

Fecha	Tipo de documento	Resumen de las actas de AOE
27.6.2011	Acta de la asamblea general anual (Audrey Fernandez-Elliott como presidenta y como representante corporativo de AOI y Gene Levoff como representante corporativo de Baldwin Holdings Unlimited)	Se resuelve adoptar el informe de gestión y los estados financieros del ejercicio fiscal 2010, se resuelve nombrar de nuevo a [asesor fiscal de Apple] como auditor, se resuelve autorizar a los directores para que fijen la remuneración del auditor, se señala y se aprueba que se habían declarado y pagado a AOI dividendos a cuenta por un total de 12 659 796 428,08 USD desde el final del ejercicio fiscal 2009 y se resuelve que la siguiente asamblea general se celebre fuera de Irlanda.
7.9.2011	Acta del consejo (Gene Levoff como presidente y Gary Wipfler)	Se señala que sería más práctico y beneficioso para el interés comercial proponer a los miembros de AOE pagar los dividendos en forma de inversiones de renta fija. Se resuelve recomendar a los miembros pagar un dividendo a cuenta a AOI en forma de inversión de renta fija con un valor proyectado total de 1 502 298 132 USD el 8 de septiembre de 2011. Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOI en la cuantía de los intereses devengados.
7.9.2011	Resolución escrita de los miembros (AOI y Baldwin Holding Unlimited)	Se resuelve pagar un dividendo a cuenta a AOI en forma de inversión de renta fija con un valor proyectado total de 1 502 382 564 USD el 8 de septiembre de 2011.
7.9.2011	Nombramiento de un representante corporativo para una solución por escrito	Nombramiento por parte de AOI, como miembro de AOE, de Gene Levoff como representante de AOI para ejecutar una solución por escrito en nombre de AOI para declarar el dividendo a cuenta recomendado y dirigir el pago del mismo en especies. Baldwin Holding Unlimited como el otro miembro de AOE nombró a Gary Wipfler para dicho fin.

2.5.4. ACUERDO DE REPARTO DE COSTES ENTRE APPLE INC., ASI Y AOE

- (116) El 8 de diciembre de 2015, Irlanda facilitó copias del acuerdo de reparto de costes (en lo sucesivo, el «ARC») y todos los acuerdos para (sub)transferir bienes intangibles celebrados entre Apple Inc., AOI, ASI y AOE (y sus predecesores) desde el establecimiento de Apple en Irlanda ⁽⁸⁷⁾.
- (117) Según la información facilitada, Apple Inc. firmó el ARC con AOE (en ese momento denominado Apple Computer Limited) en diciembre de 1980. Desde entonces, el ARC ha sido modificado en 16 ocasiones, la más reciente en 2013. En 1999, ASI (en ese momento denominado Apple Computer International) también se convirtió en parte del ARC. Al mismo tiempo que se firmó el ARC en diciembre de 1980, Apple Inc. cerró un «acuerdo para la transferencia de bienes intangibles» con AOI. AOI, a su vez, celebró un «acuerdo de subtransferencia de bienes intangibles» con AOE, en virtud del cual se otorgó a AOE una licencia exclusiva y libre de regalías para utilizar los nombres comerciales, las marcas comerciales, los secretos comerciales y las patentes, en un inicio en Europa occidental y, posteriormente, en la región EMEA, y para sublicenciar dichos derechos y licencias ⁽⁸⁸⁾. Para esa transferencia inicial de bienes intangibles ya existentes de Apple, el predecesor de AOE no hizo ningún pago de entrada (denominado «buy-in»).

⁽⁸⁷⁾ El 5 de septiembre de 2014, Irlanda facilitó el ARC entre Apple Inc., ASI y AOE con efecto a partir del 30 de septiembre de 2007.

⁽⁸⁸⁾ Sección B.5 del acuerdo de subtransferencia de bienes intangibles de 1 de diciembre de 1980.

- (118) En el marco del ARC, Apple Inc., por un lado, y ASI y AOE, por el otro, acordaron combinar sus esfuerzos en I+D y compartir los costes y derechos relacionados con el «Programa de Desarrollo». El Programa de Desarrollo se refiere a: i) desarrollo de nuevos bienes intangibles, ii) creación de mejoras, actualizaciones, adaptaciones, traducciones, localizaciones u otras modificaciones a los bienes intangibles existentes, iii) desarrollo y mejora de los procesos de fabricación de los productos, y iv) desarrollo, adquisición y protección de los bienes intangibles de comercialización.
- (119) Los bienes intangibles se definen en el ARC como «las tecnologías, los procedimientos, los procesos, los diseños y los derechos de diseño, las invenciones, los descubrimientos, los conocimientos técnicos, las patentes (incluidas las solicitudes de patentes, etc.), los derechos de autor (y otros derechos de autoría), los secretos comerciales, los programas informáticos (en formato código fuente y código objeto), los diagramas de flujo, las fórmulas, las mejoras, las actualizaciones, las traducciones, las adaptaciones, la información, las especificaciones, la tecnología de procesos, los requisitos de fabricación, las normas de control de calidad, los intangibles de comercialización y cualquier otra propiedad inmaterial asimilada como se define en el Reglamento del Tesoro §1.482-4(b) desarrollado de conformidad con el Programa de Desarrollo.»⁽⁸⁹⁾ Los intangibles de comercialización se definen como «todas las marcas comerciales, marcas de servicio, nombres comerciales, secretos comerciales, presentaciones comerciales, nombres de dominio, marcas empresariales, diseños, estrategias de comercialización, registros, registros pendientes y derechos de autor para logotipos o representaciones pictóricas, fondos de comercio y valores intangibles asociados con marcas y otros bienes intangibles de comercialización asimilados de la explotación comercial de los productos.»⁽⁹⁰⁾
- (120) En virtud del ARC, el derecho de usar los bienes intangibles de Apple para fabricar y vender productos de Apple se reparte entre las partes del acuerdo. Apple Inc. es titular del derecho de fabricación y venta de productos Apple en todos los países de América del Norte y Sudamérica (en lo sucesivo denominados colectivamente «América»). ASI y AOE son titulares del derecho de fabricación y venta de productos Apple en los mercados de fuera de América. La titularidad legal de todos los bienes intangibles recae únicamente sobre Apple Inc. ASI y AOE tienen la titularidad efectiva en su territorio de los bienes intangibles, desarrollada como resultado de la I+D llevada a cabo en el marco del ARC⁽⁹¹⁾. La manera en que la titularidad efectiva de los bienes intangibles se concede a ASI y AOE ha cambiado a lo largo de las diferentes modificaciones del ARC. Hasta 1988, Apple Inc. concedía a AOE una licencia exclusiva en virtud del ARC para usar la propiedad intelectual de Apple en su territorio. En los ARC celebrados y modificados desde 1988, los derechos a las mejoras a las mejoras de esta propiedad intelectual y a la nueva propiedad intelectual desarrollada se conceden en régimen de «no exclusividad o coexclusividad»⁽⁹²⁾. Desde 2007, Apple concede a ASI y a AOE una licencia exclusiva para la propiedad intelectual de Apple, mediante la cual ASI y AOE devuelven la misma licencia a Apple en régimen de no exclusividad⁽⁹³⁾.
- (121) En virtud del ARC, los costes de I+D para los productos de Apple se dividen entre las partes. Para calcular la participación de cada una de las partes, Apple Inc., ASI y AOE pagan cada una de ellas una parte de los costes comunes en función del porcentaje de ventas de productos que se producen en sus respectivos territorios. Por ejemplo, en 2012 los costes mundiales de I+D de Apple ascendieron a [3 000-3 500] millones USD. Ese año, aproximadamente el 45 % de las ventas mundiales de Apple se realizaron en América. En consecuencia, de conformidad con el ARC, Apple Inc. pagó el 45 % de los costes de I+D, mientras que ASI y AOE pagaron el 55 % restante. El reparto de costes de los años 2008 a 2014 se muestra en el cuadro 6.

Cuadro 6

Costes de desarrollo de Apple cubiertos por el ARC y financiación de dichos costes por ASI y AOE

(En USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Costes de desarrollo totales cubiertos por el ARC	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000 — 3 500 000 000]	[3 500 000 000 — 4 000 000 000]	[7 000 000 000 — 7 500 000 000]

⁽⁸⁹⁾ Sección 1.7 del ARC de 30 de septiembre de 2007.⁽⁹⁰⁾ Sección 1.12 del ARC de 30 de septiembre de 2007.⁽⁹¹⁾ Véanse el considerando F del ARC, de 26 de septiembre de 1999, y el considerando G del ARC, de 30 de septiembre de 2007.⁽⁹²⁾ Sección IV (A) de los ARC de 26 de septiembre de 1992 y de 1999.⁽⁹³⁾ Secciones 5.2 y 5.3 de los ARC de 30 de septiembre de 2007, 5 de enero de 2009 y 29 de septiembre de 2013.

(En USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Parte financiada por ASI	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 — 2 000 000 000]	[2 000 000 000 — 2 500 000 000]	[4 000 000 000 — 4 500 000 000]
Parte financiada por AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000 — 20 000 000]	[10 000 000 — 20 000 000]	[30 000 000 — 40 000 000]
Porcentaje de costes de desarrollo de Apple financiados por ASI y AOE (%)	37	40	50	57	[50-55]	[55-60]	[55-60]

(122) Los ARC de 2009 y 2013 enumeran las funciones y los riesgos asignados a las partes en los ARC ⁽⁹⁴⁾. Las funciones y los riesgos asignados en virtud del ARC a Apple Inc. (denominado «Apple» en el ACR) y a ASI y AOE (denominados colectivamente «participantes internacionales» en el ARC) se resumen en el ARC y se muestran en la figura 8 y en la figura 9, respectivamente.

Figura 8

Funciones realizadas por Apple y el participante internacional (ASI y AOE) en virtud del ARC

FUNCIONES	APPLE	PARTICIPANTE INTERNACIONAL
Investigación y desarrollo de intangibles de costes compartidos	X	X
Control de calidad de intangibles de costes compartidos	X	X
Predicción, planificación y análisis financieros en relación con las actividades de desarrollo de intangibles	X	
Gestión de instalaciones de I+D	X	X
Contratación de partes vinculadas o de partes no vinculadas en relación con las actividades de desarrollo de intangibles	X	X
Administración de contratos en relación con las actividades de desarrollo de intangibles	X	X
Selección, contratación y supervisión de empleados, contratistas y subcontratistas para la realización de las actividades de desarrollo de intangibles	X	X
Registro y defensa de la propiedad intelectual	X	
Desarrollo del mercado	X	X

⁽⁹⁴⁾ Anexo B del ARC de 2009 y anexo B del ARC de 2013.

Figura 9

Riesgos asumidos por Apple y el participante internacional (ASI y AOE) en virtud del ARC

RIESGOS	APPLE	PARTICIPANTE INTERNACIONAL
Riesgo de desarrollo de productos	X	X
Control de calidad y riesgo de la calidad del producto	X	X
Riesgo de desarrollo del mercado	X	X
Riesgo de mercado	X	X
Riesgo político	X	X
Riesgo del tipo de cambio	X	X
Riesgo de responsabilidad civil por productos	X	X
Riesgos de los activos (activos fijos/tangibles)	X	X
Riesgos relacionados con los cambios en los regímenes reguladores	X	X
Riesgos de protección y de infracción de la propiedad intelectual	X	X
Riesgos de desarrollo de marca y de reconocimiento de la marca	X	X

- (123) La Comisión pidió a Irlanda que aclarara a qué actividades se referían las funciones y riesgos específicos presentados en la figura 8 y la figura 9, y que facilitara ejemplos concretos de las actividades realizadas por ASI y AOE en virtud de esas funciones. La Comisión también solicitó a Irlanda que identificara, en las actas de las reuniones del consejo de administración de ASI y de AOE, cualquier indicación de las actividades relacionadas con las actividades enumeradas en la figura 8 y la figura 9, que Irlanda o Apple consideraban realizadas por los consejos de ASI y AOE.
- (124) En respuesta a esas solicitudes, Irlanda y Apple indicaron que los cuadros del ARC de 2009 y 2013, reproducidos en la figura 8 y la figura 9, no pretenden mostrar las actividades realmente realizadas por las partes del ARC, sino simplemente resumir las actividades que cada parte está autorizada a realizar en virtud de dicho acuerdo. Además, Apple explicó que los cuadros del ARC de 2009 y 2013, reproducidos en la figura 8 y la figura 9, fueron agregados al ARC para satisfacer los requisitos de los reglamentos temporales emitidos por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en vigor a partir del 5 de enero de 2009, según los cuales un acuerdo de reparto de costes entre partes vinculadas debe reflejar las funciones y los riesgos de las partes ⁽⁹⁵⁾.
- (125) Apple indicó también que las actividades de I+D enumeradas en el cuadro reproducido en la figura 8 (los intangibles de costes compartidos, el control de calidad de los intangibles de costes compartidos, la gestión de las instalaciones de I+D, la contratación de partes relacionadas y no relacionadas en relación con las actividades de desarrollo de intangibles y la selección, contratación y supervisión de empleados y contratistas y subcontratistas para realizar cualquier actividad de desarrollo de intangibles) fueron realizadas casi en su totalidad por empleados de Apple Inc. en los Estados Unidos. Los empleados de la sucursal irlandesa solo participaron en esas actividades en la medida en que están relacionadas con las actividades rutinarias de localización y ensayo de productos.

⁽⁹⁵⁾ Carta de Apple de 22 de abril de 2016, pp. 15-16.

- (126) Irlanda y Apple afirmaron además que ASI y AOE no tienen ningún papel en la gestión de la propiedad intelectual de Apple y que solo tienen un papel limitado, dentro de los parámetros estrictos establecidos por los ejecutivos de Apple Inc. en los Estados Unidos, en las negociaciones de contratos comerciales. También declararon que ningún empleado de ASI o AOE está involucrado en la creación, adquisición, gestión y/o protección de la propiedad intelectual de Apple. Todas las funciones que impulsan los beneficios de Apple están dirigidas por ejecutivos de Apple Inc. en los Estados Unidos y se realizan principalmente en los Estados Unidos. Además, ninguna propiedad intelectual creada o adquirida por Apple es legalmente propiedad de ASI o AOE o está registrada a nombre de estas. ASI y AOE solo han celebrado los siguientes contratos comerciales por cuenta propia: i) contratos de adquisición con proveedores de componentes, ii) acuerdos contractuales de fabricación con fabricantes de equipos originales que regulan la compra de productos acabados, y iii) contratos de venta a plazos.
- (127) En lo que respecta a la participación de ASI y AOE en la gestión de la propiedad intelectual de Apple, la primera mención sobre cualquier forma de propiedad intelectual que aparece en las actas del consejo de administración de una de dichas empresas, facilitadas a la Comisión para el período desde que ASI y AOE se constituyeron (1980 a 2015), aparece en las actas de la reunión del consejo de ASI de 13 de agosto de 2013 y en las actas de la reunión del consejo de AOE de 16 de agosto de 2013, en las que ambas otorgaron poderes a los empleados de Apple Inc. con respecto a la protección de la propiedad intelectual ⁽⁹⁶⁾.
- (128) Durante el mismo período, la primera mención del ARC en las actas de las reuniones del consejo de ASI y de AOE se recoge en las actas de las reuniones de agosto de 2014, en las que se debatió y acordó la nueva estructura corporativa de Apple en Irlanda [...]. Para el consejo de administración de AOE la reunión tuvo lugar el [...] de agosto de 2014, que se describe como «celebrada telefónicamente», durante la cual se debatió [...]. Para el consejo de administración de ASI la reunión tuvo lugar el [...] de agosto de 2014 en [...]. Según el acta de esa reunión, los directores de ASI también fueron informados de que se habían mantenido conversaciones entre Apple Inc., ASI y AOE en relación con el ARC. El consejo acordó en esa reunión ⁽⁹⁷⁾ firmar el ARC de 2013.
- (129) La siguiente reunión del consejo de administración de ASI tuvo lugar tras la terminación del ejercicio fiscal 2014 de ASI, el [...] de diciembre de 2014, en [...] ⁽⁹⁸⁾. En esa reunión se decidió que la jurisdicción de residencia fiscal de [...] sería en [...] en lugar de [...], como se había propuesto anteriormente.

2.5.5. INFORMACIÓN SOBRE APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) ADI fue constituida en Irlanda en 2009. Desde 2012, ADI ha asumido determinadas responsabilidades relativas a las actividades de distribución de Apple en la región EMEA. Desde 2014, ADI ha sido responsable de las ventas, la distribución y las actividades de Apple Online Store en toda la región de EMEA y China. ADI recibe pedidos de clientes, se dedica a la predicción de la demanda y de las ventas y facilita la gestión de contratos para los canales cliente. ADI gestiona las actividades logísticas relacionadas con la entrega de productos a los clientes.
- (131) ADI es responsable de dar soporte postventa dentro y fuera del período de garantía. Estos servicios se facilitan a través del grupo de soporte AppleCare de ADI. ADI también proporciona asistencia postventa a través de centros de llamadas y de redes de proveedores de servicios aprobados por Apple, no vinculados.
- (132) A pesar de declarar beneficios ⁽⁹⁹⁾, ADI no presentó declaración en concepto de impuesto sobre sociedades en los ejercicios 2009, 2010 y 2011. Esto se debe a que ADI había calculado originalmente su obligación de impuesto sobre sociedades aplicando los métodos de asignación de beneficios aprobados en la resolución fiscal de 2007, ya que dicha resolución incluía una «cláusula de reestructuración» ⁽¹⁰⁰⁾, conforme a la cual este método de asignación de beneficios también se aplicaría a una nueva filial en el caso de una reestructuración de la estructura

⁽⁹⁶⁾ Apple indicó que, de conformidad con la sección 5.4 del ARC de 2007 y disposiciones similares de otros ARC, Apple Inc. retuvo el derecho de exclusividad y la responsabilidad de controlar todas las acciones para proteger la propiedad intelectual de Apple. Por tanto, todas las acciones con respecto a la protección de la propiedad intelectual se inician, gestionan y ejecutan desde los Estados Unidos (véase la carta de Apple de 22 de abril de 2016, p. 7). No está claro a la vista de este hecho por qué los consejos de ASI y AOE han estado concediendo poderes de protección de la propiedad intelectual, ya que ninguna de las dos empresas tendrían ningún tipo de derecho sobre la misma en virtud del ARC.

⁽⁹⁷⁾ El consejo de administración de AOE acordó firmar el ARC de 2013 en la reunión de [...] de agosto de 2014, celebrada por teléfono.

⁽⁹⁸⁾ Los ejercicios fiscales de ASI y AOE terminan anualmente al final de septiembre.

⁽⁹⁹⁾ [100-200] millones USD en 2011, [10-20] millones USD en 2010 y [1 000-10 000] USD en 2009, véanse las cuentas obligatorias de ADI de los períodos respectivos.

⁽¹⁰⁰⁾ Comunicación de Irlanda del 29 de enero de 2016, pp. 8-9.

corporativa de Apple en Irlanda. No obstante, la agencia tributaria irlandesa consideró que los métodos de asignación de beneficios respaldados por dicha resolución no se aplicaban a la determinación del beneficio imponible de una sociedad residente. En 2014, ADI aceptó la posición de la agencia tributaria irlandesa y se llegó a un acuerdo [...] para todos los períodos contables hasta 2012 inclusive. Esto dio lugar a una liquidación de [...] EUR, compuesta por impuestos [...], intereses y multas. [...].

2.5.6. ACUERDOS DE SERVICIO Y DISTRIBUCIÓN FIRMADOS POR ASI

- (133) En 2008, ASI firmó un acuerdo de servicio de comercialización con Apple Inc. En virtud de dicho acuerdo, Apple Inc. asigna una parte de los costes de comercialización incurridos por Apple Inc. a ASI en concepto de servicios prestados por Apple Inc. en nombre de ASI ⁽¹⁰¹⁾. Irlanda explicó que esta parte de los costes de comercialización se asigna a la sede central de ASI ⁽¹⁰²⁾. Sin embargo, el contrato entre Apple Inc. y ASI se firmó sin ninguna referencia a la sede central de ASI. Por el contrario, el contrato facilita la dirección postal de ASI en Cork, Irlanda, como dirección de la contraparte del contrato. Además, según Irlanda, la sucursal irlandesa de ASI incurre en costes de comercialización locales directamente a través de acuerdos contractuales con empresas de comercialización no vinculadas.
- (134) En 2010, se firmó un acuerdo de distribución entre ASI y ADI. En virtud de dicho acuerdo, ASI nombró a ADI distribuidor global sin exclusividad para la venta de productos Apple y se concedió a ADI una licencia de no exclusividad para determinados derechos de propiedad con el fin de promover las ventas de los productos de Apple. El acuerdo de distribución otorgó a ADI el derecho a comprar productos Apple a ASI o directamente a fabricantes no vinculados. ASI y ADI acordaron que la suma de todas las cargas por productos y servicios suministrados en el marco del acuerdo de distribución sería de una cantidad tal que ADI lograría una ganancia neta antes de impuestos igual a aproximadamente el [1-5] % de [...].
- (135) Para que ADI llevase a cabo la distribución de ASI en la región EMEIA, se acordó en un memorándum de acuerdo, de fecha 23 de abril de 2012, que ADI adquiriría los activos y asumiría el pasivo de ASI asociado a la distribución en la región EMEIA con efectos a partir del 1 de abril de 2012. En cuanto al activo, la mayor partida del balance transferida el 1 de abril de 2012 de ASI a ADI era relativa a los deudores comerciales [...]. En cuanto al pasivo, la mayor partida del balance transferida por ASI a ADI hacía referencia a la [...] garantía devengada [...] ⁽¹⁰³⁾.

2.5.7. NUEVA ESTRUCTURA CORPORATIVA DE APPLE EN IRLANDA DESDE 2015

- (136) En una reunión celebrada el 9 de enero de 2015 ⁽¹⁰⁴⁾, Apple presentó a la Comisión su nueva estructura corporativa en Irlanda. Esta nueva estructura corporativa se puso en marcha como consecuencia de la modificación del artículo 23A de la TCA 97, a partir del 1 de enero de 2015 ⁽¹⁰⁵⁾, en virtud de la cual una empresa constituida en Irlanda ya no podía declarar su residencia fiscal fuera de Irlanda, si no tenía residencia fiscal en ningún otro sitio, como fue el caso de ASI y AOE. [...]. Apple indicó que, bajo la nueva estructura corporativa, ya no se utilizaría la resolución de 2007 para determinar la base imponible de ASI y AOE en Irlanda. [...]. Según la información facilitada por Apple, el último ejercicio fiscal al que se aplica la resolución de 2007 es el de 2014, que finaliza el 27 de septiembre de 2014, conforme a las cuentas obligatorias de ASI y AOE.
- (137) Con arreglo a esta nueva estructura corporativa, [...].
- (138) Según la información facilitada por Apple a la Comisión el 19 de enero de 2015 ⁽¹⁰⁶⁾, [...].

⁽¹⁰¹⁾ Según Irlanda, la asignación se realiza sobre la base del principio de plena competencia de conformidad con los estatutos y reglamentos aplicables sobre los precios de transferencia de Estados Unidos, véase la comunicación de Irlanda de 29 de enero de 2016, p. 3. Según el acuerdo de servicio de comercialización, los honorarios a pagar por ASI a Apple Inc. son, en principio, iguales al [100-150] % de los «costes razonables incurridos» y, en algunos casos, iguales al [50-100] % de tales costes, véase el acuerdo de servicio de comercialización, p. 3.

⁽¹⁰²⁾ Comunicación de Irlanda de 29 de enero de 2016, p. 3.

⁽¹⁰³⁾ La garantía devengada [...] La ayuda es otra gran partida del balance [...].

⁽¹⁰⁴⁾ Véase el considerando 12.

⁽¹⁰⁵⁾ Véase el artículo 39 de la Ley (n.º 2) de presupuestos de 2013, de 18 de diciembre de 2013, modificación del artículo 23A de la Ley principal (residencia de la empresa).

⁽¹⁰⁶⁾ Véase el considerando 12.

- (139) En su carta de 25 de febrero de 2015 ⁽¹⁰⁷⁾, Irlanda proporcionó aclaraciones adicionales sobre la nueva estructura de Apple. En particular, según las notas de una conferencia telefónica de [...] de diciembre de 2014 entre la agencia tributaria irlandesa y Apple, la agencia tributaria irlandesa solicitó a Apple que [...]. Según dichas notas, se especifica además que, [...].
- (140) Por carta de 11 de noviembre de 2015 ⁽¹⁰⁸⁾, la Comisión solicitó información acerca de [...], como se menciona en la comunicación de Apple de 19 de enero de 2015 ⁽¹⁰⁹⁾, así como cualquier documento de base, como los informes de fijación de precios de transferencia. En su comunicación de 29 de enero de 2016, Irlanda [...]. En su carta de 8 de marzo de 2016, la Comisión [...]. En carta de 23 de marzo de 2016, Irlanda señaló que Apple había informado a Irlanda de que [...].
- (141) En las actas de las reuniones del consejo de administración [...], facilitadas a la Comisión el 24 de mayo de 2016, se presenta información en relación con [...].
- (142) En particular, en las actas de la reunión del consejo [...], celebrada en [...] el [...] de agosto de 2015, se afirma que [...].
- (143) En el acta de [...] la reunión del consejo celebrada en Cupertino, Estados Unidos, el [...] de abril de 2016, se recoge que [...].
- (144) El anexo 1 del acta de la reunión de [...] de abril de 2016, contiene el acta de la reunión del consejo de [...] de agosto de 2015, donde se introdujeron cambios y se hizo hincapié al hecho de eliminar [...].

3. RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

- (145) La Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal, ya que llegó a la conclusión preliminar de que las resoluciones fiscales impugnadas constituían la concesión de una ayuda estatal de Irlanda a Apple, ASI y AOE, con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, y que las ayudas eran incompatibles con el mercado interior, con arreglo al artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado.
- (146) En particular, la Comisión expresó dudas sobre si los métodos de atribución de beneficios refrendados por dichas resoluciones para determinar el beneficio imponible de ASI y AOE en Irlanda, reflejaban una remuneración para las sucursales irlandesas de ASI y AOE que un operador independiente prudente, en condiciones normales de mercado, hubiese aceptado.
- (147) La Comisión señaló, en particular, que la base imponible en la resolución de 1991 parecía negociarse más que justificarse por referencia a operaciones comparables, y que la agencia tributaria irlandesa no parecía haber tenido la intención de fijar una asignación de beneficios basada en los precios de transferencia.
- (148) La Comisión observó además que no se había facilitado a la agencia tributaria irlandesa ningún estudio de atribución de beneficios ni informes de transferencia de precios, en el momento en que se solicitaron las resoluciones fiscales impugnadas, y que las opciones metodológicas aceptadas por la agencia tributaria irlandesa no parecían estar justificadas de manera alguna. También se cuestionó el endoso de un método de atribución de beneficios unilateral en ambas resoluciones, según el cual los costes de funcionamiento, excluidos los costes cobrados por empresas asociadas, sirven como indicador del nivel de beneficio, y que nunca fue explicado a pesar de producir en este caso resultados significativamente diferentes. Por lo tanto, tenía dudas sobre la conveniencia del método para los precios de transferencia elegido en la resolución de 2007.
- (149) La Comisión también señaló varias incoherencias en la aplicación del método elegido al determinar la asignación de beneficios a AOE y a ASI, que no parece cumplir con el principio de plena competencia. En cuanto a la resolución de 1991, dichas incoherencias estaban relacionadas con el margen comercial en los costes atribuibles

⁽¹⁰⁷⁾ Véase el considerando 13.

⁽¹⁰⁸⁾ Véase el considerando 27.

⁽¹⁰⁹⁾ Véase el considerando 138.

a la sucursal irlandesa de AOE, la desgravación sobre los bienes de capital acordados para AOE, así como la duración de la resolución de 1991, que fue aplicada por Apple durante 15 años. En cuanto a la resolución de 2007, la Comisión expresó dudas con respecto al margen comercial del [10-15] % en los costes de funcionamiento de la sucursal de AOE, cuando se había acordado para ASI un margen comercial inferior de [10-15] % en los costes de funcionamiento ⁽¹¹⁰⁾. Además, la atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de ASI, acordada en la resolución de 2007, no se tuvo en cuenta en la evolución de las ventas. Puesto que el beneficio registrado por ASI proviene de ingresos por actividad, la Comisión consideró que si el crecimiento en las ventas no iba acompañado de un incremento en la capacidad operativa fuera de Irlanda, podría considerarse una incoherencia en la asignación del volumen de negocios entre ASI y su sucursal irlandesa.

- (150) En resumen, se consideró que los resultados de los métodos de atribución de beneficios acordados para atribuir el beneficio de ASI y AOE a sus respectivas sucursales irlandesas representaban una remuneración para dichas sucursales que un operador independiente prudente, en condiciones normales de mercado, no hubiese aceptado y, en consecuencia, se consideró que se desviaban del principio de plena competencia. Como resultado, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que dichas resoluciones suponen una menor carga tributaria para aquellas empresas, de modo que constituyen una ventaja a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado. La Comisión consideró que esta ventaja era selectiva ya que se concede solo a ASI y AOE, lo que sitúa a estas empresas en una posición más favorable respecto a otras empresas que están en una posición fáctica y jurídica comparable. La Comisión consideró además que esta posición favorable otorgada selectivamente a las dos empresas se basaba en la discreción de la agencia tributaria irlandesa que fue más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales con arreglo a criterios objetivos.
- (151) Cumpliéndose el resto de condiciones del artículo 107, apartado 1, del Tratado y sin compatibilidad aparente con arreglo al artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que las resoluciones fiscales impugnadas constituían ayuda estatal, que es incompatible con el mercado interior.

4. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES IRLANDEAS SOBRE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN

- (152) En sus observaciones sobre la Decisión de incoación, Irlanda plantea varios argumentos relativos, principalmente, a las normas nacionales aplicables para determinar la existencia de una ventaja a los efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado, la ausencia de cualquier tratamiento selectivo de ASI y AOE y una serie de deficiencias procesales.
- (153) Con respecto a las normas nacionales aplicables en el momento de las resoluciones fiscales impugnadas y que determinan una posible ventaja, Irlanda sostiene que, contrariamente a la suposición de la Comisión y en ausencia de un convenio de doble imposición, el artículo 25 de la TCA 97 constituye la única base para calcular la deuda tributaria de empresas no residentes que realicen operaciones a través de una sucursal en Irlanda. Según Irlanda, no hay justificación para la aplicación de los principios generales desarrollados por la OCDE, salvo que estos principios estén claramente incluidos en la legislación irlandesa y, según Irlanda, este no sería el caso. El artículo 25 de la TCA 97 no hace referencia al principio de plena competencia de la OCDE, por lo que no es determinante en la atribución de beneficios a una sucursal irlandesa.
- (154) Sin embargo, aunque el marco de la OCDE fuera aplicable en este caso, hasta 2010 no se llegó a un acuerdo a nivel de la OCDE sobre la atribución de beneficios a una sucursal de una empresa no residente, tal como se establece en el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que es después de que se emitieran las resoluciones fiscales impugnadas y, aun así, solo en el contexto de la aplicación de un Convenio de doble imposición, que no es el caso. Ni ASI ni AOE son residentes fiscales ni en Irlanda ni en ningún país con el cual Irlanda haya firmado un Convenio de doble imposición.
- (155) Además, la práctica decisoria invocada por la Comisión para justificar la referencia al principio de plena competencia no es aplicable en el caso de Irlanda, ya que se refiere a casos en los cuales los Estados miembros habían incorporado determinados principios de la OCDE en su legislación nacional relativos a las transacciones entre empresas, pero que luego habían creado excepciones para determinados contribuyentes. Estas decisiones no son relevantes para Irlanda ya que no ha incorporado el principio de plena competencia en la legislación nacional y ninguna de las decisiones consideró el principio de plena competencia en el contexto de atribución de beneficios a una sucursal de una empresa.

⁽¹¹⁰⁾ Rendimiento y rentabilidad se miden a menudo utilizando coeficientes presentados como «márgenes» o «márgenes comerciales». El método acordado en las resoluciones fiscales impugnadas es descrito por Irlanda como un «margen comercial» sobre los costes de funcionamiento, conforme al cual la base imponible es igual al porcentaje acordado. En sus observaciones sobre la Decisión de incoación, Apple se refiere a un «margen» sobre los costes de funcionamiento en vez de un «margen comercial». Ambos términos se utilizan indistintamente en esta Decisión, a menos que se especifique lo contrario.

- (156) Además, la referencia a la prueba del inversor de economía de mercado en la Decisión de incoación es poco convincente ya que confunde dos cuestiones que deben mantenerse separadas: la función del Estado como poder público, y su comportamiento en el mercado. Sin embargo, si la Decisión de incoación debe interpretarse como una imposición de la prueba a los operadores privados, esto constituiría una nueva extensión del principio del operador privado en una economía de mercado. La Comisión estaría de hecho exigiendo que el contribuyente se comportase como un inversor en una economía de mercado, a pesar de que esta norma solo se refiere a medidas estatales.
- (157) Con respecto a la selectividad, Irlanda sostiene que, aunque la agencia tributaria irlandesa deba dictar una resolución cuando se atribuyan beneficios a una sucursal de una empresa no residente, dicha resolución no implica que los contribuyentes sean tratados de forma discrecional y, por tanto, favorecidos de forma selectiva sobre otros. En los casos que exigen que la agencia tributaria irlandesa dicte una resolución, esto debe hacerse de una manera imparcial, justa y coherente. Según Irlanda, la evaluación en este caso fue totalmente coherente con la práctica administrativa normal. No había ninguna desviación de la base normal al calcular la obligación tributaria de las sucursales irlandesas de ASI y AOE y, por tanto, tampoco tratamiento selectivo.
- (158) Según Irlanda, el proceso de redacción de las resoluciones fiscales impugnadas no implicó ningún trato preferencial para Apple. Desde el punto de vista de la agencia tributaria irlandesa, el proceso no es un proceso negociador diseñado para que la empresa pague una cantidad fija de impuestos. Más bien, el objetivo es asegurar que la base utilizada para la atribución de beneficios sea la apropiada.
- (159) En cuanto a la atribución de beneficios acordada en las resoluciones fiscales impugnadas, Irlanda considera que el criterio adoptado por la agencia tributaria irlandesa refleja completamente la contribución de la sucursal a los beneficios totales de la empresa y constituye una aplicación correcta del artículo 25 de la TCA 97. Los métodos de atribución de beneficios acordados tienen como resultado un nivel de beneficio imponible proporcional al valor de la contribución realizada por la sucursal irlandesa en cada caso, en relación con la rentabilidad global de la empresa. En particular, la agencia tributaria irlandesa atribuía una importancia crucial al hecho de que las sucursales irlandesas no tuvieran derecho o interés en las licencias de propiedad intelectual de Apple, que era una fuente importante de ingresos de las empresas. Por lo tanto, la agencia tributaria irlandesa no consideró apropiado o sostenible atribuir el valor derivado de la singular propiedad intelectual de Apple a las sucursales irlandesas.
- (160) Irlanda también plantea una serie de argumentos relativos al procedimiento, indicando que la Comisión no ha sido imparcial en la redacción de la Decisión de incoación, que incluye un lenguaje fuerte y muy asertivo que parece anticipar la conclusión de la decisión final. Irlanda también sostiene que la Comisión ha violado el derecho de Irlanda a ser oída al debatir cuestiones relacionadas con el caso con la OCDE sin la participación de Irlanda. Además, hace referencia al periodo transcurrido entre la primera presunta medida de ayuda (1991) y las primeras diligencias de investigación de la Comisión (2013), lo que supuestamente dificulta la defensa de Irlanda y hace también impredecible la situación de los contribuyentes. Por último, Irlanda sostiene que la devolución debe excluirse, bien porque la ayuda constituye una ayuda existente, o bien porque sería muy difícil calcular el importe de la ayuda.

5. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS SOBRE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN

5.1. OBSERVACIONES DE APPLE

- (161) Las observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación se solapan en gran medida con las observaciones de Irlanda, en particular en lo relativo a la legislación nacional aplicable en virtud de la cual debe determinarse la existencia de una ventaja.
- (162) Apple sostiene que la propiedad intelectual de Apple ha sido y continúa siendo desarrollada principalmente en los Estados Unidos en la sede central de Apple Inc. en Cupertino, Estados Unidos. Aquí es donde se encuentra la gran mayoría de ingenieros de I+D de Apple. Los ejecutivos que toman todas las decisiones estratégicas y finales sobre la actividad de I+D y la comercialización de ideas, desde el diseño del producto hasta su lanzamiento, se encuentran también en Estados Unidos. Apple Inc. es el único propietario de la titularidad legal de toda la propiedad intelectual de Apple.
- (163) En Irlanda no se toma ninguna decisión sobre la explotación de la propiedad intelectual de Apple o sobre el desarrollo de los productos Apple (tales como las decisiones sobre qué propiedad intelectual comercializar y cómo fabricar los productos). Ningún empleado de las sucursales irlandesas tiene responsabilidad sobre I+D o sobre cualquier decisión asociada con el derecho a utilizar y explotar la propiedad intelectual de Apple. Todas estas decisiones se toman en Estados Unidos por Apple Inc. y/o por los consejos de ASI y AOE, que gestionan y controlan las empresas desde fuera de Irlanda.

- (164) La comercialización de Apple es un componente estratégico clave de la empresa. La estrategia de comercialización también se controla y gestiona desde los Estados Unidos, donde se toman todas las decisiones clave. Todas las campañas de comercialización se diseñan y desarrollan en Estados Unidos. Las sucursales irlandesas no participan en la creación ni en el desarrollo de campañas de comercialización y la sucursal irlandesa de ASI compensa a Apple Inc. por la prestación de servicios de comercialización a nivel mundial.
- (165) Por lo que respecta a la evaluación de la existencia de una ventaja, la Comisión no identificó la hipótesis de contraste correcta para establecer tal ventaja, que debería ser la normativa fiscal nacional que regula el trato de las empresas no residentes fiscales con sucursales irlandesas únicamente (es decir, el artículo 25 de la TCA 97) y no los criterios de la OCDE que no tienen peso legal en Irlanda. Dado que los métodos de atribución de beneficios acordados en las resoluciones fiscales impugnadas eran coherentes con la práctica administrativa de la agencia tributaria irlandesa según el artículo 25 de la TCA 97, la carga tributaria de ASI y AOE no se redujo por dichas resoluciones y, por tanto, estas no le confirieron ninguna ventaja. Del mismo modo, la prueba del operador del mercado privado no puede utilizarse para imponer el principio de plena competencia para localizar una ventaja, ya que dicha prueba no puede aplicarse al Estado, ya que este actúa como autoridad pública, ni tampoco al contribuyente.
- (166) Además, en este caso no existe un tratamiento selectivo, puesto que las resoluciones fiscales impugnadas solo confirmaron el beneficio que se asignaría a las sucursales irlandesas de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97 y las prácticas administrativas asociadas, y de la misma manera en que la agencia tributaria irlandesa aplicaría el artículo 25 de la TCA 97 a cualquier otro contribuyente en una situación similar. Tampoco hubo un trato selectivo basado en la discreción ya que la facultad de la agencia tributaria irlandesa de dictar resolución estaba limitada por criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal.
- (167) Además, incluso si en este caso pudiera aplicarse el principio de plena competencia a las operaciones, el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] presentado por Apple concluye que la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas está dentro del rango de resultados adecuados, incluso con arreglo a las exigencias de las actuales normas de precios de transferencia, de tal manera que las resoluciones fiscales impugnadas no confirieron ninguna ventaja a ASI ni a AOE. Según dicho informe, ASI y AOE asumieron los principales riesgos relacionados con el éxito del producto y el defecto del producto en los mercados internacionales. Los distribuidores y revendedores de productos Apple (vinculados y no vinculados) estaban protegidos de dichos riesgos a través de cláusulas contractuales, políticas a nivel mundial y criterios de distribución (tales como controles de inventario). Las políticas para gestionar y mitigar el riesgo empresarial fueron establecidas por Apple Inc. en los Estados Unidos. ASI y AOE tenían la capacidad financiera para soportar los riesgos empresariales y tomar las decisiones estratégicas necesarias para mitigar la exposición de la empresa a dichos riesgos. En particular, el informe identifica las actividades económicamente importantes de las sucursales irlandesas con respecto a sus funciones y circunstancias fácticas, establece que el MMNO es el método más adecuado de atribución de beneficios para determinar su beneficio imponible, y establece que el indicador del nivel de beneficio más adecuado para la sucursal irlandesa de ASI es la razón de Berry ⁽¹¹¹⁾ y para la sucursal irlandesa de AOE es el margen comercial sobre los costes totales.
- (168) Según [asesor fiscal de Apple], en el caso de un distribuidor que como ASI vende productos a otros distribuidores vinculados, la única función de valor añadido es la logística de distribución de los productos; el coste de los productos simplemente se transmite al posterior comprador del producto. Los costes de realizar la distribución deberían ser los gastos de funcionamiento de la empresa. En tal caso, una empresa debería ser remunerada solamente por este gasto. El hecho de utilizar la razón de Berry, debería dar al distribuidor un margen de rendimiento sobre los costes de distribución (los costes de valor añadido) de la empresa. A continuación, el informe extrae datos de rentabilidad de un conjunto de empresas no vinculadas seleccionadas con funciones similares a las de las sucursales irlandesas y evalúa la asignación real de beneficios de acuerdo con las resoluciones en el contexto de los datos de empresas no vinculadas. En cuanto a la evaluación de los resultados

⁽¹¹¹⁾ La razón de Berry se define como el beneficio bruto dividido por el total de gastos de funcionamiento. El asesor fiscal se remite a los apartados 2.100-2.102 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. En el caso de un distribuidor que vende productos a otros distribuidores vinculados, la única función de valor añadido es la logística de distribución de los productos; el coste de los productos simplemente se transmite al posterior comprador del producto. Los costes de realizar la distribución deberían ser los gastos de funcionamiento de la empresa. En tal caso, una empresa debería ser remunerada solamente por este gasto. En esencia, el hecho de utilizar la razón de Berry de esta manera da al distribuidor un margen de rendimiento sobre los costes de distribución (los costes de valor añadido) de la empresa.

de la asignación de beneficios a las sucursales irlandesas de conformidad con la resolución de 1991, el informe establece un conjunto de datos de rentabilidad asimilables de empresas no vinculadas para los años 2004, 2005 y 2006 ⁽¹¹²⁾ y compara los beneficios reales atribuidos a las sucursales irlandesas en los ejercicios fiscales que van de 2004 a 2007 con dicho conjunto comparativo. En la figura 10 se presenta el resultado del estudio comparativo del informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] utilizando una razón de Berry en relación con ASI, y en la figura 11 se presenta el resultado utilizando un margen comercial sobre los costes totales («MCT») en relación con AOE.

Figura 10

Rango de la razón de Berry en condiciones de plena competencia en relación con las entidades independientes de venta/distribución según [asesor fiscal de Apple]

Promedio ponderado de tres años	Razón de Berry — 2004 a 2006	Razón de Berry — 2009 a 2011
Cuartil superior	1,21	1,40
Mediana	1,10	1,17
Cuartil inferior	1,01	1,06
Número de observaciones	11	25

Figura 11

Rango MTC en condiciones de plena competencia en relación con los fabricantes independientes según [asesor fiscal de Apple]

Promedio ponderado de tres años	MTC — 2004 a 2006	MTC — 2009 a 2011
Cuartil superior	9,3 %	10,1 %
Mediana	6,5 %	7,5 %
Cuartil inferior	4,4 %	4,9 %
Número de observaciones	8	13

- (169) Sobre la base de este estudio, el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] concluye que los beneficios atribuidos a las sucursales irlandesas de ASI y AOE eran totalmente coherentes con el criterio de plena competencia de la OCDE. El informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] también presenta el «perfil real» de las sucursales irlandesas. [Asesor fiscal de Apple] no define el concepto de «perfil» de margen comercial. En el caso de AOE, el perfil del margen comercial sobre los costes totales se presenta en el informe de los ejercicios 2011 y 2012, representado en la figura 12.

Figura 12

Margen comercial real sobre los costes totales de AOE según [asesor fiscal de Apple] para los ejercicios fiscales 2011 y 2012

Ejercicio fiscal	MCT (%)
Ejercicio fiscal real 2011	[5-10]
Ejercicio fiscal real 2012	[5-10]

⁽¹¹²⁾ Según el informe, no había una base de datos suficientemente fiable de los años anteriores que permitiera el análisis requerido por las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

- (170) El 17 de noviembre de 2014, Apple también presentó un estudio *ad hoc* preparado por [2º asesor de Apple] que se centra en dos cuestiones planteadas en la Decisión de incoación: i) la afirmación de que la atribución de beneficios aplicada a la sucursal irlandesa de ASI no tuvo en cuenta la evolución de las ventas ⁽¹¹³⁾ y ii) la afirmación de que los dos márgenes comerciales diferentes acordados por AOE (65 % y 20 %) no pueden estar en condiciones de plena competencia en ambos casos ⁽¹¹⁴⁾. Concluye que las resoluciones fiscales impugnadas atribuyeron de manera correcta el beneficio a las sucursales irlandesas con un margen comercial sobre los costes sin tener en cuenta la evolución de las ventas.
- (171) Según el estudio *ad hoc* de [2º asesor fiscal de Apple], es de esperar que se tomen los costes como base, dado que las sucursales irlandesas están activas en un mercado competitivo y los operadores no vinculados con los cuales Apple firma contratos de servicios similares a los proporcionados por las sucursales irlandesas también suelen ser compensados sobre la base de sus costes. En cuanto al hecho de que la atribución de beneficios no siga la evolución de las ventas, [2º asesor fiscal de Apple] sostiene que las operaciones realizadas por la sucursal irlandesa de ASI se caracterizan por economías de escala. El hecho de que los clientes de la sucursal irlandesa de ASI adquieran mayor o menor cantidad de productos no afecta de manera sustancial a los costes, ya que las operaciones realizadas por la sucursal irlandesa de ASI (tales como contactar con clientes u organizar la logística) se fijan en gran medida con respecto al volumen de productos que compran los clientes.
- (172) Además, el sistema de tipo descendente diseñado para AOE puede justificarse desde una perspectiva económica y comercial. Desde una perspectiva económica, el objetivo de un margen comercial sobre los costes de funcionamiento es cubrir los costes fijos no recurrentes. El margen comercial inicial del 65 % tendría entonces que cubrir los costes fijos para el conjunto de las operaciones. Sin embargo, en algún momento, el importe del margen generado por este margen comercial sería más que suficiente para cubrir totalmente los costes fijos iniciales incurridos. Por lo tanto, tras un determinado nivel de costes, no debería realizarse ningún pago más en relación con los costes fijos, lo cual, según el estudio *ad hoc* de [2º asesor de Apple], justificaría incluso un tipo descendente desde 65 % hasta 0 %.
- (173) Por último, según Apple, la aplicación de la legislación sobre ayudas estatales no es el instrumento adecuado para lograr la armonización de las legislaciones nacionales de fiscalidad de las empresas, y esto es lo que supuestamente haría la Comisión al exigir a los Estados miembros que acataran normas como el principio de plena competencia, que son ajenas a los sistemas fiscales de algunos Estados miembros y, en consecuencia, propiciaría que las resoluciones fiscales de dichos Estados miembros resultaran susceptibles de hallazgo de ayuda estatal.

5.2. OBSERVACIONES DE OTROS INTERESADOS

- (174) Las observaciones recibidas de otros interesados, en concreto de Ibec, y la carta firmada por varias asociaciones empresariales (en lo sucesivo «presentación conjunta»), no abordan las dudas planteadas en la Decisión de incoación, sino que se centran en las implicaciones del criterio seguido en dicha Decisión en el entorno empresarial. En particular, dichas observaciones afirman que la iniciativa de la Comisión afectaría a la seguridad jurídica y abordaría prácticas en virtud de las normas de ayudas estatales, mientras que los foros internacionales como la OCDE u otros canales de política se adaptan mejor y son más adecuados para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa. La Comisión no debería esforzarse en armonizar los sistemas fiscales cuando no tiene competencia a través de procedimientos de ayuda estatal.
- (175) Las observaciones también cuestionan el criterio de selectividad adoptado por la Comisión en situaciones donde las administraciones tributarias deberían tener un cierto margen de discreción y reconocen que los precios de transferencia no son una ciencia exacta. En el caso de que la Comisión concluya que las resoluciones fiscales constituyen una ayuda estatal incompatible, la devolución debe excluirse sobre la base del principio de confianza legítima y la novedad del criterio.
- (176) En sus observaciones, Oxfam expresa su apoyo a la investigación de la Comisión, alentando a la Comisión a incrementar su capacidad de investigación también en vista de que estaría en mejor disposición que los organismos nacionales para evaluar de manera estructural la práctica resolutoria de los Estados miembros. Pide a la Comisión que garantice la adopción de sanciones adecuadas en casos en los que se confirmen ventajas selectivas y se eliminen rápidamente las prácticas fiscales perniciosas. También se indica que los períodos de exención de seis años en el caso de las normas de residencia fiscal irlandesas, que facilitan los desajustes de las entidades híbridas, son demasiado largos.

⁽¹¹³⁾ Decisión de incoación, apartado 67.

⁽¹¹⁴⁾ Decisión de incoación, apartado 63.

6. OBSERVACIONES DE IRLANDA SOBRE LAS OBSERVACIONES DE TERCEROS

- (177) En sus observaciones sobre las observaciones de terceros en respuesta a la Decisión de incoación, Irlanda reitera su argumento de que el principio de plena competencia de la OCDE no forma parte de la legislación irlandesa en lo que se refiere a la atribución de beneficios de las sucursales y que la Comisión no ha demostrado ningún tratamiento selectivo de ASI y AOE, ya que la evaluación de la agencia tributaria irlandesa en este caso fue del todo coherente con la práctica administrativa normal, como también confirmó Apple en su comunicación. Además, el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] y el estudio *ad hoc* de [2º asesor fiscal de Apple] demuestran que el resultado de la aplicación de las resoluciones fiscales impugnadas era comparable al que habría resultado de la aplicación del principio de plena competencia.
- (178) Irlanda también formula observaciones sobre los argumentos de la presentación conjunta relativos a la seguridad jurídica. Según Irlanda, la presentación conjunta señala, de manera acertada, que un contribuyente razonable y diligente no podía haber previsto *prima facie* el hallazgo de la Comisión de incompatibilidad con la ayuda estatal. Además, la Comisión compara las normas fiscales irlandesas con un marco de referencia externo, lo que es contrario a su dilatada jurisprudencia cuya única referencia válida es el sistema fiscal nacional. Todo esto, infringe el principio de seguridad jurídica.
- (179) En respuesta a las observaciones de Oxfam, Irlanda declara que la Comisión debería llevar a cabo su investigación sobre las prácticas fiscales de los Estados miembros de manera justa y equitativa a nivel global, con independencia del tamaño del Estado miembro. Además, en lo que respecta al comentario de Oxfam sobre las normas irlandesas en materia de residencia fiscal, Irlanda afirma que las normas sobre residencia fiscal de las empresas no se diseñaron para facilitar prácticas de elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales. Irlanda señala que la denominada estructura fiscal del «doble irlandés» no forma, ni ha formado parte, del régimen fiscal irlandés, sino que se trata de un régimen de planificación fiscal internacional diseñado y desarrollado por asesores fiscales y jurídicos.

7. OTROS INTERCAMBIOS DE COMENTARIOS TRAS LA DECISIÓN DE INCOACIÓN

7.1. INTERCAMBIO DE CORRESPONDENCIA TRAS LA CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

7.1.1. CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

- (180) En respuesta a la solicitud de Irlanda, de 25 de febrero de 2015, de que la Comisión expusiera más detalladamente los resultados de la evaluación de la investigación sobre las resoluciones fiscales impugnadas que, según Irlanda, se basaba en una interpretación errónea por parte de la Comisión de la legislación nacional aplicable, los servicios de la Comisión enviaron la carta de 17 de abril de 2015 a Irlanda, solicitándole que transmitiera a Apple una copia de la misma.
- (181) En la carta, la Comisión aclaró que, por lo que respecta al sistema de referencia para una constatación de selectividad, consideraba que las normas ordinarias de tributación del impuesto sobre sociedades irlandés eran el sistema de referencia apropiado, que incluía a las empresas residentes y a las sucursales de empresas no residentes, mientras que el artículo 25 de la TCA 97 regulaba únicamente la tributación de las sucursales. A continuación, la Comisión resumió su interpretación de las actividades de ASI y AOE sobre la base de las observaciones recibidas de Irlanda y Apple en respuesta a la Decisión de incoación, como sigue: «dado que ASI y AOE no tienen actividades económicas fuera de sus sucursales irlandesas, las actividades de adquisición, fabricación, venta y distribución de productos de Apple fuera de América las llevan a cabo las sucursales irlandesas de ASI y AOE. Todas las licencias de propiedad intelectual de ASI y AOE parecen ser de uso y titularidad exclusiva de las sucursales irlandesas, ya que las sucursales irlandesas son las únicas responsables de la compra, fabricación, venta y distribución de productos Apple fuera de América. Esto parece confirmarse también por el hecho de que ASI y AOE solo tienen empleados en las sucursales irlandesas de ASI y AOE y, por tanto, no tienen capacidad de funcionamiento fuera de Irlanda». En respuesta a las alegaciones de Apple en sus observaciones a la Decisión de incoación ⁽¹¹⁵⁾, la Comisión explicó que las funciones desempeñadas por los empleados de Apple Inc. están fuera del ámbito de la evaluación de las resoluciones fiscales impugnadas: «la remuneración ficticia por servicios prestados gratuitamente por los empleados del grupo presuntamente en beneficio de ASI o AOE no puede reducir los beneficios que deben asignarse entre las sedes centrales de ASI y de AOE y sus respectivas sucursales».

⁽¹¹⁵⁾ Véanse los considerandos 162 a 164.

- (182) Por último, la Comisión respondió a la alegación específica formulada por Irlanda en sus observaciones a la Decisión de incoación de que la Comisión avalaba el hecho de que no se habían atribuido derechos sobre la propiedad intelectual a las sucursales irlandesas de ASI y AOE. La Comisión explicó que la Decisión de incoación solo describe las disposiciones de los ARC relativas a la asignación de la propiedad intelectual tal como habían sido presentadas por las autoridades irlandesas, pero que la Comisión no las había avalado en su evaluación. La Comisión aclaró también que, contrariamente a la alegación de Irlanda, no había aplicado el principio de plena competencia de la OCDE como fuente de derecho en la Decisión de incoación.

7.1.2. OBSERVACIONES DE IRLANDA EN RESPUESTA A LA CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

- (183) En una carta de 4 de mayo de 2015, Irlanda alegó que, mediante carta de 17 de abril de 2015, la Comisión había modificado considerablemente su evaluación sobre la supuesta ayuda, en particular con respecto al marco de referencia. Según Irlanda, este cambio de evaluación constituye una violación del derecho de Irlanda a una audiencia justa. Irlanda sostuvo que la Comisión parecía haber abandonado el principio de plena competencia y que, por consiguiente, debería emitir una nueva Decisión de incoación complementaria que estableciera el nuevo análisis.
- (184) Por lo que se refiere al marco de referencia, Irlanda alega que no quedaba claro qué marco de referencia proponía la Comisión. ASI y AOE no son residentes fiscales en Irlanda y están sujetas a imposición con arreglo a las normas generales del impuesto sobre sociedades. Mientras que las personas residentes en Irlanda están sujetas a impuestos sobre todos sus ingresos independientemente de su lugar de procedencia, las no residentes solo están sujetas a imposición, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, sobre los ingresos de fuente irlandesa.
- (185) Irlanda explicó además que todos los ingresos de las sucursales irlandesas de ASI y AOE, exceptuando los ingresos por intereses, son ingresos por actividades comerciales. Las sucursales no tienen ingresos resultantes del «uso/explotación del derecho de propiedad intelectual» que sea separable de los ingresos por actividades comerciales de las sucursales. De hecho, las sucursales irlandesas de ASI y AOE no tienen un flujo separado de ingresos procedente de la propiedad intelectual, y tampoco sería correcto tratar una parte de los ingresos de las sucursales como ingresos de propiedad intelectual. Además, Irlanda reiteró que la sumamente valiosa propiedad intelectual en materia de tecnología, diseño y comercialización de Apple se crea, desarrolla y gestiona desde los Estados Unidos y que no es atribuible de ninguna manera a las sucursales irlandesas de ASI y AOE. Tampoco hay actividades en las sucursales relacionadas con la gestión de las licencias concedidas en virtud del ARC. Por tanto, los beneficios de ASI y AOE que se originan como resultado del ARC no son atribuibles a las sucursales irlandesas.
- (186) Irlanda declaró que los ingresos comerciales son ingresos comerciales netos después de las deducciones y no ingresos comerciales brutos. Que el ingreso neto debe ser «originado [...] por de la sucursal o procedente de ella», lo que significa que «la sucursal es la fuente causal de los ingresos, a la cual los ingresos son debidamente atribuidos». No es correcto interpretar que el artículo 25 de la TCA 97 permite que un flujo de ingresos brutos a través de una sucursal determine la atribución de los ingresos totales de una empresa a la sucursal. Irlanda reitera que tal interpretación conduciría a resultados absurdos que no guardan relación con la realidad económica. Según Irlanda, la razón por la cual la mayor parte de los ingresos de ASI y AOE no han estado sujetos a tributación es el resultado de desajustes entre los regímenes fiscales nacionales, que no pueden rectificarse con las normas sobre ayudas estatales.
- (187) Por último, Irlanda sostuvo que el principio de plena competencia no forma parte del régimen fiscal irlandés, y que la «aclaración» de la Comisión en la carta afirmando que se aplican las normas de la OCDE en la Decisión de incoación como una recomendación «no vinculante» está lejos de reflejar la posición de la Comisión en la Decisión de incoación. Según Irlanda, la Decisión de incoación se basa totalmente en la definición del principio de plena competencia de la OCDE. Si la Comisión sugiere que existe un segundo tipo de principio de plena competencia «distinto al de la OCDE», debería haber oído los argumentos de Irlanda sobre este asunto.

7.1.3. OBSERVACIONES DE APPLE SOBRE LA CARTA DE 17 DE ABRIL DE 2015

- (188) En una carta de 4 de mayo de 2015, Apple indicó que discrepan con el enfoque de la Comisión que parece exigir que las empresas con residencia fiscal en Irlanda y las sucursales de ASI y AOE deberían ser tratadas de la misma manera y gravadas sobre sus ingresos en todo el mundo. Según Apple, las actividades lucrativas de una empresa no residente que se realicen fuera de Irlanda no deberían influir en el importe del impuesto adeudado en Irlanda.

- (189) Además, Apple alega que la Comisión, de manera errónea, atribuye todos los beneficios a las sucursales irlandesas sobre la base de la premisa falsa e irrelevante de que ASI y AOE no tienen actividad económica fuera de sus sucursales irlandesas. Apple afirma que ASI y AOE llevan a cabo actividades fundamentales fuera de Irlanda, y cita como ejemplo que los consejos de ASI y AOE decidieron firmar el ARC con Apple Inc., mientras que las negociaciones referentes a los contratos de ventas, compras y fabricación son gestionadas por los ejecutivos de Apple Inc. en nombre de ASI y AOE. Por último, Apple alega que la parte restante de los beneficios, que no están sujetos a tributación en Irlanda, pueden estar sujetos a tributación en Estados Unidos.
- (190) Apple niega que alguna licencia de propiedad intelectual de ASI y AOE haya sido de titularidad y uso exclusivo de las sucursales irlandesas. Eso se debe a que la Comisión afirma de manera errónea que ASI y AOE no tienen actividad económica fuera de las sucursales irlandesas. Por el contrario, en sus funciones como centro de compras y distribución y como ensamblador rutinario de productos, respectivamente, las sucursales irlandesas tenían solo un acceso limitado a la propiedad intelectual bajo licencia para el ensamblaje y el envío de productos. Apple afirma que, incluso con arreglo al criterio autorizado por la OCDE, las sucursales irlandesas de ASI y AOE no tendrían derecho a que se les asignaran beneficios sobre la base de su acceso limitado a la propiedad intelectual bajo licencia, del mismo modo que a una empresa independiente no se le pagarían rendimientos por una licencia de propiedad intelectual similar. Apple concluye que los derechos de propiedad intelectual que impulsan los márgenes comerciales (tales como los derechos en materia de diseño de hardware y software e ingeniería) no son derechos de los cuales dependan las sucursales irlandesas para llevar a cabo las actividades de adquisición, distribución y ensamblaje, y no pueden por tanto ser atribuidos a las sucursales irlandesas.
- (191) Apple tampoco está de acuerdo en que al mencionar que «no se ha atribuido ningún derecho relativo a la propiedad intelectual a la sucursal irlandesa de AOE/ASI» en la parte descriptiva de la Decisión de incoación, la Comisión no estuviera avalando dicho hecho. Según Apple, la Comisión no discutió este hecho en la parte de evaluación de la Decisión de incoación. Como hecho no discutido sigue siendo relevante, y las partes pueden basarse en tales declaraciones fácticas y jurídicas expuestas en una Decisión de incoación. Apple también discrepa en que la Comisión utilizara las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia meramente como documento de referencia ya que, en la Decisión de incoación, la Comisión se basó en gran medida en dichas directrices.

7.2. INTERCAMBIO DE CARTAS TRAS LA REUNIÓN ENTRE LA COMISIÓN E IRLANDA EL 7 DE MAYO DE 2015

7.2.1. REUNIÓN DEL 7 DE MAYO DE 2015

- (192) A petición de Irlanda, se celebró una reunión entre los servicios de la Comisión e Irlanda el 7 de mayo de 2015. Durante la reunión se debatieron los siguientes temas: i) la interpretación del artículo 25 de la TCA 97 y la cuestión de la territorialidad; ii) el tratamiento fiscal de las empresas residentes y no residentes; iii) la identificación del marco de referencia; iv) la prueba del operador privado; v) el papel del principio de plena competencia en el Derecho irlandés y el Derecho de la Unión; y vi) la importancia de las actividades de otras empresas del grupo Apple aparte de ASI y AOE en la atribución de beneficios en ASI y AOE.
- (193) Por mensaje de correo electrónico de 9 de julio de 2015, la Comisión remitió a Irlanda el proyecto de acta de la reunión del 7 de mayo de 2015 e invitó a Irlanda a aprobar o proponer modificaciones a dicha acta.

7.2.2. LAS CARTAS DE IRLANDA DE 17 DE JULIO DE 2015 (CON INFORME DE EXPERTOS) Y DE 14 DE AGOSTO DE 2015

- (194) En su carta de 17 de julio de 2015, Irlanda expresó su opinión sobre varios de los temas tratados durante la reunión de 7 de mayo de 2015.
- (195) En opinión de Irlanda, la Comisión supuestamente admitió durante la mencionada reunión que, de acuerdo con las normas aplicables en materia de residencia fiscal, ASI y AOE fueron en todo momento empresas no residentes

y que su deuda tributaria debía ser evaluada de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97. Esto significa que la agencia tributaria irlandesa, de acuerdo con el principio de territorialidad que no ha sido negado por la Comisión, no puede gravar los beneficios de ASI y AOE en todo el mundo, sino que dichas sucursales únicamente están obligadas a imposición en relación con los beneficios de fuente irlandesa. Respecto a esto último, Irlanda no está de acuerdo en que, como se sugirió durante la reunión de 7 de mayo de 2015, el marco de referencia sea el impuesto sobre sociedades ordinario. La TCA 97 no tiene un único objetivo general. Al contrario, mientras que el objetivo de la TCA 97 es gravar los beneficios a nivel mundial de las empresas residentes en Irlanda, su objetivo en el caso de las empresas no residentes es gravar los beneficios de fuente irlandesa. Por tanto, el marco de referencia solo puede ser el artículo 25 de la TCA 97, y todos los beneficios de AOE y ASI originados dentro de la jurisdicción fiscal de Irlanda, es decir, todos los beneficios de las empresas que fueran atribuibles a las actividades de las sucursales irlandesas, estuvieron sujetos a tributación en Irlanda. Dado que las funciones realizadas por las sucursales irlandesas de ASI y AOE eran fundamentalmente actividades rutinarias de funcionamiento y logística, mientras que las decisiones clave a nivel estratégico y comercial eran tomadas por la alta dirección desde los Estados Unidos, dado que el desarrollo y la explotación de la propiedad intelectual de Apple como principales impulsores de la rentabilidad de la empresa se llevaban a cabo fuera de Irlanda, y dado que la decisión de tomar parte en el ARC y la gestión y control de los riesgos en virtud del ARC se realizaban fuera de Irlanda, los ingresos obtenidos del ARC y los derechos económicos creados como resultado del ARC no pueden, en modo alguno, atribuirse a las sucursales irlandesas de ASI y AOE.

(196) En este contexto, Irlanda considera que la Comisión no ha aportado ninguna justificación o explicación de su opinión de que la clasificación de los ingresos como ingresos activos sea importante en este caso ni de que los ingresos activos deban ser gestionados de forma activa en alguna parte. Todos los ingresos de las sucursales irlandesas de ASI y AOE, aparte de los ingresos por intereses, son ingresos por actividades comerciales, y las sucursales no reciben ningún ingreso por el uso o explotación de los derechos de propiedad intelectual de Apple que sea separable de los ingresos por actividades comerciales de las sucursales. En consecuencia, el único ingreso de las sucursales que entra dentro del ámbito de «ingreso proveniente de bienes o derechos utilizados por la sucursal o agencia, o que estén en su posesión» de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97, son los ingresos por intereses. La Comisión no puede argumentar que los ingresos de la propiedad intelectual de Apple deberían haber sido gravados en Irlanda conforme al artículo 25 de la TCA 97. Irlanda solo podía y debía considerar las funciones de las propias sucursales y, por tanto, solo podía establecer que el I+D que generó la propiedad intelectual y la gestión activa de la propiedad intelectual no estaba en Irlanda. Por otra parte, no es relevante dónde se registran los beneficios. Los beneficios de ASI y AOE se han registrado en las cuentas de esas compañías, pero no han estado sujetos a imposición (excepto los de las sucursales irlandesas y los ingresos de inversiones generados en los Estados Unidos) ya que las empresas no son residentes en los Estados Unidos. Esta no imposición de los beneficios se debe a un desajuste en el sistema fiscal soberano y no es relevante a los efectos de ayuda estatal.

(197) Según Irlanda, la Comisión aceptó presuntamente en la reunión de 7 de mayo de 2015 que el principio de plena competencia y el criterio autorizado no forman parte de la legislación irlandesa en lo que se refiere a la imposición de las sucursales y que el Derecho de la Unión no requería que el principio de plena competencia «estuviese implícito» en el artículo 25 de la TCA 97. De ello se desprende, por lo que Irlanda alega, que considerando que las resoluciones fiscales impugnadas no aplicaban el principio de plena competencia, no se registró ninguna desviación ni excepción de los requisitos del régimen del impuesto sobre sociedades irlandés en general ni del artículo 25 de la TCA 97 en particular. En cuanto a la opinión de la Comisión de que el principio de plena competencia es aplicable como una herramienta relevante de ayuda estatal, Irlanda sostiene que esto representa un argumento totalmente nuevo y una desviación significativa de la posición de la Comisión en la Decisión de incoación, que supuestamente hacía referencia a la falta de aplicación del principio de plena competencia de la OCDE por parte de la agencia tributaria irlandesa. Por otra parte, en opinión de Irlanda, la aplicación retrospectiva del principio de plena competencia como herramienta de ayuda estatal no tiene respaldo en la jurisprudencia de los tribunales de la Unión o en la práctica decisoria de la Comisión y tampoco puede decirse que derive de la prueba del operador privado o que esté respaldada por referencia a las condiciones del mercado. Aplicar el principio de plena competencia como ayuda estatal y sugerir que ha sido parte del Derecho de la Unión desde 1958 constituiría una reescritura total de la historia y sería incompatible con el principio de

seguridad jurídica. Por tanto, dado que el principio de plena competencia no forma parte del Derecho irlandés, la no aplicación del principio de plena competencia tampoco puede considerarse como una ventaja. No obstante, aunque se considerara que en este caso debía aplicarse el principio de plena competencia, el informe ⁽¹¹⁶⁾ *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] concluye que la atribución de beneficios real a las sucursales irlandesas es plenamente compatible con este principio. Si la Comisión no estaba de acuerdo con este análisis, debería haberlo notificado a Irlanda como corresponde y haberle ofrecido la oportunidad de responder.

- (198) Con respecto a la selectividad, Irlanda alega que la Comisión no ha realizado ningún análisis de selectividad. En particular, la Comisión nunca ha sostenido que ASI y AOE hayan sido tratadas favorablemente en comparación con otras sucursales. El Tribunal de Justicia ha reconocido que las empresas residentes y las no residentes no se encuentran en la misma situación fáctica o jurídica ⁽¹¹⁷⁾. Obligar a Irlanda a tratar a las empresas residentes y no residentes como si fueran comparables sería contrario a la práctica internacional y a los principios de fiscalidad internacional tales como el principio de territorialidad, e incompatible con la legislación nacional irlandesa. Por último, aunque se considerara que el tratamiento diferente fuera selectivo, estaría claramente justificado por la naturaleza y/o el régimen general de la TCA.
- (199) En su carta de 17 de julio de 2015, Irlanda presentó también el informe de Cooke para justificar la alegación de Irlanda de que ASI y AOE estaban en todo momento sujetas a impuestos de conformidad con el artículo 25 de la TCA 97 y que, por consiguiente, su tratamiento fiscal no implicaba ayuda estatal. El informe de Cooke sostiene que, contrariamente a la supuesta afirmación de la Comisión de que la agencia tributaria irlandesa debería tratar a ASI y a AOE como si fueran residentes fiscales en Irlanda y someterlas al impuesto sobre sociedades con arreglo al artículo 21 de la TCA 97, la agencia tributaria irlandesa no tiene margen ni facultad para apartarse del contenido explícito del artículo 25 de la TCA 97. El Sr. Cooke se refiere a las sentencias dictadas tanto por el Tribunal Superior como por el Tribunal Supremo en *McGrath contra McDermott* ⁽¹¹⁸⁾, en las cuales se argumentó que el tribunal debía ignorar las transacciones complejas y predeterminadas que no tenían otro objetivo comercial que la elusión fiscal. El Tribunal Superior habría indicado que, al determinar si existe obligación fiscal, el tribunal no se fija en la esencia ni en los resultados financieros de una transacción. Se examina el efecto jurídico real y los derechos jurídicos de las partes de acuerdo con las ideas y los conceptos legales.
- (200) Dado que ASI y AOE tienen su gestión y control centrales en los Estados Unidos, el informe de Cooke sostiene que la agencia tributaria irlandesa trató de manera correcta a las filiales como contribuyentes no residentes. En virtud del artículo 25 de la TCA 97, son solo los beneficios que se originan en una actividad comercial a través o desde la sucursal o agencia los que están sujetos a carga fiscal, y la Comisión mezcla las empresas con las sucursales al exigir que la agencia tributaria irlandesa grave los beneficios de la empresa y no de la sucursal. Además, la agencia tributaria irlandesa no tenía facultad para recurrir al principio de plena competencia por analogía, ya que dicho principio no formaba parte del código fiscal irlandés en aquel momento. El informe de Cooke concluye que en la legislación irlandesa no existe ninguna base para gravar todos los beneficios de AOE y ASI en Irlanda. La única competencia de la agencia tributaria irlandesa en los años en cuestión era gravar la parte de los beneficios de ASI y AOE de manera proporcional a las actividades de sus sucursales en Irlanda.
- (201) Por último, según el informe de Cooke, sería insostenible en la realidad comercial insistir en que la totalidad de los ingresos de las operaciones en cuestión fuera atribuible a las funciones desempeñadas por las dos sucursales. Esto se ilustra por el hecho de que los clientes no hacen cola durante toda una noche fuera de las tiendas de Apple en todo el mundo para comprar el último iPhone o iPad porque se venden desde Cork, sino debido al valor generado para tales productos mediante la amplia inversión realizada, la innovación en ingeniería y tecnología, la reputación de su diseño y todo lo que conlleva la gama de productos Apple, aspectos que en su mayoría son atribuibles a actividades desarrolladas en los Estados Unidos o en otros lugares.

7.2.3. CARTA DE APPLE DE 7 DE SEPTIEMBRE DE 2015 (CON INFORME DE EXPERTOS)

- (202) En una carta de 7 de septiembre de 2015, Apple hizo observaciones sobre las actas que la Comisión había enviado a Irlanda de resultados de la reunión del 7 de mayo de 2015. Apple señaló que la Comisión no pudo demostrar que Apple estuviera favorecida por las resoluciones fiscales impugnadas y que ASI y AOE fueran tratadas de manera selectiva por la agencia tributaria irlandesa con respecto a empresas que se encontraban en una situación similar.

⁽¹¹⁶⁾ Irlanda hace referencia al informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] en su comunicación de 18 de febrero de 2016, en la cual transmite a la Comisión el informe *ad hoc* de PwC. Según la carta de Irlanda el «17 de noviembre de 2014, Apple envió un análisis de [asesor fiscal de Apple] [...]. Según la información que posee Irlanda, la Comisión no ha tomado en ningún momento medida alguna referente a dicho análisis ni ha manifestado su desacuerdo con el mismo.»

⁽¹¹⁷⁾ Asunto C-446/03, Marks&Spencer/Halsey, EU:C:2005:763.

⁽¹¹⁸⁾ [1988] IR 258.

- (203) En lo que respecta a la correcta aplicación del artículo 25 de la TCA 97, la identificación incorrecta del marco de referencia y la inaplicabilidad del principio de plena competencia, Apple plantea los mismos argumentos que Irlanda en su escrito de 17 de julio de 2015. Con respecto al objetivo del impuesto sobre sociedades irlandés y a la residencia, Apple también plantea, en esencia, los mismos argumentos que Irlanda. Dado que ASI y AOE no son residentes en Irlanda a efectos fiscales, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable con las empresas residentes irlandesas, sobre la base del lenguaje sencillo de la legislación fiscal irlandesa.
- (204) Para respaldar su posición, Apple presentó el informe de [asesor de Apple]. Este informe concluye que Irlanda consideró debidamente que ASI y AOE eran empresas no residentes y que el trato de Irlanda respecto a ASI y AOE como empresas no residentes distintas de las empresas residentes irlandesas es compatible con el principio de territorialidad de la fiscalidad internacional. Por tanto, ASI y AOE no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las empresas residentes irlandesas. Por otra parte, de acuerdo con este informe, ni la propiedad intelectual de Apple ni los beneficios derivados de la propiedad intelectual de Apple son atribuibles a las sucursales irlandesas porque las «funciones sustantivas de personal» con respecto a la propiedad intelectual se realizan fuera de Irlanda. Según este informe, para atribuir los ingresos a las sucursales, es necesario efectuar una comparación con una empresa residente hipotética que se dedique exclusivamente a actividades locales, sin titularidad ni explotación legal o económica de ningún derecho de propiedad intelectual. Por lo tanto, la asignación de los ingresos debería atenerse a las funciones, los riesgos y los activos de las sucursales irlandesas y no, en virtud del principio de la «fuerza de atracción» (que ha sido explícitamente rechazado por la OCDE), llevar a la atribución de ingresos de fuente no irlandesa. La atribución de beneficios a las sucursales irlandesas basada únicamente en las actividades que se llevan a cabo en las sucursales, es decir, sin tener en cuenta las actividades fuera de las sucursales, sea dentro de ASI/AOE o dentro de otras empresas del grupo Apple, estaba totalmente en consonancia con la atribución de beneficios a sucursales según se desprende del Derecho internacional público y de los principios de fiscalidad internacional, incluidos el Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010 y la jurisprudencia de la Unión.
- (205) Además, según el informe de [asesor fiscal de Apple], las sucursales irlandesas no poseen ninguna propiedad intelectual y no tienen nada que ver con ningún aspecto de la gestión de la propiedad intelectual. Toda la gestión de la propiedad intelectual, incluidas todas las actividades necesarias para financiar, crear, preservar y proteger la propiedad intelectual, se lleva a cabo fuera de Irlanda. Las «funciones sustantivas del personal» se realizan todas fuera de Irlanda y, por tanto, toda la creación de valor tiene lugar fuera de Irlanda. El argumento de la Comisión según el cual los consejos de ASI y AOE no gestionan activamente la propiedad intelectual es incorrecto. Según el informe de [asesor de Apple], las actas del consejo de ASI y de AOE y otras comunicaciones de Apple a la Comisión muestran la toma de decisiones sobre cuestiones con una importancia estratégica clave para ASI/AOE, incluidos i) asuntos financieros tales como decisiones de inversión, autorización de cuentas bancarias y cuestiones de mantenimiento de capital; ii) la consideración y aprobación de los estados financieros; y iii) la delegación de poderes dentro de determinados parámetros con respecto a las actividades empresariales, que en todos los casos tuvieron lugar en los Estados Unidos y no en Irlanda.
- (206) Según el informe de [asesor de Apple], a efectos de determinar el importe de los beneficios que se debe asignar al establecimiento permanente de una empresa no residente en virtud del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (junto con las normas fiscales internas de muchos países), después de establecer a través de un análisis funcional lo que realmente está ocurriendo dentro del establecimiento permanente, debe hacerse una comparación con una empresa residente (ficticia). Esta comparación («como si») se hace porque en ausencia de una entidad legalmente separada, no se dispone de un criterio legal para aislar dentro de la empresa no residente el importe de los beneficios que se entiende que han sido obtenidos localmente por la empresa no residente. Al hacer la comparación, el siguiente punto es muy importante: La empresa residente (ficticia) con la que se realiza la comparación debe tener unas características muy particulares; debe ser una empresa residente que obtiene ingresos únicamente de actividades o activos en el Estado en el cual es residente fiscal. Si bien una empresa residente generalmente está, en su Estado de residencia, sujeta a tributación sobre sus ingresos en todo el mundo, la empresa residente de la comparación solo recibe ingresos de actividades o activos en su Estado de residencia. En otras palabras, la comparación debe efectuarse únicamente con una empresa residente con actividades y activos restringidos al país en el que la empresa no residente opera a través de su establecimiento permanente. En

el caso de Apple, las sucursales irlandesas de ASI y AOE no pueden ser tratadas como si fueran el propietario económico de tales derechos. Por tanto, la comparación debe realizarse con una empresa que no posea legal o económicamente dichos derechos de propiedad intelectual (pero que tenga acceso limitado a la propiedad intelectual, en la medida necesaria para poder llevar a cabo sus actividades (ensamblaje /adquisición, venta y distribución del producto).

- (207) Según el informe de [asesor de Apple], para determinar si la propiedad intelectual (y los beneficios derivados de la misma) pueden atribuirse a las sucursales irlandesas, es irrelevante si participaron o no miembros del personal o del consejo de ASI y de AOE (con o sin personal y/o miembros del consejo de Apple Inc.) en la realización de estas «funciones sustantivas del personal» altamente relevantes. Dado que ni ASI ni AOE son residentes fiscales en Irlanda, el único hecho pertinente que debe establecerse es si el personal o los miembros del consejo ejercieron sus funciones sustantivas en el establecimiento permanente a través del cual ASI y AOE desarrollan sus actividades en Irlanda. Del análisis funcional de las sucursales irlandesas se desprende que las funciones que se desempeñan en los establecimientos permanentes de Irlanda se limitan a las actividades de adquisición, venta y distribución (ASI) y al ensamblaje de productos (AOE). Aunque dichas sucursales utilizan la propiedad intelectual de Apple en sus actividades en Irlanda, cuyos derechos se otorgan a ASI y AOE en virtud del ARC, no lo hacen como licenciantes que gestionan y explotan derechos de propiedad intelectual.
- (208) Por último, el informe de [asesor de Apple] explica que bajo el denominado principio de la «fuerza de atracción», todos los ingresos no procedentes de la sucursal en el Estado de la fuente se consideran atribuibles a la sucursal en dicho Estado. La aplicación de este principio, sin embargo, ha sido explícitamente rechazada por la OCDE y sus Estados miembros. Equiparar empresas residentes que utilizan su propiedad intelectual en sus actividades empresariales locales con sucursales locales de empresas no residentes que no son propietarias económicas de dicha propiedad intelectual, como las sucursales irlandesas de ASI y AOE, constituiría un flagrante incumplimiento de los principios de la OCDE.

7.3. CARTAS DE APPLE DE 25 DE ENERO DE 2016, 18 DE FEBRERO DE 2016 (CON INFORME DE EXPERTOS) Y 14 DE MARZO DE 2016

- (209) En sus cartas de 25 de enero, 18 de febrero y 14 de marzo de 2016, Apple explica que Apple, Inc. posee la titularidad legal de la propiedad intelectual que se desarrolla y controla fuera de Irlanda, y que sería incompatible con la legislación irlandesa y con los principios de fiscalidad internacional que Irlanda gravara los beneficios derivados de la propiedad intelectual. Además, Apple explica que los beneficios de ASI y AOE, aparte de los beneficios de las actividades de las sucursales irlandesas, están sujetos a tributación diferida en los Estados Unidos. Apple también señala que la Comisión ha cambiado su teoría de la ayuda estatal desde la Decisión de incoación y que el enfoque de la Comisión que pretende imponer un impuesto retroactivo masivo a Apple al atribuir a las sucursales irlandesas todos los beneficios globales de Apple es contrario al principio de plena competencia.
- (210) Junto con su carta de 18 de febrero de 2016, Apple presentó una actualización del informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], que proporciona un análisis adicional teniendo en cuenta la información presentada después de ese informe (el segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple]). El segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] describe con mayor detalle las funciones ajenas a las sucursales, y se centra en las actividades desempeñadas por los consejos de ASI y AOE. El informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] no menciona el papel desempeñado por las juntas, sino que solo se refiere a ASI y AOE como «las entidades legales» en contraste con «las sucursales irlandesas de AOE y ASI». Según el segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], la propiedad, la gestión y la financiación de la propiedad intelectual deberían incluirse en las funciones ⁽¹¹⁹⁾ ajenas a las sucursales de ASI y AOE, ya que ASI y AOE asumen el riesgo y las obligaciones en virtud del ARC, a través de la autoridad ejercida por las juntas que actúan fuera de Irlanda. De acuerdo con el segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], cada instancia del ARC fue aprobada y ejecutada por las juntas de ASI y AOE fuera de Irlanda. Las juntas de ASI y AOE desempeñan un papel activo y crítico con respecto a la gestión de la propiedad intelectual, que tiene lugar fuera de Irlanda. Las juntas de ASI y AOE participan en la introducción de nuevos

⁽¹¹⁹⁾ El informe concluye que «sobre la base del desempeño de las funciones ajenas a las sucursales y que son funciones sustantivas del personal, llevadas a cabo por los consejos de AOE y ASI que actúan fuera de Irlanda, relativas a la participación en el ARC, el desarrollo de la propiedad intelectual, la administración de la propiedad intelectual, la introducción de nuevos productos, los precios, la contratación, la gestión y financiación de los riesgos empresariales clave, y la propiedad y financiación de importantes bienes intangibles valiosos, resulta apropiado caracterizar las funciones de AOE y ASI ajenas a las sucursales como propias del emprendedor y titular efectivo de la propiedad intelectual de Apple fuera de América».

productos y en el proceso de fijación de precios de los productos Apple a nivel mundial fuera de Irlanda. Según el informe, ASI y Apple Inc., por orden del consejo de ASI, firmaron un acuerdo de servicio de comercialización bajo el cual Apple Inc. realiza funciones de comercialización en nombre de ASI. Además, el informe describe que el consejo de ASI o las personas autorizadas mediante poderes, negocian, aprueban y firman acuerdos con compañías de telecomunicaciones y con proveedores y fabricantes preseleccionados por Apple Inc. para fabricar productos Apple para la venta fuera de América.

- (211) El segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], desarrolla el criterio autorizado por la OCDE con respecto a los acuerdos de reparto de costes y los establecimientos permanentes. En ese contexto, dicho informe se refiere al apartado 212 del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010, en el que se afirma que un establecimiento permanente y su sede podrían ser considerados copartícipes económicos en una actividad correspondiente a un acuerdo de reparto de costes bajo ciertas condiciones. Dicho informe concluye entonces que este no es el caso de ASI, AOE y sus respectivas sucursales irlandesas, ya que no se contrataron o ubicaron funciones sustantivas del personal relacionadas con la explotación de la propiedad intelectual en las sucursales irlandesas, ni se tomaron decisiones relacionadas con la explotación de la propiedad intelectual en Irlanda, ni las sucursales irlandesas tomaron ningún riesgo de financiación de la propiedad intelectual. El informe concluye finalmente que, sobre la base del análisis funcional, estaba justificado seleccionar las sucursales irlandesas como la entidad menos compleja y como parte evaluada mediante los métodos de atribución de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas, ya que las sucursales solo realizaban actividades de venta y distribución y de fabricación relativamente rutinarias, y no hacían ninguna aportación singular.

7.4. CARTA DE IRLANDA DE 18 DE FEBRERO DE 2016 (CON INFORME DE EXPERTOS)

- (212) El 18 de febrero de 2016, Irlanda presentó a la Comisión un «Informe de expertos sobre el beneficio atribuido a la sucursal irlandesa de ASI y a la sucursal irlandesa de AOE entre 2007 y 2011», elaborado por el asesor fiscal PwC (el informe *ad hoc* de PwC). El objetivo de dicho informe era emitir un dictamen sobre la naturaleza del resultado de la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE en relación con el principio de plena competencia.
- (213) El informe *ad hoc* de PwC afirma aplicar el criterio en dos fases autorizado por la OCDE. Según este informe, la primera fase de este criterio consiste en un análisis funcional, en el cual se identifican las funciones sustantivas del personal. La segunda fase consiste en evaluar la naturaleza del precio aplicado durante el período de aplicación de las resoluciones fiscales impugnadas en relación con el principio de plena competencia⁽¹²⁰⁾. Sobre la base de un análisis funcional, el informe concluye que las sucursales irlandesas de ASI y AOE no hicieron ninguna contribución singular y valiosa a la cadena de valor global de Apple, sino que simplemente ejecutaron actividades de rutina⁽¹²¹⁾. El informe identifica además áreas en las cuales las sucursales no contribuyeron, tales como la creación, administración, despliegue o dirección estratégica de la propiedad intelectual de Apple. El informe también indica que la sucursal irlandesa de ASI no realizó ninguna actividad de comercialización.
- (214) En una segunda parte del informe *ad hoc* de PwC, dedicado a evaluar la naturaleza del acuerdo firmado entre las sucursales irlandesas de ASI y AOE en relación con el principio de plena competencia, el informe selecciona los indicadores del nivel de beneficio, que son la razón de Berry para ASI y un margen comercial sobre el coste total para AOE. El informe calcula el nivel de los indicadores seleccionados para ASI y AOE para el período 2007-2011. El resultado se compara con lo que el informe denomina «base del sector» para empresas independientes. La base del sector se presenta en el informe *ad hoc* de PwC en forma de indicadores estadísticos que incluyen el cuartil superior, la mediana, el cuartil inferior y el número de empresas incluidas en la muestra.

⁽¹²⁰⁾ Las dos fases descritas en el informe *ad hoc* de PwC no son idénticas a las del criterio de dos fases presentado en el Informe de atribución de beneficios de la OCDE, a pesar de la referencia por parte del asesor fiscal al criterio autorizado de la OCDE.

⁽¹²¹⁾ El análisis funcional realizado no identifica funciones sustantivas de personal en las sedes centrales de ASI y AOE, ni en las sucursales irlandesas. En su lugar, hace referencia a los altos ejecutivos ubicados en los Estados Unidos.

- (215) En lo que respecta a ASI, la búsqueda de comparables llevada a cabo por PwC se basa en empresas dedicadas al comercio al por mayor de electrodomésticos, productos informáticos y software y equipos electrónicos y de telecomunicaciones, así como actividades de almacenamiento y apoyo al transporte ⁽¹²²⁾. El informe *ad hoc* de PwC describe a continuación tres tipos de riesgos asumidos por la sucursal irlandesa de ASI. En primer lugar, la sucursal irlandesa de ASI se enfrenta al riesgo de inventario, en particular al riesgo asociado con disponer de un inventario insuficiente o excesivo. En segundo lugar, la sucursal irlandesa de ASI está expuesta al riesgo de garantía. ASI realizó servicios de garantía y de asistencia postventa. El apoyo de ingeniería y los procesos de fabricación para las líneas de seguimiento de AppleCare estaban controlados por un equipo con sede en Estados Unidos. En tercer lugar, la sucursal de ASI en Irlanda está expuesta al riesgo de crédito de no recibir los pagos de los clientes. Gracias a la política de gestión de riesgos del grupo, todos estos riesgos son muy limitados.
- (216) El informe concluye que, con respecto a la sucursal irlandesa de ASI, el rango medio de plena competencia de la razón de Berry para proveedores de servicios con un riesgo limitado comparable, se sitúa entre el 108,3 % y el 137,95 % con una mediana del 116,72 %. Durante el período 2007-2011, la sucursal irlandesa de ASI obtuvo una razón de Berry que excedía el cuartil inferior.
- (217) Con respecto a la sucursal irlandesa de AOE, el rango medio de plena competencia del margen comercial sobre el coste total para fabricantes con un riesgo limitado comparable, en el período 2007-2011, se sitúa entre el 3,19 % y el 7,95 % con una mediana del 5,21 %. Durante ese período, la sucursal irlandesa de AOE obtuvo un margen comercial sobre el coste total que excedía anualmente esa mediana.

7.5. CARTAS DE IRLANDA DE 17 DE FEBRERO Y 23 DE MARZO DE 2016

- (218) Por cartas de 17 de febrero y 23 de marzo de 2016, Irlanda volvió a comentar la supuesta incompatibilidad entre el argumento de la Decisión de incoación y la tesis de la Comisión sobre la ayuda estatal desarrollada desde entonces, así como la negativa de la Comisión a entablar un diálogo con Irlanda y Apple. Según Irlanda, el hecho de que la Comisión no explique sus razones menoscaba sus derechos de defensa y corresponde a la Comisión justificar su caso antes de adoptar la decisión final. Por otra parte, la ausencia de respuesta por parte de la Comisión a los informes de expertos presentados por Irlanda y Apple puede entenderse, en opinión de Irlanda, como la aceptación de las conclusiones de dichos informes por parte de la Comisión.
- (219) Irlanda alega también que la investigación de la Comisión sobre las resoluciones fiscales impugnadas es sesgada, tal como se desprende de declaraciones públicas hechas por funcionarios de la Comisión prejuzgando el resultado de la investigación, y de las reiteradas solicitudes de información de la Comisión. Según Irlanda, la solicitud de gran cantidad de información que abarca un amplio abanico de cuestiones demuestra la determinación de la Comisión de hallar una ayuda estatal ilegal, desatendiendo su obligación de investigar con imparcialidad.

8. EVALUACIÓN DE LAS MEDIDAS IMPUGNADAS

8.1. EXISTENCIA DE AYUDA

- (220) Con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, son incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados

⁽¹²²⁾ La lista completa de las 52 empresas analizadas por PwC para la comparación es la siguiente: IRES — SPA, ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICOS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO SPA, B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESIONAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECHNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ENAPEIΣ ΔYNAMIKA MEZA E.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GMBH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS — XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. La calificación de ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, requiere que se cumplan todos los requisitos previstos en esta disposición ⁽¹²³⁾. Así pues, está perfectamente establecido que, para que una medida pueda calificarse de ayuda estatal, debe existir en primer lugar una intervención por parte del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a una empresa y, por último, debe falsear o amenazar con falsear la competencia ⁽¹²⁴⁾.

(221) Con respecto a la primera condición para la calificación de ayuda estatal, las resoluciones fiscales impugnadas fueron dictadas por la agencia tributaria irlandesa, que es la administración tributaria del Estado irlandés. Estas resoluciones fueron utilizadas por ASI y AOE para calcular su deuda tributaria anual del impuesto sobre sociedades en Irlanda. La agencia tributaria irlandesa aceptó dichos cálculos y, sobre esa base, aceptó que el impuesto pagado por ASI y AOE en Irlanda en los años en que esas resoluciones estaban en vigor corresponde a su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades en Irlanda. Por tanto, las resoluciones fiscales impugnadas son imputables a Irlanda. En cuanto a la financiación de las medidas con fondos estatales, según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, una medida en virtud de la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que, si bien no entraña una transferencia positiva de fondos estatales, sitúa a las personas a las que se aplica en una situación financiera más favorable que los demás contribuyentes, constituye una ayuda estatal ⁽¹²⁵⁾. En la sección 8.2, la Comisión demostrará que las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a una reducción de la deuda tributaria de ASI y AOE en Irlanda al desviarse de los impuestos que, de otra manera, dichas empresas habrían tenido que pagar con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. Al renunciar a unos ingresos fiscales que, de otro modo, Irlanda hubiera tenido derecho a cobrar de ASI y AOE en virtud de dichas normas, las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a una pérdida de recursos estatales ⁽¹²⁶⁾.

(222) Con respecto a la segunda condición para la calificación de ayuda estatal, ASI y AOE forman parte del grupo Apple, un grupo activo a nivel mundial que opera en todos los Estados miembros, por lo que cualquier ayuda a su favor puede afectar a los intercambios comerciales dentro de la Unión. Del mismo modo, se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza con falsear la competencia cuando puede mejorar la posición competitiva del beneficiario en comparación con otras empresas competidoras ⁽¹²⁷⁾. Apple diseña, fabrica y comercializa dispositivos multimedia y de comunicación móvil, ordenadores personales y reproductores de música digital portátiles. Además, vende un amplio abanico de software, servicios, periféricos y soluciones de red propios, así como contenido digital y aplicaciones de partes no vinculadas, en todo el mundo. ASI gestiona las actividades de compras, ventas y distribución asociadas con la venta de productos Apple a partes vinculadas y no vinculadas en las regiones EMEA y APAC. AOE fabrica una gama especializada de productos informáticos para el mercado EMEA y suministra todos sus productos acabados a partes vinculadas. En la medida en que las resoluciones fiscales impugnadas liberan a ASI y AOE de una deuda tributaria que de otro modo habrían tenido que asumir con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, las ayudas concedidas en virtud de dichas resoluciones constituyen ayudas de funcionamiento, ya que eximen a esas empresas de una carga que en un principio habrían tenido que asumir como parte de su gestión diaria o de sus actividades regulares. El Tribunal de Justicia ha declarado sistemáticamente que las ayudas de funcionamiento en principio falsean la competencia ⁽¹²⁸⁾, por lo que debe considerarse que toda ayuda concedida a ASI y AOE falsea o amenaza con falsear la competencia mediante el fortalecimiento de la posición financiera de ASI, AOE y el grupo Apple en los mercados en los que operan. En concreto, al liberar a dichas empresas de una deuda tributaria que de otro modo habrían tenido que asumir y que las empresas de la competencia deben soportar, las resoluciones fiscales impugnadas liberan recursos que estas empresas pueden invertir en sus operaciones comerciales, falseando así la competencia en el mercado, por lo que la cuarta condición para la calificación de ayuda se cumple también en este caso.

⁽¹²³⁾ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 38, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽¹²⁴⁾ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 39, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽¹²⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732, apartado 72, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽¹²⁶⁾ Véase el asunto C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, apartado 58.

⁽¹²⁷⁾ Véase el asunto 730/79, Phillip Morris, EU:C:1980:209, apartado 11, y los asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, etc. Alzetta, EU:T:2000:151, apartado 80.

⁽¹²⁸⁾ Asunto C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, apartado 55 (el subrayado ha sido añadido). Véase también el asunto C-494/06 P, Comisión/República Italiana y Wam, EU:C:2009:272, apartado 54, y jurisprudencia citada, y C-271/13 P, Rousse Industry/Comisión, UE:C:2014:175, apartado 44. Casos acumulados C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, EU:C:2011:368, apartado 136. Véase también el asunto C-156/98, Alemania/Comisión, EU:C:2000:467, apartado 30, y la jurisprudencia citada.

- (223) Con respecto a la tercera condición para la calificación de ayuda, una ventaja en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado es todo beneficio económico que una empresa no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, en ausencia de intervención estatal ⁽¹²⁹⁾. Por tanto, siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención del Estado, existe una ventaja. Tal mejora se demuestra comparando la situación financiera de la empresa como resultado de la medida impugnada con la situación financiera de dicha empresa si la medida no hubiera sido concedida ⁽¹³⁰⁾. Una ventaja puede consistir tanto en la concesión de ventajas económicas positivas como en la reducción de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa ⁽¹³¹⁾. Por lo que se refiere a las medidas fiscales, una ventaja puede concederse a través de diferentes tipos de reducción de la carga tributaria de una empresa y, en particular, mediante una reducción de la base imponible o del importe del impuesto adeudado ⁽¹³²⁾. Como demuestra la Comisión en la sección 8.2.2, las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a una reducción de la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades de ASI y AOE en Irlanda, reduciendo los beneficios imponibles anuales de dichas empresas y, por tanto, sus bases imponibles, a efectos de aplicar el impuesto sobre sociedades sobre dichos beneficios en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. Por consiguiente, las resoluciones fiscales impugnadas confieren a dichas empresas una ventaja económica mediante una reducción de su base imponible.
- (224) Con respecto al carácter selectivo de esta ventaja, el Tribunal de Justicia ha declarado anteriormente que, en el caso de una medida de ayuda individual, en oposición a un régimen, «la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad» ⁽¹³³⁾, sin que sea necesario analizar la selectividad de la medida de acuerdo con el análisis en tres fases elaborado por el Tribunal de Justicia para los regímenes fiscales de ayudas estatales ⁽¹³⁴⁾. Dado que las resoluciones fiscales impugnadas son medidas de ayuda individuales concedidas únicamente a ASI y AOE, la conclusión de que dichas medidas conceden una ventaja a ASI y a AOE es suficiente para concluir que dicha ventaja es de naturaleza selectiva. No obstante, en aras de la exhaustividad, la Comisión evaluará estas medidas de acuerdo con el análisis en tres fases elaborado por el Tribunal de Justicia para los regímenes de ayudas fiscales, para demostrar que son también selectivas con arreglo a dicho análisis. Sin embargo, al hacerlo, la evaluación de la Comisión para determinar si las medidas impugnadas constituyen una excepción al sistema de referencia (la segunda fase del análisis de selectividad) coincidirá con su evaluación para determinar si dichas medidas confieren una ventaja a ASI y AOE ⁽¹³⁵⁾. Ello se debe a que la determinación de la ventaja derivada de la medida fiscal consiste en comparar la posición económica del beneficiario de dicha medida con la posición económica de la misma empresa si la medida no se hubiera concedido, mientras que la determinación de la excepción al sistema de referencia consiste en comparar la posición económica del beneficiario de dicha medida con la posición económica de los operadores que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la del beneficiario, habida cuenta de los objetivos de dicho sistema de referencia, y que no se beneficien de la medida fiscal en cuestión. En otras palabras, cuando una medida fiscal da lugar a una reducción injustificada de la deuda tributaria de un beneficiario que de otro modo estaría sujeto a un nivel de tributación más elevado en virtud de las normas ordinarias de tributación, dicha reducción constituye tanto una ventaja otorgada por la medida fiscal como una excepción al sistema de referencia.

8.2. EXISTENCIA DE UNA VENTAJA SELECTIVA

- (225) Según reiterada jurisprudencia, el «artículo 92, apartado 1 (actualmente artículo 107, apartado 1), del Tratado requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras empresas que se encuentren en una situación

⁽¹²⁹⁾ Asunto C-39/94 SFEI y otros EU:C:1996:285, apartado 60; asunto C-342/96, España/Comisión, EU:C:1999:210, apartado 41.

⁽¹³⁰⁾ Véase el asunto 173/73 Italia/Comisión EU:C:1974:71, apartado 13.

⁽¹³¹⁾ Véase, por ejemplo, el asunto C-387/92 Banco Exterior de España EU:C:1994:100.

⁽¹³²⁾ Véase el asunto C-66/02, Italia/Comisión, EU:C:2005:768, apartado 78; asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, EU:C:2006:8, apartado 132; asunto C-522/13, Ministerio de Defensa y Navantia, EU:C:2014:2262, apartados 21 a 31. Véase también el punto 9 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

⁽¹³³⁾ Véase el asunto C-270/15 P, Bélgica/Comisión, EU:C:2016:489, apartado 49, y asunto C-15/14 P Comisión/MOL EU:C:2015:362, apartado 60.

⁽¹³⁴⁾ Véase el asunto T-385/12, Orange/Comisión, EU:T:2015:117, apartado 53.

⁽¹³⁵⁾ En sus observaciones sobre la Decisión de incoación, Apple alega que los requisitos de ventaja y selectividad para la calificación de ayuda estatal deben examinarse por separado, ya que se refieren a dos aspectos diferentes del concepto de ayuda estatal. No obstante, habida cuenta de que la presente Decisión se refiere a una medida de ayuda individual y dado que la separación de dichas condiciones conduciría a una duplicación innecesaria, la Comisión ha decidido evaluar la presencia de una ventaja junto con la segunda fase del análisis de selectividad.

fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad» ⁽¹³⁶⁾.

- (226) En el caso de los regímenes fiscales de ayuda estatal, el Tribunal de Justicia ha elaborado un análisis en tres fases para determinar si una medida es selectiva ⁽¹³⁷⁾. En primer lugar, se identifica el régimen fiscal común u ordinario aplicable en el Estado miembro: «el sistema de referencia». En segundo lugar, se determina si la medida fiscal en cuestión constituye una excepción a este sistema, en la medida en que distingue entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Si la medida constituye una excepción al sistema de referencia, se debe establecer, en tercer lugar, si está justificada por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Una medida fiscal que constituya una excepción a la aplicación del sistema de referencia puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate demuestra que se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal ⁽¹³⁸⁾. Si es así, la medida fiscal no es selectiva. La carga de la prueba en esta tercera fase corresponde al Estado miembro.

8.2.1. DETERMINACIÓN DEL SISTEMA DE REFERENCIA

8.2.1.1. *Sistema de referencia compuesto por las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda*

- (227) Como norma general, un sistema de referencia se compone de un conjunto de normas coherentes que se aplican sobre la base de criterios objetivos a todas las empresas que entran en el ámbito de aplicación definido por su objetivo. Por consiguiente, la identificación del sistema de referencia depende de elementos tales como el sujeto pasivo, la base imponible, los hechos imposables y los tipos impositivos aplicables.
- (228) En este caso, el sistema de referencia son las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en virtud del impuesto sobre sociedades irlandés, que tiene como objetivo intrínseco la imposición del beneficio de todas las empresas sujetas a tributación en Irlanda ⁽¹³⁹⁾. Como se explica en el artículo 2.3, el impuesto sobre sociedades en Irlanda grava los beneficios (ingresos y ganancias imposables) de una empresa, independientemente de cómo se hayan originado ⁽¹⁴⁰⁾. El cálculo de la base imponible de una empresa toma como punto de partida el beneficio contable de la empresa ⁽¹⁴¹⁾. Las empresas residentes en Irlanda están sujetas al impuesto sobre sociedades sobre sus ingresos y sus ganancias de capital en todo el mundo ⁽¹⁴²⁾. Las empresas no residentes que operen a través de una sucursal o agencia en Irlanda están sujetas al impuesto sobre sociedades sobre los beneficios relacionados con su sucursal o agencia y sobre las ganancias de capital resultantes de la enajenación de activos utilizados para los fines de la sucursal o agencia ⁽¹⁴³⁾. Las empresas no residentes en Irlanda y que no realicen actividades comerciales a través de una sucursal o agencia en Irlanda, solo están sujetas al impuesto sobre la renta por los beneficios de fuente irlandesa y al impuesto sobre las ganancias de capital sobre las ganancias derivadas de la venta de determinados activos irlandeses, sujeto a cualquier alivio de convenio que pueda estar disponible ⁽¹⁴⁴⁾. El tipo impositivo aplicable a los beneficios de todas las empresas sujetas a tributación en Irlanda es del 12,5 % para los beneficios derivados de los ingresos comerciales y del 25 % para los ingresos no comerciales ⁽¹⁴⁵⁾. Desde el punto de vista de las citadas normas, se considera que todas las empresas que tienen unos ingresos se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar, ya que el objetivo de dichas normas es la imposición del beneficio sujeto a tributación en Irlanda. En consecuencia, todas las empresas sujetas a tributación en Irlanda, residentes o no residentes, se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable en lo que respecta a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda.
- (229) Dicho sistema de referencia incluye a las empresas no integradas que obtienen sus beneficios de las transacciones realizadas en el mercado en condiciones de plena competencia y a las empresas integradas que obtienen (en parte) sus beneficios de las transacciones realizadas dentro de la misma empresa o grupo empresarial. El sistema del impuesto sobre sociedades irlandés no distingue entre las empresas que obtienen sus beneficios únicamente

⁽¹³⁶⁾ Véase C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, apartado 40.

⁽¹³⁷⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, EU:C:2011:550.

⁽¹³⁸⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, EU:C:2011:550, apartado 65.

⁽¹³⁹⁾ Véanse también los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, EU:C:2011:550, apartado 50.

⁽¹⁴⁰⁾ Véase el considerando 69.

⁽¹⁴¹⁾ Véase el considerando 70.

⁽¹⁴²⁾ Véase el considerando 72.

⁽¹⁴³⁾ Véase el considerando 73.

⁽¹⁴⁴⁾ Véase el considerando 76.

⁽¹⁴⁵⁾ Véase el considerando 71.

de las transacciones en el mercado, tales como las empresas independientes no integradas, y las empresas que obtienen sus beneficios mediante operaciones internas entre empresas del mismo grupo empresarial o entre partes de la misma empresa, como son las empresas integradas. Ambos tipos de empresas están sujetas al impuesto sobre sociedades sobre sus beneficios imponible al tipo impositivo general con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. Por tanto, se debe considerar que las empresas integradas y no integradas sujetas a tributación en Irlanda se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable en lo que respecta a dichas normas.

- (230) El hecho de que el beneficio imponible de las empresas no integradas e integradas se determine de una manera diferente no altera esta conclusión. En el caso de una empresa no integrada que realice transacciones en el mercado, en principio, el beneficio imponible de la empresa puede observarse y calcularse directamente sobre la base de dichas transacciones de mercado, ya que consiste en la diferencia entre ingresos y costes en un mercado competitivo. Por consiguiente, una empresa no integrada tomará el beneficio contable como punto de partida para determinar la base imponible a la cual se aplica el impuesto sobre sociedades irlandés, ya que dicho beneficio se determina sobre la base de los precios dictados por el mercado para los insumos adquiridos y para los productos y servicios vendidos por la empresa. Por el contrario, la determinación del beneficio imponible de una empresa integrada, ya sea una empresa perteneciente a un grupo empresarial o una empresa que opera en más de una jurisdicción a través de una sucursal, requiere el uso de estimaciones. Esto se debe a que una empresa integrada, cuyas partes constitutivas realizan transacciones entre sí, puede fijar los precios y las condiciones de esas operaciones internas con independencia de los demás participantes en el mercado, lo que a su vez determina el beneficio imponible de las partes de la empresa que participan en dichas transacciones ⁽¹⁴⁶⁾. En consecuencia, esta diferencia en la determinación del beneficio imponible de las empresas integradas y no integradas se debe al hecho de que los beneficios de las empresas integradas o de las sucursales no pueden observarse de manera fiable a partir de las cuentas obligatorias, en contraste con las empresas no integradas o que no participan en ningún tipo de operaciones internas, cuyas cuentas reflejan, por tanto, precios negociados en condiciones de plena competencia en el mercado. Sin embargo, esta diferencia en la determinación de los beneficios imponibles de las empresas no integradas y de las empresas integradas es simplemente el medio para alcanzar el objetivo final de determinar la base imponible para ambos tipos de empresas de manera que se garantice que las empresas integradas sean gravadas en igualdad de condiciones que las empresas no integradas, en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas.
- (231) Apple sostiene ⁽¹⁴⁷⁾ que las transacciones entre empresas vinculadas no son comparables a las transacciones entre empresas no vinculadas. Apple cita la Decisión de Groepsrentebox ⁽¹⁴⁸⁾, en la cual la Comisión supuestamente aceptó que las relaciones financieras entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial y las transacciones intragrupo son diferentes y no se basan en la misma lógica económica y competitiva que las transacciones entre empresas no vinculadas, por lo que puede justificarse un trato fiscal diferente. Como cuestión preliminar, la Comisión desea recordar que, dado que cada medida de ayuda potencial debe evaluarse sobre la base de sus propios méritos con arreglo a los criterios objetivos del artículo 107, apartado 1, del Tratado, aunque pudiera demostrarse que la Comisión hubiera decidido de forma distinta en otras Decisiones, esto no afectaría a las conclusiones de la presente Decisión ⁽¹⁴⁹⁾.
- (232) Sea como fuere, la Comisión no comparte la interpretación de Apple sobre la Decisión de Groepsrentebox. Contrariamente a lo que sostiene Apple, esta Decisión no confirma que cuando una medida fiscal se concede a favor de una empresa que obtenga beneficios mediante operaciones internas, el sistema de referencia deba limitarse necesariamente a las empresas que obtengan beneficios mediante tales operaciones. Por otra parte, el objetivo de la medida fiscal sobre la que se basa dicha Decisión no es comparable al presente caso y, por tanto, las conclusiones que se pueden extraer de ella no son aplicables al mismo.
- (233) Las autoridades neerlandesas crearon el régimen Groepsrentebox para reducir la diferencia de trato fiscal entre la aportación de capital social y capital de préstamo en un contexto de grupo y, como tal, reducir el arbitraje entre estas dos formas de financiación intragrupo ⁽¹⁵⁰⁾. La Comisión observó en la decisión final que, habida cuenta del objetivo de la medida, «solo las empresas de un grupo [y no las empresas independientes] se enfrentan a un

⁽¹⁴⁶⁾ Este es el caso de ASI y AOE, en el cual los beneficios de ambas empresas deben ser atribuidos entre las sucursales, que son residentes fiscales en Irlanda, y las sedes centrales, que no son residentes fiscales en Irlanda, aunque en el caso específico de ASI y AOE no hay otra jurisdicción involucrada, ya que las sedes centrales no tienen residencia fiscal en ningún lugar.

⁽¹⁴⁷⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartado 209.

⁽¹⁴⁸⁾ Decisión 2009/809/CE de la Comisión, de 8 de julio de 2009, relativa a la ayuda estatal C 4/2007 (ex N 465/2006) sobre el régimen Groepsrentebox que los Países Bajos tienen previsto aplicar (DO L 288 de 4.11.2009, p. 26) (en lo sucesivo, «Decisión de Groepsrentebox»).

⁽¹⁴⁹⁾ Véase el asunto C-100/15 P, Netherlands Maritime Technology Association/Comisión, EU:C:2016:254., apartado 110, y asunto C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, apartado 21.

⁽¹⁵⁰⁾ El régimen establecía que el balance positivo entre los intereses percibidos por los préstamos del grupo y los intereses pagados en el marco de las transacciones financieras intragrupo no se gravaba al tipo impositivo normal del impuesto sobre sociedades del 25,5 % en ese momento, sino que se gravaba en una «caja de interés de grupo» a un tipo del 5 %.

arbitraje entre capital social y capital de préstamo dentro de su grupo» ⁽¹⁵¹⁾. Fue a la luz de esa observación, así como del objetivo del régimen, que consistía en «reducir los incentivos del arbitraje entre financiación por inyección de capital y mediante préstamo y de garantizar la neutralidad fiscal a este respecto» ⁽¹⁵²⁾, que la Comisión consideró que el sistema de referencia en ese caso incluía solo a las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades y que llevaban a cabo transacciones financieras intragrupo ⁽¹⁵³⁾. En cambio, el objetivo de las resoluciones fiscales impugnadas es determinar la base imponible de ASI y AOE a efectos de recaudar el impuesto sobre sociedades irlandés por dicho importe.

- (234) Si bien se podría argumentar que el objetivo de base de la Decisión Groepsrentebox solo es válido en un contexto de grupo (puesto que las empresas independientes no se enfrentan a la cuestión del arbitraje entre diferentes formas de financiación), la determinación de la base imponible para el cálculo de la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades anual es igualmente pertinente y aplicable a las entidades que obtienen sus beneficios mediante operaciones internas, así como a las empresas nacionales independientes. Además, ASI funciona como la empresa de compras y distribución del grupo Apple y AOE como la empresa de fabricación. Estas empresas prestan servicios a otras empresas del grupo Apple. Sin embargo, las transacciones que realizan también podrían llevarse a cabo fuera de un contexto de grupo. De hecho, Apple obtiene la mayoría de sus insumos de fabricantes independientes.
- (235) Esas características del presente caso confirman que la observación de la Comisión en la Decisión Groepsrentebox (según la cual, en lo que se refiere a la financiación intragrupo mediante endeudamiento, las empresas vinculadas no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las empresas no vinculadas) no puede generalizarse para situaciones en las que el objetivo de una resolución fiscal es determinar la base imponible a efectos de la recaudación del impuesto sobre sociedades por dicha cantidad. De acuerdo con el principio de plena competencia, las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas que realizan operaciones internas no deben diferir de las relaciones que se establecerían entre empresas independientes ⁽¹⁵⁴⁾. Precisamente el objetivo de las normas de precios de transferencia consiste en comparar las transacciones entre empresas de un mismo grupo/empresas asociadas con las transacciones entre empresas independientes y que cualquier desviación sea corregida. Por este motivo, el argumento que Apple apoya en la Decisión de Groepsrentebox está fuera de lugar.

8.2.1.2. *El sistema de referencia no está restringido únicamente al artículo 25 de la TCA 97.*

- (236) Irlanda ⁽¹⁵⁵⁾ y Apple ⁽¹⁵⁶⁾ sostienen que las empresas no residentes no están en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las empresas residentes, ya que las empresas residentes están gravadas por sus ingresos en todo el mundo, mientras que las empresas no residentes solo están sujetas a tributación por los ingresos obtenidos de fuentes locales, es decir, los ingresos comerciales que se originen directa o indirectamente desde o a través de la sucursal o agencia irlandesa.
- (237) La Comisión acepta esta distinción, pero no considera que su existencia justifique la identificación de un sistema de referencia separado distinto de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. No es menos cierto que, para determinar su base imponible y su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, los dos tipos de empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable con respecto al objetivo intrínseco de dichas normas, que consiste en gravar el beneficio de todas las empresas, residentes o no residentes, sujetas a tributación en Irlanda ⁽¹⁵⁷⁾.
- (238) Con respecto al método de determinación de la base imponible, tanto los contribuyentes residentes como los no residentes tributan por sus beneficios (ingresos y ganancias imponibles), independientemente de su origen, y estos se determinan tanto para las empresas residentes irlandesas como para las no residentes, sobre la base de las normas establecidas en los considerandos 69 y 70. En este caso, aunque ASI y AOE son empresas no residentes,

⁽¹⁵¹⁾ Decisión de Groepsrentebox, considerando 85.

⁽¹⁵²⁾ Decisión de Groepsrentebox, considerando 101.

⁽¹⁵³⁾ Decisión de Groepsrentebox, considerando 107.

⁽¹⁵⁴⁾ Véase el considerando 251.

⁽¹⁵⁵⁾ Véase la carta de Irlanda de 4 de mayo de 2015, p. 3.

⁽¹⁵⁶⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 137, 210.

⁽¹⁵⁷⁾ Véase, en particular, el artículo 21, apartado 1, de la TCA 97.

las sucursales irlandesas de ASI y AOE generan ingresos y beneficios igual que cualquier empresa residente que ejerza una actividad comercial y, en el caso de que la fuente de los ingresos derivados de la producción o venta de bienes y servicios esté en Irlanda, tanto las empresas residentes como las no residentes tributan por el mismo tipo de ingresos ⁽¹⁵⁸⁾.

- (239) El hecho de que las empresas no residentes y las empresas residentes se encuentran en una situación comparable en lo que respecta al método de determinación de su base imponible está respaldado también por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la fiscalidad de las sucursales en el marco del artículo 49 del Tratado. Por ejemplo, en su sentencia en el asunto Royal Bank of Scotland, el Tribunal de Justicia sostuvo que una empresa que tiene su sede en Grecia y la sucursal griega de una empresa que tiene su sede en otro Estado miembro se encuentran en una situación objetivamente comparable. Si bien el Tribunal de Justicia reconoció que las empresas que tienen su sede en Grecia están sujetas a tributación por sus ingresos en todo el mundo, mientras que las empresas no residentes solo están sujetas a tributación por los beneficios de fuente local, añadió que «esta circunstancia, resultante de la soberanía fiscal limitada del Estado de origen de la renta en relación con la del Estado de domicilio de la sociedad, no puede impedir que se pueda considerar que los dos grupos de sociedades se hallan en una situación comparable por lo que se refiere a la forma de determinación de la base imponible, siempre que todos los demás datos sean iguales» ⁽¹⁵⁹⁾. Del mismo modo, en su sentencia en el asunto CLT-UFA, el Tribunal de Justicia declaró que no existía una justificación objetiva para tratar a una empresa de manera diferente y menos favorable respecto a su sucursal alemana debido a que su sede y administración central se encontraban en Luxemburgo, con respecto a si la empresa hubiera desarrollado su actividad en Alemania en la forma jurídica de una sociedad de responsabilidad limitada o de una sociedad anónima que tuviera su sede y/o administración central en Alemania. El Tribunal de Justicia observó, en particular, «que la normativa nacional, en lo que respecta al modo de determinación de la base imponible, no realiza distinción alguna, que pudiera justificar una diferencia de trato, entre las sociedades domiciliadas en otro Estado miembro, según ejerzan sus actividades a través de una sucursal o de una filial» ⁽¹⁶⁰⁾.
- (240) Contrariamente a la alegación de Irlanda ⁽¹⁶¹⁾, la Comisión no considera que esta jurisprudencia signifique que las empresas residentes y las no residentes deban someterse a tributación sobre la misma base en cuanto a qué fuentes de ingresos deben gravarse. La Comisión admite que, como consecuencia del principio de territorialidad, las empresas residentes y las no residentes son gravadas por diferentes fuentes de ingresos, como reconoció el mismo Tribunal. Por el contrario, la Comisión considera que esta jurisprudencia significa que, dado que las empresas residentes y las no residentes están sujetas a las mismas normas ordinarias de tributación de los beneficios empresariales, la condición de residencia de un contribuyente no puede justificar un tratamiento fiscal discriminatorio para ninguno de los dos tipos de empresas a la hora de determinar la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades de dichas empresas en virtud de dichas normas. En otras palabras, ambos tipos de empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar en lo que respecta a la tributación de sus beneficios empresariales sujetos a imposición en Irlanda.
- (241) Por lo que respecta a la determinación de la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, se determina de la misma manera tanto para las empresas no residentes como para las empresas residentes, en concreto, aplicando el tipo normal del impuesto sobre sociedades al importe del beneficio neto obtenido como resultado de las actividades de la empresa residente o de la sucursal de la empresa no residente al final del ejercicio fiscal ⁽¹⁶²⁾. Por tanto, también desde esta perspectiva, ambos tipos de empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar en lo que se refiere a la imposición de sus beneficios empresariales sujetos a tributación en Irlanda.

8.2.1.3. Conclusión sobre el sistema de referencia

- (242) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión considera que el sistema de referencia frente al que se debe examinar las resoluciones fiscales impugnadas son las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, tal como se establecen en el considerando 228, y más detalladamente en el artículo 2.3, y que tienen como objetivo intrínseco la tributación del beneficio de todas las sociedades sujetas a imposición en Irlanda.

⁽¹⁵⁸⁾ Solo en el caso de otro tipo de ingresos, concretamente ingresos en forma de dividendos o intereses, las empresas residentes deben tributar por sus ingresos a nivel mundial, mientras que las empresas no residentes, por consiguiente, no deben tributar en absoluto.

⁽¹⁵⁹⁾ Asunto C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, apartado 29.

⁽¹⁶⁰⁾ Asunto C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, apartado 29.

⁽¹⁶¹⁾ Véase, por ejemplo, la carta de Irlanda de 17 de julio de 2015, apartados 32 y 33.

⁽¹⁶²⁾ Véase, a este respecto, el asunto C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, apartado 33: «[...] es necesario aplicar un tipo impositivo a los beneficios obtenidos por una sucursal que sea equivalente al tipo impositivo global que hubiera sido aplicable en las mismas circunstancias a la distribución de los beneficios de una filial a su empresa matriz.» Véanse también los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos y otros EU:C:2011:550, apartado 50.

Como se explica en los considerandos 229 y 235, dicho sistema de referencia incluye tanto a las empresas no integradas como a las integradas y, como se explica en los considerandos 237 a 241, tanto a las empresas residentes como a las no residentes. Por consiguiente, el artículo 25 de la TCA 97 debería considerarse parte integral y necesaria de ese sistema de referencia, pero no un sistema de referencia separado en sí mismo.

- (243) El hecho de que las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda constituye el sistema de referencia adecuado en este caso queda confirmado por las propias resoluciones fiscales impugnadas. Estas resoluciones tienen por objeto determinar los beneficios imponibles anuales de ASI y AOE en Irlanda con el fin de recaudar el impuesto sobre sociedades por estos beneficios en virtud de dichas normas. En efecto, los beneficios imponibles anuales de ASI y AOE en Irlanda, resultantes de la aplicación de las resoluciones fiscales impugnadas, se gravan con arreglo al artículo 21, apartado 1, de la TCA 97, al tipo impositivo normal del 12,5 % para los ingresos comerciales y del 25 % para los no comerciales, igual que los beneficios de todas las demás empresas sujetas a tributación en Irlanda, ya sean integradas o no integradas, residentes o no residentes. Por tanto, el objetivo último del ejercicio llevado a cabo a efectos de las resoluciones fiscales impugnadas es llegar a un beneficio imponible anual de ASI y AOE que garantice que esas empresas no residentes se gravan por sus ingresos de fuente local de una manera similar a las empresas residentes no integradas con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. Como explicó la propia Irlanda en el curso del procedimiento administrativo: «La agencia tributaria irlandesa, en el curso de sus actividades normales, dialoga con los contribuyentes, a fin de aclarar la aplicación de la legislación fiscal [...]. El objetivo es garantizar que estas empresas paguen el impuesto irlandés correcto sobre la parte de sus beneficios que esté comprendida en el ámbito del impuesto sobre sociedades irlandés, incluida, en relación con las empresas no residentes, la parte de sus beneficios atribuible a sus sucursales irlandesas. Es en este contexto que la agencia tributaria irlandesa dialoga con Apple Operations Europe y Apple Sales International para garantizar que los beneficios atribuidos a sus sucursales irlandesas sean proporcionales a las actividades realizadas por dichas sucursales.» ⁽¹⁶³⁾

8.2.2. VENTAJA SELECTIVA RESULTANTE DE UNA EXCEPCIÓN A LAS NORMAS ORDINARIAS DE TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS EN IRLANDA QUE DA LUGAR A UNA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

- (244) La función de una resolución fiscal es establecer por adelantado la aplicación del régimen tributario ordinario a un caso particular en vista de unos hechos y circunstancias específicos. Sin embargo, al igual que cualquier otra medida fiscal, la concesión de una resolución fiscal debe respetar las normas sobre ayudas estatales. Cuando una resolución fiscal respalda un resultado que no refleja de manera fiable lo que resultaría de la aplicación normal del régimen tributario ordinario, sin justificación, esa resolución puede conferir una ventaja selectiva al destinatario, en la medida en que ese tratamiento selectivo resulta en una reducción de la deuda tributaria de ese contribuyente en el Estado miembro, en comparación con las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar.
- (245) Las resoluciones fiscales impugnadas respaldan unos métodos de atribución de beneficios de ASI y de AOE a sus respectivas sucursales irlandesas, que permiten a estas empresas determinar su beneficio imponible y, por tanto, su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades en Irlanda anualmente, para el período durante el cual dichas resoluciones estaban en vigor. Habiendo determinado que las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, incluida, entre otras, el artículo 25 de la TCA 97, constituyen el sistema de referencia en el marco del cual deben evaluarse las resoluciones fiscales impugnadas, es necesario establecer si dichas resoluciones constituyen una excepción al sistema de referencia que conduce a un trato desigual entre empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar. Como se explica en el considerando 227, la evaluación de la Comisión para determinar si las resoluciones fiscales impugnadas constituyen una excepción a este régimen de referencia coincide con su constatación de ventaja económica conferida a ASI y AOE como consecuencia de dichas resoluciones.

8.2.2.1. *La aplicabilidad del principio de plena competencia en la aplicación de las secciones 21, apartado 1, y 25 de la TCA 97*

a) **El artículo 25 de la TCA 97 requiere el uso de un método de atribución de beneficios**

- (246) Con arreglo al artículo 21, apartado 1, de la TCA 97, el impuesto sobre sociedades en Irlanda se imputa a los beneficios de las empresas. El artículo 25 de la TCA 97 establece que una empresa no residente en Irlanda que

⁽¹⁶³⁾ Carta de Irlanda de 9 de julio de 2013, anexo 1, p. 9.

efectúa operaciones comerciales a través de una sucursal o agencia en Irlanda está sujeta «al impuesto sobre sociedades por todos sus beneficios imponible, cualquiera que sea su procedencia». Para determinar la deuda tributaria de una empresa no residente en Irlanda con arreglo al artículo 21, apartado 1, de la TCA 97, es necesario determinar en primer lugar sus beneficios imponible en el sentido del artículo 25 de la TCA 97.

- (247) A estos efectos, el artículo 25 de la TCA 97 especifica que los beneficios imponible son iguales a «todo ingreso comercial que se origine directa o indirectamente desde o a través de la sucursal o agencia, así como todo ingreso proveniente de bienes o derechos utilizados por la sucursal o agencia, o que estén en su posesión, pero este apartado no incluirá las rentas distribuidas recibidas de empresas residentes en el Estado». La indicación de ingresos comerciales implica que los ingresos no comerciales, es decir, los ingresos pasivos, tales como los ingresos por intereses y los dividendos, están excluidos de su ámbito de aplicación. Sin embargo, el artículo 25 de la TCA 97 se aplica en situaciones en las cuales, en principio, no es posible establecer una propiedad separada de los activos sobre la base de los contratos entre las distintas partes de la misma empresa no residente, y en las cuales no es posible delimitar contractualmente los riesgos y las funciones para proporcionar orientaciones sobre el beneficio imponible de una sucursal irlandesa en contraposición a las demás partes de dicha empresa. El artículo 25 de la TCA 97 tampoco contiene ninguna referencia sobre cómo distinguir entre los ingresos comerciales registrados en las cuentas de la sucursal irlandesa (directa o indirectamente) y los ingresos generados por las otras partes de la empresa fuera de Irlanda y no directa o indirectamente por la sucursal irlandesa.
- (248) Por consiguiente, la redacción y el objeto del artículo 25 de la TCA 97 ponen de manifiesto que esta disposición solo puede aplicarse en combinación con un método de atribución de beneficios. La propia Irlanda reconoce que el artículo 25 de la TCA 97 no proporciona orientaciones sobre cómo determinar el beneficio imponible de una sucursal irlandesa, pero requiere el uso de un método de atribución de beneficios ⁽¹⁶⁴⁾, como hace Apple ⁽¹⁶⁵⁾. Esto también se ve confirmado por las propias resoluciones fiscales impugnadas, cuyo objetivo es establecer un método de atribución de beneficios para facilitar la determinación de los beneficios imponible de las sucursales irlandesas de ASI y AOE a efectos del artículo 25 de la TCA 97 y, posteriormente, su tributación de conformidad con las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda.

a) El artículo 107, apartado 1, del Tratado requiere que el método de asignación de beneficios se base en el principio de plena competencia

- (249) Según la jurisprudencia, cualquier medida fiscal adoptada por un Estado miembro, incluida una resolución fiscal que respalde un método de atribución de beneficios para determinar la base imponible de una sucursal, debe ajustarse a las normas sobre ayudas estatales, las cuales vinculan a los Estados miembros y gozan de primacía sobre su legislación nacional ⁽¹⁶⁶⁾. El Tribunal de Justicia ya ha declarado con anterioridad que una reducción de la base imponible que resulte de una medida fiscal que permita a un contribuyente emplear precios de transferencia en transacciones intragrupo que no se asimilen a los precios que se impondrían en condiciones de libre competencia entre empresas independientes negociando en condiciones comparables de plena competencia, confiere una ventaja selectiva a dicho contribuyente a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado ⁽¹⁶⁷⁾. Esto se debe a que la deuda tributaria del contribuyente, determinada con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas, se reduce en comparación con las empresas independientes cuyo beneficio imponible refleja unos precios acordados en el mercado negociando en condiciones de plena competencia.
- (250) En su sentencia sobre el régimen tributario belga para los centros de coordinación ⁽¹⁶⁸⁾, el Tribunal de Justicia evaluó la impugnación interpuesta a la decisión de la Comisión que concluía, *inter alia*, que el método de determinación de los beneficios imponible en virtud de dicho régimen confería una ventaja selectiva a dichos centros ⁽¹⁶⁹⁾. Con arreglo al régimen en cuestión, el beneficio imponible se fijaba en un importe a tanto alzado que correspondía a un porcentaje del importe total de los gastos generales y de funcionamiento, de los que estaban excluidos los gastos de personal y las cargas financieras. Según el Tribunal, «examinar si la determinación

⁽¹⁶⁴⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 21.

⁽¹⁶⁵⁾ Comentarios de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 154 y 155: «El artículo 25 de la TCA requiere la atribución de beneficios a la sucursal.»

⁽¹⁶⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416, apartado 81; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732; asunto C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, apartado 25, y auto del asunto C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, apartado 18; véase también el asunto T-538/11 Bélgica/Comisión EU:T:2015:188, apartado 66.

⁽¹⁶⁷⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁸⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁹⁾ Decisión 2003/757/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica a favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

de los ingresos imponibles, tal como se prevé en el régimen de los centros de coordinación, les procura una ventaja, procede, [...], comparar el citado régimen al del Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia.» El Tribunal sostuvo a continuación que «la exclusión de los [costes de personal y costes financieros] de los costes que sirven para la determinación de los ingresos imponibles de los referidos centros no permite llegar a precios de transferencia cercanos a los que se aplicarían en condiciones de libre competencia», hecho que en opinión del Tribunal «[procura] una ventaja económica a los centros de coordinación» ⁽¹⁷⁰⁾.

- (251) Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha admitido que una medida fiscal que da lugar a que una empresa integrada de un grupo cobre precios de transferencia que no reflejen los que se cobrarían en condiciones de libre competencia, es decir, los precios acordados por empresas independientes negociando en condiciones comparables de plena competencia, confiere una ventaja selectiva a dicha empresa, en la medida en que se traduce en una reducción de su base imponible y, por tanto, de su deuda tributaria determinada con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas. Como ya se ha explicado, el principio según el cual las transacciones entre empresas integradas de un mismo grupo deberían ser remuneradas como si hubieran sido acordadas por empresas independientes no integradas negociando en circunstancias comparables de plena competencia se denomina el «principio de plena competencia». En su sentencia sobre el régimen fiscal belga para los centros de coordinación, el Tribunal de Justicia refrendó el principio de plena competencia como criterio de referencia para determinar si una empresa integrada de un grupo obtiene una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, como resultado de una medida fiscal que determina su precio de transferencia y por tanto su base imponible.
- (252) La finalidad del principio de plena competencia es garantizar que las transacciones entre empresas integradas de un grupo sean tratadas, a efectos fiscales, por referencia al importe del beneficio que hubiera surgido si las mismas transacciones hubieran sido realizadas por empresas independientes no integradas. De lo contrario, las empresas integradas de un grupo se beneficiarían de un trato favorable en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas a la hora de determinar su base imponible, del que no disponen las empresas independientes no integradas, provocando un trato desigual entre empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar habida cuenta del objetivo de dichas normas, que consiste en gravar los beneficios de todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación, ya que la base imponible de ambos tipos de empresas está gravada al mismo tipo del impuesto sobre sociedades.
- (253) El mismo principio se aplica a las operaciones internas entre diferentes partes de la misma empresa integrada, por ejemplo, una sucursal que realiza transacciones con otras partes de la empresa a la cual pertenece. Como se explica en los considerandos 228 a 242, todas las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en Irlanda, residentes o no residentes, integradas o no integradas, deben considerarse en una situación fáctica y jurídica similar habida cuenta del objetivo intrínseco de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, que consiste en gravar los beneficios de todas las empresas sujetas a tributación en Irlanda. Como se explica en el considerando 230, el beneficio imponible de una empresa no integrada se determina por los precios dictados por el mercado para los insumos adquiridos y los productos y servicios vendidos por dicha empresa, tal como se reflejan en sus cuentas, y este beneficio constituye el punto de partida para determinar su base imponible sobre la cual se grava el impuesto sobre sociedades en Irlanda con base a los artículos 21, apartado 1, y 26 de la TCA 97. Por consiguiente, para garantizar que un método de asignación de beneficios respaldado por una resolución fiscal no beneficia de manera selectiva a una empresa no residente que opera a través de una sucursal en Irlanda, dicho método debe garantizar que el beneficio imponible de la sucursal, sobre el cual se grava el impuesto de sociedades de conformidad con los artículos 21, apartado 1, y 25, de la TCA 97, se determina de un modo que da una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. Una resolución fiscal que permite a una empresa no residente asignar beneficios a su sucursal de tal manera que dicha sucursal se quede con un beneficio imponible que no se aproxime de manera fiable a los precios acordados en el mercado en condiciones de plena competencia, conferirá una ventaja selectiva a esa empresa en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda, ventaja de la que no disponen las empresas no integradas, en la medida en que permite a dicha empresa reducir su base imponible y, por tanto, su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades irlandés.
- (254) Por consiguiente, la Comisión considera que, a los efectos de determinar si la agencia tributaria irlandesa ha concedido una ventaja selectiva a ASI y a AOE mediante las resoluciones fiscales impugnadas, es necesario aplicar

⁽¹⁷⁰⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416, apartados 96 y 97.

el principio según el cual las transacciones dentro de una empresa integrada deben realizarse como si se llevaran a cabo en el mercado entre empresas no integradas⁽¹⁷¹⁾. Solo cuando los precios cobrados en las transacciones intragrupo, que se utilizan para determinar la base imponible de las partes de dicha empresa, se aproximan de forma fiable a los precios acordados en condiciones de plena competencia en el mercado, puede excluirse la presencia de ventaja selectiva con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado. Esto se debe a que solo en este escenario las empresas no residentes reciben el mismo trato que las empresas no integradas a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda.

- (255) Contrariamente a lo que alegan Irlanda⁽¹⁷²⁾ y Apple⁽¹⁷³⁾, la Comisión no aplica directamente el artículo 7, apartado 2, ni el artículo 9, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, ni las directrices facilitadas por la OCDE sobre la atribución de beneficios o los precios de transferencia, tal como se describe en el artículo 2.4, en su evaluación de las resoluciones fiscales sobre asignación de beneficios y precios de transferencia según las normas sobre ayuda estatal. Como se explica en el considerando 79, el marco de la OCDE incluye directrices no vinculantes sobre métodos de atribución de beneficios y de determinación de precios de transferencia que no tratan directamente sobre asuntos de ayuda estatal⁽¹⁷⁴⁾. Por el contrario, la Comisión, al examinar una resolución fiscal en virtud de las normas sobre ayudas estatales, aplica el artículo 107, apartado 1, del Tratado y el principio de plena competencia, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia y se describe en el considerando 250. Sin embargo, si bien el marco de la OCDE no es vinculante, la Comisión considera que este marco proporciona directrices útiles a las administraciones tributarias y a las empresas multinacionales sobre cómo garantizar que los acuerdos de precios de transferencia y de atribución de beneficios produzcan resultados acordes con las condiciones del mercado. Por lo tanto, en la medida en que un método de asignación de beneficios se aparta de las directrices proporcionadas por ese marco, constituye una indicación adicional de que ese método no da una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. Por el contrario, una resolución fiscal que respalde un método de atribución de beneficios que se ajuste plenamente a las directrices proporcionadas por el marco de la OCDE en letra y en espíritu, incluidas las orientaciones sobre la elección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado, es improbable que confiera una ventaja selectiva a su beneficiario.
- (256) Contrariamente a lo que alega Irlanda⁽¹⁷⁵⁾, la Comisión aplica el principio de plena competencia en este contexto no como base para «imponer» impuestos que de otro modo no serían exigibles con arreglo al sistema de referencia, sino como criterio de referencia para verificar si el beneficio imponible de una sucursal, al que se aplican las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas, se determina de forma que se garantice que las empresas integradas no residentes que operan a través de una sucursal en Irlanda no reciban un trato favorable en virtud de dichas normas en comparación con las empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleja los precios determinados en el mercado en condiciones de plena competencia.
- (257) Por último, en lo que respecta a la insistencia de Irlanda en que la legislación fiscal irlandesa no permite la imposición de impuestos sobre la base de principios generales⁽¹⁷⁶⁾, la Comisión recuerda que el principio de plena competencia que aplica se deriva del artículo 107, apartado 1, del Tratado, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, que vincula a los Estados miembros y de cuyo ámbito de aplicación la legislación tributaria nacional no queda excluida⁽¹⁷⁷⁾. Por tanto, este principio se aplica independientemente de si el Estado miembro en cuestión ha incorporado el principio de plena competencia en su sistema jurídico nacional.

⁽¹⁷¹⁾ Del mismo modo, Apple sostiene en sus observaciones sobre la Decisión de incoación, apartados 154 y 155, que el ejercicio de atribución de beneficios con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 requiere que la sucursal sea considerada como una «entidad independiente».

⁽¹⁷²⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartados 38 y ss.

⁽¹⁷³⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 228 y ss.

⁽¹⁷⁴⁾ La Comisión ya dejó claro en la Decisión de incoación que no aplicaba las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia como fuente de Derecho, sino que se basaba en ellas como documento de referencia, al mismo tiempo que tomaba en cuenta el principio de plena competencia tal como había sido interpretada por el Tribunal de Justicia. De hecho, después de describir las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y el principio de plena competencia, la Comisión continúa afirmando en el considerando 57 que «es a la luz de estas observaciones generales que la Comisión examinará si las resoluciones fiscales impugnadas cumplen con el principio de plena competencia».

⁽¹⁷⁵⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 43.

⁽¹⁷⁶⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 42, en las que se hace referencia a una sentencia del Tribunal Supremo irlandés que reza: «En virtud del principio de legalidad, un ciudadano no estará sujeto a tributación a menos que la ley imponga claramente dicha obligación.» (Texaco (Irlanda) Ltd. contra Murphy (Inspector de tributos) [1991] 2 informes irlandeses 449 en 454 (Tribunal Supremo).

⁽¹⁷⁷⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416, apartado 81.

a) **Conclusión: las normas para evaluar si las resoluciones fiscales impugnadas confieren una ventaja selectiva a ASI y a AOE**

- (258) A la luz de las observaciones anteriores, si se puede demostrar que los métodos de atribución de beneficios respaldados por la agencia tributaria irlandesa en las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a un beneficio imponible para ASI y AOE en Irlanda que se aparta de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, debe considerarse que estas resoluciones confieren una ventaja selectiva a dichas empresas a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado, en la medida en que se traducen en una reducción de su deuda tributaria con arreglo a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda en comparación con las empresas no integradas cuya base imponible está determinada por los beneficios que generan en condiciones de mercado.
- (259) En las secciones 8.2.2.2 y 8.2.2.3, la Comisión demostrará que las resoluciones fiscales impugnadas constituyen una excepción a las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda porque los métodos respaldados por dichas resoluciones permiten a ASI y AOE determinar su beneficio imponible anual en Irlanda de una manera que se aparta de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia.
- (260) En primer lugar, la Comisión considera que la aceptación por parte de la agencia tributaria irlandesa de la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE deberían asignarse fuera de Irlanda, y sobre la cual se basan los métodos de asignación de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas, da como resultado un beneficio imponible anual para ASI y AOE en Irlanda que se aleja de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia ⁽¹⁷⁸⁾.
- (261) Desde esa misma perspectiva, y sin perjuicio de la conclusión incluida en el considerando 260, la Comisión considera que aun en el supuesto de que la agencia tributaria irlandesa hubiera obrado correctamente al aceptar la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE deberían asignarse fuera del Irlanda, a lo que se opone la Comisión, los métodos de atribución de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas siguen dando lugar a un beneficio imponible anual de ASI y AOE en Irlanda que se aparta de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, ya que estos métodos se basan, en cualquier caso, en opciones metodológicas inapropiadas ⁽¹⁷⁹⁾.
- (262) Antes de ampliar ambas líneas de razonamiento, la Comisión observa que las resoluciones fiscales impugnadas se dictaron en ausencia de un informe preparado por Apple sobre asignación de beneficios o sobre precios de transferencia. Solo la documentación resumida en la sección 2.2.3 estaba a disposición de la agencia tributaria irlandesa cuando examinó las solicitudes de resolución. La Comisión expresó dudas en relación con la ausencia de un informe de asignación de beneficios o de precios de transferencia en la Decisión de incoación, que aún no se han disipado. Fue solo después de que la Comisión adoptase su Decisión de incoación que Irlanda y Apple elaboraron *ex post facto* dos informes *ad hoc* de atribución de beneficios, preparados por PwC y [asesor fiscal de Apple], respectivamente, para justificar los métodos de atribución de beneficios respaldados por la resolución fiscal impugnada. A efectos de exhaustividad, la Comisión examinará también las explicaciones proporcionadas en dichos informes, en la medida en que sean pertinentes, aunque no estuvieron a disposición de la agencia tributaria irlandesa en el momento de la emisión de dichas resoluciones.
- (263) Por último, la Comisión observa que, aunque Irlanda alegó que el artículo 25 de la TCA 97 no obliga a la agencia tributaria irlandesa a seguir las directrices proporcionadas por el marco de la OCDE a la hora de dictar resoluciones fiscales, los métodos de asignación de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas establecen una remuneración para todas las actividades realizadas por dichas sucursales, en base a los gastos de funcionamiento de las sucursales irlandesas, en lugar de una remuneración de las transacciones específicas realizadas por dichas sucursales con sus respectivas sedes centrales. En otras palabras, los métodos unilaterales de asignación de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas parecen asemejarse a un acuerdo de precios de transferencia basado en el MMNO con los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios, tal como se describe en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

⁽¹⁷⁸⁾ Véase la sección 8.2.2.2.

⁽¹⁷⁹⁾ Véase la sección 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Ventaja selectiva derivada de la aceptación por parte de la agencia tributaria irlandesa de la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE deberían ser asignadas fuera de Irlanda***

(264) Como se explica en los considerandos 265 a 321, la Comisión considera que la aceptación por parte de la agencia tributaria irlandesa de la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE deberían asignarse fuera de Irlanda, y sobre la cual se basan los métodos de atribución de beneficios propuestos por Apple y respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas, da como resultado un beneficio imponible anual para ASI y AOE en Irlanda que se aleja de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia.

a) **La atribución de beneficios dentro de una empresa implica la asignación de activos, funciones y riesgos entre las distintas partes de la empresa**

(265) En las resoluciones fiscales impugnadas, la agencia tributaria irlandesa avaló métodos unilaterales de atribución de beneficios para la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE. Esos métodos se basan en la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE deberían estar totalmente asignadas fuera de Irlanda ⁽¹⁸⁰⁾. Sobre la base de esta suposición, el beneficio imponible de ASI y AOE en Irlanda se determina utilizando un método de determinación de precios de transferencia similar al MMNO, tratando las sucursales irlandesas como la «parte objeto de análisis» y asignando el beneficio residual de ASI y AOE fuera de Irlanda ⁽¹⁸¹⁾.

(266) Irlanda sostiene que, con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, solo tiene competencia para gravar la parte de los beneficios de la empresa que sea proporcional a las actividades de las sucursales irlandesas, lo que significa que, para los fines de atribución de beneficios, la agencia tributaria irlandesa solo debe considerar las actividades que se realizan en las sucursales irlandesas ⁽¹⁸²⁾. Según Irlanda, las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE no deberían asignarse a las sucursales irlandesas a efectos fiscales, ya que no existen actividades de gestión asociadas a dichas licencias en esas sucursales ⁽¹⁸³⁾. Al respaldar un método de cálculo del beneficio imponible de las sucursales irlandesas basado únicamente en la perspectiva de las sucursales irlandesas, Irlanda sostiene que la agencia tributaria irlandesa aplicó correctamente el artículo 25 de la TCA 97 y no concedió una ventaja selectiva ni a ASI ni a AOE.

(267) La Comisión no está de acuerdo con esta línea de razonamiento.

(268) Como se explica en la sección 8.2.2.1, la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 requiere el uso de un método de asignación de beneficios basado en el principio de plena competencia. Cuando dos empresas independientes realizan transacciones entre sí, el precio que se cobra por esa transacción refleja las funciones que cada empresa desempeña en esa relación, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos por dichas empresas. Por tanto, cuando empresas asociadas realizan transacciones entre sí, para determinar si el precio de la transacción intragrupo está en condiciones de plena competencia, se requiere una comparación de los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por cada una de esas empresas ⁽¹⁸⁴⁾.

(269) Contrariamente a la situación en la que se utilizan los precios de transferencia para establecer las condiciones comerciales entre empresas distintas pertenecientes al mismo grupo empresarial, en el caso de la atribución de

⁽¹⁸⁰⁾ Véanse, por ejemplo, las observaciones de Irlanda a la Decisión de incoación, p. 7, según las cuales «[El gerente de la agencia tributaria irlandesa que aceptó la base de atribución de beneficios de 1991] atribuía una importancia fundamental al hecho de que las sucursales irlandesas no tuvieran derechos a, o intereses en, la propiedad intelectual de Apple, que era una fuente importante de los ingresos de las empresas.». Véase también el extracto de la entrevista de 30 de noviembre de 1990, reproducida en el considerando 64, en la que se afirma que «en la opinión de [asesor fiscal de Apple], el beneficio proviene de tres fuentes: la tecnología, la comercialización y la fabricación. Solo el elemento de fabricación corresponde a la sucursal irlandesa.»

⁽¹⁸¹⁾ Véase el considerando 329.

⁽¹⁸²⁾ Véanse los considerandos 159 y 200.

⁽¹⁸³⁾ Véanse los considerandos 113, 185, 195 y 213.

⁽¹⁸⁴⁾ Véase el apartado 1.42 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010, reproducido en la nota a pie de página 61.

beneficios entre distintas partes de una misma empresa no se da una asignación de los activos, las funciones y los riesgos, sino que estos quedan determinados a través del ejercicio de atribución de beneficios. Esto se debe a que, en el caso de la atribución de beneficios dentro de una empresa, ninguna de las partes constitutivas de dicha empresa tiene personalidad jurídica separada, por lo que no puede decirse que ninguna de estas partes posea por separado los activos o deba los pasivos de dicha empresa. Más bien, es la empresa en su conjunto, compuesta por sus partes constitutivas, la propietaria de los activos y la responsable frente a los acreedores. De hecho, un acreedor de una empresa de este tipo podría tener, como garantía, un posible derecho sobre todos los activos de la empresa en caso de insolvencia, con independencia de que dichos activos hayan sido atribuidos internamente o a efectos fiscales a la sede de la empresa o a una sucursal concreta.

- (270) Por otra parte, en tales casos, la propiedad de los activos no puede ser observada directamente en las cuentas obligatorias de la empresa de manera fiable ⁽¹⁸⁵⁾. Si bien la presencia física de personal o activos en una jurisdicción particular, como la ubicación de la instalación de una planta, puede proporcionar una indicación para la asignación apropiada de esos activos dentro de una empresa, los activos intangibles propios o cuya titularidad posee la empresa, no pueden observarse en forma física y, por lo tanto, son más difíciles de asignar a efectos fiscales. Del mismo modo, dado que no puede haber acuerdos contractuales entre dos partes de la misma empresa, la propiedad de los activos (tangibles o intangibles) dentro de dicha empresa no puede determinarse contractualmente.
- (271) Por consiguiente, dado que las sucursales irlandesas de ASI y AOE no tienen una personalidad jurídica separada de las empresas a las cuales pertenecen, no es posible afirmar, ni de las sucursales ni de ninguna otra parte de las empresas, ni en particular de sus respectivas sedes centrales, que posean por separado los activos o los pasivos de dichas empresas. En consecuencia, no es posible afirmar, ni de las sedes centrales de ASI y AOE ni de sus respectivas sucursales irlandesas, que posean por separado las licencias de propiedad intelectual de Apple. Más bien, en cada caso es la empresa en su conjunto, compuesta por sus distintas partes, la titular de las licencias de propiedad intelectual.
- (272) Para garantizar que una atribución de beneficios a una sucursal da como resultado una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, debe tenerse en cuenta el hecho de que los activos, riesgos, capital y derechos, y las obligaciones derivadas de las transacciones entre dicha sucursal y las demás partes de la misma empresa, pertenecen a la empresa en su conjunto, y no a alguna de sus partes ⁽¹⁸⁶⁾. Los beneficios que se atribuyan a una sucursal serán pues los beneficios que dicha sucursal hubiera ganado en condiciones de plena competencia, en particular en sus relaciones con las demás partes de la empresa, si fuera una empresa separada e independiente dedicada a actividades idénticas o similares bajo condiciones idénticas o similares, teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por la empresa a través de su sucursal y a través de las demás partes de la empresa.

⁽¹⁸⁵⁾ No obstante, pueden establecerse cuentas separadas para fines de información interna, aunque no constituyen una delimitación jurídicamente vinculante de las posibles reclamaciones sobre los activos y dichas cuentas no necesitan ser auditadas o verificadas externamente. No obstante, en el presente caso, ni siquiera existía una indicación ni una delimitación interna de este tipo, o no había sido facilitada a Irlanda en el momento en que se solicitaron las resoluciones fiscales impugnadas. Irlanda confirmó que ASI no había facilitado a la agencia tributaria irlandesa cuentas separadas para la sede central y para la sucursal. Este fue también el caso de AOE. Véase el considerando 101.

⁽¹⁸⁶⁾ Véase también el punto 14, sección B-3 (i), p. 14, del Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010: «Entre empresas independientes, la determinación de cuál es la empresa propietaria de los activos y cuál asume los riesgos se realiza en función de contratos jurídicamente vinculantes y otros acuerdos legales de los que se tenga conocimiento. A las empresas asociadas pueden aplicárseles consideraciones análogas siempre que los contratos o acuerdos legales reflejen la realidad subyacente [...]. Del mismo modo, en el contexto de las empresas separadas, normalmente no se plantea la cuestión de determinar qué empresa posee el capital. Por el contrario, en el contexto del EP, la situación jurídica y los hechos son tales que ninguna parte de la empresa en particular es "propietaria" de los activos, asume el riesgo, posee el capital o concluye contratos con empresas independientes. Por tanto, en el contexto del EP, la situación jurídica es de poca ayuda, pues el artículo 7(2) exige que se considere al EP como si fuera una empresa distinta y separada que realizase sus propias actividades, asumiera sus propios riesgos y poseyera o utilizara sus activos. Por tanto, en aplicación del principio de plena competencia establecido en el artículo 7, es necesario desarrollar un mecanismo para atribuir los riesgos, la propiedad económica de los activos y el capital al EP hipotéticamente distinto y separado, para asociar a este EP los derechos y obligaciones derivados de las transacciones entre empresas independientes y la empresa de la que el EP forma parte y para reconocer y determinar la naturaleza de las "operaciones internas" (es decir, el equivalente interno a las transacciones realizadas entre empresas separadas) entre el EP hipotéticamente distinto y separado y las restantes partes de la empresa de la que forma parte», p. 14.

- (273) Irlanda parece reconocer ⁽¹⁸⁷⁾, al igual que reconoce Apple ⁽¹⁸⁸⁾, que la agencia tributaria irlandesa, al determinar el beneficio imponible de una empresa no residente de acuerdo con el artículo 25 de la TCA 97, debe tener en cuenta los activos, las funciones y los riesgos de su sucursal irlandesa. Del mismo modo, Apple acepta que el ejercicio de atribución de beneficios en virtud del artículo 25 de la TCA 97 requiere que se considere a la sucursal como una «entidad independiente» ⁽¹⁸⁹⁾. Sin embargo, contrariamente al planteamiento sugerido por Irlanda en el considerando 266, para garantizar que un método de atribución de beneficios a una sucursal irlandesa daba como resultado una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, correspondía a la agencia tributaria irlandesa el verificar que la asignación de las licencias de propiedad intelectual de Apple fuera de Irlanda en lugar de a sus respectivas sucursales irlandesas era una asignación que podría haberse acordado en un contexto de plena competencia. Más concretamente, ante la petición de validar los métodos propuestos por Apple para atribuir beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE, correspondía a la agencia tributaria irlandesa examinar primero los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por dichas empresas a través de sus sucursales irlandesas y a través de las demás partes de dichas empresas.
- (274) Irlanda y Apple rebaten que, de conformidad con el principio de territorialidad, ASI y AOE solo pueden estar sujetas a imposición por los beneficios de sus actividades en Irlanda. Por consiguiente, la potestad tributaria de Irlanda se limita a los ingresos de fuente irlandesa de la empresa, tal como se establece en el artículo 25 de la TCA 97 ⁽¹⁹⁰⁾. La Comisión está de acuerdo con esta descripción del principio de territorialidad. Sin embargo, el principio de territorialidad, que la Comisión no pone en cuestión, se refiere al derecho a tributar. Este principio no elimina la necesidad de que una administración tributaria determine la asignación de los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por una empresa no residente a través de su sucursal y a través de las demás partes de la empresa, incluida la propiedad intelectual que posea la empresa en su conjunto, a efectos de determinar la cuantía procedente de dichas fuentes de ingresos de manera que dé como resultado una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia. Con este argumento, Irlanda y Apple parecen confundir el principio de territorialidad, que consiste en gravar los ingresos de fuente local generados a través de las sucursales irlandesas, con una diligencia para reunir información fáctica sobre las operaciones de ASI y AOE con el objetivo de garantizar, dentro de esas empresas, una asignación de activos, funciones y riesgos acorde con un contexto de plena competencia, para determinar su beneficio imponible en Irlanda. Al verificar si un método de atribución de beneficios de una empresa no residente da como resultado una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, no se aplican límites territoriales a la recopilación de información.
- (275) Cuando se describe desde dónde se gestiona la propiedad intelectual de Apple o a quién se deben atribuir las licencias de propiedad intelectual de Apple, tanto la solicitud de resolución como las posteriores comunicaciones de Irlanda y Apple contienen la indicación de que la propiedad intelectual se gestiona desde fuera de Irlanda ⁽¹⁹¹⁾. Se hace referencia, por una parte, a las actividades realizadas por las sedes centrales de ASI y AOE y, por otra parte, a las funciones y actividades económicas realizadas por Apple Inc., en particular las actividades realizadas por los ejecutivos de Apple en los Estados Unidos. Sin embargo, como la mayoría de los miembros del consejo de ASI y AOE están ubicados en los Estados Unidos y, al mismo tiempo, empleados por Apple Inc ⁽¹⁹²⁾, no está claro si las actividades a las que se hace referencia se atribuyen a la sede de ASI y AOE o a Apple Inc. La Comisión examinará el impacto de ambos escenarios sobre la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE en los considerandos 276 a 307 y los considerandos 308 a 318, respectivamente.

⁽¹⁸⁷⁾ Irlanda explicó que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 requiere que la agencia tributaria irlandesa ejerza su decisión teniendo en cuenta los hechos y circunstancias particulares de cada caso, que pueden incluir «las funciones desempeñadas por cada sucursal, su participación (si la hubiera) en los activos de la empresa, la naturaleza y el nivel de los riesgos asumidos por la sucursal y la contribución global de la sucursal a los beneficios de la empresa.» Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 21.

⁽¹⁸⁸⁾ En sus observaciones sobre la Decisión de incoación, apartados 154 y 155, Apple sostiene que el ejercicio de atribución de beneficios con arreglo al artículo 25 de la TCA 97 se lleva a cabo sobre la base de los siguientes criterios: «i) las actividades de la sucursal (en particular, las funciones desempeñadas, los activos poseídos y los riesgos asumidos por la sucursal), ii) el valor generado por dichas actividades y los costes reales soportados por la sucursal, y iii) una comparación con otras empresas de un sector comparable.» Según Apple, estos principios principales determinaron la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 en el momento de las resoluciones tributarias impugnadas y siguen aplicándose hoy. Véase también la opinión de [asesor de Apple], tal como se describe en el considerando 204.

⁽¹⁸⁹⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 154 y 155.

⁽¹⁹⁰⁾ Carta de Irlanda de 4 de mayo de 2015, p. 4.

⁽¹⁹¹⁾ Véanse, por ejemplo, los considerandos 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 y 210.

⁽¹⁹²⁾ Véase el considerando 114.

a) **Asignación de activos, funciones y riesgos entre una sucursal con una serie de actividades empresariales y una sede central sin presencia física ni empleados**

- (276) ASI y AOE son ambas empresas constituidas en Irlanda. No obstante, de conformidad con el artículo 23A de la TCA 97, ASI y AOE no eran residentes fiscales en Irlanda durante el período en que las resoluciones impugnadas estaban en vigor. Antes de su modificación por la Ley de presupuestos de 2013, el artículo 23A de la TCA 97 permitía que las empresas constituidas en Irlanda fueran consideradas no residentes en Irlanda, siempre que se cumplieran determinadas condiciones. Dado que tanto ASI como AOE están controladas en última instancia por una empresa residente en un país con el cual hay un acuerdo tributario, en concreto Apple Inc., que es residente fiscal en los Estados Unidos, y dado que ambas empresas tenían una actividad comercial en Irlanda a través de sus respectivas sucursales y estaban gestionadas y controladas desde fuera de Irlanda, ASI y AOE fueron consideradas empresas no residentes en Irlanda con arreglo a la excepción comercial del artículo 23A de la TCA 97 ⁽¹⁹³⁾. En este sentido, Apple presentó la residencia fiscal de ASI y AOE como «ninguna parte» ⁽¹⁹⁴⁾, mientras que Irlanda consideró que las dos empresas estaban «gestionadas y controladas funcionalmente» desde los Estados Unidos ⁽¹⁹⁵⁾. Tal como se explicó en el considerando 52, durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas, ASI y AOE podrían ser descritas como «apátridas» a los efectos de residencia fiscal.
- (277) Contrariamente a la alegación de Irlanda ⁽¹⁹⁶⁾, la investigación de la Comisión no examinó la compatibilidad del artículo 23A de la TCA 97 con las normas sobre ayudas estatales, ni la ausencia de residencia fiscal de ASI y AOE como consecuencia de la aplicación de dicha disposición en virtud de dichas normas. Tampoco examinó si la estructura y la organización de las empresas del grupo Apple en Irlanda cumplían las normas relativas a ayudas estatales. En cambio, tal como se explica en el considerando 39, su investigación se centró en las resoluciones fiscales impugnadas y en si los métodos de atribución de beneficios respaldados por la agencia tributaria irlandesa en dichas resoluciones daban lugar a la concesión de una ayuda estatal.
- (278) No obstante, la Comisión señala que el extracto de las cuentas auditadas de ASI reproducidas en su memoria anual de 2007 y en la figura 6 de la presente Decisión parece partir de la premisa de que el beneficio contable general de ASI está sujeto al tipo impositivo normal del impuesto de sociedades irlandés del 12,5 % aplicable a los ingresos comerciales. Además, la nota explicativa del cálculo detallado de la carga fiscal presentada en la figura 6 aclara que «[l]a carga fiscal actual es inferior a la carga fiscal estándar en Irlanda. [...]» ⁽¹⁹⁷⁾. En otras palabras, Apple parece haber tomado, como punto de partida, el beneficio contable global de ASI como base imponible a efectos del cálculo de su deuda tributaria del impuesto sobre sociedades en Irlanda, haber aplicado

⁽¹⁹³⁾ Véase el considerando 50. En su examen de la práctica irlandesa en materia de atribución de beneficios a la sucursal de una empresa no residente (véanse los considerandos 384 a 396), la Comisión identificó situaciones de otras empresas constituidas en Irlanda, pero no residentes en Irlanda sino en la jurisdicción donde dichas empresas eran gestionadas y controladas. La residencia fiscal de las empresas constituidas en Irlanda presentadas estaba, por ejemplo, en [...] (véase la Empresa [I]) y en [...] (véase la Empresa [D]). En varios casos, no se especificaba la residencia fiscal en las solicitudes de resolución.

⁽¹⁹⁴⁾ El director general de Apple declaró: «A mi entender, no existe una residencia fiscal para ninguna de las tres filiales que acaba de nombrar [AOI, ASI y AEO]» en la Audiencia de Transferencia de beneficios al extranjero y el Código tributario de los Estados Unidos Parte 2 (Apple Inc.) del Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos, 21 de mayo de 2013, p. 45. Véase también la figura 7 de la presente Decisión, que reproduce un extracto de la memoria anual de 2012 de ASI, en el que se señala que «[l]a empresa no es residente fiscal en ninguna jurisdicción».

⁽¹⁹⁵⁾ Véanse los considerandos 51, 112 y 200. Véanse también las declaraciones de Tim Cook, director general de Apple, y Phillip Bullock, jefe de operaciones fiscales de Apple Inc., en: Audiencia de Transferencia de beneficios al extranjero y el Código tributario de los Estados Unidos Parte 2 (Apple Inc.) del Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los Estados Unidos, 21 de mayo de 2013, p. 41.

⁽¹⁹⁶⁾ Véanse los considerandos 199 y 200.

⁽¹⁹⁷⁾ Al presentar el cálculo de la carga fiscal, Apple comienza tomando el beneficio contable global de ASI (en el ejercicio fiscal de 2007 es de aproximadamente 1 844 millones USD) y aplicando el tipo impositivo irlandés del 12,5 % para los ingresos comerciales a ese beneficio global, para llegar a una deuda tributaria del impuesto sobre sociedades teórica de ASI en Irlanda (aproximadamente 230 millones USD). A continuación, añade a ese importe la carga fiscal relacionada con los ingresos por intereses cobrados al tipo del 25 %. Del importe teórico resultante de la deuda tributaria con arreglo al tipo impositivo normal en Irlanda, Apple deduce una determinada cantidad de manera que se reduce el importe teórico de carga fiscal al nivel de carga fiscal respaldado por las resoluciones fiscales impugnadas para la sucursal irlandesa de ASI (8,9 millones USD, aproximadamente). Esta deducción de un importe de aproximadamente 224 millones USD se presenta como un ajuste por «ingresos gravados a tipos más bajos».

los métodos de atribución de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas como medida para reducir esa base, y haber aceptado que la deuda tributaria de los ingresos empresariales irlandeses de ASI era inferior a la que en general se aplica a las empresas sujetas a impuestos en Irlanda ⁽¹⁹⁸⁾.

- (279) Habida cuenta de ello, para determinar si los métodos de atribución de beneficios respaldados por las resoluciones fiscales impugnadas confieren una ventaja selectiva (y, por tanto, una ayuda estatal) a empresas como ASI y AOE, debe determinarse si dichos métodos dan lugar a un beneficio imponible anual para ASI y AOE en Irlanda que se aparta de una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia ⁽¹⁹⁹⁾. Ello depende de si estos métodos dan una aproximación fiable del nivel de beneficio que las sucursales irlandesas de dichas empresas habrían obtenido en condiciones de plena competencia, en particular en sus relaciones con las demás partes de sus respectivas empresas, si fueran empresas separadas e independientes dedicadas a actividades idénticas o similares bajo condiciones idénticas o similares ⁽²⁰⁰⁾. Teniendo en cuenta que, durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas, ASI no tenía otras sucursales fuera de Irlanda y que la única otra sucursal que AOE tenía fuera de Irlanda se encontraba en Singapur, pero que esa sucursal nunca fue presentada por Irlanda o Apple como que realizara funciones que generaran beneficios globales de AOE, la consecuencia de que la agencia tributaria irlandesa aceptara la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple debían asignarse fuera de Irlanda es que fueron asignadas a las sedes centrales de ASI y AOE a efectos fiscales.
- (280) Por consiguiente, antes de aprobar métodos de atribución de beneficios basados en la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple deberían asignarse fuera de Irlanda, la agencia tributaria irlandesa debería haber examinado si esa atribución dentro de ASI y AOE era una atribución que podría haber sido acordada en condiciones de plena competencia entre dos empresas no asociadas en una situación similar a la de las sucursales irlandesas y las sedes centrales de ASI y AOE. Para ello, incumbía a la agencia tributaria irlandesa confirmar que dichas licencias debían efectivamente asignarse fuera de Irlanda, teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por dichas empresas a través de las sucursales irlandesas y a través de sus respectivas sedes centrales. Como se demostró en los considerandos 281 a 293, si la agencia tributaria irlandesa hubiese realizado tal examen, debería haber llegado a la conclusión de que la ausencia de actividades relacionadas con la propiedad intelectual de Apple a nivel de las respectivas sedes centrales, significaba que dichas licencias debían ser asignadas a las sucursales irlandesas a efectos fiscales, ya que esta era la única consecuencia posible de no asignar dichas licencias a las sedes centrales.
- (281) Según los hechos presentados a la Comisión ⁽²⁰¹⁾, parece que durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas, las sedes centrales de ASI y AOE solo existían sobre el papel, ya que ASI y AOE no tenían presencia física ni empleados fuera de Irlanda durante ese período. En ausencia de empleados, las únicas personas que podrían haber asumido las funciones de las sedes habrían sido los miembros de sus consejos de administración.
- (282) Apple afirma en varias instancias que los consejos de ASI y AOE aseguraban las funciones de gestión de la propiedad intelectual ⁽²⁰²⁾. No obstante, las únicas pruebas aportadas sobre las actividades realizadas por los consejos de administración de ASI y de AOE durante el período de vigencia de las resoluciones fiscales

⁽¹⁹⁸⁾ Se sigue un proceso similar para llegar a la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades de la sucursal irlandesa de ASI en la figura 7, excepto que Apple aplica un tipo impositivo del impuesto sobre sociedades del [1-5] % al beneficio contable general de ASI. La cifra de [1-5] % se presenta como el tipo impositivo promedio para todas las jurisdicciones en las que ASI opera. No se proporcionan más detalles o aclaraciones sobre cómo Apple ha producido esta cifra de [1-5] %. No parece posible conciliar el [1-5] % con cualquier promedio de impuestos aplicables en las jurisdicciones donde ASI opera, ya que ASI solo tiene presencia imponible en Irlanda.

⁽¹⁹⁹⁾ Véase el considerando 258.

⁽²⁰⁰⁾ Véase el considerando 272.

⁽²⁰¹⁾ Análogamente a la ausencia de empleados, la ausencia de un establecimiento permanente y la ausencia de referencia a cualquier oficina distinta de Apple Inc.

⁽²⁰²⁾ Véanse los considerandos 113, 163, 189, 205 y 210.

impugnadas son las decisiones adoptadas en las reuniones de los consejos, que se reflejan en las actas del calendario pertinente, facilitadas a la Comisión durante la investigación y que se ilustran en el cuadro 4 y el cuadro 5 de la presente Decisión. Dichas actas no demuestran que los consejos de administración de ASI y AOE desempeñaran funciones activas y fundamentales relativas a la gestión y el control efectivo de las licencias de propiedad intelectual de Apple. En una comunicación a la Comisión en la que se describían los debates mantenidos en esas reuniones de los consejos, la propia Apple no identificó ningún debate relacionado con la propiedad intelectual en esas actas, al resumir las actividades de dichos consejos ⁽²⁰³⁾.

(283) También es notable la ausencia en las actas de todo debate relativo a las decisiones para firmar o modificar el ARC. Como se explica en la sección 2.5.4, el ARC se modificó varias veces desde 1991, muy especialmente en 2009. Contrariamente a la afirmación de Irlanda de que los consejos de ASI y AOE tomaban las decisiones fundamentales sobre la participación en el ARC y sobre la financiación de los importantes costes derivados de participar en dicho acuerdo ⁽²⁰⁴⁾, y a la afirmación de Apple de que los consejos decidieron sobre varias modificaciones del ARC ⁽²⁰⁵⁾, las actas de las reuniones de los consejos de administración no registran debate alguno sobre la modificación de 2009 ni cualquier otro debate relativo al ARC o a la propiedad intelectual de Apple ⁽²⁰⁶⁾, hasta los debates sobre la nueva estructura de Apple en Irlanda a finales de 2014 ⁽²⁰⁷⁾.

(284) De hecho, las actas de todo el período comprendido entre 1980 y 2015 facilitadas a la Comisión, demuestran una ausencia total de todo debate respecto al ARC, hasta el acta de la reunión del consejo de [...] en agosto de 2014. Esa reunión del consejo de administración de [...] fue la primera vez que [...]. Sin embargo, incluso cuando se refieren al ARC, esas actas señalan la participación de otras personas en el debate sobre el ARC en nombre de ASI y AOE, que no eran miembros de los consejos de administración ni de ASI ni de AOE y que no estuvieron presentes en la reunión en cuestión ⁽²⁰⁸⁾. En cualquier caso, de todas las actas revisadas por la Comisión se desprende que los consejos de administración de ASI y AOE no comenzaron a debatir el ARC hasta finales de 2014, [...], y no mientras [...] las resoluciones fiscales impugnadas estaban en vigor ⁽²⁰⁹⁾.

(285) Las actas de las reuniones del consejo facilitadas a la Comisión demuestran que los consejos no mantuvieron ningún debate empresarial detallado antes de los debates sobre la nueva estructura de Apple en Irlanda, a consecuencia de lo cual, según Apple, se dejó de aplicar la resolución de 2007 para determinar los beneficios imponibles anuales de ASI y AOE en Irlanda. El resumen de las actas presentadas en el cuadro 4 y el cuadro 5

⁽²⁰³⁾ Apple resumió el informe de [asesor de Apple] en lo que respecta a las actividades de las reuniones del consejo de la siguiente manera: «Las actas de los consejos de AOE/ASI (...) muestran la toma de decisiones sobre temas de importancia estratégica clave para AOE/ASI, incluidos (i) asuntos financieros tales como decisiones de inversión, autorización de cuentas bancarias y cuestiones de mantenimiento de capital; (ii) la consideración y aprobación de los estados financieros; y (iii) la delegación de poderes dentro de determinados parámetros con respecto a las actividades empresariales, las cuales tuvieron todas lugar en los Estados Unidos y no en Irlanda.» Comunicación de 7 de septiembre de 2015, p. 7; véase el considerando 205.

⁽²⁰⁴⁾ Véase la carta de Irlanda de 4 de mayo de 2015, p. 3.

⁽²⁰⁵⁾ Véase el considerando 113.

⁽²⁰⁶⁾ Los debates de las reuniones de los consejos de ASI y AOE de agosto de 2013, relativos a la concesión de poderes de defensa de la propiedad intelectual, se refieren a una actividad en materia de propiedad intelectual que, según el ARC, ni ASI ni AOE estaban capacitadas para garantizar. Por tanto, la delegación de esas actividades a los empleados estadounidenses del grupo, en principio, no era necesaria, ya que solo Apple Inc. estaba autorizada para defender la propiedad intelectual en virtud del ARC, incluso en ausencia de cualquier delegación. Véase el considerando 127.

⁽²⁰⁷⁾ Véase la sección 2.5.7.

⁽²⁰⁸⁾ Las actas señalan que el [...]. Véase el acta de la reunión del consejo de ASI de [...] de agosto de 2014, p. 7.

⁽²⁰⁹⁾ Véase el considerando 136.

ilustran los debates durante el período de enero de 2009 a septiembre de 2011 para ASI y de diciembre de 2008 a septiembre de 2011 para AOE ⁽²¹⁰⁾. Con la excepción de una decisión empresarial para transferir activos de la sucursal de AOE en Singapur a otra empresa del grupo Apple ⁽²¹¹⁾, esas actas demuestran que los debates en los consejos de ASI y AOE consistían principalmente en tareas administrativas, es decir, aprobar cuentas y cobrar dividendos ⁽²¹²⁾, no a funciones activas o fundamentales con respecto a la gestión de las licencias de propiedad intelectual de Apple.

- (286) Irlanda replica que las decisiones comerciales no se toman en Irlanda ⁽²¹³⁾. Sin embargo, las actas de las reuniones de los consejos de ASI y AOE indican que varias funciones, incluidas funciones plenas del consejo, han sido ocasionalmente subcontratadas a empleados de Apple ubicados en Irlanda ⁽²¹⁴⁾. Por tanto, Irlanda no puede argumentar que no se hayan desempeñado funciones importantes en Irlanda. En cualquier caso, las actas de las reuniones de los consejos de ASI y AOE permiten un seguimiento y una delimitación precisa de las actividades de las sedes centrales, lo que no ocurre con las actividades que tienen lugar en las sucursales irlandesas, que emplean a cientos de empleados activos en distintas áreas.
- (287) Apple sostiene que las actividades de los consejos de administración de ASI y AOE se han asegurado de «múltiples maneras» ⁽²¹⁵⁾, sin más especificaciones. Sin embargo, debido a que «múltiples maneras» parece referirse en este contexto a un conjunto indefinido e incontable de elementos, que por tanto no puede ser verificado o circunscrito, un método de asignación de beneficios basado en tales elementos indefinidos no puede dar lugar a un resultado basado en el mercado, ya que no es posible realizar una evaluación en cuanto al principio de plena competencia de forma objetiva. En cualquier caso, como la mayoría de los miembros del consejo de ASI y AOE están ubicados en los Estados Unidos y, al mismo tiempo, empleados por Apple Inc., si esas actividades hubieran sido significativas, en principio, se habría considerado que ASI y AOE tenían un establecimiento permanente en los Estados Unidos. Lo mismo se aplica a las supuestas actividades de las sedes centrales de ASI y AOE aparte de las reuniones del consejo. En el caso de ASI, la Comisión observa además que los miembros del consejo no reciben remuneración y, suponiendo que los consejeros sean remunerados en condiciones de mercado, este hecho confirma aún más que su actividad no es valiosa para la sede de ASI.
- (288) Dichas sedes centrales, no solo no desempeñaban funciones activas o fundamentales en relación con la gestión de las licencias de propiedad intelectual de Apple, sino que tampoco tenían la capacidad para desempeñar tales funciones durante el período en que las resoluciones fiscales impugnadas estaban en vigor. De hecho, las actividades de gestión que se deben llevar a cabo en relación con la propiedad intelectual de Apple, tal como se

⁽²¹⁰⁾ El cuadro general presentado por Irlanda el 22 de abril de 2016 enumera 57 reuniones del consejo de ASI que tuvieron lugar desde la primera reunión, el 5 de abril de 1990, hasta el final del ejercicio contable de 2014 (el 27 de septiembre de 2014 conforme a las cuentas obligatorias). Además, Apple no proporcionó los resúmenes de las reuniones del consejo entregadas al Senado de los Estados Unidos, celebradas entre 2006 y 2012. Apple se refirió al resumen en la presentación de 15 de abril de 2015 (véase la carta de Apple de 22 de abril p. 18). El resumen facilitado por Irlanda en forma de cuadro no incluye en efecto 30 reuniones del consejo del período 2006-2012, cuyas actas fueron facilitadas por Irlanda el mismo día, 22 de abril de 2016. El 24 de mayo de 2016 Irlanda presentó las actas de otras tres reuniones del consejo que habrían tenido lugar durante este período. Por último, el cuadro de reuniones del consejo de administración de ASI presentado por Apple al Senado de los Estados Unidos y presentado por Irlanda a la Comisión el 15 de abril de 2015, enumera 5 reuniones más del consejo de ASI celebradas entre 2006 y 2010, cuyas actas no han sido facilitadas a la Comisión. El número total de reuniones del consejo es 90 de conformidad con las actas facilitadas a la Comisión, y 92 si todas las reuniones del consejo de administración enumeradas en la documentación presentada al Senado de los Estados Unidos efectivamente tuvieron lugar (no se han proporcionado las actas de las reuniones de enero de 2008 y octubre de 2009 enumeradas en la documentación presentada al Senado de los Estados Unidos). En ambos casos, el número anual de reuniones del consejo para el período de 1990 a finales de septiembre de 2014 es, en promedio, inferior a cuatro. Además, sobre la base de la información presentada por Irlanda el 22 de abril de 2016, durante los años 1993 a 1997 no hubieron reuniones del consejo de administración, las decisiones solo se adoptaron mediante resoluciones escritas del consejo. Este habría sido también el caso para el año 2008 según la información presentada el 22 de abril de 2016.

⁽²¹¹⁾ Sin embargo, la referencia a esta decisión empresarial parece registrar solo la transferencia como tal, que no está relacionada con la gestión de la propiedad intelectual sino que constituye una mera reorganización de las actividades, y aparentemente no se debatieron en el seno del consejo ni el precio ni las condiciones de la transferencia.

⁽²¹²⁾ Esto ha sido confirmado por el informe de [asesor de Apple], véase el considerando 205.

⁽²¹³⁾ Véase el punto 12 de las observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación de 5 de septiembre de 2014.

⁽²¹⁴⁾ Véase, por ejemplo, la reunión de 22 de junio de 2010 del consejo de ASI y la reunión de 20 de julio de 2009 del consejo de AOE, cuadro 4 y cuadro 5, respectivamente. En ambas reuniones, se delegaron poderes a la Sra. C. Kearney y al Sr. M. O'Sullivan, empleados de Apple ubicados en Irlanda, de acuerdo con la información contenida en las cuentas obligatorias de las filiales de Apple en Irlanda. Véase también el acta de la reunión de 15 de noviembre de 2010 del consejo de administración de AOE, en la que se declara que «David O'Connell, administrador de las instalaciones de Apple Cork, había negociado en nombre de la empresa [AOE] conjuntamente con los abogados locales de la empresa [AOE], [...], en relación con el arrendamiento de un almacén adicional conveniente para las instalaciones de Apple Cork [...] para facilitar una expansión en la producción.»

⁽²¹⁵⁾ Véase el considerando 113.

describe en las observaciones de Apple (tales como qué propiedad intelectual comercializar, cómo fabricar los productos y el diseño de las campañas de comercialización, así como decisiones sobre los importes de inversión en I+D de las empresas) ⁽²¹⁶⁾, requieren una gestión activa y no pueden garantizarse mediante decisiones ocasionales del consejo de administración. Por tanto, ASI y AOE no podían realizarlas desde fuera de sus sucursales irlandesas, ya que las sedes centrales no tenían la capacidad de tomar decisiones activas de gestión dada la ausencia de empleados.

- (289) Lo más importante es que muchas de las funciones y riesgos enumerados en el ARC, resumidos en la figura 8 y la figura 9 de la presente Decisión ⁽²¹⁷⁾, solo podrían haber sido desempeñados y asumidos por las sucursales irlandesas, en lugar de por las sedes centrales. Por ejemplo, el control de calidad del producto no puede ser realizado por una sede central sin empleados. Del mismo modo, la gestión de las instalaciones de I+D no parece viable sin empleados. Dado que esas funciones y riesgos deben ser ejecutados y asumidos en virtud del ARC, y que ASI y AOE son partes del ARC, el ARC no puede ejecutarse de manera efectiva a menos que las sucursales irlandesas participen en su ejecución ⁽²¹⁸⁾.
- (290) Apple argumenta sobre la base del informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple], que también ubica las licencias de propiedad intelectual de Apple fuera de Irlanda, que ASI y AOE son capaces de tomar las decisiones estratégicas necesarias para mitigar la exposición de la empresa a riesgos en el curso normal de los negocios fuera de las sucursales irlandesas ⁽²¹⁹⁾. No obstante, es evidente que, fuera de sus sucursales irlandesas, ni ASI ni AOE son capaces de controlar el riesgo empresarial en ausencia de empleados. No debería asignarse un riesgo a efectos fiscales a una parte de una empresa que no está en condiciones de gestionar, controlar y supervisar tal riesgo ⁽²²⁰⁾. Esto refleja la realidad económica de que un operador económico racional no confiaría un riesgo a una contraparte que no es capaz de asumir y gestionar dicho riesgo. A este respecto, y tal como se explica más a fondo en los considerandos 308 a (318), la Comisión no puede aceptar el razonamiento expuesto en el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] y en el estudio *ad hoc* de [segundo asesor fiscal de Apple], ambos presentados por Apple, que incluyen las funciones realizadas por Apple Inc. en la evaluación de la asignación de beneficios de ASI y AOE. Las sucursales irlandesas de ASI y AOE no son sucursales de Apple Inc., siendo esta última una entidad jurídica independiente que registra beneficios separados de los beneficios de ASI y AOE.
- (291) Dada la falta de actividades a nivel de las sedes centrales, solo es correcto asignarles, a efectos fiscales, los riesgos limitados que pueden controlarse mediante reuniones ocasionales del consejo. Como se señala en el considerando 285, las actas de las reuniones del consejo examinadas por la Comisión se refieren principalmente a debates sobre decisiones de financiación, como las decisiones sobre la distribución de dividendos y las decisiones de gestión de tesorería. En este último caso, ambas empresas obtienen ingresos por intereses procedentes de la gestión pasiva de la liquidez, que ha sido subcontratada por sus consejos de administración a Braeburn, tal y como se refleja en las actas de las reuniones de los consejos ⁽²²¹⁾. Dado que estas funciones de gestión pasiva no requieren una gestión cotidiana activa y que la gestión de la liquidez no es una actividad principal de ASI y AOE, la Comisión acepta que los ingresos por intereses de ASI y AOE derivados de esa función de gestión pasiva se asignen a efectos fiscales a la sede central.
- (292) En cambio, no se debería haber asignado a las sedes centrales de ASI y AOE ninguna propiedad intelectual gestionada de forma activa, como las licencias de propiedad intelectual de Apple que ASI y AOE tienen derecho a explotar en virtud del ARC, contrariamente a la suposición infundada validada por las resoluciones fiscales impugnadas. En determinados años, no hubo reuniones físicas del consejo; el consejo solo adoptó resoluciones

⁽²¹⁶⁾ Véase el considerando 163.

⁽²¹⁷⁾ Véase el considerando 122.

⁽²¹⁸⁾ Según Apple, los cuadros del anexo del ARC no enumeran las actividades que cada participante realizaba realmente, sino las actividades que cada participante estaba autorizado a realizar, véase el considerando 124. Esta interpretación *ex post* de Apple del ARC no está confirmada por el texto del ARC, que no contiene tal calificativo o limitación.

⁽²¹⁹⁾ Véase el considerando 167.

⁽²²⁰⁾ Como se explica también en el apartado 1.49 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia 2010, «un factor adicional que hay que considerar a la hora de examinar la sustancia económica de la pretendida atribución de riesgos es la consecuencia que tendría dicha atribución en operaciones basadas en el principio de plena competencia. En general, en las operaciones realizadas en condiciones de plena competencia, tiene más sentido que cada parte asuma mayores cuotas de riesgo en aquellos aspectos sobre los que se tiene mayor control.»

⁽²²¹⁾ Véase el considerando 108.

escritas, lo que limita su proceso de toma de decisiones y la capacidad de las sedes centrales para tomar decisiones en materia de gestión activa. En las infrecuentes ocasiones en que el consejo debatió sobre la distribución o fabricación de ASI, las actas se refieren sistemáticamente a debates previos entre ASI y otras partes ⁽²²²⁾.

- (293) En resumen, si la agencia tributaria irlandesa hubiese confirmado de manera adecuada si las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE debían asignarse fuera de Irlanda antes de aprobar los métodos de asignación de beneficios basados en esta suposición, debería haber concluido que las sedes centrales de ASI y AOE no controlaban ni gestionaban, ni estaban en posición de controlar o gestionar, las licencias de propiedad intelectual de Apple para generar el tipo de ingresos registrados por dichas empresas. En consecuencia, las sucursales irlandesas de ASI y AOE, de haber sido empresas separadas e independientes dedicadas a actividades idénticas o similares bajo condiciones idénticas o similares y teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por dichas empresas a través de sus sucursales y a través de sus respectivas sedes centrales, no hubieran aceptado un método de asignación de beneficios basado en dicha suposición, que conlleva que todos los beneficios de ASI y AOE más allá de un margen comercial limitado sobre una base de coste reducido se asignen a las sedes centrales en lugar de a dichas sucursales.
- (294) Como se demostró en los considerandos 281 a 292, la información necesaria para establecer esta conclusión estaba a disposición de la agencia tributaria irlandesa o podía haberlo estado durante el periodo de vigencia de las resoluciones fiscales impugnadas ⁽²²³⁾. Dicha información establece de manera fiable y directa que las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE no deberían haberse asignado a las sedes centrales a efectos fiscales. Contrariamente a las alegaciones formuladas por Irlanda ⁽²²⁴⁾, dicha información no debería haber sido ignorada al asignar los beneficios a las sucursales irlandesas, ya que esta información permite a la agencia tributaria irlandesa concluir de manera más fiable si los métodos de asignación de beneficios propuestos por Apple proporcionan una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y acorde con el principio de plena competencia, que basándose únicamente en la información sobre las actividades de las sucursales irlandesas.
- (295) En cualquier caso, incluso aceptando el argumento de Irlanda de que el ejercicio de atribución de beneficios debe llevarse a cabo teniendo en cuenta solo los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las sucursales irlandesas, argumento que la Comisión impugna, la agencia tributaria irlandesa debería, por lo menos, haber comprobado que las licencias de propiedad intelectual de Apple no debían asignarse a las sucursales irlandesas de ASI y AOE a efectos fiscales. Como se explica en los considerandos 296 a 304, viendo que dichas sucursales se presentaron a la agencia tributaria irlandesa como responsables de garantizar funciones para las cuales el uso de estas licencias era crucial, y viendo que existían indicaciones de que dichas sucursales efectivamente garantizaban funciones relacionadas con la propiedad intelectual que eran cruciales para fomentar la notoriedad de la marca y el reconocimiento de la marca en la región EMEIA, la agencia tributaria irlandesa debería haber comprobado, al menos, que las licencias de propiedad intelectual de Apple no debían asignarse total o parcialmente a las sucursales irlandesas, antes de aprobar unos métodos de atribución de beneficios basados en la suposición infundada de que las licencias de propiedad intelectual de Apple debían asignarse fuera de Irlanda.
- (296) En cuanto a ASI, su sucursal irlandesa se presentó a la agencia tributaria irlandesa como ejecutora de las actividades de adquisición, venta y distribución relacionadas con la venta de productos Apple a clientes vinculados y no vinculados de las regiones EMEIA y APAC ⁽²²⁵⁾. Dado que dicha sucursal estaba autorizada para distribuir productos de la marca Apple, sus actividades requerían acceso a la marca Apple, que se concedió a ASI en su conjunto en forma de licencias de propiedad intelectual de Apple. En consecuencia, incluso si la agencia

⁽²²²⁾ Véase el considerando 284 en relación con el único debate sobre el ARC a nivel del consejo, que tuvo lugar en 2014 en el contexto de la nueva estructura corporativa de Apple en Irlanda. El 27 de marzo de 2012, se celebró un debate a nivel del consejo de administración de ASI sobre los territorios de distribución de ADI. Las actas de esta reunión registran que «se notificó en la reunión del [consejo de administración] que se habían celebrado debates entre la empresa [ASI] y Apple Distribution International (“ADI”) con respecto a la propuesta de nombramiento de ADI como distribuidora para Europa [...]». Dicho informe señala que el consejo de administración de ASI no participó de manera activa en los debates que se le notificaron, sino que, más bien, fueron otras personas representando a ASI las que participaron en dichos debates.

⁽²²³⁾ Dada la información sobre la ausencia de capacidad operativa de las sedes centrales que podría haber estado disponible para Irlanda, habría sido diligente por parte de Irlanda solicitar información sobre las actividades reales de los consejos relativas a la aplicación de las resoluciones impugnadas, para confirmar la suposición validada por las resoluciones de que la propiedad intelectual debía asignarse fuera de Irlanda.

⁽²²⁴⁾ Véanse los considerandos 266 y 274.

⁽²²⁵⁾ Véase el considerando 54.

tributaria irlandesa no consideraba que las licencias de propiedad intelectual de Apple debían asignarse a la sucursal irlandesa de ASI a efectos fiscales, debería, al menos, haber analizado cómo se aseguraba y se establecía dentro de la empresa el acceso de dicha sucursal a la propiedad intelectual de Apple, la cual necesitaba para desempeñar sus funciones. No hay pruebas de que se haya realizado tal análisis.

- (297) Si se hubiera llevado a cabo, resulta evidente que la sucursal irlandesa de ASI, en su capacidad para ejecutar las actividades de adquisición, venta y distribución relacionadas con la venta de productos Apple, garantiza una serie de funciones cruciales para el desarrollo y mantenimiento de la marca Apple en el mercado local y para asegurar la lealtad de los clientes a esa marca en dicho mercado ⁽²²⁶⁾. Por ejemplo, la sucursal irlandesa de ASI incurrió en costes de comercialización local de manera directa con proveedores de servicios de comercialización no vinculados en relación con la localización y ejecución de estrategias globales de comercialización. La adaptación de la estrategia de marca al mercado local era una función clave para el desarrollo de la marca en las respectivas regiones, y los costes de los programas de publicidad mundiales y locales para ejecutar dicha función fueron asignados a la sucursal ⁽²²⁷⁾.
- (298) La sucursal irlandesa de ASI también se encargó de recopilar y analizar los datos regionales para estimar la previsión de la demanda esperada para los productos Apple ⁽²²⁸⁾, cuya función parece indispensable para la explotación de la propiedad intelectual de Apple en la región EMEIA.
- (299) La sucursal irlandesa de ASI también era totalmente responsable de operar el servicio de atención al cliente de AppleCare, que presta servicios de asistencia y reparación postventa a toda la región EMEIA. Esta función se refleja directamente en la marca, con el objetivo de garantizar la satisfacción del cliente, e incluye la responsabilidad de la garantía y los programas de reparación ⁽²²⁹⁾. En consecuencia, la sucursal irlandesa de ASI asumía grandes riesgos relacionados con el rendimiento de los productos y la tecnología.
- (300) Por último, [50-60] de los [300-400] ETC de ASI, todos ellos ubicados en Irlanda, estaban categorizados por Apple en 2014 como personal de I+D ⁽²³⁰⁾.
- (301) En lo que se refiere a AOE, su sucursal irlandesa fue presentada a la agencia tributaria irlandesa como responsable de la fabricación y montaje de una gama especializada de productos informáticos para la región EMEIA. En el marco de estas funciones, la sucursal irlandesa de AOE desarrollaba procesos y experiencia de fabricación específicos de Apple y aseguraba las funciones de garantía de calidad y de control de calidad ⁽²³¹⁾, ambas necesarias para preservar el valor de la marca ⁽²³²⁾.
- (302) Además, cuando Apple presentó, a título ilustrativo, un modelo de cumplimentación de cuentas de la sucursal irlandesa de AOE a la agencia tributaria irlandesa con el fin de obtener la resolución de 1991, asignó los costes asociados al ARC a esa sucursal y no a su sede central ⁽²³³⁾. Aunque aparentemente la agencia tributaria irlandesa no examinó los términos del ARC cuando emitió las resoluciones fiscales impugnadas, el hecho de que los costes del ARC fueran asignados a la sucursal irlandesa de AOE por la misma Apple debería haberle hecho cuestionar la suposición infundada, subyacente a los métodos de atribución de beneficios respaldados en última instancia por la agencia tributaria, de que las licencias de propiedad intelectual de Apple debían atribuirse fuera de Irlanda.

⁽²²⁶⁾ Anexo 1 del informe *ad hoc* de PwC, p. 8.

⁽²²⁷⁾ Anexo 1 del informe *ad hoc* de PwC, p. 8.

⁽²²⁸⁾ Anexo 1 del informe *ad hoc* de PwC, p. 10.

⁽²²⁹⁾ Anexo 1 del informe *ad hoc* de PwC, pp. 10-11.

⁽²³⁰⁾ El grupo funcional de esos empleados era «Localización y pruebas de productos». Apple indicó que, aunque los empleados se clasifican como I+D, no participan en la creación, gestión, despliegue o dirección estratégica de la propiedad intelectual, véase la carta de Irlanda de 29 de enero de 2016, p. 27.

⁽²³¹⁾ Informe *ad hoc* de PwC, p. 13.

⁽²³²⁾ La sucursal irlandesa de AOE también estaba soportando el riesgo de fabricación y de inventario, informe *ad hoc* de PwC, p. 13.

⁽²³³⁾ Véase la carta de [asesor fiscal de Apple] de 16 de enero de 1991, considerando 66. Esta carta contiene un apéndice titulado «Modelo de cumplimentación de cuentas ilustrativo para la sucursal irlandesa de Apple Computer Ltd.» que muestra el coste de «Tecnología/Comercialización de Intangibles» como el coste más importante en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sucursal.

- (303) Del mismo modo, la propia Apple propuso en la petición de resolución de 2007 que su sucursal irlandesa debía recibir un rendimiento por la propiedad intelectual de Apple. Según la resolución de 2007, el [1-5] % del volumen de negocios de la sucursal se asignó a la sucursal irlandesa de AOE bajo la denominación «rendimiento de la propiedad intelectual»⁽²³⁴⁾. Dicha propuesta debería haber proporcionado a la agencia tributaria irlandesa un indicio de que la sucursal irlandesa de AOE estaba implicada en el desarrollo de la propiedad intelectual o en algún tipo de gestión o control de las licencias de propiedad intelectual de Apple.
- (304) En este contexto, correspondía a la agencia tributaria irlandesa, cuando se le presentaron los métodos de atribución de beneficios propuestos por Apple para determinar el beneficio imponible de ASI y AOE en Irlanda, comprobar al menos que no debían asignarse a las sucursales irlandesas de dichas empresas las licencias de propiedad intelectual de Apple, en lugar de aceptar la suposición infundada de que dichas licencias debían asignarse fuera de Irlanda. Dada la implicación de las sucursales irlandesas en la propiedad intelectual de Apple, la agencia tributaria irlandesa no debería haber ignorado los beneficios derivados del uso de las licencias de propiedad intelectual de Apple, así como los costes incurridos en virtud del ARC para las sucursales irlandesas.
- (305) Habida cuenta de todas las razones anteriores, la Comisión concluye que la asignación de las licencias de propiedad intelectual de Apple fuera de Irlanda no era una asignación que podría haber sido acordada en un contexto de plena competencia entre dos empresas no asociadas. Debido a la falta de funciones realizadas por las oficinas centrales y/o a las funciones desempeñadas por las sucursales irlandesas, las licencias de propiedad intelectual de Apple para la adquisición, fabricación, venta y distribución de productos Apple fuera de América, deberían haberse asignado a las sucursales irlandesas a efectos fiscales.
- (306) A la luz de esta conclusión, la alegación de Irlanda de que, dado que la propiedad intelectual de Apple que genera los beneficios registrados por ASI y AOE se encuentra fuera de Irlanda, los beneficios derivados de dicha propiedad intelectual deben deducirse de los beneficios imponibles en Irlanda en consonancia con el principio de territorialidad, también debe ser rechazada⁽²³⁵⁾. En cualquier caso, los ingresos registrados por ASI y AOE no son ingresos de regalías, sino ingresos de ventas para los cuales no se ha indicado ninguna remuneración de propiedad intelectual en los estados financieros de las empresas. De hecho, los ingresos registrados por ASI y AOE se indican como ingresos comerciales en los estados financieros de dichas empresas⁽²³⁶⁾ y se han declarado como tales a la agencia tributaria irlandesa (con la deducción de los ingresos por intereses). Además, como se explica en el considerando 278, el total de los ingresos de las dos empresas (a excepción de los ingresos por intereses) se registró en las cuentas anuales de ASI y AOE de 2004 a 2008 como gravable al 12,5 %, lo que correspondería, según la clasificación proporcionada por Irlanda, a ingresos comerciales⁽²³⁷⁾. Tal y como se explica más en profundidad en dicho considerando, solo una vez calculada una deuda tributaria del impuesto sobre sociedades teórica para la totalidad de los ingresos de ambas empresas aplicando el tipo del 12,5 % para los ingresos comerciales, se aplicó una deducción por «ingresos sujetos a tipos impositivos más bajos», reduciendo la deuda tributaria real de dichas empresas en Irlanda. Este hecho confirma que los ingresos en cuestión fueron considerados por Apple como ingresos comerciales y no como ingresos por regalías⁽²³⁸⁾.
- (307) Dado que ni ASI ni AOE tienen presencia física o actividad económica fuera de sus sucursales irlandesas⁽²³⁹⁾, las actividades de adquisición, venta y distribución de los productos Apple fuera de América realizadas por ASI y las actividades de fabricación de productos informáticos para los mercados de fuera de América realizadas por AOE, deben considerarse realizadas en su totalidad por sus respectivas sucursales irlandesas. Por tanto, los ingresos de ASI y AOE representan ingresos comerciales activos derivados de la actividad de la sucursal, ya que no hay

⁽²³⁴⁾ Véase el considerando 62.

⁽²³⁵⁾ Véase, por ejemplo, el informe de Cooke, considerando 194.

⁽²³⁶⁾ Véase el considerando 96.

⁽²³⁷⁾ Véanse los considerandos 103 y figura 6, el 12,5 % se presenta en las cuentas como el «tipo impositivo normal en Irlanda».

⁽²³⁸⁾ Aunque a partir de 2008 la deuda tributaria teórica ya no se calculó aplicando un tipo del impuesto sobre sociedades del 12,5 %, sino aplicando un tipo del [1-5] %, se aplicó posteriormente una deducción por «ingresos sujetos a tipos impositivos más bajos» de la deuda tributaria teórica para llegar a la deuda tributaria real de dichas empresas en Irlanda, al igual que en los períodos anteriores a 2008. El tipo impositivo del [1-5] % se explica en las cuentas en los siguientes términos: «El tipo impositivo promedio para todas las jurisdicciones en las cuales opera [ASI] es aproximadamente del [1-5] %». Véase la figura 7. Como se explica en la nota a pie de página 199, no se proporcionan más detalles o aclaraciones de cómo Apple establece un promedio del tipo impositivo del [1-5] % para ASI. No parece posible conciliar el tipo impositivo del [1-5] % con cualquier promedio de impuestos aplicable en las jurisdicciones donde ASI opera, ya que ASI solo opera en Irlanda.

⁽²³⁹⁾ Véanse considerandos 281 y ss.

empleados fuera de Irlanda que puedan generar tales ingresos ⁽²⁴⁰⁾. En otras palabras, los ingresos, tales como los ingresos comerciales registrados por ASI y AOE, no deberían haber sido atribuidos, ni total ni parcialmente, a las sedes de dichas empresas. Sin embargo, incluso si alguno de dichos ingresos pudiese considerarse un ingreso de propiedad intelectual, en cualquier caso, la agencia tributaria irlandesa no examinó qué proporción del beneficio residual resultante transferido a las sedes centrales podía atribuirse a un ingreso tipo regalía.

a) **Las contribuciones de Apple Inc. en I+D y la gestión de las licencias de propiedad intelectual de Apple cuya titularidad poseen ASI y AOE no pueden influir en la atribución de beneficios dentro de ASI y AOE**

- (308) Como se explica en el considerando 275, Irlanda y Apple también sostienen que las actividades de I+D y gestión de la propiedad intelectual de Apple están ubicadas y dirigidas desde la sede central de Apple en los Estados Unidos. Según Irlanda y Apple, son las contribuciones de los empleados de Apple Inc. las que impulsan la rentabilidad de ASI y AOE, por lo que la agencia tributaria irlandesa tenía razón al excluir el beneficio derivado de dichas contribuciones del beneficio imponible de las sucursales irlandesas de ASI y AOE ⁽²⁴¹⁾.
- (309) La Comisión no está de acuerdo con esta línea de razonamiento por los motivos expuestos en los considerandos 310 a 318.
- (310) Si bien ASI, AOE y Apple Inc. forman parte del mismo grupo empresarial, son tres entidades jurídicas distintas, por lo que cualquier operación intragrupo entre dichas entidades está sujeta a acuerdos de precios de transferencia ⁽²⁴²⁾. Por ejemplo, la remuneración de Apple Inc. por parte de ASI y AOE por el desarrollo de la propiedad intelectual de Apple se establece en el ARC ⁽²⁴³⁾, mientras que la remuneración de Apple Inc. por parte de ASI y AOE por los servicios de comercialización se establece en el acuerdo de servicio de comercialización ⁽²⁴⁴⁾. No obstante, las resoluciones fiscales impugnadas no cubren dichas operaciones intragrupo ni ninguna otra en las que ASI y AOE, por una parte, y Apple Inc., por otra, puedan haber participado. En otras palabras, las resoluciones fiscales impugnadas no abordan la cuestión de si el ARC o el acuerdo de servicio de comercialización se llevaron a cabo en condiciones de plena competencia, sino que toman los términos y condiciones de dichos acuerdos como un hecho, lo que significa que ningún acuerdo de precios de transferencia entre las tres entidades para, por ejemplo, la I+D y la gestión de la propiedad intelectual de Apple o para los servicios de comercialización, está respaldado por dichas resoluciones. Las resoluciones fiscales impugnadas solo se refieren a la atribución de beneficios de ASI y AOE a sus respectivas sucursales irlandesas.
- (311) De acuerdo con los términos del ARC, ASI y AOE ⁽²⁴⁵⁾ pagan a Apple Inc. por las actividades de I+D garantizadas por Apple Inc. (u otras empresas del grupo) en relación con la propiedad intelectual de Apple. Por tanto, es el ARC, con el acuerdo de ASI y AOE, por una parte, y Apple Inc. por otra, el que determina la proporción atribuida de costes e ingresos para el desarrollo de la propiedad intelectual de Apple a cada una de las partes de dicho acuerdo. En virtud del ARC, los costes de I+D para los productos de Apple se dividen entre Apple Inc., ASI y AOE sobre la base del porcentaje de las ventas de productos en sus respectivos territorios ⁽²⁴⁶⁾. De hecho, según las cuentas de ASI, el componente de «investigación y desarrollo» es el componente más importante de sus gastos de funcionamiento ⁽²⁴⁷⁾. Por ejemplo, en los ejercicios de 2013 y 2014, ASI pagó [2 000-2 500] millones USD y [4 000-4 500] millones USD, respectivamente, para el desarrollo de la propiedad intelectual de Apple ⁽²⁴⁸⁾. Del 2010 al 2014, ASI y AOE, de manera conjunta, financiaron más de la mitad de los costes de I+D de la propiedad intelectual de Apple, mientras que Apple Inc. financió, en el mismo período, menos de la mitad de dichos costes. En otras palabras, ASI y AOE remuneran a Apple Inc. por el desarrollo de la propiedad intelectual de Apple a través del ARC, cuyo coste soporta la rentabilidad global de ASI y AOE.

⁽²⁴⁰⁾ Véase el considerando 112.

⁽²⁴¹⁾ Véanse, por ejemplo, la carta de Irlanda de 29 de enero de 2016, p. 25; la carta de Apple de 4 de mayo de 2015, p. 5; y la carta de Apple de 18 de febrero de 2016, p. 5.

⁽²⁴²⁾ Del mismo modo, la remuneración de ADI por los servicios de distribución que presta a ASI se establece en el acuerdo de distribución entre estas dos empresas asociadas del grupo; véase el considerando 134.

⁽²⁴³⁾ Véase la sección 2.5.4 de esta Decisión.

⁽²⁴⁴⁾ Véase el considerando 133.

⁽²⁴⁵⁾ Designadas conjuntamente «el Participante internacional» en el ARC, véase el considerando 121.

⁽²⁴⁶⁾ Véase el considerando 121.

⁽²⁴⁷⁾ Véase la figura 4

⁽²⁴⁸⁾ Véase el considerando 121.

- (312) Dicho de otro modo, Apple ha decidido y establecido cómo valorar las actividades llevadas a cabo por Apple Inc., por una parte, y ASI y AOE por otra, en relación con la PI de Apple y su contribución al valor de dicha PI. Esto es el resultado del ARC, en el que cada empresa participa de los costes generales en que se ha incurrido para el desarrollo de la PI de Apple sobre la base de los criterios de atribución decididos de forma autónoma por Apple. El criterio elegido fue atribuir el coste de la PI de Apple de forma proporcional a la cifra de negocio de cada empresa, lo que llevó a ASI y a AOE a asumir la mayor parte de los costes de desarrollo de I+D. La remuneración de las actividades de I+D llevadas a cabo por Apple Inc. en relación con la PI de Apple ya se ha contabilizado por tanto, atribuyendo los costes de desarrollo sobre la base de las ventas correspondientes de cada parte del ARC, dado que esta fue la base elegida por Apple para la asignación de la cuota de PI de Apple para cada empresa. Por tanto, el beneficio de cada empresa (Apple Inc., ASI y AOE) es la diferencia entre las ventas y todos los costes relevantes, incluyendo los pagos anuales para el desarrollo de la PI de Apple según se determina en el ARC.
- (313) En lo referente a las actividades llevadas a cabo en los Estados Unidos en relación con la I+D y la gestión de la PI de Apple, Irlanda y Apple parecen estar refiriéndose a la existencia de contribuciones no remuneradas realizadas por Apple Inc. a beneficio de ASI y de AOE más allá de las actividades remuneradas llevadas a cabo por Apple Inc. en el contexto del ARC y del Acuerdo de servicios de comercialización, puesto que no hay ningún otro indicio de que Apple Inc. esté siendo remunerada de forma adicional por I+D y por la gestión de la PI de Apple en las cuentas de ASI o AOE. Sin embargo, la existencia de dichas contribuciones no remuneradas no puede afectar a la atribución de beneficios en ASI y AOE. Tal como se explica en el considerando 271, las sedes centrales de ASI y AOE, por una parte, y sus respectivas sucursales irlandesas, por otra, no tienen personalidades jurídicas separadas. En realidad forman parte de la misma entidad jurídica, poseedora de la licencia de PI de Apple, siendo esta entidad para la cual Apple Inc. ha realizado estas presuntas contribuciones no remuneradas en su conjunto. Por tanto, aun cuando la remuneración de Apple Inc. por ASI y AOE por la contribución de la citada en primer lugar en relación con I+D y la gestión de la PI de Apple podría afectar, y de hecho afecta, a la rentabilidad general de ASI y AOE, no puede afectar a la consiguiente atribución de dicho beneficio a ASI y AOE ni por tanto a la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE.
- (314) En otras palabras, aun cuando tales contribuciones adicionales podrían afectar a la rentabilidad general de ASI y de AOE, si realmente se hubieran realizado y se hubiera fijado su precio de forma efectiva, que no es el caso, no pueden afectar a la consiguiente atribución de beneficios en ASI y en AOE. Esto se debe a que los costes pagados para dichas contribuciones por ASI y AOE serían asumidos por dichas empresas en su conjunto (y no únicamente por las sedes centrales o las sucursales irlandesas), por lo que reducirían el beneficio general de las empresas. Sin embargo, únicamente después de que dichos costes se hayan deducido de dicho beneficio, sería necesario atribuir el beneficio restante de ASI y AOE entre las sedes centrales y sus respectivas sucursales irlandesas con fines fiscales. Del mismo modo, el hecho de que Apple Inc. asegure la I+D y diseñe campañas de marketing a beneficio de ASI y AOE en virtud del ARC y del Acuerdo de servicios de comercialización, respectivamente, afecta a la rentabilidad general de ASI y AOE, pero no es pertinente para los fines de atribuir el beneficio registrado por ASI y AOE entre sus sedes centrales y sus respectivas sucursales irlandesas. El argumento de Irlanda de que el valor generado por los productos de Apple podría requerir inversiones costosas puede muy bien ser correcto⁽²⁴⁹⁾, pero, en lo referente a las contribuciones de ASI y AOE a dichas inversiones, están cubiertas por el ARC y por el Acuerdo de servicios de comercialización, que no pueden afectar a la atribución de beneficios dentro de estas empresas.
- (315) En cualquier caso, dado que no hay nada en las cuentas de ASI o AOE que indique que se haya remunerado a Apple Inc. por I+D y por la gestión de la PI de Apple más allá del ARC⁽²⁵⁰⁾, el argumento de que las contribuciones realizadas por Apple Inc. en I+D y por la gestión de la PI de Apple afectan a la atribución de beneficios en ASI y AOE, no tiene fundamento en ningún caso. Irlanda y Apple parecen presentar únicamente una alegación abstracta de Apple Inc. sobre los beneficios de otras entidades jurídicas (ASI y AOE), que va más allá de los acuerdos contractuales en virtud del ARC o del Acuerdo de servicios de comercialización, y que está más allá del ámbito de un ejercicio de atribución de beneficios.

⁽²⁴⁹⁾ Véase el considerando 201.

⁽²⁵⁰⁾ Véase el considerando 313.

- (316) Irlanda sostiene que los pagos efectuados por ASI y AOE para las contribuciones realizadas por Apple Inc. son atribuibles a las sedes centrales, apuntando en este sentido a pagos efectuados en virtud del ARC y del Acuerdo de servicios de comercialización ⁽²⁵¹⁾. Aun suponiendo que los pagos conforme al ARC y al Acuerdo de servicios de comercialización pudieran afectar a la atribución de beneficios en ASI y AOE, algo a lo que la Comisión se opone ⁽²⁵²⁾, no hay un motivo obvio para asignar dichos pagos a las sedes centrales y no a las sucursales irlandesas. En cuanto al ARC y al Acuerdo de servicios de comercialización, los términos de dichos acuerdos no distinguen entre las sedes centrales y las sucursales irlandesas. Esto es de esperar, dado que desde un punto de vista contractual, ambas forman parte de la misma entidad jurídica. Sin embargo, cuando se facilita una dirección para ASI y AOE en estos acuerdos, siempre se facilita la dirección de las sucursales irlandesas ⁽²⁵³⁾. No obstante, aun cuando llegara a aceptarse que las contribuciones llevadas a cabo por Apple Inc. a beneficio de ASI y AOE podrían afectar a la atribución de beneficios en ASI y AOE, no hay ninguna indicación de que, en ausencia de las sedes centrales, Apple Inc. no hubiera realizado las mismas contribuciones a beneficio de las sucursales irlandesas, especialmente si se tiene en cuenta que las sedes centrales no parecen obtener ningún beneficio de dichas contribuciones considerando el hecho de que no existen físicamente y de que no tienen empleados. Se ha establecido en los considerandos 281 a 290 que las sedes centrales, dada su limitada actividad en forma de reuniones del consejo de administración, no se ocupan, ni pueden hacerlo, de la I+D. De hecho, sería imposible, dado que las sedes centrales no tienen ni presencia física ni empleados. Sin embargo, tal como se señala en los considerandos 295 a 304, las sucursales irlandesas parecen participar en actividades que dan apoyo directo o indirecto a la PI de Apple, y Apple las ha tratado como tales en el pasado. Por tanto, aun si se acepta que hubo contribuciones no remuneradas realizadas por Apple Inc. a beneficio de ASI y AOE, y que podría haberse considerado que dichas contribuciones afectan a la atribución de beneficios en ASI y AOE, dichas contribuciones deberían haberse atribuido a las sucursales irlandesas.
- (317) Irlanda y Apple alegan además que ASI y AOE asumen y limitan el riesgo a través de políticas de grupo, desarrolladas en los Estados Unidos. Sin embargo, las políticas de grupo tienen el propósito de limitar riesgos específicos del grupo y establecer procedimientos de coordinación, lo que quiere decir que el grupo mismo podría exigir dichas políticas de grupo a sus filiales, y no que sus filiales se beneficien de dichas políticas. Además, no puede presentarse una política, sea en forma de documento escrito, proceso o software comercial, para asumir un riesgo comercial en ausencia de personal. De hecho, tal como se explica en el considerando 290, a una entidad que no esté en situación de gestionar, controlar y vigilar una función o riesgo no se le debe asignar dicho riesgo con fines fiscales.
- (318) Como conclusión, la Comisión no puede aceptar el argumento de Irlanda y Apple de que los beneficios de ASI y AOE derivados de las contribuciones realizadas por empleados de Apple Inc. deberían excluirse del beneficio imponible de las sucursales irlandesas de ASI y AOE, puesto que las presuntas contribuciones realizadas por empleados de Apple Inc. en I+D y en la gestión de las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE no pueden afectar a la atribución de beneficios dentro de ASI y de AOE.

a) Conclusión: las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a una reducción del impuesto sobre sociedades que han de pagar ASI y AOE en Irlanda

- (319) Según se concluye en el considerando 305, las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE no deberían haberse asignado fuera de Irlanda, sino a las sucursales irlandesas. Por tanto, si las sucursales irlandesas de ASI y AOE fueran empresas separadas e independientes involucradas en actividades idénticas o similares en condiciones

⁽²⁵¹⁾ Véase el considerando 133.

⁽²⁵²⁾ Véase el considerando 314.

⁽²⁵³⁾ Cuando se facilita una dirección postal para ASI y AOE en las distintas versiones del ARC, siempre es una dirección en Irlanda. En el Acuerdo de servicios de comercialización se especifica lo siguiente: «todas las notificaciones, elecciones, ofertas, aceptaciones y demandas permitidas o solicitadas en virtud de este Acuerdo se harán por escrito (...) a la parte, a la siguiente dirección:

Apple Inc.

1 Infinite Loop

Cupertino, CA 95014

A la atención de: Legal Department

Apple Sales International

Hollyhill Industrial Estate

Hollyhill Cork, Irlanda

A la atención de: Controller»

Véase el Acuerdo de servicios de comercialización, p. 6.

idénticas o similares, no habrían aceptado, desde la perspectiva de su propia rentabilidad, que todo el beneficio de ASI y AOE más allá de un margen de beneficio limitado sobre una base de costes reducida, se atribuya fuera de Irlanda. En vez de ello, todos los beneficios procedentes de las actividades de venta, que no sean los ingresos por intereses obtenidos por ASI y AOE en circunstancias normales del mercado ⁽²⁵⁴⁾, deberían haberse atribuido a las sucursales irlandesas de ASI y AOE.

- (320) La consecuencia de que la agencia tributaria irlandesa aceptase la suposición infundada de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE deberían atribuirse fuera de Irlanda es una reducción significativa del beneficio imponible anual de ASI y AOE en Irlanda, que constituye la base imponible sobre la cual se aplica el impuesto sobre sociedades en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios de las empresas en Irlanda. Por tanto, no puede decirse que los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas den lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.
- (321) Como conclusión, al aprobar métodos de atribución de beneficios partiendo de dicha suposición infundada, la agencia tributaria irlandesa proporcionó una ventaja a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado, en forma de una reducción de sus respectivos beneficios imponibles anuales. Dicha ventaja era de naturaleza selectiva, dado que dio lugar a la reducción de la deuda tributaria sobre el impuesto de sociedades de ASI y AOE de conformidad con las normas ordinarias de tributación de los beneficios corporativos en Irlanda en comparación con empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleje precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia y cuyo beneficio imponible tributa en consecuencia al mismo tipo impositivo normal para empresas que el beneficio de ASI y AOE generado localmente.
- (322) Se llega a una conclusión similar siguiendo el criterio autorizado por la OCDE para la atribución de beneficios a un establecimiento permanente ⁽²⁵⁵⁾. Si bien el Informe de atribución de beneficios de la OCDE de 2010 fue aprobado por el Consejo de la OCDE después de la publicación de las resoluciones fiscales impugnadas en 1991 y 2007, la Comisión simplemente invoca dicho documento de orientación no vinculante, tal como se explica en el considerando 255, como una indicación adicional de que los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichos acuerdos dan lugar a un resultado que se aleja de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. De hecho, no hay otros análisis exhaustivos y detallados alternativos sobre métodos de atribución de beneficios a disposición de las administraciones fiscales y de las empresas multinacionales como ayuda para establecer condiciones de igualdad para acuerdos dentro de un grupo y entre empresas. En todo caso, dicho documento de orientación ya estaba disponible con una forma similar en 2008 ⁽²⁵⁶⁾, el documento de orientación inicial publicado por la OCDE sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes data de 1993 ⁽²⁵⁷⁾, y las consideraciones presentadas en el Informe de atribución de beneficios de la OCDE de 2010 hace referencia a la aplicación del artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE a situaciones concretas.
- (323) De acuerdo con el criterio autorizado de la OCDE, como primer paso del proceso de atribución de beneficios, se recurriría a la presencia física de empleados o personas que lleven a cabo funciones en nombre de la empresa en la sede central y en el establecimiento permanente como medio objetivo de asignar los activos utilizados, las funciones llevadas a cabo y los riesgos asumidos entre una sede central y su establecimiento permanente. Esto se justifica por el hecho de que hay poca ambigüedad sobre la presencia física de empleados o personas que lleven a cabo funciones en nombre de la empresa. En el caso de ASI y AOE, todos los activos, funciones y riesgos, incluidas las licencias de PI para la compra, fabricación, venta y distribución de productos de Apple fuera de América, deberían asignarse a las sucursales irlandesas en el primer paso, puesto que dichas empresas no tienen empleados o personas que lleven a cabo funciones en nombre de dichas empresas fuera de dichas sucursales, salvo para la gestión pasiva de liquidez, externalizada por el consejo de administración a Breaburn. Además, el Informe de atribución de beneficios de la OCDE 2010, en sus consideraciones específicas para intangibles, especifica que, en cuanto a la propiedad económica de intangibles, es la decisión activa tomada por debajo del nivel de la alta dirección la que es determinante para la asignación de la propiedad ⁽²⁵⁸⁾. Las sedes centrales de ASI y AOE no tienen empleados por debajo del nivel de la alta dirección.

⁽²⁵⁴⁾ Véase el considerando 294.

⁽²⁵⁵⁾ Véanse los considerandos 86 a 89.

⁽²⁵⁶⁾ Véase *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de 2008*, aprobado por el Consejo de la OCDE, de 17 de julio de 2008.

⁽²⁵⁷⁾ Véase *Attribution of Income to Permanent Establishments*, Issues in International Taxation No. 5, OCDE, París, 1994; reproducido en el volumen II de la versión de hojas sueltas del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en la página R(13)-1, aprobado por el Consejo de la OCDE, de 26 de noviembre de 1993.

⁽²⁵⁸⁾ Véanse los considerandos 90 y 91.

- (324) En cuanto al segundo informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] ⁽²⁵⁹⁾, que Apple presentó como si representara una aplicación del criterio autorizado de la OCDE a este caso, ambos pasos de dicho criterio, tal como los presentó [asesor fiscal de Apple], no corresponden a los dos pasos del criterio autorizado de la OCDE tal como se explica en los considerandos 86 a 89. En concreto, dicho informe, al igual que las resoluciones fiscales impugnadas, no cuestiona la asignación de las licencias de PI de Apple a las sedes centrales de ASI y AOE. En vez de ello, [asesor fiscal de Apple] presenta el paso 1 de dicho criterio como un análisis relacionado con un rango en condiciones de plena competencia, en vez de asignar activos, funciones y riesgos entre las sedes centrales de ASI y AOE y sus respectivas sucursales irlandesas, conforme a lo exigido en virtud del criterio autorizado de la OCDE ⁽²⁶⁰⁾. Aparece una interpretación errónea similar del criterio autorizado de la OCDE en el informe *ad hoc* de PwC, que presenta el primer paso de dicho enfoque como un análisis funcional, pero no considera la asignación de activos y riesgos relevante o necesaria en dicho primer paso.

8.2.2.3. A título subsidiario: Infravaloración del beneficio imponible de ASI y AOE debido a elecciones metodológicas inapropiadas subyacentes a los métodos de atribución de beneficios unilaterales aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas

- (325) Sin perjuicio de la evaluación de la sección 8.2.2.2, la Comisión considera, a título subsidiario, que incluso si la agencia tributaria irlandesa obraba correctamente al haber aceptado la suposición infundada de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y de AOE se hubieran asignado fuera de Irlanda, a lo que la Comisión se opone, los métodos de atribución de beneficios aprobados en las resoluciones fiscales impugnadas, que se basan en dicho supuesto, dan lugar no obstante a un resultado que se aleja de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. En particular, la Comisión considera que estos métodos infravaloran el beneficio fiscal anual de ASI y AOE en Irlanda, puesto que se basan en elecciones metodológicas inapropiadas. Estas elecciones inapropiadas dan lugar a una reducción significativa de la deuda fiscal en el impuesto sobre sociedades de dichas empresas irlandesas en comparación con empresas no integradas, cuyo beneficio imponible refleja precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia.
- (326) El propósito de la evaluación llevada a cabo en los considerandos 327 a 360 no es determinar una remuneración en condiciones de plena competencia para las funciones asumidas por las sucursales irlandesas. A la luz del razonamiento expuesto en la sección 8.2.2.2, la Comisión no considera que la agencia tributaria irlandesa obrara correctamente aceptando la suposición infundada de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE deberían asignarse fuera de Irlanda, que es el supuesto en el que se basan los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas. Más bien, el propósito de dicha evaluación es demostrar que, aun en el caso de que la agencia tributaria irlandesa obrara correctamente aceptando dicha suposición infundada, varias de las elecciones metodológicas subyacentes a dichos métodos dan lugar no obstante a un beneficio imponible para ASI y AOE en Irlanda que se aleja de una aproximación fiable basada en el mercado acorde con el principio de plena competencia. En otras palabras, al aprobar estos métodos, debería considerarse en todo caso que las resoluciones fiscales impugnadas otorgaban una ventaja selectiva a ASI y AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado, también a título subsidiario.
- (327) Más específicamente, la Comisión considera que las elecciones metodológicas que siguen, subyacentes a los métodos de atribución de beneficios unilaterales aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas, se alejan de un resultado basado en el mercado: i) la elección de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE como centro de atención para los métodos de atribución de beneficios unilaterales, ii) la elección de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios, y iii) los niveles de rendimientos aceptados.

a) Elección injustificada de las sucursales irlandesas como centro de atención del método de atribución de beneficios unilateral

- (328) Cuando se utilizan métodos directos de determinación de precios de transferencia, como el CUP, para fijar el precio de una transacción intragrupo, el resultado queda reflejado equitativamente para ambas partes de dicha

⁽²⁵⁹⁾ Véase el considerando 210.

⁽²⁶⁰⁾ El informe parece contener otras imprecisiones adicionales: afirma que la sucursal irlandesa no lleva a cabo ninguna actividad de comercialización, algo que se contradice con lo manifestado por Irlanda y Apple.

transacción. Sin embargo, cuando se utilizan métodos unilaterales de determinación de precios de transferencia indirectos, como el método MMNO, el análisis de los precios de transferencia se centra únicamente en las actividades llevadas a cabo por una parte de la transacción controlada (la «parte objeto de análisis») y en la remuneración por dichas actividades, más que en transacciones separadas identificables y sus precios. En la aplicación del MMNO, es por tanto necesario seleccionar la parte objeto de análisis para la cual sea posible fijar como referencia el margen neto obtenido por dicha parte en la transacción controlada frente al margen neto obtenido por empresas independientes comparables en transacciones no controladas ⁽²⁶¹⁾. Para asegurarse de que la estimación de la remuneración en condiciones de plena competencia para dicha transacción es fiable, es por tanto esencial que la elección de la parte objeto de análisis sea la mejor elección posible.

- (329) En los métodos unilaterales de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas, que se parecen al MMNO, únicamente se tienen en cuenta las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y de AOE ⁽²⁶²⁾. Las resoluciones fiscales impugnadas aceptan por tanto la elección de las sucursales irlandesas como «parte objeto de análisis». De modo similar, se identifica a las sucursales irlandesas como la parte objeto de análisis en ambos informes *ad hoc* de PwC y de [asesor fiscal de Apple]. La elección de las sucursales irlandesas como la «parte objeto de análisis» parte de la suposición infundada de que las sucursales irlandesas de ASI y de AOE llevan a cabo la «función menos compleja» en comparación con sus respectivas sedes centrales, dado que las licencias de PI de Apple se habían asignado a esta última con fines fiscales. El hecho de que se haya elegido a las sucursales irlandesas como la parte objeto de análisis implica igualmente que las actividades de las sedes centrales se consideran más complejas.
- (330) En la aplicación del MMNO, con frecuencia se selecciona a las entidades que, por ejemplo, están expuestas al riesgo o poseen propiedades intangibles, como la función más compleja ⁽²⁶³⁾. A este respecto, es importante aclarar que el mero hecho de poseer un activo intangible no significa necesariamente que el titular del activo intangible lleve a cabo una función compleja. Por tanto, aun cuando las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE debieran haberse asignado fuera de Irlanda, a lo que la Comisión se opone, la elección de las sucursales irlandesas como la función menos compleja debería basarse en una comparación de las funciones llevadas a cabo por dichas sucursales en comparación con sus respectivas sedes centrales y no en dicho mero supuesto.
- (331) Tal como se ha explicado en el considerando 281, las actividades de las sedes centrales se limitan a las reuniones del consejo de administración de ambas empresas. Las reuniones de los consejos de administración de ambas empresas se registran en las actas y, tal como ponen de manifiesto los resúmenes de dichas actas proporcionados en el cuadro 4 y el cuadro 5, y las descripciones incluidas en los considerandos 127 y 129, dichas actas no demuestran que estén teniendo lugar actividades complejas dentro del ámbito de las sedes centrales de ASI y de AOE. De acuerdo con estas actas, las reuniones del consejo de administración abordan principalmente decisiones sobre gestión financiera, como recibir o pagar dividendos. En particular, las sedes centrales no parecen llevar a cabo, ni ser capaces de desempeñar, ningún papel activo y crítico con respecto a I+D o a la gestión de la PI de Apple, según se explica en los considerandos 281 a 293.
- (332) Sin embargo, como se explica en los considerandos 296 a 304, las funciones de las sucursales irlandesas según se presentan a la agencia tributaria irlandesa, constan de funciones para las que era crucial el uso de dichas licencias, y había indicaciones de que dichas sucursales de hecho garantizaban funciones relacionadas con PI que eran cruciales en la creación de notoriedad de marca y reconocimiento de marca en la región EMEA.
- (333) Dada la limitada capacidad de las sedes centrales para controlar un riesgo en comparación con el ámbito de las actividades de sus respectivas sucursales irlandesas, la elección de las sucursales irlandesas como la parte objeto de análisis y menos compleja para la transacción da lugar a un beneficio imponible anual para ASI y para AOE en Irlanda que se aleja de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio

⁽²⁶¹⁾ Véase, en este contexto, el apartado 3.18 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010: «La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.»

⁽²⁶²⁾ Irlanda sostiene que esto es consecuencia de la aplicación del artículo 25 de la TCA 97, en la que únicamente es necesario considerar las actividades que tienen lugar en las sucursales irlandesas.

⁽²⁶³⁾ Véase el considerando 94.

de plena competencia. Por tanto, la aceptación por parte de la agencia tributaria irlandesa de los métodos de asignación de beneficios partía de la premisa de que la elección reduce la deuda tributaria en concepto del impuesto sobre sociedades anual en Irlanda de ASI y AOE, en comparación con empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleje precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. Por este motivo, debería considerarse que las resoluciones fiscales impugnadas proporcionan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

a) Elección inapropiada del indicador de nivel de beneficios

- (334) Aun en el caso de que las sucursales irlandesas fueran consideradas apropiadamente ser la «función menos compleja» y por tanto fueran adecuadamente seleccionadas como la parte sujeta a prueba para los métodos unilaterales de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas, algo a lo que la Comisión se opone, los indicadores de nivel de beneficios seleccionados para dichos métodos no dan lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.
- (335) Se supone que el indicador de nivel de beneficios seleccionado para la aplicación de un método unilateral de determinación de precios de transferencia, como el método MMNO, refleja las funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis en la transacción controlada, parte que las resoluciones fiscales impugnadas aceptan son las sucursales irlandesas. El indicador de nivel de beneficios propuesto por Apple y aprobado por la agencia tributaria irlandesa en ambas resoluciones fiscales de 1991 y 2007, para determinar el beneficio imponible de ASI y AOE para las funciones que llevan a cabo es los gastos de funcionamiento, que para AOE se han combinado con un porcentaje de la cifra de negocio desde la resolución de 2007. Puesto que ambas sucursales llevan a cabo funciones distintas, la Comisión analizará las funciones de cada sucursal por separado para concluir si la elección de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios era apropiada en cada caso.
- (336) Apple presentó la sucursal irlandesa de ASI a la agencia tributaria irlandesa como una sociedad que llevaba a cabo actividades relacionadas principalmente con las compras, ventas y distribución. La elección de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios está asociada generalmente con distribuidores de riesgo bajo ⁽²⁶⁴⁾. Sin embargo, por los motivos expuestos en los considerandos 337, 338 y 339, la sucursal irlandesa de ASI no puede considerarse un distribuidor de riesgo bajo.
- (337) En primer lugar, ASI asume el riesgo de cifra de negocios, que ascendía a [67 500-68 000] millones USD en 2014. Dado que la sede central de ASI carece de presencia física o de empleados, siendo por tanto incapaz de asumir cualquier riesgo de producto, debe asumirse que quien asume el riesgo en cuestión es la sucursal irlandesa de ASI. El uso de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios no refleja dicho riesgo, dado que los gastos de funcionamiento de la sucursal irlandesa de ASI permanecieron relativamente estables a lo largo del período durante el cual estaban vigentes las resoluciones fiscales impugnadas. Sin embargo, durante dicho período, las ventas de ASI aumentaron sustancialmente. Esta ausencia de correlación entre los gastos de funcionamiento y las ventas cuestionan la idoneidad de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios para determinar el beneficio imponible de ASI ⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁴⁾ El informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] parece considerar que las ventas no son un indicador de nivel de beneficios apropiado para actividades de distribución. Según dicho informe, las ventas únicamente podrían ser apropiadas en este caso para actividades de distribución limitadas a logística, mientras que ASI tiene importantes funciones de atención al cliente y proporciona garantías para todos los productos vendidos. Véase *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes* («Métodos transaccionales de precios de transferencia de beneficios, Comentarios sobre una serie de borradores de notas de asuntos»), [asesor fiscal de Apple], de 30 de abril de 2008, donde el asesor fiscal de Apple afirma «[asesor fiscal de Apple] considera que hay motivos para utilizar la razón Berry en algunos casos en grupos muy integrados en los que la “venta” se lleve a cabo predominantemente en un ámbito regional o global y la función de ventas de la sociedad sea sobre todo logística». Véase también *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [asesor fiscal de Apple], de 30 de abril de 2008, donde el asesor fiscal de Apple afirma «[asesor fiscal de Apple] señala el punto de vista del Grupo de Trabajo [de la OCDE] de que la razón de Berry debería utilizarse únicamente para recompensar actividades de venta; y que un indicador relacionado con ventas es más adecuado salvo en situaciones comparables cuando partes independientes que operan en condiciones de plena competencia hubieran acordado otra cosa». Grupo de Trabajo de la OCDE es la designación de grupos de trabajo dentro de la OCDE competentes en principio por representantes de los Estados miembros y dedicados a cuestiones específicas como por ejemplo los precios de transferencia.

⁽²⁶⁵⁾ Considerando 67 de la Decisión de incoación: «De hecho, [...] los ingresos por ventas de ASI aumentaron en un 415 % en los años 2009-2012 hasta los 63 900 millones USD. Para ese mismo período, los gastos de funcionamiento tal como reflejan los ingresos imponibles [...] aumentaron en un [15-20] %».

- (338) En segundo lugar, ASI proporciona garantías para todos los productos vendidos en la región EMEIA. Estas garantías constituían el pasivo más significativo en la transferencia de activos y pasivos de ASI a ADI en relación con dicha región ⁽²⁶⁶⁾. Dado que la sede central de ASI carece de presencia física o de empleados, siendo por tanto incapaz de asumir cualquier riesgo de producto, debe considerarse que la sucursal irlandesa de ASI es la que debe dicho pasivo. Sin embargo, la elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios no refleja dicho nivel de riesgo dado que, según se explica en el considerando 336, el uso de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficios se asocia generalmente a distribuidores de bajo riesgo ⁽²⁶⁷⁾.
- (339) En tercer lugar, ASI recurre sistemáticamente a contratistas externos ⁽²⁶⁸⁾ para garantizar su función de distribución. De hecho, la cifra de negocio generada por ASI está constituida en gran parte por bienes que nunca se manipulan físicamente en Irlanda. El riesgo asumido con respecto a productos no manejados en Irlanda se recogería mejor en las ventas totales que en los gastos de funcionamiento, dado que aunque los pagos de los servicios externalizados podrían quedar reflejados en los gastos de funcionamiento de la sucursal, esta cantidad incluiría una remuneración para el tercero en la prestación de los servicios, y no refleja como tales los costes generados por dicha actividad. Sin embargo, el grado de detalle existente en los gastos de funcionamiento de ASI es insuficiente para identificar componentes de los gastos de funcionamiento, como pago por costes externalizados y costes de personal ⁽²⁶⁹⁾.
- (340) Por los motivos expuestos en los considerandos 337, 338 y 339, la elección de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios en vez de las ventas refleja de forma inapropiada los riesgos asumidos y las actividades significativas llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de ASI. Estos motivos son igualmente válidos para el uso de la razón de Berry en los dos informes *ad hoc* preparados por PwC y [asesor fiscal de Apple]. La razón de Berry también se utiliza como ratio financiero para estimar una remuneración en condiciones de plena competencia para distribuidores de riesgo limitado ⁽²⁷⁰⁾. La razón de Berry representa un rendimiento en las funciones de valor añadido de una sociedad y asume que dichas funciones se recogen en sus gastos de funcionamiento. Dado que el denominador utilizado en la razón de Berry son los gastos de funcionamiento, el uso de los mismos en la aplicación del MMNO y el uso de la razón de Berry constituyen, en la práctica, simplemente una presentación distinta. En todo caso, las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia describe escenarios en los que la razón de Berry puede ser útil, si bien dichos escenarios son distintos del escenario en el que opera ASI ⁽²⁷¹⁾.
- (341) Como conclusión, ni la elección de los gastos operativos como indicador de nivel de beneficios en las resoluciones fiscales impugnadas, ni el uso de la razón de Berry en los informes *ad hoc*, son adecuados para determinar una remuneración en condiciones de plena competencia para las funciones llevadas a cabo por la sucursal irlandesa de ASI. La elección de los gastos de funcionamiento como indicador del nivel de beneficio en vez de las ventas reduce de forma inapropiada el beneficio imponible anual de ASI en Irlanda, puesto que las ventas son un indicador de nivel de beneficios más amplio que los gastos de funcionamiento y, en el caso de ASI, las ventas aumentaron de forma sustancial en el periodo durante el cual estaban en vigor las resoluciones fiscales

⁽²⁶⁶⁾ Véase el considerando 135.

⁽²⁶⁷⁾ Véase, en este contexto, el apartado 2.87 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010, que afirma: «El denominador debe centrarse en el indicador o indicadores relevantes del valor de las funciones desarrolladas por la parte objeto de análisis en la operación que se está revisando, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos».

⁽²⁶⁸⁾ Véase, por ejemplo, el considerando 55.

⁽²⁶⁹⁾ Véase la figura 4.

⁽²⁷⁰⁾ Véase, por ejemplo, la tabla sobre el uso de indicadores de nivel de beneficio en Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Rendimiento de los activos (ROA)	Fórmula: Beneficio de explotación/activos de explotación Con frecuencia utilizado para someter a prueba a: fabricantes
Margen de explotación	Fórmula: Beneficio de explotación/Ventas netas Con frecuencia utilizado para someter a prueba a: distribuidores
Razón de Berry	Fórmula: Beneficio bruto/Gastos de funcionamiento Con frecuencia utilizado para someter a prueba a: distribuidores de función inferior
Coste incrementado neto	Fórmula: Beneficio de explotación/Costes totales Con frecuencia utilizado para someter a prueba a: proveedores de servicios y fabricantes por contrato

⁽²⁷¹⁾ Véase el apartado 2.101 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010.

impugnadas, mientras que los gastos de funcionamiento de ASI permanecieron relativamente estables ⁽²⁷²⁾. Concretamente, da lugar a una base imponible muy baja y estable para la sucursal irlandesa de ASI ⁽²⁷³⁾, que no refleja correctamente los riesgos asumidos por dicha sucursal, tal como se describe en los considerandos 337, 338 y 339. Dicha elección da lugar por tanto a una menor remuneración para dicha sucursal que para una empresa independiente cuyo beneficio imponible refleje los precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. No surgen problemas similares cuando las ventas se utilizan como indicador del nivel de beneficios para determinar la remuneración para las funciones realizadas por la sucursal irlandesa de ASI.

- (342) La directriz incluida en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia apoya también que la elección de los gastos de funcionamiento como indicador de nivel de beneficios para una sociedad que lleva a cabo actividades de compras, ventas y distribución podría no dar lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. Estas Directrices sugieren una remuneración basada en las ventas más que en los gastos de funcionamiento de las empresas que llevan a cabo dichas funciones ⁽²⁷⁴⁾. En las Directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia se abordan problemas similares referentes al uso de la razón de Berry ⁽²⁷⁵⁾. En cualquier caso, no se ha considerado nunca la posible elección de los costes totales como indicador de nivel de beneficios, que constituye una base más amplia que los gastos de funcionamiento ⁽²⁷⁶⁾, para la sucursal irlandesa de ASI, y dicha elección también habría incrementado el beneficio imponible anual de ASI en Irlanda.
- (343) En lo referente a AOE, Apple presentó su sucursal irlandesa a la agencia tributaria irlandesa como la responsable de la fabricación y ensamblado de una gama especializada de productos informáticos. AOE es propietaria de los inventarios ⁽²⁷⁷⁾ y aparentemente controla y asume el riesgo de al menos parte de los costes relacionados con dichos inventarios ⁽²⁷⁸⁾. Dado que su sede central no está en posición de asumir dicho riesgo de forma efectiva en ausencia de una presencia física o de empleados que pudieran gestionar dicho riesgo, debe considerarse que es la sucursal irlandesa de AOE la que asume la totalidad del riesgo de los inventarios. En tales circunstancias, para una empresa de fabricación como AOE, es más adecuado un indicador de nivel de beneficios que incluya costes totales que los gastos de funcionamiento. Los costes totales constituyen una base más amplia que los gastos de funcionamiento, dado que estos últimos excluyen los costes relacionados con las materias primas, mientras que los costes totales incluyen el componente variable principal de los costes, que en principio son costes de bienes vendidos para una empresa de fabricación como AOE. La Comisión observa en este sentido que los informes *ad hoc* de PwC [asesor fiscal de Apple] proponen un margen sobre los costes totales como indicador de nivel de beneficio ⁽²⁷⁹⁾.
- (344) Al aceptar un método de atribución de beneficios con gastos de funcionamiento y no los costes totales como indicador del nivel de beneficios, la agencia tributaria irlandesa dio una ventaja selectiva a AOE en comparación a empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleja precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. La exclusión de determinados costes, como el coste de los bienes vendidos,

⁽²⁷²⁾ Véase el considerando 337.

⁽²⁷³⁾ Este principio se explica con referencia a las reestructuraciones empresariales en el apartado 9.10 de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 2010, en donde se afirma: «Las reestructuraciones empresariales suelen provocar que las operaciones locales se transformen en actividades de bajo riesgo (por ejemplo, distribuidores de bajo riesgo, o fabricantes por contrato) a los que se asigna un rendimiento relativamente bajo (pero, por lo general, estable) sobre la base de que es otra la parte que soporta el riesgo empresarial, a la que se atribuye el resultado residual».

⁽²⁷⁴⁾ Véase, en este contexto, el apartado 2.87 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010: «En general, y a reserva de una revisión de los hechos y circunstancias del caso, las ventas o los gastos de distribución, comprendidos en los de explotación, pueden constituir una buena base para las actividades de distribución, los costes totales o costes de explotación pueden serlo para la actividad de prestación de servicios o de fabricación, mientras que los activos de explotación pueden ser una base adecuada para las actividades que requieren mucho capital, como son ciertas actividades de fabricación o determinados servicios de infraestructura».

⁽²⁷⁵⁾ Véase, en este contexto, el apartado 2.101 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010: «los problemas (...) en relación con los costes repercutidos sin margen se plantean también en la aplicación de la razón de Berry. Para que esta razón resulte apropiada para calcular la contraprestación obtenida en una operación vinculada (por ejemplo, consistente en la distribución de productos), es necesario:

- Que el valor de las funciones desarrolladas en la operación vinculada (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) sea proporcional a los gastos de funcionamiento,
- Que el valor de las funciones desarrolladas en la operación vinculada (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) no esté sensiblemente afectada por el valor de los productos distribuidos, es decir, que no sea proporcional a las ventas, y
- Que el contribuyente no lleve a cabo, en las operaciones vinculadas, ninguna otra actividad importante (por ejemplo, la de fabricación) que deba remunerarse mediante otro método o indicador financiero».

⁽²⁷⁶⁾ Véase el apartado 2.47 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010.

⁽²⁷⁷⁾ De acuerdo con los resultados financieros de AOE, AOE posee stock de «materia prima» y «trabajo en curso y productos terminados».

⁽²⁷⁸⁾ Véase, en este contexto, el apartado 2.93 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 2010: «Al aplicar el método del margen neto operacional sobre la base de los costes completos, que engloban los costes directos e indirectos imputables a la actividad o a la operación, junto con la correspondiente atribución de los costes generales de administración de la empresa. El problema que puede plantearse es si resulta aceptable y hasta qué punto, desde la perspectiva de la plena competencia, permitir que una parte importante de los costes en los que incurre el contribuyente se repercutan sin atribuirseles un elemento de beneficio (es decir, que se traten como costes potencialmente excluibles del denominador del indicador de beneficio neto). Esto dependería de hasta qué punto una parte independiente, en condiciones comparables, hubiera estado de acuerdo en no aplicar margen alguno sobre la parte de los costes en los que hubiera incurrido».

⁽²⁷⁹⁾ Véanse los considerandos 167 y 214.

del indicador de nivel de beneficio aprobado por las resoluciones fiscales impugnadas para la sucursal irlandesa de AOE, reduce de forma inapropiada el beneficio imponible anual de dicha sociedad en Irlanda, dado que los costes totales son un indicador de nivel de beneficios más amplio que los gastos de funcionamiento, pudiendo de este modo reducir la deuda tributaria de la sociedad irlandesa.

- (345) Como conclusión, la aceptación por parte de la agencia tributaria irlandesa del gasto de explotación como indicador de nivel de beneficios en los métodos de asignación de beneficio aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas, en vez de las ventas para la sucursal irlandesa de ASI y de los costes totales para la sucursal irlandesa de AOE, reduce de forma inapropiada el beneficio imponible anual de ambas empresas en Irlanda comparado con empresas no integradas, cuyo beneficio imponible refleja precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. Debería considerarse por tanto que las resoluciones fiscales impugnadas proporcionan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

a) Los niveles de beneficios aceptados son demasiado bajos

- (346) En las resoluciones fiscales impugnadas, la agencia tributaria irlandesa aceptó niveles de beneficios distintos para las sucursales irlandesas de ASI y AOE. En lo referente a ASI, la resolución de 1991 acepta un margen del 12,5 % en los gastos de funcionamiento de la sucursal, mientras que la resolución de 2007 acepta un margen del [10-15] %. En lo referente a AOE, la resolución de 1991 acepta un margen del 65 % para gastos de funcionamiento de la sucursal de hasta [60-70] millones USD y un margen de un 20 % por encima de dicha cantidad, mientras que la resolución de 2007 acepta un margen del [10-15] % para los gastos de funcionamiento de la sucursal con un beneficio de PI del [1-5] % de la cifra de negocio de la sucursal con respecto a la «tecnología acumulada de procesos de fabricación»⁽²⁸⁰⁾ de la sucursal irlandesa. Dado que Apple no elaboró informes de atribución de beneficios al solicitar las resoluciones fiscales impugnadas, no hay explicaciones contemporáneas para justificar la elección de estos niveles de cifra de negocios en 1991 y 2007.
- (347) En cuanto a la resolución de 1991, el sistema de umbral acordado para AOE de 65 % de gastos de funcionamiento, que se reduce al 20 % por encima de los [60-70] millones USD, parece haberse establecido por negociación y parece haber dependido de consideraciones relacionadas con el empleo, tal como evidencian los extractos reproducidos en la sección 2.2.3 y en particular la referencia en dichos extractos a la necesidad de «no prohibir la expansión de las operaciones irlandesas»⁽²⁸¹⁾. El Tribunal ha sostenido en este sentido que si una administración tributaria tiene plena libertad para determinar los beneficiarios o las condiciones en virtud de las cuales se concede la reducción fiscal sobre la base de los criterios no relacionados con el sistema fiscal, como las consideraciones sobre el empleo, debe considerarse que el ejercicio de dicha discreción da lugar a una ventaja selectiva.
- (348) La Comisión no está de acuerdo con la interpretación de Irlanda de dicha referencia⁽²⁸²⁾, según la cual no sería irrazonable para un fabricante por contrato aceptar un margen comercial reducido sobre sus costes después de que se le hubiera compensado generosamente. El objetivo de un operador económico racional es maximizar los beneficios en un nivel de riesgo dado, y un operador económico racional no aceptaría ingresos más bajos y renunciar a beneficios debido a que por otra parte recibió unos ingresos suficientes. La Comisión también rechaza la interpretación propuesta por Apple de dicha referencia⁽²⁸³⁾, que, según Apple, debería entenderse a la luz del hecho de que sería improbable que las inversiones incrementales fijas necesarias para la expansión fueran tan grandes como las inversiones fijas iniciales⁽²⁸⁴⁾. Concretamente, no puede aceptarse el argumento de Apple, presentado en un estudio *ad hoc* preparado por [2º asesor de Apple]⁽²⁸⁵⁾, de que los beneficios obtenidos a partir

⁽²⁸⁰⁾ Véase la solicitud de resolución de 16 de mayo de 2007, que forma la base de la resolución de 2007, p. 1.

⁽²⁸¹⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 119. Véase el considerando 65.

⁽²⁸²⁾ Asunto C-6/12 P Oy EU:C:2013:525, apartados 25 a 28 y la jurisprudencia citada.

⁽²⁸³⁾ Véase el considerando 65.

⁽²⁸⁴⁾ Véanse las observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartado 112.

⁽²⁸⁵⁾ Véase el considerando 170.

de eficiencias deberían estar sujetos a una imposición menor. Según dicho informe, un porcentaje de imposición menor sobre los beneficios más allá de un umbral es un reflejo de las economías de escala subyacentes. Sin embargo, la Comisión no puede encontrar una justificación económica para que una sociedad acepte un beneficio menor cuando incurra en costes menores. De modo similar, una reducción de la imposición en el caso de grandes empresas que se benefician de economías de escala es ajena a la lógica del sistema fiscal. Más específicamente, si el beneficio generado por economías de escala estuviera sujeto a una imposición menor que el beneficio generado por empresas pequeñas, las grandes empresas obtendrían una doble ventaja: las grandes empresas que son más eficientes que sus homólogas más pequeñas se beneficiarían de la generación de mayores beneficios y, dado que los impuestos se gravan como un porcentaje de los beneficios, también al aplicársele un menor tipo impositivo sobre dicho beneficio. Semejante ventaja adicional cae fuera de la lógica del sistema fiscal, que es gravar el beneficio de todas las empresas sujetas a impuestos en Irlanda, independientemente de su tamaño y de su posición en el mercado. Por último, puede ser acorde con la lógica comercial aceptar un margen de beneficio inferior por unidad de productos vendidos cuando aumenta la cantidad vendida a un cliente específico. Sin embargo, esto no corresponde automáticamente a unos menores beneficios registrados con respecto a la cuenta de dicho cliente, dado que los menores márgenes de beneficio por unidad podrían, en principio, compensarse sobradamente mediante mayores volúmenes vendidos a este cliente. Irlanda no tenía indicios en cuanto a una estrategia de precios subyacente de Apple que correspondiera a un patrón de rentabilidad similar. En todo caso, unos incentivos similares a rebajas de los tipos impositivos efectivos destinadas a atraer una mayor actividad y más empleo no entran dentro de la lógica del sistema fiscal.

- (349) No obstante, la Comisión puede aceptar las explicaciones de Irlanda⁽²⁸⁶⁾ y de Apple⁽²⁸⁷⁾ referentes a la desgravación por bienes de capital acordada en la resolución de 1991 sobre la que la Comisión expresó dudas en la Decisión de incoación. En ella, la Comisión consideró que el acuerdo de la agencia tributaria irlandesa de que el importe de las desgravaciones sobre bienes de capital se restrinja a [1-10] millones USD por encima de la cantidad cargada por depreciación en las cuentas no estaba fundamentado mediante ningún método ni justificado por ningún gasto real, sino que más bien parecía ser el resultado de negociaciones. Irlanda y Apple sostuvieron que, sobre este punto, la resolución de 1991 limita una deducción fiscal. En particular, Irlanda explicó que ASI y AOE fijaron voluntariamente un límite anual en su recurso a desgravaciones sobre bienes de capital, aun cuando ASI y AOE hubieran tenido derecho a reclamar unas desgravaciones más elevadas en un número de años menor⁽²⁸⁸⁾, de forma que este elemento de la resolución no parece favorecer tan selectivamente a dichas empresas cuando se evalúan individualmente y separados de otros elementos de la resolución.
- (350) En cuanto a la resolución de 2007, en los informes *ad hoc* preparados por PwC y [asesor fiscal de Apple] para los niveles de cifra de negocios acordados para las sucursales irlandesas de ASI y AOE, se proporciona un razonamiento *a posteriori*. Ambos informes se basan en un estudio de comparabilidad, pero mientras que el informe de PwC presenta todas las empresas que el asesor fiscal consideraba comparables para estimar una cifra de negocios en presuntas condiciones de plena competencia para ambas sucursales, el informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] no revela los comparables utilizados. El informe *ad hoc* de [asesor fiscal de Apple] señala problemas de comparabilidad, en concreto diferencias sustanciales en dicho informe⁽²⁸⁹⁾, pero no obstante procede a la búsqueda de comparables en una base de datos.
- (351) A título preliminar, la Comisión considera el uso de un estudio de comparabilidad basado en una búsqueda de comparables en una base de datos un medio inadecuado para estimar el beneficio en condiciones de plena competencia de las sucursales irlandesas de ASI y AOE. Para que dicho estudio proporcione una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, los productos vendidos por terceros incluidos en el estudio de comparabilidad deben ser comparables a los productos vendidos por ASI y a los productos fabricados por AOE. Sin embargo, los criterios de eliminación empleados por PwC y por [asesor fiscal de Apple] para la selección de comparables no incluye la consideración del hecho de que Apple vende productos de marca de alta calidad y posiciona sus productos en el mercado como tales, mientras que las

⁽²⁸⁶⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 121 y ss.

⁽²⁸⁷⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartado 115 y ss.

⁽²⁸⁸⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 127.

⁽²⁸⁹⁾ Véase el informe *ad hoc* sobre precios de transferencia de [asesor fiscal de Apple], p. 13: «los mercados geográficos implicados, los términos contractuales, la gama de productos y los volúmenes de producto con respecto a los distribuidores externos son sustancialmente distintos cuando se comparan con aquellos relevantes a las actividades de la sucursal irlandesa de ASI».

empresas seleccionadas se situarían en el mercado de forma distinta. No puede valorarse una cifra de negocios en condiciones de plena competencia para un distribuidor como ASI en ausencia de dicha consideración, sobre todo dado que ASI es responsable de las garantías de los productos vendidos, tal como se explica en el considerando 338, que en el caso de productos de marca de calidad presenta un riesgo no despreciable ⁽²⁹⁰⁾, asumiendo ASI un riesgo considerable para productos de alta gama no manejados físicamente por la sucursal irlandesa, tal como se explica en el considerando 339, lo que en principio no es el caso de los comparables seleccionados. Además, una diferencia significativa entre las intensidades de los costes variables podría ser un problema para la comparabilidad, considerando que los costes de explotación de ASI suponen una fracción muy limitada de sus ventas.

- (352) Después de estas preocupaciones de carácter general con el uso de un estudio de comparabilidad en este caso, la Comisión discrepa específicamente con el hecho de que al menos tres de las 52 empresas elegidas por PwC como comparables están en liquidación ⁽²⁹¹⁾. Las empresas que no tienen un modelo de negocio sostenible no pueden considerarse, en principio, comparables fiables a la hora de establecer un nivel adecuado de remuneración. Dado que el estado de liquidación de una parte significativa de la muestra demuestra que la sostenibilidad del modelo de negocio no era un factor suficientemente tenido en cuenta en la selección, no puede establecerse la representatividad de los comparables en su conjunto.
- (353) Independientemente de estas dudas generales y específicas respecto a los estudios de comparabilidad llevados a cabo en los informes *ad hoc*, la Comisión examinó, en aras de la exhaustividad, cuál sería un nivel adecuado de cifra de negocios de ASI utilizando las ventas, y para AOE utilizando los costes totales, en vez de los gastos de funcionamiento, como indicador del nivel de beneficios. La Comisión recuerda que no lleva a cabo este análisis para determinar una remuneración en condiciones de plena competencia para las funciones realizadas por las sucursales irlandesas ⁽²⁹²⁾, sino más bien para demostrar que, aun cuando la agencia tributaria irlandesa hubiera obrado correctamente aceptando la suposición infundada de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y AOE deberían asignarse fuera de Irlanda, algo a lo que la Comisión se opone, la elección inapropiada de los gastos de funcionamiento y los niveles inapropiadamente bajos de cifra de negocios aceptados por la agencia tributaria irlandesa en la aplicación de los métodos unilaterales de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas, da lugar a unos beneficios imposables anuales para ASI y AOE en Irlanda que, en cualquier caso, se alejan de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado para sus respectivas sucursales irlandesas.
- (354) En cuanto a ASI, en la figura 13 se presenta un análisis de un beneficio obtenido sobre las ventas mediano ⁽²⁹³⁾ a lo largo del mismo periodo que el análisis llevado a cabo por PwC utilizando los mismos comparables.

Figura 13

Margen del beneficio de explotación sobre la cifra de negocios de las 52 empresas seleccionadas por PwC

	Promedio 2007-2011 (%)
Cuartil inferior (percentil 25)	1,3
Mediana	3,0
Cuartil superior (percentil 75)	4,5

⁽²⁹⁰⁾ El riesgo de garantía aumenta con el precio de los bienes subyacentes, por lo que los productos de marca de calidad presentan un riesgo de garantía debido a su precio relativamente elevado, incluido el coste de los componentes. Véase, en este contexto, el apartado 3.37 de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE de 1995, que ilustra el siguiente ejemplo: «Suponiendo, por ejemplo, que un contribuyente venda magnetoscopios (vídeos) de calidad superior a una empresa asociada y que los datos de los que se dispone se refieran a los beneficios de la venta de magnetoscopios de calidad media. Suponiendo que el mercado de magnetoscopios de calidad superior sea un mercado en crecimiento, se caracterice por fuertes barreras de entrada, un número reducido de competidores y ofrezca amplias posibilidades de diferenciación de productos. Todos estos factores posiblemente entrañan un efecto importante sobre la rentabilidad de las actividades inspeccionadas y de las actividades comparadas, en cuyo caso deberán ajustarse. Como en otros métodos, la fiabilidad de los ajustes necesarios condiciona la fiabilidad del análisis. Debería hacerse constar que, aun cuando dos empresas ejerzan actividades exactamente iguales, la rentabilidad variará en función de sus cuotas de mercado, de sus posiciones competitivas, etc.». No se incluyó ya este ejemplo en las Directrices de la OCDE de 2010 sobre precios de transferencia.

⁽²⁹¹⁾ La base de datos de Bureau Van Dijk utilizada por PwC indica, con referencia a las empresas TECNOTEL ITALIA S.P.A. y MIELCO SPA, que estas empresas están en liquidación, además, según fuentes públicas, la sociedad MEMTEC IBERICA SL también está en liquidación.

⁽²⁹²⁾ Véase el considerando 326.

⁽²⁹³⁾ La cifra de negocios (o ingresos de explotación) se selecciona en la búsqueda en la base de datos.

(%)							
	EBIT/cifra de negocio	2011	2010	2009	2008	2007	media
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA S.P.A.	4	5	4	2	1	3,25
3	AMSTESO ELECTRIC LIMITED	6	6	6	190	193	80,17
4	APLICACIONES TECNOLOGICAS SA	12	18	16	18	25	17,50
5	APRA S.P.A.	2	1	1	2	4	2,06
6	AVESTA	4	4	5	5	4	4,39
7	B2BIRES S.R.L.	3	4	3	3	3	3,21
8	COM 2 NETWORKS	2	3	3	3	4	3,33
9	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA	1	1	1	1	1	0,98
11	COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA	2	2	2	7	4	3,47
12	CONFIG	2	1	0	2	5	1,76
13	CONNECT DATA	3	0	2	7	7	3,75
14	DACOM S.P.A.	9	8	8	10	4	7,87
15	DIGIT ACCESS	4	3	3	4	4	3,49
16	DUWIN SRL	0	0	0	1	1	0,47
17	EARPRO SA	2	4	1	16	14	7,37
18	ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA	1	1	1	0	1	1,09
19	ELETTROLAZIO S.P.A.	3	2	2	3	1	2,26
20	EUROP COMPUTER PERFORMANCE	3	3	3	2	4	2,98
21	FERNANDO CRISTINO, LDA	13	12	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

		(%)					
	EBIT/cifra de negocio	2011	2010	2009	2008	2007	media
24	INFOWORK TECHNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO — COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	- 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES — S.P.A.	6	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GMBH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	LAZANAS — Xepapadakou Eisagogiki A.E.E.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	- 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II — EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	- 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	PROFESSIONAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE	6	4	3	4	6	4,50
41	RECO S.P.A.	1	5	8	2	4	3,96
42	REMLE, SA	2	3	2	1	1	1,75
43	SANGHA France	7	3	4	6	4	4,69
44	SIAM S.R.L.	2	1	2	1	1	1,54
45	SUMELEC NAVARRA SL	0	0	1	7	10	3,80
46	TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE	0	1	2	2	2	1,27
47	TEDUIN SA	2	1	1	1	1	1,10

(%)

	EBIT/cifra de negocio	2011	2010	2009	2008	2007	media
48	TELSERVICE S.R.L.	0	0	0	0	0	0,17
49	TRANS AUDIO VIDEO S.R.L.	5	4	4	8	8	5,82
50	TULSI IMPORT EXPORT LTD		1	2	1	2	1,74
51	VERE 85 SA		1	1	0	0	0,69
52	ΕΝΑΡΧΕΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

- (355) Utilizando los comparables seleccionados por PwC con la sucursal irlandesa de ASI como parte objeto de análisis y las ventas como indicador del nivel de beneficios, los análisis en figura 13 dan lugar a un rendimiento sobre las ventas mediano del 3 % con un rango intercuartil ⁽²⁹⁴⁾ del 1,3 % al 4,5 %. Sobre la base de la información financiera en el cuadro 1 de esta Decisión y de la información proporcionada en el considerando 105 basada en declaraciones de impuestos, los ingresos empresariales de la sucursal irlandesa de ASI gravados al tipo impositivo estándar irlandés para sociedades del 12,5 % fueron de aproximadamente [40-50] millones USD en 2012, lo que supone aproximadamente el [0,0-0,5] % de la cifra de negocio de ASI de 2012. Este importe es casi 20 veces inferior al importe que resultaría de aplicar el cuartil inferior del análisis en la figura 13, que se basa en el análisis de comparabilidad de PwC corregido.
- (356) Como conclusión, aun en el caso de que la agencia tributaria irlandesa hubiera tenido derecho a acapar un método de atribución de beneficios basado en un método unilateral de atribución de beneficios eligiendo a la sucursal irlandesa de ASI como la parte objeto de análisis, algo a lo que se opone la Comisión, el beneficio imponible de ASI en Irlanda resultante de la aplicación de las resoluciones fiscales impugnadas se desvía de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. Dicha desviación da lugar a una reducción significativa de la deuda tributaria en el impuesto sobre sociedades de ASI en Irlanda en comparación con empresas no integradas, cuyo beneficio imponible refleja precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. Debería considerarse por tanto que proporcionan una ventaja selectiva a ASI a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (357) En cuanto a AOE, el beneficio imponible para dicha sociedad en 2012 corresponde a aproximadamente un [1-5] % de los costes totales. Dicho porcentaje cae dentro del rango intercuartil presentado en los informes *ad hoc* de PwC y de [asesor fiscal de Apple] y es cercano al percentil 25, considerado por el asesor fiscal constitutivo del extremo inferior de un rango en condiciones de plena competencia. De acuerdo con [asesor fiscal de Apple], para el periodo 2009 a 2011 ⁽²⁹⁵⁾, el margen del cuartil inferior sobre los costes totales sería del [4,5-5,0] % (con una mediana del [5-10] %) y, de acuerdo con PwC, para el periodo 2007-2011 ⁽²⁹⁶⁾, sería del [3,0-3,5] % (con una mediana del [5-10] %).
- (358) Sin embargo, la comparabilidad de cada sociedad con la sucursal irlandesa de AOE en el informe *ad hoc* de PwC se establece únicamente sobre la base de la información disponible de una base de datos comercial, no justificándose en dicho informe por qué, a falta de un análisis detallado de comparabilidad de cada uno de los negocios de la sociedad y de la estructura de costes, se acepta el percentil 25 como extremo inferior del rango en vez de exigir un rango más estrecho para abordar los problemas de comparabilidad ⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁴⁾ PwC y [asesor fiscal de Apple] consideran el rango intercuartil el rango en condiciones de plena competencia.

⁽²⁹⁵⁾ Véase la figura 10.

⁽²⁹⁶⁾ Véase el considerando 217.

⁽²⁹⁷⁾ En este sentido, el apartado 3.57 de las Directrices sobre precios de transacción de la OCDE de 2010 afirma: «Puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis».

(359) Además, el resultado del informe *ad hoc* de PwC se basa en una comparación únicamente con empresas de fabricación, mientras que dicho informe afirma que la sucursal irlandesa de AOE también proporciona servicios compartidos a otras empresas del grupo Apple en la región EMEIA, como finanzas (servicios de contabilidad, nóminas y cuentas por pagar), sistemas y tecnología de información y actividades de recursos humanos⁽²⁹⁸⁾. En el análisis del informe *ad hoc* de PwC no se tiene en cuenta ninguna de estas funciones, de modo que no puede utilizarse el informe para justificar *a posteriori* que la remuneración de estas funciones era en condiciones de plena competencia.

a) Conclusión sobre la aplicación errónea de los métodos unilaterales de atribución de beneficios en las resoluciones fiscales impugnadas

(360) Como conclusión, la Comisión considera que incluso si la agencia tributaria irlandesa hubiera obrado correctamente al haber aceptado la suposición infundada de que las licencias de PI de Apple en posesión de ASI y de AOE se hubieran asignado fuera de Irlanda, algo a lo que la Comisión se opone⁽²⁹⁹⁾, los métodos de atribución de beneficios aprobados en las resoluciones fiscales impugnadas siguen dando lugar a un resultado que se aleja de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia. Estas resoluciones aprueban una remuneración imponible que las sucursales irlandesas no habrían aceptado, desde la perspectiva de su propia rentabilidad, si fueran empresas separadas e independientes implicadas en las mismas actividades o en actividades similares en las mismas condiciones, o en condiciones similares. Dado que estos métodos de atribución de beneficios reducen la deuda fiscal de ASI y de AOE en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios corporativos en Irlanda (comparado con empresas no integradas cuyo beneficio imponible, en virtud de dicho sistema, se determina mediante precios negociados en el mercado en condiciones de plena competencia), con la aprobación de estos métodos, las resoluciones fiscales impugnadas proporcionan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

8.2.2.4. Conclusión sobre la existencia de ventaja selectiva resultante de una excepción de las normas ordinarias de tributación de beneficios corporativos en Irlanda

(361) La Comisión concluye en virtud de ambas líneas de razonamiento que los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas dieron lugar a la reducción de la deuda tributaria sobre el impuesto de sociedades de ASI y AOE de conformidad con las normas ordinarias de tributación de los beneficios corporativos en Irlanda en comparación con empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleje precios determinados en el mercado negociados en condiciones de plena competencia. La Comisión considera, por tanto, que estas resoluciones proporcionan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(362) Dicha conclusión viene confirmada posteriormente por otros dos factores adicionales, que sugieren que los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas no producen un resultado que dé lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.

(363) En primer lugar, como se señala en el considerando 262, las resoluciones fiscales impugnadas se hicieron efectivas en ausencia de un informe de atribución de beneficios. Tal como se explica en la Decisión de incoación, el hecho de que Apple no presentara el informe de atribución de beneficios en el momento en que se concedieron las resoluciones fiscales impugnadas como apoyo a los métodos de atribución de beneficios que propuso a la agencia tributaria irlandesa, tiende a indicar que los métodos aprobados por dichas resoluciones no producen un resultado que da lugar a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.

(364) En segundo lugar, la resolución de 1991 era indefinida y sin ninguna cláusula de revisión, y se aplicó efectivamente durante quince años, hasta que se estableció la resolución de 2007. La resolución de 2007, que tenía

⁽²⁹⁸⁾ Informe *ad hoc* de PwC, p. 12.

⁽²⁹⁹⁾ Sección 8.2.2.2.

una cláusula de revisión, también era indefinida y se aplicó, según Apple, durante ocho años, hasta que se estableció la nueva estructura corporativa de Apple en Irlanda. Un acuerdo entre una administración tributaria y un contribuyente sin fecha de finalización hace que las predicciones sobre las futuras condiciones en las que se basa dicho acuerdo sean menos precisas, poniendo en duda la fiabilidad del método aprobado por el acuerdo ⁽³⁰⁰⁾. Esto es aplicable *a priori* a una resolución indefinida.

- (365) Irlanda sostiene que, independientemente de la duración de la resolución de 1991, cada declaración anual era un «ejercicio nuevo» y que no habría sido posible utilizar la base de la atribución de beneficios de las sucursales establecida en la resolución «cuando los cambios en los hechos y circunstancias hubieran hecho que dicha base fuera poco fiable» ⁽³⁰¹⁾. No obstante, no está claro cómo la agencia tributaria irlandesa podría haber tenido conocimiento de los cambios en los hechos y circunstancias. Apple podía simplemente presentar su declaración anual sobre la base de la resolución de 1991, sin ninguna obligación de informar a la agencia tributaria irlandesa de cualquier cambio importante ⁽³⁰²⁾. De hecho, y a diferencia de la resolución de 2007, la de 1991 no contiene ninguna cláusula de revisión que determine que la resolución no siga aplicándose si hay un cambio importante en la naturaleza de las actividades llevadas a cabo.
- (366) Además, no está claro qué cambios justificaban sustituir la resolución de 1991 por la de 2007. En principio, un acuerdo de determinación anticipada de los precios es válido siempre y cuando se den los supuestos críticos validados en la resolución ⁽³⁰³⁾. Las resoluciones impugnadas no identifican los supuestos críticos. En 2007 tampoco está claro qué cambio en los supuestos críticos, si los había, impulsó la solicitud de cambios en la resolución de 1991.
- (367) En cuanto a la resolución de 2007, se admite incluso que si Apple decide reestructurar los negocios de sus filiales en Irlanda, añadiendo nuevas empresas irlandesas a la estructura o fusionando empresas ya existentes, los métodos de atribución de beneficios aprobados en la resolución de 2007 seguirían aplicándose a cualquier entidad nueva o fusionada siempre que dichas empresas «lleven a cabo básicamente los mismos tipos de actividad empresarial» que ASI y AOE. Aun siendo cierto que la resolución de 2007 contiene una cláusula de revisión que determina que no se seguirá aplicando si hay un cambio importante en la naturaleza de las actividades llevadas a cabo, no está claro qué implica un cambio importante, algo que Irlanda no ha explicado, y que tampoco se ha especificado en la resolución. Sobre la base de la muy limitada descripción de las actividades de las sucursales irlandesas de ASI y AOE en la resolución, resulta difícil determinar si un cambio en las funciones llevadas a cabo o en los riesgos gestionados por las sucursales irlandesas podría calificarse de cambio importante. Dado que aparentemente ni siquiera una reestructuración empresarial puede calificarse de «cambio importante en la naturaleza de las actividades», parece que Apple podría aplicar el tratamiento fiscal favorable proporcionado por las resoluciones fiscales impugnadas con restricciones limitadas en virtud la resolución de 2007.
- (368) En todo caso, aun si los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas correspondían a métodos que proporcionan una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia cuando se promulgaron, lo que no es el caso, la duración indefinida de dichas resoluciones pone en duda la idoneidad de la atribución de beneficios, dados los posibles cambios en el entorno económico y normativo en los años cubiertos por las resoluciones ⁽³⁰⁴⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Véase el punto 51 del anexo al capítulo IV de las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 2010 y del anexo sobre las directrices para la consecución de acuerdos previos sobre precios de transferencia con arreglo al procedimiento amistoso («APP de PA») de las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 1995.

⁽³⁰¹⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 130.

⁽³⁰²⁾ En el apartado 72 de sus observaciones sobre la Decisión de incoación, Apple afirma que entre 1991 y 2006 mantuvo contactos continuos con la agencia tributaria irlandesa sobre la estructura organizativa y las principales actividades de las sucursales irlandesas sobre la base del poder general de la agencia tributaria irlandesa de vigilar el cumplimiento de las normas tributarias irlandesas. Sin embargo, esto no compensa el hecho de que la autoridad fiscal deba realizar una reevaluación transcurrido un determinado número de años si el acuerdo sigue siendo válido o debe revisarse, sobre todo teniendo en cuenta el hecho de que el negocio de Apple se desarrolló de manera importante en este periodo. Además, no parece que haya registros de dichas presuntas comunicaciones, dado que la Comisión pidió a Irlanda, en su carta de 8 de octubre de 2013, que proporcionara, junto con las resoluciones fiscales impugnadas, todos los elementos esenciales para motivar estas regulaciones fiscales.

⁽³⁰³⁾ Apartado 4.142 de las Directrices de la OCDE de 2010 sobre precios de transferencia: «Suponiendo que se han cumplido las hipótesis críticas, el APV permitirá a los contribuyentes tener certidumbre sobre el régimen tributario de las operaciones sujetas a precios de transferencia a las que se refiere, para un periodo de tiempo especificado».

⁽³⁰⁴⁾ Considerando 65 de la Decisión de incoación.

8.2.3. LÍNEA DE RAZONAMIENTO ALTERNATIVA: VENTAJA SELECTIVA EN VIRTUD DEL SISTEMA DE REFERENCIA LIMITADO DEL ARTÍCULO 25 DE LA TCA 97 ÚNICAMENTE

8.2.3.1. **Ventaja selectiva resultante de una excepción del artículo 25 de la TCA 97 que da lugar a una reducción de la base imponible**

- (369) Irlanda y Apple sostienen que el sistema de referencia adecuado sería el artículo 25 de la TCA 97 únicamente, y que la determinación de los beneficios imponibles de ASI y AOE era enteramente coherente con la práctica administrativa normal en virtud de dicha disposición ⁽³⁰⁵⁾. Tal como se explica en la sección 8.2.1.2 de esta Decisión, la Comisión no considera en este caso que el sistema de referencia esté restringido únicamente al artículo 25 de la TCA 97, sino más bien que dicha disposición forma parte íntegra y necesaria del sistema de referencia identificado en la sección 8.2.1.1 (las normas ordinarias de impuestos sobre los beneficios de las empresas en Irlanda), que tiene como objetivo intrínseco la imposición del beneficio de todas las empresas sujetas a impuesto en Irlanda.
- (370) Sin perjuicio de dicha conclusión, la Comisión considera, a título alternativo, que aun cuando el artículo 25 de la TCA 97 únicamente constituyera en este caso el sistema de referencia adecuado, las resoluciones fiscales impugnadas conceden a ASI y a AOE una ventaja selectiva en forma de reducción de su beneficio imponible en virtud de la cual el impuesto sobre sociedades se grava de conformidad con dicha disposición.
- (371) Irlanda reconoce que el artículo 25 de la TCA 97 no ofrece indicaciones sobre cómo determinar el beneficio imputable de una sucursal, como hace Apple ⁽³⁰⁶⁾. Sin embargo, Irlanda sostiene que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 no se rige por el principio de plena competencia, sino que más bien exige que la agencia tributaria irlandesa haga una estimación teniendo en cuenta los hechos y circunstancias particulares de cada caso, que pueden incluir «las funciones llevadas a cabo por cualquiera de las sucursales, sus intereses (si los hay) en los activos de la sociedad, la naturaleza y nivel de los riesgos asumidos por la sucursal, y la contribución general realizada por la sucursal a los beneficios de la sociedad» ⁽³⁰⁷⁾. La Comisión observa que los criterios especificados por Irlanda para determinar el beneficio imputable de una sucursal (las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la sucursal) son esencialmente los mismos criterios que aparecen en el artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para atribuir beneficios al establecimiento permanente de una sociedad integrada no residente ⁽³⁰⁸⁾. En otras palabras, Irlanda no ha propuesto, y la Comisión no ha podido identificar, ninguna otra norma objetiva distinta del principio de plena competencia que garantice que se aplica el artículo 25 de la TCA 97 de forma coherente y garantizando que todas las empresas integradas no residentes tengan el mismo tratamiento bajo dicha disposición.
- (372) Además, aunque Irlanda solo introdujo formalmente el principio de plena competencia en sus sistema jurídico nacional en la Ley de finanzas de 2010 (2010 Finance Act), con efecto a partir de 1 de enero de 2011, y aun cuando dicha legislación excluye acuerdos suscritos entre una sucursal y su sede central no residente ⁽³⁰⁹⁾, un análisis de la práctica normativa de la agencia tributaria irlandesa sobre la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de empresas no residentes, para la consiguiente aplicación del artículo 25 de la TCA 97, revela que el principio de plena competencia sirve de base a los métodos de atribución de beneficios aprobados por la agencia tributaria irlandesa en varias de estas resoluciones ⁽³¹⁰⁾.
- (373) Por ejemplo, en el caso de la sociedad [B] ⁽³¹¹⁾, se hace amplia referencia al principio de plena competencia en la carta de su asesor fiscal a la agencia tributaria irlandesa. La sociedad [B] tiene residencia fiscal en [...], tiene una

⁽³⁰⁵⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 159, 160 y 171. Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 27. No obstante, ni Irlanda ni Apple proporcionaron ejemplos de «práctica administrativa normal» para demostrar la presunta coherencia de la práctica de regulaciones fiscales de la agencia tributaria irlandesa.

⁽³⁰⁶⁾ Véase el considerando 248.

⁽³⁰⁷⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 21. Véanse también las observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartados 154 y 155. Ambas observaciones se reproducen en las notas a pie de página 188 y 189, respectivamente.

⁽³⁰⁸⁾ Véase el considerando 84.

⁽³⁰⁹⁾ Véase el considerando 78.

⁽³¹⁰⁾ Irlanda dictó siete resoluciones sobre la atribución de beneficios a sucursales irlandesas de nueve empresas no residentes en respuesta a la petición de dictar resoluciones sobre actividades en Irlanda que implicaban el mismo tipo de aspecto fiscal que las resoluciones fiscales impugnadas. Como respuesta a una petición adicional de la Comisión de que facilitara todas las resoluciones sobre atribución de beneficios desde 2004 y, además, todas las resoluciones dictadas antes de dicha fecha y todavía en vigor, Irlanda facilitó diez resoluciones adicionales, incluidas cuatro que parecían tener que ver con la atribución de beneficios a una sucursal (véanse los considerandos 3 y 6). Por tanto, se considera que esas dos presentaciones cubren toda la práctica normativa de la agencia tributaria irlandesa en relación con la atribución de beneficios a una sucursal de empresas integradas no residentes.

⁽³¹¹⁾ Véase el considerando 385.

sucursal irlandesa y forma parte de un [...] grupo corporativo multinacional [la mayor parte de las empresas que aparecen en los considerandos 2 y 6 forman parte de grupos corporativos multinacionales estadounidenses]. A efectos de la atribución de beneficios a la sucursal, su asesor fiscal propone considerar que la sede central de la sociedad [B] y su sucursal irlandesa constituyen dos entidades jurídicas separadas que se tratan mutuamente en condiciones de plena competencia, haciendo referencia al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. En lo que se refiere al principio de plena competencia, la carta afirma que «[a]unque Irlanda no tiene un tratado de doble imposición con [...], el Modelo de la OCDE establece directrices para el cálculo de los beneficios de las sucursales que pueden utilizarse como una referencia adecuada». En una resolución de 1998, la agencia tributaria irlandesa consideró aceptable el uso del principio de plena competencia para la atribución de beneficios a la sucursal irlandesa.

- (374) En una resolución fiscal de 2003 referente a la sociedad [A] ⁽³¹²⁾, la agencia tributaria irlandesa aceptó una atribución de beneficios entre dicha sociedad no residente y su sucursal irlandesa basada en el principio de plena competencia. La sociedad [A] está constituida en [...], con sucursales en [...] jurisdicciones, incluida Irlanda, y parte de un [...] grupo corporativo multinacional. En la solicitud de resolución que explica la situación de la sociedad, el asesor fiscal cita el artículo 25 de la TCA 97, afirmando, en primer lugar, que dicha disposición no ofrece ninguna orientación adicional sobre cómo deberían determinarse los ingresos empresariales, y en segundo lugar, que es útil examinar el criterio asumido por el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y el principio de plena competencia. Según el asesor fiscal, «el criterio adoptado en el Modelo de la OCDE es coherente con la legislación nacional de Irlanda y es, de hecho, poco más que una reformulación de la posición conforme al Derecho interno». La solicitud de resolución propone el método de división de ganancias, por el cual el 12,5 % de todos los beneficios de la sociedad [A] se asignan a la sucursal irlandesa. La agencia tributaria irlandesa aceptó dicho criterio y lo utilizó como base para la atribución de beneficios en el caso de la sucursal irlandesa de la sociedad [A].
- (375) En una resolución fiscal de 2006 referente a la sociedad [F] ⁽³¹³⁾, la agencia tributaria irlandesa aceptó el método propuesto por dicha sociedad para la atribución del beneficio a su futura sucursal irlandesa. La sociedad [F] es residente fiscal en [...], tiene una sucursal irlandesa y forma parte de un [...] grupo corporativo multinacional. Como base para el método de atribución de beneficios propuesto por la sociedad [F], su consultor utilizó el principio de plena competencia de la OCDE, que «exige que el beneficio de la sucursal debe determinarse sobre la base de considerar la sucursal esencialmente como una entidad separada, en la medida de lo posible, de su sede central y que cualquier discusión o negociación entre la sucursal y su sede central sea en condiciones de plena competencia en cuanto a la determinación de la rentabilidad de la sucursal».
- (376) Por último, en una resolución fiscal referente a la sociedad [M] ⁽³¹⁴⁾, el asesor fiscal solicita el acuerdo de las autoridades irlandesas para una «atribución de los beneficios entre la sede central de [sociedad [M]] y la sucursal irlandesa [que] refleje el hecho de que los riesgos de la sucursal irlandesa serán limitados [...]». La solicitud aclara además que «la sucursal irlandesa actuará como fabricante por contrato para la sede central de [sociedad [M]] [...], recibiendo una remuneración en condiciones de plena competencia».
- (377) Por tanto, aunque el principio de plena competencia no se establece de forma explícita en la legislación irlandesa hasta 2011 ⁽³¹⁵⁾, en ausencia de cualquier otra norma objetiva presentada por Irlanda y a la luz del hecho de que el principio parece haber estado presente en la práctica de las resoluciones fiscales de la agencia tributaria irlandesa ya en la década de 1990 como la base para determinar un beneficio imponible de una sociedad integrada no residente con arreglo al artículo 25 de la TCA 97, la Comisión estima que el principio de plena competencia es inherente a la aplicación del artículo 25 de la TCA 97.
- (378) La Comisión ya ha demostrado, en las secciones 8.2.2.2 y 8.2.2.3, que las resoluciones fiscales impugnadas aprueban métodos de atribución de beneficios que dan lugar a resultados que se alejan de una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, lo que da lugar a la reducción del beneficio imponible de ASI y de AOE para los fines del impuesto sobre sociedades irlandés, así como a una ventaja económica para los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Basándose en el razonamiento contenido en dichas secciones, la Comisión considera igualmente que dichas resoluciones fiscales otorgan a ASI y a AOE una ventaja selectiva en virtud del sistema de referencia más limitado del artí-

⁽³¹²⁾ Véase el considerando 387.

⁽³¹³⁾ Véase el considerando 392.

⁽³¹⁴⁾ Véase el considerando 391.

⁽³¹⁵⁾ No se menciona en el artículo 25 de la TCA 97.

ulo 25 de la TCA 97, dado que dan lugar a la reducción del beneficio imponible de ASI y de AOE en virtud de dicha disposición, y por tanto a la reducción de deuda fiscal de su impuesto sobre sociedades en Irlanda, comparado con otras empresas no residentes que también están sujetas a imposición bajo dicha disposición.

8.2.3.2. *Ventaja selectiva resultante del ejercicio del margen de discreción por parte de la agencia tributaria irlandesa en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal*

- (379) Aun asumiendo que la aplicación del artículo 25 de la TCA 97 no se rija por el principio de plena competencia, algo a lo que la Comisión se opone, debería aun así considerarse que las resoluciones fiscales impugnadas otorgan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado, dado que entonces serían el resultado del margen de discreción ejercido por la agencia tributaria irlandesa en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal.
- (380) Aun cuando las administraciones tributarias deben poder tener un cierto margen de discreción para atender las diferencias entre contribuyentes al aplicar sus disposiciones fiscales nacionales, cuando una administración tributaria posee un amplio margen de discreción para determinar los beneficiarios o las condiciones en virtud de las cuales se aplica la legislación sobre la base de criterios no relacionados con el sistema fiscal, debe considerarse que el ejercicio de dicho margen de discreción favorece a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes en comparación con otros que, considerando el objetivo perseguido, están en una situación fáctica y jurídica comparable ⁽³¹⁶⁾. Dicho de otro modo, las resoluciones que simplemente contienen una interpretación correcta de las disposiciones fiscales nacionales relevantes, sin desviarse de una práctica administrativa coherente, no dan lugar, en principio, a una ventaja selectiva. Sin embargo, las resoluciones en las que las administraciones tributarias ejercen un margen de discreción no basado en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, dan lugar a una presunción de ventaja selectiva.
- (381) La Comisión e Irlanda están de acuerdo en que el artículo 25 de la TCA 97 no establece criterios objetivos para la atribución de beneficios entre diversas partes de la misma sociedad no residente ⁽³¹⁷⁾. Sin embargo, Irlanda discrepa con la Comisión en que el artículo 25 de la TCA 97 se rige por el principio de plena competencia. Suponiendo que Irlanda esté en lo cierto y considerando que no ha sido capaz de proponer ninguna otra norma objetiva para la atribución de beneficios de una sociedad no residente con el fin de aplicar el artículo 25 de la TCA 97, esto significaría que el margen de discreción de la agencia tributaria irlandesa en la aplicación de dicha disposición no se basa en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, lo que da lugar a una presunción de ventaja selectiva. La Comisión ya ha demostrado, en las secciones 8.2.2.2 y 8.2.2.3, que las resoluciones fiscales impugnadas aprueban métodos de atribución de beneficios que dan lugar a la reducción del beneficio imponible de ASI y de AOE a los fines del impuesto sobre sociedades irlandés, así como a una ventaja económica a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Sobre la base del razonamiento contenido en dichas secciones, también debería considerarse que las resoluciones fiscales impugnadas otorgan una ventaja selectiva a ASI y AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado, puesto que se promulgaron sobre la base del margen de discreción de la agencia tributaria irlandesa en virtud del artículo 25 de la TCA 97, ejercido en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal.
- (382) Por último, Irlanda y Apple sostienen que la Comisión debe demostrar que Apple ha recibido un tratamiento de favor en comparación con otras empresas no residentes a las que la agencia tributaria irlandesa ha otorgado resoluciones fiscales con el fin de aplicar el artículo 25 de la TCA 97. Según esta línea de razonamiento, Irlanda y Apple parecen sostener que el sistema de referencia apropiado no es el artículo 25 de la TCA 97 misma, sino la práctica de la resolución fiscal de la agencia tributaria irlandesa en relación con empresas no residentes.
- (383) Partiendo de un examen de las resoluciones fiscales que Irlanda presentó a la Comisión que trataban de la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de empresas no residentes ⁽³¹⁸⁾, que puede considerarse cubre toda la práctica de resoluciones irlandesas en relación con la atribución de beneficios a una sucursal ⁽³¹⁹⁾, la

⁽³¹⁶⁾ Asunto C-6/12 P Oy EU:C:2013:525, apartado 27.

⁽³¹⁷⁾ Véase el considerando 248.

⁽³¹⁸⁾ Véanse los considerandos 2 y 6.

⁽³¹⁹⁾ La Decisión no prejuzga ninguna conclusión sobre la posible naturaleza ilegal e incompatible, en virtud de las normas sobre ayudas estatales, de las resoluciones descritas en esta Decisión, salvo para las resoluciones otorgadas a ASI y AOE.

Comisión no pudo identificar ningún conjunto coherente de normas que se aplican con carácter general sobre la base de criterios objetivos a todas las empresas no residentes que operan a través una sucursal en Irlanda. En otras palabras, la práctica normativa de atribución de beneficios de la agencia tributaria irlandesa es demasiado incoherente para constituir un sistema de referencia adecuado frente a la cual pudieran examinarse las resoluciones fiscales impugnadas para determinar si ASI y AOE recibieron una ventaja selectiva como resultado de ellas.

(384) Varias de estas resoluciones se describen en los considerandos 385 a 395 ⁽³²⁰⁾.

(385) *Resolución de febrero de 1998 — Sucursal irlandesa de la sociedad [B]*: La sociedad [E] forma parte de un [...] grupo corporativo multinacional ⁽³²¹⁾. La sucursal irlandesa de dicha sociedad se encarga de la fabricación de [...], de la organización del proceso de acabado y del seguimiento y administración de la entrega de bienes a los clientes. Conforme a la solicitud de resolución, la fabricación de [...] es, en general, con mucho, la actividad más compleja en la cadena de producción ⁽³²²⁾. La remuneración que se asignará a la sucursal irlandesa con fines fiscales, propuesta por el asesor fiscal de la sociedad y aceptada por la agencia tributaria irlandesa, es igual al 117 % de los costes totales de la sucursal irlandesa ⁽³²³⁾, compuestos en particular por costes de ventas y gastos generales.

(386) *Resolución de mayo de 2001 — Sucursal irlandesa de la sociedad [C2]*: La sociedad [C2] es una [...] sociedad perteneciente a un [...] grupo [...] multinacional [C]. La resolución aprueba una atribución de beneficios a dicha sucursal irlandesa de la sociedad, basada en la solicitud del contribuyente, de acuerdo con la cual el beneficio para las actividades descritas en el acuerdo como «compra y reventa de productos técnicos en el contexto de un servicio de refacturación» no será superior al 9 % de los costes del centro administrativo de servicios compartidos que se ubicará en Irlanda.

(387) *Resolución de mayo de 2003 — Sucursal irlandesa de la sociedad [A]*: La sociedad [A] forma parte de [...] grupo multinacional [...] ⁽³²⁴⁾. La sucursal irlandesa de dicha sociedad se describe en la solicitud de resolución como implicada en la producción de [...], así como en garantizar las funciones de contabilidad de toda la sociedad de la que forma parte. En la solicitud de resolución, el asesor fiscal de la sociedad [A] hace referencia al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para proponer una atribución de beneficios a la sucursal. De acuerdo con la solicitud de resolución, aun cuando el control de las ventas de [...], las actividades de marketing, la propiedad de la PI y las funciones de tesorería están todas fuera de Irlanda, la sociedad [A] no considera que la sucursal irlandesa sea simplemente un «fabricante por contrato», dado que se considera a Irlanda un lugar esencial en el mundo para el suministro de [...]. Por tanto se propone una atribución de beneficios basada en el método de división de ganancias, por el que el 12,5 % ⁽³²⁵⁾ de todos los beneficios de la sociedad [A] se asignan a la sucursal irlandesa, en vez de un método de coste incrementado aunque este último habría reducido los beneficios imponibles de la sociedad [A] en Irlanda.

(388) *Resolución de septiembre de 2003 — Sucursal irlandesa de la sociedad [N]*: La sociedad [N] es una sociedad irlandesa no residente incorporada que forma parte de un [...] grupo multinacional. De acuerdo con la solicitud de resolución, las actividades de la sucursal irlandesa de la sociedad [N] consistirán en la fabricación de [...] y en la prestación de otros servicios relacionados, como almacenamiento y envío. La PI relacionada con estos productos se asignaría a la sede central de la sociedad [N] fuera de Irlanda, y la sucursal irlandesa operaría como fabricante

⁽³²⁰⁾ Cuando no se menciona la duración de la resolución en la descripción, significa que la propia resolución no contiene ninguna cláusula de revisión u otra referencia a la duración de su validez.

⁽³²¹⁾ Véase el considerando 373.

⁽³²²⁾ Otras actividades de la sucursal irlandesa incluirían también [...]. Además, la amplitud del uso de la planta irlandesa se determinaría fuera de Irlanda. La sede central [...] de la sociedad [B] tiene autorización, de acuerdo con la solicitud de resolución, de la sociedad matriz [...] para vender y fabricar [...].

⁽³²³⁾ El asesor fiscal calculó este nivel del 117 % para dejar a la sede central un rendimiento adecuado por los derechos que posee, que es, según el asesor fiscal, el 20 % de la cifra de negocios, basado en niveles normales de tipo de derechos para [...]. Estos niveles se calcularon basándose en proyecciones más que en cifras históricas. Sin embargo, la solicitud de resolución no proporciona ninguna aclaración adicional sobre el método empleado ni ofrece ninguna indicación de revisión *ex post*.

⁽³²⁴⁾ Véase el considerando 374.

⁽³²⁵⁾ Se llega al margen del 12,5 % calculando el promedio de la relación de costes de la sucursal irlandesa sobre los costes totales. No se especifica qué base de costes se toma como referencia, en la solicitud de resolución se hace referencia a los costes relevantes como «costes generados en las operaciones».

subcontratado o por contrato. La sucursal irlandesa no asumiría ningún riesgo en relación con marketing, I+D, control de calidad, responsabilidad del producto e inventario. La resolución contempla una atribución de beneficios a la sucursal irlandesa de forma que se obtenga el mismo beneficio de explotación en Irlanda que el que se hubiera obtenido si la sucursal irlandesa se hubiera constituido como una subsidiaria de la sociedad [N]. La remuneración fijada en la resolución para las actividades de la sucursal irlandesa es un margen de entre el 25 y el 30 % sobre los costes de la sucursal irlandesa de fabricación. Este margen se aplica a los gastos de funcionamiento de la sucursal. La resolución también confirma que no se aplicaría el impuesto sobre las ganancias de capital irlandés en caso de venta de cualquier PI de la sociedad [N], dado que la sucursal irlandesa no tendría titularidad de la PI propiedad de la sociedad [N].

- (389) *Resolución de junio de 2004 — Sucursal irlandesa de la sociedad [I]*: La sociedad [I] está constituida en Irlanda, pero con residencia en [...]. La sociedad, activa en [...], solicita que los servicios administrativos proporcionados por su sucursal irlandesa se fijen al coste más un 10 %. De acuerdo con la solicitud de resolución, virtualmente todos los derechos de PI están asignados fuera de Irlanda. La solicitud de resolución no especifica de qué costes se trata, pero confirma que los beneficios de la sucursal de la sociedad, sujetos al impuesto sobre sociedades de Irlanda, se limitarán a aquellos atribuibles a las actividades reales llevadas a cabo en Irlanda por los empleados de la sucursal.
- (390) *Resolución de enero de 2005 — Sucursal irlandesa de la sociedad [E]*: La sociedad [E] está inscrita en [...] y forma parte de un [...] grupo corporativo multinacional. De acuerdo con la solicitud de resolución, la sucursal irlandesa produce [...]. La sociedad [E] únicamente tiene acceso a patentes y a derechos de PI relacionados por acuerdos de licencia suscritos con empresas relacionadas del grupo. La sociedad [E] opera como «fabricante por contrato» en Irlanda. La solicitud indica que la base imponible de la sucursal irlandesa ya no debería incluir un beneficio empresarial, como era el caso anteriormente. La solicitud describe la posibilidad de trasladar la fabricación actual de Irlanda a otra parte, e indica que tal decisión tendría graves consecuencias para las operaciones irlandesas. En una reestructuración prevista, los derechos de PI de la sociedad [E] ⁽³²⁶⁾ se transferirán a una sociedad recién creada a la que se hace referencia como «Newco», que se constituirá en Irlanda, pero con residencia fiscal fuera de Irlanda. En la nueva estructura, la sucursal irlandesa seguiría con sus actividades de fabricación en representación de la sociedad recién creada a la que se hace referencia como Newco sobre una base de fabricación por contrato. La sociedad solicita la confirmación de la agencia tributaria irlandesa de que la transferencia de PI no dará lugar a un impuesto sobre ganancias de capital en Irlanda y que Newco no tendrá una presencia sujeta a imposición en Irlanda. La sociedad [E] también llevará a cabo otras funciones, en particular la facturación en representación y en nombre de Newco. Además, la titularidad de la venta de productos por la sociedad [E] a sus clientes pasaría por Irlanda. Para dichas funciones y para las funciones de fabricación garantizadas por la sucursal, la remuneración acordada con fines fiscales se estableció en los costes de explotación de la actividad de fabricación más un 100 %.
- (391) *Resolución de diciembre de 2005 — Sucursal irlandesa de la sociedad [M]*: La sociedad [M] está constituida en Irlanda, pero con residencia fiscal fuera de Irlanda, y forma parte de un grupo corporativo multinacional [...]. La sociedad [M] vende [...] y productos terminados. La solicitud de resolución indica que para garantizar una continuación del nivel de actividad y de empleo actual de la sucursal irlandesa, [...], el grupo está considerando a Irlanda como lugar para nuevos [...], desarrollados por una [...] sociedad del grupo. En la nueva estructura descrita en la solicitud, la sociedad [M] y su sucursal irlandesa funcionarían, con fines de contabilidad, como si fueran dos entidades jurídicas separadas. Los ingresos se asignarían en forma de tasa de fabricación en condiciones de plena competencia de forma que la sucursal irlandesa obtendría el mismo nivel de beneficio de explotación que el que obtendría si la actividad de fabricación de la sucursal irlandesa fuera llevada a cabo por una subsidiaria de la sociedad [M]. La sede central de la sociedad [M] cedería bajo licencia la PI de una [...] sociedad del grupo y la sucursal irlandesa actuaría como fabricante subcontratado. En su calidad de fabricante subcontratado, produciría productos terminados conformes a la especificación de la sede central utilizando materia prima propiedad de la sede central de la sociedad [M]. La sucursal irlandesa no asumiría ningún riesgo en relación con marketing, I+D, control de calidad, responsabilidad del producto e inventario. Además de la fabricación, la sucursal irlandesa podría asistir en la facturación y cobro, y en actividades relacionadas con la fabricación como el almacenamiento y el envío. La remuneración fijada en la resolución para dichas actividades es un margen del 10 % aplicado a los costes de explotación de la sucursal irlandesa.

⁽³²⁶⁾ A pesar del hecho de que la sociedad [E] únicamente habría tenido acceso a patentes y a derechos de propiedad intelectual por acuerdos de licencia suscritos con empresas relacionadas, la solicitud de resolución hace referencia a derechos de propiedad intelectual en posesión de la sociedad [E] antes de la reestructuración prevista.

- (392) *Resolución de julio de 2006 — Sucursal irlandesa de la sociedad [F]:* La sociedad [F] tiene su domicilio fiscal en [...] y forma parte de un [...] grupo corporativo multinacional. La resolución prolonga un acuerdo de 1997 por el cual el 15 % del beneficio de la sociedad [F] se atribuye a la sucursal irlandesa con fines fiscales. Dicho acuerdo se revisará en 2025. La sucursal irlandesa es la sede central global de [...]; es responsable de la planificación estratégica de [...] y de la compra y coordinación y supervisión de [...], incluida la logística. El consejo de administración de la sociedad [F], con base en la sede central de [...], incluye la gestión fundamental del grupo. Según el asesor fiscal de la sociedad [F], la resolución de 1997 reconocía que la PI pertenecía a la sede central de [...] y no a la sucursal irlandesa. La solicitud de resolución contiene cifras de empleo de la sociedad [F] en Irlanda y la cantidad de impuestos pagada en los ocho años anteriores, pero no contiene datos de contabilidad o proyecciones financieras para la sociedad.
- (393) *Resolución de diciembre de 2006 — Sucursal irlandesa de la sociedad [C1]:* La sociedad [C1] es una sociedad [...] que forma parte de un [...] grupo [...] multinacional. La sucursal fabrica [...]. Las áreas de negocio de la sucursal incluyen [...], producción, recursos humanos, asuntos públicos, finanzas, compras, etc. La solicitud de resolución no hace referencia a la existencia de PI utilizada por la sucursal irlandesa, que se asigna fuera de Irlanda. La remuneración imponible de la sucursal, tal como se contempla en la resolución, consta de un margen del 18 % sobre los costes de explotación situados en Irlanda, de un «rendimiento de PI» del 1,6 % sobre la cifra de negocios anual de la [...] sociedad a la que pertenece la sucursal, derivada de productos fabricados por la sucursal irlandesa, y de una desgravación sobre bienes de capital para instalaciones y edificios.
- (394) *Resolución de diciembre de 2007 — Filiales irlandesas del grupo [G]:* El grupo [G] es un grupo corporativo multinacional [...] con tres filiales irlandesas. Por tanto, la resolución parece tener que ver con la atribución de beneficios entre empresas más que con la atribución de beneficios a una sucursal. Se acordó que la resolución estuviera vigente durante un periodo de cinco años, a partir de 2008. La solicitud de resolución indica que las funciones llevadas a cabo por las filiales irlandesas consisten en la fabricación de [...], venta de [...] y productos asociados, comercio en [...], un centro de servicios compartidos para las filiales del grupo en todo el mundo e I+D. Ni la solicitud de resolución ni ninguno de los materiales de apoyo presentados por Irlanda hacen referencia a la existencia de PI utilizada por las subsidiarias irlandesas, que está asignada fuera de Irlanda. Para una de las tres subsidiarias, descrita como una entidad de fabricación, la resolución establece el cálculo de la base imponible en Irlanda como la suma del 15 % de los costes de explotación situados en Irlanda (los costes incluidos se especifican en la solicitud de resolución), un «rendimiento de PI» del 0,8 % de la cifra de negocios anual derivada de productos fabricados en Irlanda y una desgravación sobre bienes de capital para instalaciones y edificios. Para las otras dos filiales, la resolución establece una base imponible igual al 15 % de los costes de explotación (los costes incluidos se especifican en la solicitud de resolución).
- (395) *Resolución de septiembre de 2010 — Sucursal irlandesa de la sociedad [D]:* La sociedad [D] es una [...] sociedad [...] residente que forma parte de un [...] grupo multinacional. De acuerdo con la solicitud de resolución, el grupo desea [...] y está considerando a Irlanda como una ubicación adecuada para esta actividad, teniendo en cuenta los costes fiscales previstos. Una sucursal irlandesa proporcionaría una gestión de servicios de gestión centralizada de alto nivel dentro del grupo y [...]. La remuneración acordada en la resolución para la función de gestión centralizada es un margen del 10 % sobre los costes totales generados en la sucursal. El margen del 10 % se basa en un análisis comparativo realizado por el asesor fiscal de la sociedad. El beneficio que se ha de atribuir a la función de [...] con terceros se determina como la diferencia entre las cantidades a cobrar de terceros y la suma de los costes atribuibles generados en Irlanda, gastos de la sede central asignados a [...] y el valor en condiciones de plena competencia de los servicios proporcionados por otras filiales del grupo.
- (396) La Comisión observa cierto número de discrepancias en estas resoluciones.
- (397) En primer lugar, la elección de métodos no es sistemática aun en los casos en que las actividades descritas sean similares. Por ejemplo, las sucursales de la sociedad [A] y de AOE se representan como fabricantes de productos que utilizan PI propiedad de la compañía que no se ha asignado a la sucursal irlandesa. La solicitud de resolución de la sociedad [A] concluye que la sucursal irlandesa de la sociedad [A] no es un fabricante por contrato,

mientras que en las resoluciones fiscales impugnadas, AOE es aceptada como fabricante por contrato. Por tanto, en la resolución otorgada a la sociedad [A] se aprobó el método de división de ganancias tal como se describe en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE ⁽³²⁷⁾, a diferencia del método coste incrementado/MMNO aprobado para AOE, aunque las actividades descritas en la solicitud de resolución de la sociedad [A] parecen ser similares a las descritas en la solicitud de resolución de AOE. Sin embargo, si también se hubiera elegido el método de división de ganancias para AOE, habría que haber atribuido todo el beneficio de dicha sociedad a sus sucursales irlandesas, dado que los beneficios de explotación de dicha sucursal representan los costes de explotación totales de la sociedad.

- (398) De modo similar, en la solicitud de resolución de la sociedad [A], la sociedad pide a la agencia tributaria irlandesa una confirmación de que la atribución de beneficios a su planta de fabricación debería calcularse utilizando un método de división de ganancias basado en la proporción de costes totales de la compañía representados por los costes de su sucursal irlandesa. Se propone el método de división de ganancias para calcular los beneficios imposables de la sucursal irlandesa, en vez de un método de coste incrementado, si bien este último habría reducido el beneficio imponible de la sucursal, según la sociedad [A]. Esto contrasta con el enfoque aceptado por la agencia tributaria irlandesa en las resoluciones dictadas para las sociedades [B], [C2], [N], [I], [E], [M], y [D], en donde la base imponible de las sucursales irlandesas de dichas sociedades se calculó como porcentaje de los costes, en contraposición al porcentaje de los beneficios totales de la sociedad ⁽³²⁸⁾.
- (399) El método de división de ganancias también se aceptó en el caso de la sociedad [F], en la que el 15 % de los beneficios totales de la sociedad se asignaron a la sucursal irlandesa. Sin embargo, aun cuando la descripción de las funciones de la sucursal en el caso de la sociedad [F] contrasta con la descripción de las funciones de la sucursal irlandesa de la sociedad [A] (en que la sociedad [A] presentó sus operaciones irlandesas como fabricación utilizando una PI propia fuera de Irlanda ⁽³²⁹⁾), mientras que la sociedad [F] presentó sus operaciones irlandesas como la sede central global para las [...] operaciones de la sociedad) las remuneraciones acordadas se basan en el mismo método de precios de transferencia, el método de división de ganancias, y el porcentaje seleccionado no difiere significativamente (15 % para la sociedad [F] y 12,5 % para la sociedad [A]) a pesar del hecho de que, en el primer caso, las operaciones se describen como que entrañan complejidad y riesgo comercial y, en el último caso, como reducidas a operaciones rutinarias de riesgo.
- (400) Además, muchas de las resoluciones atribuyen beneficios basados en costes, aplicando efectivamente el MMNO, en el que el indicador de nivel de beneficios elegido son los costes. Sin embargo, en algunos casos, los costes tomados como referencia son los costes de explotación de la sucursal, mientras que en otros casos, por ejemplo en el caso de la sociedad [B], la base de costes utilizada para fines de atribución de beneficios incluye los costes de las ventas. Esta variación en la base de costes utilizada como referencia en las resoluciones no parece seguir un razonamiento específico en lo referente a la idoneidad de una base de costes más grande o más pequeña.
- (401) Se observa otra diferencia aparente en el tratamiento de situaciones comparables comparando el tratamiento de la agencia tributaria irlandesa de las sucursales irlandesas de la sociedad [M] y de la sociedad [E]. Ambas empresas obtuvieron una resolución en 2005 y las sucursales irlandesas de ambas empresas fabrican [...]. Ambas sucursales se presentan como sucursales que asumen un riesgo limitado (en el caso de la sociedad [E], la sucursal se presenta como un fabricante por contrato, mientras que en el caso de la sociedad [M], la sucursal se presenta como un fabricante subcontratado, que es esencialmente la misma actividad) y las solicitudes de resolución especifican que la materia prima utilizada sería propiedad de la sede central. En la medida en que las sucursales sean los fabricantes, no hay medios contractuales para asignar dicha propiedad a la sede central o a la sucursal, dado que son la misma entidad jurídica. Por tanto, las sucursales de la sociedad [E] y de la sociedad [M] se

⁽³²⁷⁾ Esto corresponde al quinto método de la OCDE más que al MMNO.

⁽³²⁸⁾ La determinación de la base imponible de las sucursales irlandesas se establece como un porcentaje de los costes en estos casos, independientemente de si la sociedad ha indicado que debe tenerse en cuenta una PI para la evaluación, dado que en la solicitud de la sociedad [A] se presenta que una PI debería asignarse fuera de Irlanda, así como en el caso de la sociedad [I] por ejemplo, en la que en un caso se selecciona el método de división de ganancias y no en el otro.

⁽³²⁹⁾ La solicitud de resolución afirma que «[el grupo] [...] no considera que las actividades de [sociedad [A]] en Irlanda sean más que las de un mero "fabricante por contrato". Aun cuando el análisis funcional [...] ha demostrado claramente que la esencia de las actividades llevadas a cabo en Irlanda sea la fabricación [...]».

describen, en realidad, como empresas que asumen riesgos muy similares y que proporcionan funciones similares, participando ambas sucursales en la facturación. En ambas resoluciones, la base imponible de la sucursal se determina como un margen sobre los costes de explotación de las sucursales irlandesas de las empresas ⁽³³⁰⁾. Sin embargo, en el caso de la sucursal de la sociedad [E], la remuneración acordada por la agencia tributaria irlandesa es un margen del 100 % de los costes de explotación, mientras que en el caso de la sociedad [M] el margen acordado por la agencia tributaria irlandesa es diez veces menor, el 10 % de los costes de explotación. No se incluye ninguna explicación en ninguna de las resoluciones que pudiera justificar estos niveles distintos de remuneración, independientemente de si los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichas resoluciones se aproximan de forma fiable a un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia.

- (402) Por último, en las resoluciones previstas para el grupo [G] y la sociedad [C1], se acepta un método de remuneración que se parece al método de remuneración aceptado en la resolución de 2007 impugnada referente a AOE. Dicho método se basa en una combinación de un porcentaje de rendimiento, denominado «rendimiento de PI» en las respectivas solicitudes de resolución, con un porcentaje de costes de explotación. Dicho método no corresponde a un método presentado en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Las tres resoluciones tienen que ver con fabricación en distintos sectores: [...] para la sociedad [G], [...] para la sociedad [C1] y ordenadores personales para AOE. La sucursal irlandesa de la sociedad [G] se describe como garante de una función de distribución, mientras que las sucursales de la sociedad [C1] y de AOE no parecen garantizar tal función. No obstante, la remuneración aceptada para la sociedad [G] en términos de porcentaje de la cifra de negocios, marcada como «rendimiento de PI», es la más baja, del 0,8 %, comparada con el 1,6 % para la sucursal irlandesa de la sociedad [C1] y del [1-5] % para la sucursal irlandesa de AOE. El porcentaje de costes seleccionado para el cálculo de la base imponible de la sucursal irlandesa de la sociedad [G] del 15 % de los costes de explotación también es inferior al porcentaje del 18 % de los costes de explotación aceptados para la sociedad [C1]. Por tanto, el método de remuneración y los parámetros acordados para la sucursal irlandesa de la sociedad [G] dan lugar de forma sistemática a una base imponible menor para la sucursal irlandesa, que el método de remuneración y los parámetros acordados por la agencia tributaria irlandesa con la sociedad [C1], a pesar del hecho de que la sucursal irlandesa de la sociedad [G] parece garantizar más funciones que la sucursal irlandesa de la sociedad [C1]. Esta diferencia no puede explicarse con las descripciones proporcionadas en las respectivas solicitudes de resolución. En particular, los parámetros 0,8 %, 1,6 %, y [1-5] % para los rendimientos por PI, así como los porcentajes de costes de explotación presentados en las solicitudes de resolución de la sociedad [G], de la sociedad [C1] y de AOE, no se fundamentan con ningún cálculo.
- (403) Como conclusión, un examen de la práctica de atribución de beneficios de la agencia tributaria irlandesa demuestra que no se aplican criterios consistentes para determinar la atribución de beneficios a sucursales irlandesas de empresas no residentes a los fines de aplicar el artículo 25 de la TCA 97. Dicho examen también confirma que las resoluciones fiscales impugnadas se promulgaron sobre la base del margen de discreción de la agencia tributaria irlandesa en ausencia de criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal y que, por tanto, debe considerarse que dichas resoluciones otorgan una ventaja selectiva a ASI y a AOE a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado ⁽³³¹⁾.

8.2.4. AUSENCIA DE JUSTIFICACIÓN POR LA NATURALEZA Y LA ECONOMÍA GENERAL DEL SISTEMA FISCAL

- (404) Una medida que introduce una excepción al sistema de referencia puede considerarse no selectiva si está justificada por la naturaleza o la economía general de dicho sistema. Así sucede cuando una medida resulta directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o de los mecanismos inherentes al funcionamiento y la eficacia de dicho sistema ⁽³³²⁾.
- (405) Ni Irlanda ni Apple han presentado una justificación concluyente para la disposición de la ventaja selectiva por medio de las resoluciones fiscales impugnadas, si bien la carga de la prueba a este respecto recae en el Estado miembro. De hecho, Irlanda no ha presentado ningún tipo de justificación para el tratamiento selectivo, mientras que Apple sostiene que el ejercicio del margen de discreción es intrínseco al sistema fiscal corporativo irlandés, y que las resoluciones han contribuido a la eficacia del sistema y eran proporcionadas ⁽³³³⁾.
- (406) La Comisión no considera que dichos argumentos justifiquen el tratamiento selectivo de ASI y AOE en este caso.

⁽³³⁰⁾ Este es también, por ejemplo, el método acordado para ASI en la resolución de 2007.

⁽³³¹⁾ Véase el considerando 381.

⁽³³²⁾ Véanse, por ejemplo, los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* y otros, EU:C:2011:550, apartado 69.

⁽³³³⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoacción, apartado 216 y ss.

- (407) En primer lugar, el ejercicio de un margen discrecional por parte de una administración tributaria, aun cuando sea inherente a la aplicación de determinadas normas fiscales, no puede justificar en sí mismo una discriminación entre contribuyentes que se encuentren en una situación de hecho o de derecho similar. Tal como ha sostenido el Tribunal de Justicia ⁽³³⁴⁾, el ejercicio de un margen de discreción por parte de una administración tributaria en la aplicación de sus normas fiscales que no esté basado en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, da lugar a una presunción de selectividad, no habiendo sido capaz Apple de demostrar que el margen de discreción de la agencia tributaria irlandesa para otorgar las resoluciones fiscales impugnadas se basen en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal.
- (408) En todo caso, la Comisión recuerda que, de acuerdo con su línea de razonamiento principal ⁽³³⁵⁾ y a título subsidiario ⁽³³⁶⁾, así como con su primera línea de razonamiento alternativa ⁽³³⁷⁾, no es el ejercicio de un margen de discreción por parte de la agencia tributaria irlandesa lo que da lugar a la concesión de una ventaja selectiva a ASI y AOE, sino el hecho de que las resoluciones fiscales impugnadas conceden a ASI y a AOE una reducción de su base imponible y por tanto de su deuda fiscal en el impuesto de sociedades, algo que no está al alcance de los operadores económicos en una situación fáctica y jurídica comparable. Según estas líneas de razonamiento, es la aprobación por parte de la agencia tributaria irlandesa de los métodos de atribución de beneficios propuestos por Apple para determinar el beneficio imponible de ASI y de AOE en Irlanda lo que da lugar a una ventaja selectiva, no el ejercicio del margen de discreción como tal al aprobar dichos métodos. El hecho de que las resoluciones fiscales impugnadas también proporcionan una ventaja selectiva a ASI y a AOE debido al ejercicio del margen de discreción de la agencia tributaria irlandesa en dicho contexto, que no se basa en criterios objetivos relacionados con el sistema fiscal, es una línea de razonamiento alternativa que apoya la existencia de una ventaja selectiva en este caso ⁽³³⁸⁾. Esta línea de razonamiento se desarrolla para abordar la alegación formulada Irlanda y Apple de que el artículo 25 de la TCA 97 no se rige por el principio de plena competencia y que la demostración de una ventaja selectiva debe hacerse comparando las resoluciones fiscales impugnadas con la práctica administrativa de la agencia tributaria irlandesa. Por tanto, con excepción de esta última línea de razonamiento, la conclusión de la Comisión de que las resoluciones fiscales impugnadas confieren una ventaja selectiva a ASI y a AOE no depende de si el margen de discreción dado a la agencia tributaria irlandesa en la concesión de dichas resoluciones es o no excesivo ni de cómo la agencia tributaria irlandesa ha ejercido dicho margen de discreción, sino que es consecuencia del hecho de que dichas resoluciones reducen de forma selectiva la deuda fiscal sobre el impuesto de sociedades irlandés de ASI y de AOE en comparación con operadores económicos en una situación fáctica y jurídica comparable.
- (409) En segundo lugar, incluso el hecho de que la Comisión constataste que una ventaja selectiva se basaba en el ejercicio de un margen de discreción por parte de la agencia tributaria irlandesa, el argumento presentado por Apple de que «las [resoluciones fiscales] se derivaron de los principios intrínsecos del artículo 25 de la TCA 97» ⁽³³⁹⁾, sin explicar posteriormente cómo debe entenderse esto o cómo podría justificarse el tratamiento selectivo, es insuficiente para justificar el tratamiento selectivo en este caso. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una ventaja concedida a una empresa no solo debe ser coherente con las características inherentes del sistema fiscal en cuestión, sino también con respecto a la forma en que se aplica dicho sistema ⁽³⁴⁰⁾. Por tanto, incluso si la práctica administrativa de la agencia tributaria irlandesa en virtud del artículo 25 de la TCA 97 fuera el sistema de referencia correcto, algo que la Comisión niega, el modo en que la agencia tributaria irlandesa ha aplicado el artículo 25 de la TCA 97 a través de la concesión de resoluciones fiscales específicas muestra que su ejercicio del margen de discreción no se basa en criterios objetivos. Por tanto, no puede justificarse dicho tratamiento a favor de ASI y AOE mediante la lógica o la naturaleza general del sistema fiscal.
- (410) En tercer lugar, una referencia general a la «eficacia del sistema fiscal» ⁽³⁴¹⁾ a la que presuntamente han contribuido las resoluciones fiscales no puede justificar un tratamiento selectivo de determinadas empresas en virtud de dicho sistema. Es cierto que las resoluciones fiscales en general son un medio válido utilizado con frecuencia por las administraciones tributarias para proporcionar seguridad jurídica, pero este hecho no exime a las resoluciones fiscales de su escrutinio conforme a las normas de ayudas estatales.
- (411) Como conclusión, la naturaleza o la economía del sistema fiscal en cuestión no justifican el tratamiento selectivo ofrecido a ASI y a AOE de conformidad con las resoluciones fiscales impugnadas.

⁽³³⁴⁾ Asunto C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, apartado 27.

⁽³³⁵⁾ Sección 8.2.2.2.

⁽³³⁶⁾ Sección 8.2.2.3.

⁽³³⁷⁾ Sección 8.2.3.1.

⁽³³⁸⁾ Sección 8.2.3.2.

⁽³³⁹⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoacción, apartado 218.

⁽³⁴⁰⁾ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, EU:C:2011:550, apartado 73.

⁽³⁴¹⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoacción, apartado 219.

8.2.5. CONCLUSIÓN SOBRE LA EXISTENCIA DE VENTAJA SELECTIVA

- (412) Con la aprobación de métodos para la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE que se alejan de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a la reducción de la base imponible de ASI y AOE en comparación con empresas no integradas cuyo beneficio imponible refleje precios determinados en el mercado y negociados en condiciones de plena competencia. Las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar por tanto a una reducción de la deuda fiscal en concepto del impuesto de sociedades de ASI y AOE conforme a lo determinado en virtud de las normas ordinarias de tributación de los beneficios corporativos en Irlanda, otorgando así una ventaja selectiva a estas empresas a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado ⁽³⁴²⁾.
- (413) De forma alternativa, con la aprobación de métodos para la atribución de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE que se alejan de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar a la reducción de la base imponible de ASI y AOE en comparación con otras empresas no residentes que operan a través de una sucursal en Irlanda. Las resoluciones fiscales impugnadas dan lugar por tanto a una reducción de la deuda fiscal en concepto del impuesto sobre sociedades de ASI y AOE en virtud del artículo 25 de la TCA 97, otorgando así una ventaja selectiva a estas empresas a los fines del artículo 107, apartado 1, del Tratado ⁽³⁴³⁾.

8.3. CONCLUSIÓN SOBRE LA EXISTENCIA DE AYUDA

- (414) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión concluye que las resoluciones fiscales impugnadas otorgadas por la agencia tributaria irlandesa a favor de ASI y de AOE conceden una ventaja selectiva a dichas empresas, que es imputable a Irlanda y financiada mediante recursos estatales, lo que distorsiona o amenaza con distorsionar la competencia, y que puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Por tanto, las resoluciones fiscales impugnadas constituyen una ayuda estatal a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (415) Dado que las resoluciones fiscales dan lugar a una reducción de las cargas que normalmente recaerían en ASI y AOE en el curso de sus operaciones comerciales, debe considerarse que la resolución fiscal impugnada concede ayudas de funcionamiento a ASI y a AOE.

8.4. BENEFICIARIOS DE LAS MEDIDAS IMPUGNADAS

- (416) Las resoluciones fiscales impugnadas conceden ayuda estatal a ASI y AOE a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Sin embargo, ASI y AOE forman parte de un grupo corporativo multinacional, el grupo Apple, compuesto por numerosas empresas, todas ellas controladas en última instancia por Apple Inc. Puede considerarse que las entidades jurídicas separadas forman una unidad económica a los fines de la aplicación de las normas relativas a las ayudas estatales. Esta unidad económica se considera, así, la empresa beneficiaria de la medida de ayuda. Como ha afirmado el Tribunal de Justicia, «[e]n el contexto del derecho de la competencia, debe entenderse que el concepto de “empresa” designa una unidad económica [...] aun cuando, desde el punto de vista jurídico, dicha unidad económica esté constituida por varias personas, físicas o jurídicas» ⁽³⁴⁴⁾. Para determinar si varias entidades constituyen una unidad económica, el Tribunal de Justicia intenta dilucidar si existe una participación de control o vínculos orgánicos, económicos o funcionales ⁽³⁴⁵⁾. En este caso, ASI y AOE son en último término propiedad de Apple Inc. ⁽³⁴⁶⁾, y la mayoría de los miembros de los consejos de administración de ASI y AOE son empleados de Apple Inc. ⁽³⁴⁷⁾, de forma que también puede decirse que Apple Inc., que es la entidad que controla el Grupo Apple, controla ASI y AOE a través de vínculos funcionales, económicos y orgánicos.

⁽³⁴²⁾ Sección 8.2.2.

⁽³⁴³⁾ Sección 8.2.3.

⁽³⁴⁴⁾ Asunto C-170/83, Hydrotherm, EU:C:1984:271, apartado 11. Véase también el asunto T-137/02, Pollmeier Malchow/Comisión, EU:T:2004:304, apartado 50.

⁽³⁴⁵⁾ Asunto C-480/09, P Acea Electrabel Produzione SpA/Comisión, EU:C:2010:787, apartados 47 a 55; asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros, EU:C:2006:8, apartado 112.

⁽³⁴⁶⁾ Véase el considerando 47.

⁽³⁴⁷⁾ Véase el considerando 114.

- (417) Además, es el Grupo Apple el que tomó la decisión de constituir a ASI y AOE en Irlanda y fue el Grupo Apple el que decidió sobre la estructura con la que se constituirían ASI y AOE en Irlanda, y que la presencia de dichas empresas en Irlanda se limitara a una sola sucursal para cada una de ellas. Por tanto, es el Grupo Apple en su conjunto el que se beneficia de la ayuda estatal que concedió Irlanda a ASI y a AOE por medio de las resoluciones fiscales impugnadas, dado que cualquier tratamiento fiscal favorable dado a ASI y a AOE por la agencia tributaria irlandesa beneficia en última instancia al Grupo Apple en su conjunto con la liberación de recursos financieros adicionales que pueden utilizarse para el beneficio de todo el grupo corporativo.
- (418) Como conclusión, independientemente del hecho de que el Grupo Apple esté organizado en distintas personas jurídicas, dicho grupo debe ser considerado no obstante una única unidad económica que se beneficia de la ayuda estatal concedida por Irlanda mediante las resoluciones fiscales impugnadas ⁽³⁴⁸⁾.

8.5. COMPATIBILIDAD DE LAS MEDIDAS IMPUGNADAS

- (419) Las ayudas estatales se consideran compatibles con el mercado interior si se engloba dentro de cualquiera de los motivos especificados en el artículo 107, apartado 2, del Tratado ⁽³⁴⁹⁾ y puede considerarse compatible con el mercado interior si la Comisión determina que se engloba en alguno de los motivos especificados en el artículo 107, apartado 3, del Tratado ⁽³⁵⁰⁾. Sin embargo, corresponde al Estado miembro probar que la ayuda estatal concedida es compatible con el mercado interior, de conformidad con el artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado ⁽³⁵¹⁾.
- (420) Irlanda no ha invocado ninguno de los motivos para determinar la compatibilidad en cualquiera de estas disposiciones para la ayuda estatal que ha concedido mediante las resoluciones fiscales impugnadas.
- (421) Además, tal como se señala en los considerandos 222 y 415, debería considerarse que las resoluciones fiscales impugnadas otorgan ayudas de funcionamiento a ASI, AOE y al grupo Apple en su conjunto. En particular, las ayudas de este tipo no pueden considerarse, en principio, compatibles con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado, dado que no favorecen el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas y que los incentivos fiscales considerados no están limitados en el tiempo ni son degresivos o proporcionados a lo necesario para poner remedio a una desventaja económica específica en las regiones afectadas.
- (422) En consecuencia, la ayuda estatal concedida por Irlanda a través de las resoluciones fiscales impugnadas es incompatible con el mercado interior.

9. ILEGALIDAD DE LA AYUDA

- (423) En virtud del artículo 108, apartado 3, del TFUE, los Estados miembros deben informar a la Comisión de cualquier proyecto de concesión de ayudas (obligación de notificación) y no pueden poner en ejecución medidas

⁽³⁴⁸⁾ Véase, por analogía, el asunto 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345: apartado 11 «De las informaciones proporcionadas por las propias demandantes se desprende que, a raíz de la reestructuración, tanto la sociedad Intermills como las tres sociedades industriales están controladas por la Región Valona y que, a raíz de la transmisión de las instalaciones de producción a las tres sociedades recién constituidas, la sociedad Intermills conserva intereses en ellas. Procede por tanto señalar que, pese al hecho de que las tres sociedades industriales posean cada una su individualidad jurídica distinta de la antigua sociedad Intermills, todas estas sociedades forman juntas un grupo único, en todo caso en lo que se refiere a la ayuda concedida por las autoridades belgas [...]». Véanse también los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL / Comisión, EU:C:2006:416, apartado 102: «la Comisión estimó, por ello, acertadamente que las reglas relativas a la determinación de los ingresos imponibles constituían una ventaja para los centros de coordinación y los grupos a los que pertenecen».

⁽³⁴⁹⁾ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado se refieren a: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; y c) las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

⁽³⁵⁰⁾ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado se refieren a: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de determinadas regiones; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio; y e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión.

⁽³⁵¹⁾ Asunto T-68/03, Olympiaki Aeroporía Ypiresies / Comisión, EU:T:2007:253, apartado 34.

de ayuda previstas antes de la adopción de una posición definitiva por parte de la Comisión (obligación de suspensión). La obligación de notificación se repite en el artículo 2 del Reglamento del Consejo (UE) 2015/1589 ⁽³⁵²⁾, y la obligación de suspensión en el artículo 3 de dicho Reglamento. El artículo 1, letra f), de dicho Reglamento define ayudas nuevas ejecutadas contraviniendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado, como ayudas ilegales.

- (424) La Comisión señala que Irlanda no notificó a la Comisión ningún plan para promulgar las resoluciones fiscales impugnadas, ni respetó la obligación de suspensión. Así pues, de conformidad con el artículo 1, letra f), del Reglamento (UE) 2015/1589, las resoluciones fiscales impugnadas constituyen ayuda ilegal llevada a efecto contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

10. SUPUESTAS IRREGULARIDADES DE PROCEDIMIENTO

- (425) Irlanda y Apple aducen que la Comisión vulneró su derecho a ser oídos, puesto que el centro de atención de la Comisión ha cambiado presuntamente desde la adopción de la Decisión de incoación, tal como evidencia la carta de 17 de abril de 2015, y no tuvieron presuntamente oportunidad de dar a conocer sus puntos de vista conocidos sobre la posición expresada por la Comisión en dicha carta. Como consecuencia, Irlanda y Apple sostienen que la Comisión debería haber ampliado la Decisión de incoación o adoptar una nueva decisión que incoara el procedimiento de investigación formal, presentando el presuntamente nuevo centro de atención de la investigación.
- (426) La Comisión considera que en este caso se han respetado plenamente los derechos procesales de Irlanda y Apple.
- (427) La Comisión señala, ante todo, que el ámbito de la investigación sobre ayudas estatales de la Comisión ha sido el mismo entre la Decisión de incoación y la adopción de la presente Decisión. Ambas Decisiones tienen que ver con las mismas medidas (las resoluciones fiscales de 1991 y 2007 promulgadas por la agencia tributaria irlandesa), con los mismos beneficiarios (ASI, AOE y el Grupo Apple) y con los mismos asuntos referentes a ayudas estatales (si los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichas resoluciones dan lugar a una atribución adecuada de beneficios a las sucursales irlandesas de ASI y AOE o si proporcionan una ventaja selectiva a dichas empresas por que puedan determinar su beneficio imponible en un modo que se aleja de un resultado en condiciones de plena competencia).
- (428) En la Decisión de incoación, la Comisión expresó sus dudas iniciales sobre la conformidad de los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas con las normas sobre ayudas estatales, sobre todo el principio de plena competencia que se deriva del artículo 107, apartado 1, del Tratado. El propósito de una fase de investigación pormenorizada posterior a una Decisión de incoación es poner en conocimiento de la Comisión elementos adicionales fácticos y jurídicos. Estos elementos pueden desarrollar o despejar adicionalmente las dudas iniciales de la Comisión expresadas en una decisión de incoación. Por tanto, al finalizar dicho procedimiento, el análisis de la Comisión puede haber cambiado, lo que implica que la decisión final puede diferir ligeramente de la decisión de incoación, sin que estas diferencias afecten a la legalidad de la decisión final ⁽³⁵³⁾.
- (429) El análisis de la Comisión se ha desarrollado adicionalmente como consecuencia de las amplias presentaciones facilitadas por Irlanda y Apple sobre los problemas relativos a las ayudas estatales planteados por la Comisión en la Decisión de incoación. Como respuesta a una petición de Irlanda de aclarar adicionalmente esta evaluación de ayudas estatales, a la vista de estos elementos y teniendo en cuenta la alegación efectuada por Irlanda de que la evaluación de la Comisión parecía basarse en una concepción errónea de la Comisión en cuanto a la legislación nacional aplicable, los servicios de la Comisión enviaron la carta de 17 de abril de 2015 a Irlanda en aras de la transparencia, que esta última transmitió a Apple. Sin embargo, desde la adopción de la Decisión de incoación, el objeto de la investigación sobre ayudas estatales de la Comisión nunca ha cambiado (los métodos de atribución de beneficios aprobados por las resoluciones fiscales impugnadas), ni lo han hecho sus dudas principales sobre el cumplimiento de las medidas impugnadas respecto a las normas de ayudas estatales (si estos métodos producían un beneficio imponible para ASI y AOE que sea conforme con el principio de plena competencia).

⁽³⁵²⁾ Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; DO L 248 de 24.9.2015, p. 9.

⁽³⁵³⁾ Asunto T-424/05, Italia/Comisión, EU:T:2009:49, apartado 69; y los asuntos T-231/06 y T-237/06, Países Bajos y NOS/Comisión, EU:T:2010:525, apartado 50. Véase también el asunto T-242/12, (SNCF)/Comisión, EU:T:2015:1003, apartados 345 a 367.

- (430) En todo caso, desde la carta de 17 de abril de 2015, se ha dado amplia oportunidad a Irlanda para que dé a conocer sus puntos de vista a la Comisión sobre la posición expresada en dicha carta, y ha aprovechado efectivamente dicha oportunidad en múltiples ocasiones, tanto en forma verbal como escrita ⁽³⁵⁴⁾. En cuanto a Apple, la Comisión recuerda que, como parte interesada, únicamente tiene derecho a presentar observaciones como respuesta a la Decisión de incoación. No obstante, desde que se le comunicó la carta de 17 de abril de 2015, se ha dado a Apple la oportunidad, y esta ha hecho uso efectivo de la misma, de presentar sus observaciones a la Comisión en numerosas ocasiones, de forma verbal y escrita ⁽³⁵⁵⁾.
- (431) En consecuencia, la Comisión considera que en este caso se han respetado los derechos procesales de Irlanda y Apple.

11. RECUPERACIÓN

11.1. OBLIGACIÓN DE RECUPERACIÓN

- (432) El artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 obliga a la Comisión a ordenar la recuperación de toda ayuda ilegal e incompatible. Dicha disposición también establece que el Estado miembro implicado debe tomar todas las medidas necesarias para recuperar ayudas ilegales que se consideren incompatibles con el mercado interior. El artículo 16, apartado 2, del mismo Reglamento establece que la ayuda recuperable comprenderá los intereses devengados desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. El Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión ⁽³⁵⁶⁾ establece los métodos que deberán aplicarse para calcular los intereses de recuperación. Por último, el artículo 16, apartado 3, del Reglamento (UE) 2015/1589 dispone que «la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión».

11.2. NUEVA AYUDA

- (433) Con arreglo al artículo 1, letra c), del Reglamento (UE) 2015/1589, por «nueva ayuda» se entiende «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».
- (434) De conformidad con el artículo 17 del Reglamento (UE) 2015/1589, el poder de la Comisión para recuperar ayudas está sujeto a un periodo de prescripción de 10 años. El plazo de prescripción se cuenta a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario, bien como ayuda individual, bien en virtud de un régimen de ayudas. Cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpirá el plazo de prescripción. Tras cada interrupción, el plazo comenzará a contarse desde el principio. El plazo de prescripción se suspende durante el tiempo en que la decisión de la Comisión sea objeto de un procedimiento pendiente ante el Tribunal de Justicia. Por último, cualquier ayuda para la que haya expirado el plazo de prescripción se considerará como ayuda existente.
- (435) La resolución fiscal de 1991 se promulgó hace más de diez años. En el presente caso, el periodo de prescripción establecido por el artículo 17 del Reglamento (UE) 2015/1589 se interrumpió el 12 de junio de 2013, en cuya fecha la Comisión envió una carta a Irlanda solicitando que proporcionara a la Comisión información sobre su práctica de resoluciones fiscales y, en particular, información sobre las resoluciones otorgadas por Irlanda a favor de AOI, ASI y AOE ⁽³⁵⁷⁾. Esto significa que cualquier ayuda concedida en virtud de la resolución fiscal de 1991 antes del 12 de junio de 2003 debe considerarse ayuda «existente» a tenor del artículo 1, letra b), inciso iv), del Reglamento (UE) 2015/1589. Sin embargo, cualquier ayuda concedida con posterioridad a esa fecha, sea en virtud de la resolución fiscal de 1991 o de la resolución fiscal de 2007, constituye una ayuda «nueva» a tenor del artículo 1, letra c), del Reglamento (UE) 2015/1589.

⁽³⁵⁴⁾ Véase el intercambio de observaciones entre Irlanda y la Comisión descrito en las secciones 7.1, 7.2, 7.4 y 7.5

⁽³⁵⁵⁾ Véase el intercambio de observaciones entre Apple y la Comisión descrito en las secciones 7.1, 7.2 y 7.3.

⁽³⁵⁶⁾ Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

⁽³⁵⁷⁾ Véase el considerando 1. La primera respuesta de Irlanda a la petición de la Comisión de información concerniente a la práctica de resoluciones tributarias de Irlanda, por un lado, y a la que incluía preguntas específicas sobre ASI y AOE, por otra, está fechada el 9 de julio de 2013.

- (436) Irlanda sostiene que cualquier ayuda concedida en este caso únicamente podría ser ayuda existente, dado que se origina a partir de la incapacidad de la agencia tributaria irlandesa de aplicar el principio de plena competencia, que no era aplicable en Irlanda cuando se incorporó a la Unión el 1 de enero de 1973, y que no ha sido aplicable en ningún momento posterior. Según Irlanda, el artículo 25 de la TCA 97 únicamente replica el artículo 201 de la Ley del impuesto sobre la renta de 1967, que estaba en vigor en el momento en que Irlanda accedió a la Unión, y ninguna de las disposiciones hace referencia al principio de plena competencia o al marco de la OCDE. Por tanto, dado que el fundamento jurídico para la atribución de beneficios a una sucursal irlandesa no ha cambiado sustancialmente desde que Irlanda accedió a la Unión, la medida, si equivale a ayuda estatal, constituye una ayuda existente a tenor del artículo 1, letra b), del Reglamento (UE) 2015/1589 ⁽³⁵⁸⁾.
- (437) No puede aceptarse dicho argumento, puesto que la ayuda concedida en este caso es una ayuda individual concedida a ASI, AOE y al grupo Apple en forma de las resoluciones fiscales impugnadas, que aprueban métodos de atribución de beneficios que proporcionan a ASI y a AOE una reducción de su base imponible a los fines del impuesto sobre sociedades irlandés, y no, como Irlanda parece aducir, un programa de ayudas basado en el artículo 25 de la TCA 97 y en el artículo 201 de la Ley del impuesto sobre la renta de 1967. Dicho de otro modo, la medida de ayuda que concede la ayuda son las resoluciones fiscales impugnadas aplicadas por ASI y AOE sobre una base anual para determinar el beneficio imponible de dichas empresas para los fines del impuesto de sociedades de Irlanda y, basada en dicha determinación, su deuda fiscal anual del impuesto de sociedades. En otras palabras, la ayuda concedida por dichas resoluciones se otorga anualmente, en el momento en que ASI y AOE deban pagar el impuesto de sociedades y dichas empresas recurran a los métodos de atribución de beneficios aprobados por dichas resoluciones para calcular el importe del impuesto debido. Por tanto, la ayuda concedida a ASI, AOE y al grupo Apple por medio de las resoluciones fiscales impugnadas constituye ayuda nueva, concedida anualmente ⁽³⁵⁹⁾.

11.3. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA

- (438) El artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 dispone que la Comisión no debe exigir la recuperación de la ayuda si ello es contrario a un principio general del Derecho de la Unión.
- (439) Irlanda y Apple plantean el argumento de que incoando el procedimiento de investigación formal y poniendo en duda, veintidós años después, la conformidad con las normas relativas a las ayudas estatales de las dos resoluciones fiscales, la Comisión ha violado el principio de seguridad jurídica. Según Irlanda, las normas sobre ayudas estatales deben ser predecibles, y la Comisión no tiene derecho a desarrollar la legislación comunitaria extendiendo los límites de dichas normas de forma novedosa o por referencia a tendencias internacionales como el marco de la OCDE ⁽³⁶⁰⁾. Con la aplicación del principio de plena competencia y del marco de la OCDE, en particular las Directrices de la OCDE de 2010, la Comisión está imponiendo con carácter retrospectivo un marco de referencia externo que no formaba parte de la legislación nacional irlandesa en ese momento ⁽³⁶¹⁾. Por último, Irlanda sostiene que la aplicación retroactiva por parte de la Comisión de los principios actuales significa que Irlanda tiene que cumplir con unas normas que esta (y Apple) no podrían haber previsto cuando se promulgaron las resoluciones ⁽³⁶²⁾.
- (440) De conformidad con la jurisprudencia, el principio fundamental de seguridad jurídica se opone a que la Comisión retrase indefinidamente el ejercicio de sus facultades ⁽³⁶³⁾. Sin embargo, para que se aplique el principio de la seguridad jurídica, debe haber habido una falta prolongada de acción por parte de la Comisión desde el momento

⁽³⁵⁸⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 141 y ss.

⁽³⁵⁹⁾ Asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416. El Tribunal General aplicó el mismo razonamiento en los asuntos acumulados T-427/04 y T-17/05, Francia y France Telecom/Comisión, EU:T:2009:474, en los que France Telecom se beneficiaba de una exención fiscal, y la Comisión concluyó que la ayuda se concedía anualmente, es decir, el diferencial de impuestos a pagar y exento se calculó sobre una base anual y dependía, entre otras cosas, del nivel de los tipos impositivos votados anualmente por las autoridades locales, cuya conclusión fue confirmada por el Tribunal General.

⁽³⁶⁰⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartado 90.

⁽³⁶¹⁾ Observaciones de Irlanda sobre las observaciones de terceros, apartados 22 a 41.

⁽³⁶²⁾ Observaciones de Apple sobre la Decisión de incoación, apartado 300.

⁽³⁶³⁾ Asuntos C-74/00 P y C-75/00 P Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión EU:C:2002:524, apartado 140.

en que tuvo conocimiento de la ayuda y una situación de incertidumbre. Un lapso de tiempo prolongado como tal es insuficiente para aducir seguridad jurídica, pudiendo imputarse un retraso a la Comisión únicamente desde el momento en que tuvo conocimiento de la existencia de la ayuda. En este caso, puesto que Irlanda nunca notificó las resoluciones fiscales impugnadas a la Comisión, que tampoco eran de dominio público, la Comisión únicamente pudo tener conocimiento de la existencia de dichas resoluciones cuando se hizo pública su existencia, lo que sucedió por primera vez durante las audiencias del Senado de los Estados Unidos. Estas audiencias tuvieron lugar el 21 de mayo de 2013, tras las cuales la Comisión envió una nueva solicitud de información a Irlanda el 12 de junio de 2013. Por tanto, no puede acusarse a la Comisión de haber infringido el principio de seguridad jurídica debido a una falta prolongada de acción puesto que, desde el momento en que la Comisión pudo tener conocimiento de las resoluciones (21 de mayo de 2013), tomó medidas transcurrido menos de un mes (12 de junio de 2013).

- (441) En cuanto al argumento de Irlanda de que se ha incumplido el principio de seguridad jurídica debido a que la Comisión está actuando en contra de su práctica de toma de decisiones de que el único punto de referencia válido es el sistema fiscal nacional, la Comisión recuerda que el sistema de referencia con arreglo al cual evalúa la existencia de una ventaja selectiva en este caso son las normas ordinarias de imposición de los beneficios empresariales en Irlanda. Recuerda además que, si bien los Estados miembros disfrutaban de autonomía fiscal en el campo de la imposición directa, cualquier medida fiscal que adopte un Estado miembro debe cumplir con las normas de ayudas estatales de la Unión, que es vinculante para los Estados miembros y que tiene primacía sobre su legislación nacional ⁽³⁶⁴⁾. En este sentido, la Comisión recuerda que el artículo 107, apartado 1, del Tratado, tal como lo interpreta el Tribunal de Justicia, ⁽³⁶⁵⁾ prohíbe toda medida fiscal que permita a una sociedad integrada determinar su beneficio imponible de un modo que no refleje un beneficio que aparecería en condiciones de libre competencia, es decir, sobre la base de los precios negociados por empresas independientes que negocian en condiciones comparables de plena competencia. Al adoptar esta Decisión, la Comisión aplica el artículo 107, apartado 1, del Tratado a las resoluciones fiscales impugnadas, que la Comisión ha concluido producen un resultado que se desvía de las normas ordinarias de imposición de los beneficios empresariales en Irlanda en que permiten determinar a ASI y a AOE su beneficio imponible de un modo que no refleja un beneficio en condiciones de plena competencia. En cuanto al argumento de Irlanda de que la Comisión está imponiendo normas internacionales y aplicando directrices de 2010 a resoluciones dictadas antes de dicha fecha, la Comisión recuerda que su conclusión en la presente Decisión se basa en un incumplimiento del artículo 107, apartado 1, del Tratado, que ha formado parte del ordenamiento jurídico de Irlanda desde 1973, y no en el marco de la OCDE. Siempre que la Comisión hace referencia al marco de la OCDE en la presente Decisión, lo hace debido a que el marco proporciona directrices valiosas sobre si un método para determinar el beneficio imponible de una sucursal produce una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado acorde con el principio de plena competencia, puesto que es el resultado de debates de expertos en el contexto de la OCDE y elabora técnicas destinadas a abordar problemas comunes en el ámbito de la fiscalidad internacional.

- (442) Por último, en respuesta a las observaciones conjuntas firmadas por varias asociaciones comerciales, Irlanda planteó el principio de confianza legítima como elemento que impedía la recuperación en este caso. También hizo referencia a la decisión de France Télécom ⁽³⁶⁶⁾ en sus observaciones al sostener que el importe de la ayuda concedida mediante las resoluciones fiscales impugnadas sería difícil de cuantificar en este caso ⁽³⁶⁷⁾. Sin embargo, un Estado miembro cuyas autoridades han concedido ayudas incumpliendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado no podrá invocar la confianza legítima de un beneficiario para justificar la incapacidad de cumplir la obligación de tomar las medidas necesarias para ejecutar una decisión de la Comisión que le ordena recuperar la ayuda. En efecto, admitir tal posibilidad equivaldría a privar de cualquier efecto útil a las disposiciones de los

⁽³⁶⁴⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416, apartado 81; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732; asunto C-417/10 3M Italia, EU:C:2012:184, apartado 25, y auto C-529/10 Safilo, EU:C:2012:188, apartado 18; véase también el asunto T-538/11 Bélgica/Comisión, EU:T:2015:188, apartado 66.

⁽³⁶⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416 apartados 95 a 97.

⁽³⁶⁶⁾ Decisión 2006/621/CE de la Comisión, de 2 de agosto de 2004, sobre la ayuda estatal ejecutada por Francia para France Télécom (DO L 257 de 20.9.2006, p. 11).

⁽³⁶⁷⁾ Observaciones de Irlanda sobre la Decisión de incoación, apartados 155 y 156.

artículos 107 y 108 del Tratado, ya que las autoridades nacionales podrían basarse en su propio comportamiento ilegal para socavar la eficacia de las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dichas disposiciones ⁽³⁶⁸⁾. Así pues, no incumbe al Estado miembro afectado, sino a la empresa beneficiaria, invocar la existencia de circunstancias excepcionales que hayan podido fundamentar su confianza legítima, a fin de oponerse a la restitución de una ayuda ilegal ⁽³⁶⁹⁾. Dado que Apple no invocó dicho principio en ninguna de sus observaciones presentadas a la Comisión, el recurso de Irlanda a la confianza legítima es, tan solo por este motivo, infundado. En todo caso, cuando la ayuda se ejecute sin notificación previa a la Comisión, el beneficiario de la ayuda no puede tener, en ausencia de circunstancias especiales, una expectativa legítima de que la ayuda sea legal ⁽³⁷⁰⁾.

- (443) En cuanto al argumento planteado en las observaciones conjuntas sobre que la presunta novedad del enfoque en este caso da lugar a una violación del principio de confianza legítima, que por tanto impide la recuperación ⁽³⁷¹⁾, la Comisión recuerda que el principio de confianza legítima únicamente puede aplicarse a una persona en una situación en la que una institución de la Unión, ofreciendo a dicha persona garantías precisas, le ha llevado a albergar expectativas fundadas ⁽³⁷²⁾. Ni Irlanda, ni las observaciones conjuntas demuestran que la Comisión haya dado nunca una garantía precisa de que las resoluciones fiscales impugnadas cumplieran con las normas sobre ayudas estatales, o que dicho artículo 107, apartado 1, del Tratado no es aplicable a las resoluciones fiscales ni a ninguna medida fiscal similar que aprueba un método que permite a una sociedad integrada determinar su beneficio imponible. Más bien al contrario, en su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas de 1998 ⁽³⁷³⁾ la Comisión consideró que las resoluciones fiscales eran medidas fiscales capaces de dar lugar a ayudas estatales y ha aplicado las normas sobre ayudas estatales a las medidas fiscales que permiten a empresas integradas determinar su beneficio imponible en varias decisiones a partir de este momento ⁽³⁷⁴⁾. No hay ningún fundamento para que Irlanda invoque el principio de confianza legítima para impedir la recuperación.
- (444) En cuanto a la presunta dificultad para cuantificar el importe de la ayuda, este caso aborda una situación relativamente simple en la que una medida fiscal concede a su beneficiario una reducción de su base imponible, y por tanto de su deuda tributaria en concepto del impuesto de sociedades. La Comisión no puede identificar ninguna dificultad en la determinación de la cantidad a recuperar en tal situación, y no ve ningún paralelismo con la medida de ayuda identificada en la decisión de France Telecom, que correspondía a una situación en la que la ayuda se concedió sobre la base de un pronunciamiento público por parte de un ministro del gobierno con el efecto de aumentar la solvencia de dicha sociedad en el mercado.

11.4. MÉTODO DE RECUPERACIÓN

- (445) La obligación de un Estado de suprimir ayudas consideradas por la Comisión incompatibles con el mercado interior pretende restablecer la situación competitiva previamente existente en el mercado. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha afirmado que este objetivo se consigue cuando el beneficiario reembolsa los importes concedidos en concepto de ayuda ilegal, perdiendo así la ventaja de la que ha disfrutado sobre sus competidores en el mercado y se restablece la situación anterior al pago de dicha ayuda.

⁽³⁶⁸⁾ Véase el asunto C-5/89, Comisión / Alemania, EU:C:1990:320, apartado 17, y asunto C-310/99 Italia/ Comisión, EU:C:2002:143, apartado 104.

⁽³⁶⁹⁾ Véase el asunto T-67/94 Ladbroke Racing / Comisión, EU:T:1998:7, apartado 183; véanse también los asuntos acumulados T-116/01 y T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA y Diputación Foral de Vizcaya/Comisión, EU:T:2003:217, apartado 203.

⁽³⁷⁰⁾ Asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión, EU:C:2004:701, apartado 45.

⁽³⁷¹⁾ Observaciones conjuntas, apartado 16.

⁽³⁷²⁾ Véase el asunto 265/85 Van den Bergh en Jurgens y Van Dijk Food Products (Lopik)/Comisión, EU:C:1987:121, apartado 44, y el asunto C 537/08 P Kahla Thüringen Porzellan/Comisión, EU:C:2010:769, apartado 63.

⁽³⁷³⁾ DO C 147 de 20.6.2002, p. 2.

⁽³⁷⁴⁾ Véase, por ejemplo, la Decisión 2003/81/CE de la Comisión, de 22 de agosto de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los «centros de coordinación de Vizcaya» [Ayuda C 48/2001 (ex NN 43/2000)] (DO L 31 de 6.2.2003, p. 26); Decisión 2003/512/CE de la Comisión, de 5 de septiembre de 2002, relativa al régimen de ayudas que Alemania ha ejecutado en favor de los centros de control y coordinación (DO L 177 de 16.7.2003, p. 17); Decisión 2003/501/CE de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de coordinación — ejecutado por Luxemburgo (DO L 170 de 9.7.2003, p. 20), apartado 53; y Decisión 2003/755/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, sobre el régimen de ayudas ejecutado por Bélgica a favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

- (446) Ninguna disposición del Derecho de la Unión exige a la Comisión que cuantifique el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse cuando ordena la recuperación de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior⁽³⁷⁵⁾. Por el contrario, basta con que la decisión de la Comisión incluya información que permita al destinatario de la misma determinar dicho importe sin excesivas dificultades⁽³⁷⁶⁾. El Derecho de la Unión únicamente exige la recuperación de ayudas ilegales para restablecer la situación al *status quo ante* y que la devolución se efectúe de conformidad con las reglas de la legislación nacional⁽³⁷⁷⁾. Por tanto, la Comisión puede limitarse a declarar que existe una obligación de devolver la ayuda en cuestión y dejar que sean las autoridades nacionales las que calculen el importe exacto de la ayuda que debe devolverse⁽³⁷⁸⁾.
- (447) Por lo que se refiere a las ayudas estatales ilegales en forma de ayudas fiscales, la cuantía que se ha de recuperar deberá calcularse comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente. Tal como se concluye en la sección 8.2.2.2 y en particular en el considerando 319, una asignación correcta de activos, funciones y riesgos por parte de la agencia tributaria irlandesa en el momento en que se promulgaron las resoluciones fiscales impugnadas debería haber sido concluyente en cuanto a la atribución de beneficios en ASI y en AOE, de forma que todos los beneficios procedentes de las actividades de venta de dichas empresas deberían haberse atribuido a las sucursales irlandesas de ASI y AOE cuando las resoluciones fiscales impugnadas estaban en vigor. Teniendo en cuenta el periodo de prescripción de 10 años fijado por el artículo 17 del Reglamento (UE) 2015/1589, la recuperación debe incluir las ayudas concedidas desde el 12 de junio de 2003 en adelante y, puesto que, según Apple, el ejercicio fiscal 2014 es el último año en que ASI y AOE aplicaron la resolución de 2007 para calcular su beneficio imponible en Irlanda, debe continuar hasta el 27 de septiembre de 2014, que es la fecha en la que finalizaba el ejercicio fiscal 2014 de ASI y AOE. Por tanto, todos los beneficios procedentes de las actividades empresariales de ASI y AOE deben asignarse, como punto de partida, a sus respectivas sucursales irlandesas para el periodo de 12 de junio de 2003 a 27 de septiembre de 2014 con el fin de calcular la deuda tributaria en concepto de impuesto de sociedades de ASI y de AOE de conformidad con las normas ordinarias de tributación del impuesto de sociedades en Irlanda. Además, los ingresos por intereses procedentes de bienes de las sucursales irlandesas identificados por Apple e Irlanda en las cuentas exigidas por ley⁽³⁷⁹⁾ deben asignarse a las sucursales irlandesas de ASI y AOE.
- (448) Apple puede reclamar, en la medida en que estén suficientemente demostradas, las siguientes deducciones del beneficio que se asignará a las sucursales irlandesas de ASI y AOE:
- i) intereses y rentas de inversión atribuibles a las sedes centrales de ASI y AOE derivadas de la gestión pasiva de liquidez, que haya sido externalizada por los consejos de administración de ASI y AOE a Braeburn, tal como se refleja en las actas de las reuniones de los consejos de administración⁽³⁸⁰⁾; no incluye la renta procedente de intereses de bienes de las sucursales irlandesas identificados por Irlanda y Apple en las cuentas exigidas por ley⁽³⁸¹⁾;
 - ii) desgravaciones sobre bienes de capital en virtud de la resolución de 1991 en la medida en que la limitación de la retirada de desgravaciones sobre bienes de capital dé lugar a una desventaja para Apple⁽³⁸²⁾; y
 - iii) los beneficios de la sucursal de AOE en Singapur sujetos a impuestos en Singapur⁽³⁸³⁾.
- (449) Los beneficios comerciales que deban tributar en Irlanda podrán también ajustarse siguiendo una actualización efectiva de las cuentas exigidas por ley o de las declaraciones de impuestos de ASI y AOE tras los correspondientes pagos y ajustes a las cuentas exigidas por ley de otras empresas del grupo Apple, en línea con las normas generales aplicables en Irlanda a la actualización retroactiva de cuentas financieras o a declaraciones de impuestos, y siempre que Apple sea capaz de demostrar suficientemente cualquier responsabilidad efectiva ante Apple Inc. u otras empresas del grupo Apple en otras jurisdicciones, para actividades realizadas o servicios prestados, como I+D y actividades de marketing.

⁽³⁷⁵⁾ Si bien en el contexto de «imposibilidad de recuperar» y no de «dificultad para cuantificar el importe de la ayuda».

⁽³⁷⁶⁾ Véase el asunto C-441/06 P, Comisión/Francia, EU:C:2007:616, apartado 29, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽³⁷⁷⁾ Asuntos acumulados T-427/04 y T-17/05, Francia y France Telecom/Comisión, EU:T:2009:474, apartado 297.

⁽³⁷⁸⁾ Asuntos acumulados T-427/04 y T-17/05, Francia y France Telecom/Comisión, EU:T:2009:474, apartado 299.

⁽³⁷⁹⁾ Véase el considerando 100.

⁽³⁸⁰⁾ Véanse los considerandos 108 y 291.

⁽³⁸¹⁾ Véase el considerando 100.

⁽³⁸²⁾ Véase el considerando 349.

⁽³⁸³⁾ Véase la nota 74 a pie de página.

- (450) Tal actualización podría ser el resultado de una modificación retroactiva del ARC o del Acuerdo de servicios de comercialización. Los términos de dichos acuerdos no han sido examinados por la agencia tributaria irlandesa dentro del contexto de las resoluciones impugnadas y, si las contribuciones financieras a los costes de I+D o de marketing asumidos por ASI y AOE en virtud de dichas resoluciones no fueran acordes con un nivel de contribución que se habría acordado entre empresas independientes que negocian en condiciones de plena competencia, por ejemplo porque empleados de Apple Inc. llevaran a cabo actividades en beneficio de ASI y AOE más allá de las contribuciones remuneradas cubiertas por el ARC y por el Acuerdo de servicios de comercialización, la existencia de dichas actividades, debidamente documentadas, podría justificar una modificación retroactiva del ARC o del Acuerdo de servicios de comercialización y dar lugar a pagos *ex post* incrementados de ASI y AOE a Apple Inc., siempre que dichos pagos sean acordes con el principio de plena competencia.
- (451) Dicha actualización podría también ser el resultado de una modificación retroactiva de la jurisdicción en la que se registren las ventas de ASI en EMEIA cuando Apple considere que dichas ventas registradas no dieron lugar a una asunción de riesgos efectiva en la distribución de productos de Apple y que dichos riesgos se han asumido de forma efectiva en jurisdicciones en las que ha tenido lugar una actividad económica más importante que en Irlanda. Este puede ser el caso, por ejemplo, de cualquiera de los beneficios de ASI sujetos al impuesto de sociedades italiano⁽³⁸⁴⁾, siempre que ASI registre la liquidación de la administración tributaria italiana en las cantidades correspondientes en las cuentas reglamentarias actualizadas de la sociedad y que los beneficios sujetos a imposición en Irlanda se reduzcan en una cantidad no superior a la proporcional para las cantidades correspondientes de beneficios sujetos a impuesto en Italia.

11.5. CONCLUSIÓN

- (452) Como conclusión, la Comisión estima que Irlanda, al promulgar las resoluciones fiscales impugnadas que han permitido a ASI y a AOE determinar su deuda fiscal en el impuesto de sociedades anual en Irlanda en los años en que dichas resoluciones estaban en vigor, ha concedido ayudas estatales ilegalmente a ASI, a AOE y al grupo Apple, contraviniendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado, por lo que se exige a Irlanda que las recupere de conformidad con el artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

1. Las resoluciones fiscales otorgadas por Irlanda el 29 de enero de 1991 y el 23 de mayo de 2007 a favor de Apple Sales International, que permiten a esta última determinar su deuda fiscal en Irlanda anualmente, constituyen ayuda a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Irlanda ejecutó ilegalmente dicha ayuda contraviniendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado, y es incompatible con el mercado interior.
2. Las resoluciones fiscales otorgadas por Irlanda el 29 de enero de 1991 y el 23 de mayo de 2007 a favor de Apple Operations Europe International, que permiten a esta última determinar su deuda fiscal en Irlanda anualmente, constituyen ayuda a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Irlanda ejecutó ilegalmente dicha ayuda contraviniendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado, y es incompatible con el mercado interior.

Artículo 2

1. Irlanda recuperará la ayuda citada en el artículo 1, apartado 1, de Apple Sales International.
2. Irlanda recuperará la ayuda citada en el artículo 1, apartado 2, de Apple Operations Europe.
3. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación.

⁽³⁸⁴⁾ Véase la nota 73 a pie de página.

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

Artículo 3

1. La recuperación de la ayuda mencionada en el artículo 1 será inmediata y efectiva.
2. Irlanda tomará las disposiciones necesarias para que la presente Decisión sea aplicada en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 4

1. Antes de transcurridos dos meses tras la notificación de la presente Decisión, Irlanda presentará información a la Comisión sobre el método utilizado para calcular el importe exacto de la ayuda.
2. Irlanda mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta que la recuperación de la ayuda mencionada en el artículo 1, haya concluido. A petición de la Comisión, presentará inmediatamente información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será Irlanda.

Hecho en Bruselas, el 30 de agosto de 2016.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión
