

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL DE LA UE, DE 15 DE JULIO DE 2020

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: T-778/16 y T-892/16

Partes: Irlanda/Comisión y Apple Sales International y Apple Operations Europe

Síntesis: Ayudas de Estado en materia fiscal—Tax Rulings & APAs—Ventajas fiscales selectivas concedidas por una Administración tributaria—Atribución de beneficios a establecimientos permanentes—Utilización del Soft-law OCDE (arm's length principle)

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta sentencia del TGUE tiene por objeto analizar la legalidad de la Decisión de la Comisión 2017/1283, de 20 de agosto de 2016, que estableció que Irlanda había concedido ayudas de estado de carácter fiscal a través de dos tax rulings/APAs en relación con la estructura articulada por la multinacional americana Apple que operaba con dos establecimientos permanentes en el referido Estado miembro respecto de los que se fijó la atribución de beneficios.

La Comisión Europea, en su decisión de 2016, tras el procedimiento de investigación articulado a los efectos del art.107 TFUE, llegó a la conclusión de que Irlanda otorgó ventajas fiscales indebidas a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR. Con arreglo a las normas sobre ayudas estatales de la UE, se considera que esta práctica es ilegal ya que permitió a Apple pagar muchos menos impuestos que otras empresas, y en tal sentido la Comisión estableció que Irlanda debía proceder a la recuperación de la ayuda ilegal de la referida MNE americana.

La Comisión considera que los dos tax rulings/APAs emitidos por Irlanda con respecto a Apple permitieron a la empresa reducir artificial y sustancialmente los impuestos pagados por Apple en dicho país desde 1991 hasta 2014. Tales tax

rulings/APAs refrendaron un método de determinación de los beneficios imponibles de dos sociedades mercantiles irlandesas del grupo Apple (Apple Sales International y Apple Operations Europe) que, según la Comisión, no reflejaba la realidad económica: la práctica totalidad de los beneficios por ventas obtenidos por las dos empresas se distribuyeron internamente a una «administración o casa central». La evaluación de la Comisión puso de manifiesto que esas «administraciones o casas centrales» solo existían nominalmente y no podían haber generado tales beneficios. Con arreglo a ciertas disposiciones específicas de la normativa tributaria irlandesa que han dejado de estar en vigor, estos beneficios distribuidos a las «administraciones o casas centrales» no fueron objeto de gravamen en ningún país (nowhere taxation). Como consecuencia del método de distribución refrendado por las tax rulings/APAs, Apple solo aplicó sobre los beneficios de Apple Sales International un tipo efectivo del impuesto sobre sociedades que se redujo del 1 % en 2003 al 0,005 % en 2014.

La Comisión UE, en su decisión, estableció que tal tratamiento fiscal selectivo de Apple en Irlanda era ilegal en virtud de las normas sobre ayudas estatales de la UE, dado que concede a la empresa una ventaja significativa frente a otras empresas sujetas a la misma normativa tributaria nacional. El principal argumento utilizado por la Comisión para defender la existencia de una ventaja fiscal selectiva concedida por la administración irlandesa a través de los APAs se basaba en que la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes localizados en Irlanda resultaba muy inferior a la que correspondía con arreglo a la normativa de precios de transferencia/atribución de beneficios, toda vez que las casas centrales carecían de sustancia económica en tanto que los EPs sí estaban dotados de medios humanos y materiales (*allocation-by-exclusion approach*).

La Comisión ordenó la recuperación de la ayuda estatal ilegal correspondiente al período de diez años previo a su primera solicitud de información, que data de 2013. De esta forma, la decisión de la Comisión estableció que Irlanda debía recuperar los impuestos no pagados por Apple en el país para el período comprendido entre 2003 y 2014 por un importe de hasta 13 000 millones EUR, incrementado con intereses. La Comisión, argumentó que gracias al tratamiento fiscal que le fue aplicado en Irlanda, Apple pudo evitar la imposición de la práctica totalidad de los beneficios generados por las ventas de sus productos en el mercado único de la UE en su conjunto. Ello se debe a la decisión de esta empresa de registrar todas sus ventas en Irlanda en vez de hacerlo en los países (Estados miembros UE) en los que se vendieron los productos en cuestión. Sin embargo, la Comisión precisó que tal estructura no se inscribe en el ámbito de aplicación del control de las ayudas estatales de la UE, de manera que caso de que otros países decidieran exigir a Apple el pago de impuestos adicionales sobre los beneficios de ambas empresas a lo largo del mismo período de conformidad con su normativa nacional en materia de imposición, el importe que debe recuperar Irlanda se reduciría.

La decisión de la Comisión que declaró la existencia de ayuda de estado de carácter fiscal y la recuperación de las ventajas fiscales resultantes de los APAs concluidos por las autoridades fiscales irlandesas y las entidades del grupo Apple fue objeto de recurso de anulación ante el TGUE que conoce en

primera instancia de este tipo de recursos. A este respecto, cabe mencionar que la sentencia del TGUE que anuló la referida decisión ha sido objeto de apelación por parte de la Comisión ante el TJUE, de manera que este pronunciamiento en modo alguno representa la última palabra sobre este caso.

2. Comentario

Como ya hemos indicado, la sentencia del TGUE anuló la decisión de la Comisión que determinó la existencia de una ventaja fiscal selectiva concedida por la administración irlandesa a las entidades del grupo Apple que operaban en Irlanda a través de establecimientos permanentes, considerando que los principales argumentos utilizados para defender la ventaja fiscal selectiva, basados en la imputación de los beneficios a los EPs sobre la base de que no podían asignarse a las casas centrales desprovistas de sustancia económica, no resultaban técnicamente incorrectos de acuerdo con la normativa doméstica y el estándar OCDE del principio de plena competencia aplicable al caso. El Tribunal General vino a enfatizar que la Comisión no cumplió de forma suficiente la carga de la prueba a la hora de demostrar la concesión de una ventaja fiscal selectiva con arreglo al marco normativo de referencia. A este respecto, no puede perderse de vista que los casos de precios de transferencia son intensivos fácticamente y muy complejos técnicamente, de manera que cualquier error de apreciación en cualquiera de estos dos elementos puede determinar la anulación de un «ajuste» o «corrección valorativa»; en el campo de las ayudas de estado, la Comisión no sólo tiene que acreditar una incorrecta aplicación de la normativa de precios de transferencia o de atribución de beneficios, sino que tiene que ir más allá y acreditar que la administración, a través de un tax ruling o un APA, ha concedido una ventaja fiscal selectiva. Este «plus» sobre la carga de la prueba en esta materia se revela como una de las claves de esta sentencia y una de las principales deficiencias del planteamiento desarrollado por la Comisión, por más que el modelo de atribución de beneficios instrumentado a través de los APAs concluidos con las entidades del grupo Apple planteara dudas sobre su fundamento técnico.

Así las cosas, las principales ideas que pueden extraerse de la sentencia del TGUE en el caso Apple podrían resumirse en los siguientes términos:

- 1º El TGUE, siguiendo en este punto la posición de la Comisión, tomó la regulación general del impuesto sobre sociedades de Irlanda como sistema de referencia para determinar la existencia de una ayuda de estado (ventaja fiscal vs. tributación general o normal), al considerar que la regulación de la atribución de beneficios a los EPs formaba parte de la misma y constituía el marco de referencia a tener en cuenta a los efectos del art.107.1 TFUE.
- 2º El Tribunal General adoptó el enfoque propuesto por la Comisión referido al análisis conjunto de la concurrencia de una ventaja fiscal y la selectividad. Tal enfoque metodológico ha sido empleado igualmente por el TJUE (STJUE en el asunto *British Aggregates*, C-487/06, por ejemplo).

- 3º El TGUE asumió una interpretación de la normativa doméstica irlandesa sobre la atribución de beneficios a los EPs, resultante de algunos precedentes judiciales nacionales, que pivotaba sobre el control efectivo de los activos (intangibles) por parte de la casa central o las sucursales; de acuerdo con esta interpretación no pueden atribuirse beneficios a los EPs locales respecto de activos que no tiene bajo su control. Esta interpretación –que no se deducía con claridad de la normativa irlandesa– resultó clave para analizar la cuestión de la ventaja selectiva; de hecho, la Comisión defendió un planteamiento distinto que se construía a partir de un estándar de plena competencia autónomo derivado del art.107.1 TFUE o de un estándar ordinario de plena competencia.
- 4º El Tribunal General completó el marco o sistema de referencia incorporando al mismo el principio de plena competencia determinado a partir del estándar internacional fijado por la OCDE, a pesar de que la normativa doméstica irlandesa no lo incorporaba de forma expresa. No obstante, el TGUE rechazó la interpretación y aplicación que la Comisión realizó en varios puntos de tal estándar internacional en el caso concreto, evidenciando los defectos técnicos puestos de relieve por las partes demandantes. La utilización del principio de plena competencia en los términos establecidos en el estándar internacional OCDE fue objeto de un importante debate en el marco del caso. La Comisión defendía una posición que prescinde de que tal estándar estuviera recogido en la normativa doméstica del Estado miembro de que se trate; así, la Comisión ha venido defendiendo que el principio de plena competencia resulta del principio de igualdad en el trato fiscal de los grupos de empresas respecto de entidades independientes que determinan sus beneficios atendiendo a condiciones de mercado, de suerte que tal principio se deduce del art.107.1 TFUE; de esta forma, la Comisión viene defendiendo al aplicación de un principio de plena competencia *sui generis* basado en el principio de igualdad, y que no depende ni se corresponde de forma exacta con la regulación doméstica del *arm's length*, ni con el estándar internacional OCDE, invocando como fundamento la doctrina del TJUE en el caso *Forum 187* (2006, C-182/03 y C-217/03); no obstante, cabe matizar cómo la Comisión también ha reconocido que allí donde un tax ruling/APA se alinee sustancialmente con tal estándar internacional resultará poco probable que concorra una ventaja fiscal selectiva (EU Commission, *Notice on the Notion of State Aid as referred to article 107.1 TFEU*, May 23, 2016, para.172). El Tribunal General rechazó tal enfoque de la Comisión, desarrollando su doctrina en los casos *Fiat* y *Starbucks*, y puso de relieve cómo la utilización del principio de plena competencia sólo es posible en la medida en que resulte de la legislación doméstica del Estado (*vid.* Calderón, «La jurisprudencia del TGUE en los casos Starbucks y Fiat: clarificación del impacto del art.107 TFUE sobre los APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia», QF, nº19/2019); es decir, el marco o sistema de referencia relativo a la «tributación normal u ordinaria» viene dado por la legislación fiscal doméstica y no por un estándar comunitario o internacional externo que se impone a los Estados miembros como «benchmark» independiente que resulta del art.107.1 TFUE. Esta posición del TGUE resulta de enorme

importancia para los Estados miembros y, en gran medida, debilita determinados enfoques desarrollados por la Comisión que apelaba a un principio de plena competencia comunitario autónomo desvinculado de la normativa doméstica y del estándar internacional. Es cierto, no obstante, que el razonamiento utilizado por el TGUE para determinar que la legislación doméstica irlandesa incorporaba el principio de plena competencia fue un tanto peculiar. A su vez, el Tribunal General no dudó en dar un paso más, aproximando su posición a la defendida por la Comisión, al integrar el estándar internacional sobre atribución de beneficios a los EPs como guía válida para determinar el alcance de la normativa doméstica sobre la misma cuestión, a partir de un razonamiento excesivamente simple: el enfoque autorizado OCDE sobre atribución de beneficios a los EPs y el sistema de imputación recogido en la legislación irlandesa coinciden sustancialmente. Tal circunstancia fue considerada suficiente por parte del TGUE de cara a permitir utilizar la guía OCDE sobre atribución de beneficios al EP como «*benchmark*» para determinar si la aplicación de la legislación doméstica en la materia se había realizado correctamente o, por el contrario, se materializaron a través de los APAs desviaciones constitutivas de ventaja fiscal selectiva. Esta doctrina del TGUE puede plantear no pocos problemas allí donde la normativa interna recoge uno o varios modelos de atribución de beneficios a los EPs, en función de lo dispuesto en su normativa interna o en un CDI, de suerte que la guía OCDE aplicable puede ser distinta, así como el propio alcance del principio de atribución de beneficios al EP. Igualmente, no siempre resulta claro cuál es la guía OCDE que debe aplicarse en cada caso, toda vez que no todos los países operan bajo un modelo de interpretación dinámica, ni todas las legislaciones nacionales permiten tal interpretación ambulatoria.

- 5º La aplicación de la normativa doméstica interpretada a la luz de la guía OCDE sobre atribución de beneficios a los EPs (enfoque autorizado, AOA) por parte del TGUE se realizó a la luz de los hechos y circunstancias del caso, particularmente de los activos, funciones y riesgos de los EPs situados en Irlanda. Tal aplicación vino a poner en evidencia los defectos técnicos del planteamiento y principales premisas utilizadas por la Comisión para determinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva. En particular, el TGUE rechazó el enfoque «*allocation-by-exclusion*» defendido por la Comisión para atribuir los beneficios a los EPs a partir de la falta de sustancia económica de las casas centrales, toda vez que tal enfoque carecía de fundamento legal, y tampoco podía construirse a partir del estándar internacional OCDE. En el mismo sentido, el TGUE rechazó el argumento basado en la aplicación discrecional e inconsistente de la legislación doméstica de atribución de beneficios a los EPs por parte de la administración irlandesa, considerando que tal alegación debe sustanciarse a partir de elementos objetivos no aportados por la Comisión.

La sentencia del TGUE en el caso Apple, a pesar de no constituir la última palabra en la materia considerando la apelación de la misma por parte de la Comisión ante el TJUE, viene a clarificar y limitar de forma relevante la acción

y facultades de la Comisión en relación con la utilización del art.107.1 TFUE para cuestionar la aplicación del principio de plena competencia por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros a través de tax rulings o APAs. La utilización de la prohibición de ayudas de estado no está pensada para resolver problemas sistémicos como los de arbitraje fiscal o planificación fiscal agresiva, que deben afrontarse a nivel multilateral o regional a través de nuevos estándares fiscales (BEPS 2015) que cristalicen en un nuevo marco legal doméstico e internacional. Es cierto que la acción de la Comisión en materia de control de ayudas de estado de carácter fiscal ha permitido visualizar importantes deficiencias y agujeros del sistema de fiscalidad internacional, y ha impulsado el desarrollo de medidas a nivel UE dirigidas a reparar o neutralizar tales situaciones (Directiva 2016/1164, ATAD, por ejemplo). Igualmente, tampoco puede dejar de destacarse cómo esta acción de la Comisión ha afectado de forma importante a la reputación fiscal de una serie de Estados miembros y a las propias MNEs objeto de las decisiones, todo lo cual ha contribuido a cambios de comportamiento fiscal y a la modificación de la legislación doméstica de algunas jurisdicciones (Irlanda, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, entre otros). Por otro lado, no deja de ser llamativo cómo uno de los resultados colaterales de la acción de la Comisión en materia de ayudas de estado de carácter fiscal pasa por el reforzamiento del estándar internacional (OCDE) de plena competencia, que termina operando como una suerte de «*safe harbor*» en la materia; la fundamentación de un APA o tax ruling a partir del estándar internacional (ALS/AOA) se convierte en un elemento crítico para defender la compatibilidad de estos mecanismos de seguridad jurídica frente a la Comisión, de suerte que tal fundamentación debe construirse sobre una delineación efectiva del FAR a partir de los hechos y circunstancias de las operaciones intragrupo de que se trate, a partir de una análisis multilateral o de cadena de valor global, y no meramente unilateral. En este sentido, merece destacarse cómo uno de los principios y estándares (*arm's length*) que, cuando menos desde determinados ámbitos y sectores, viene siendo más cuestionado al considerarse que favorece los esquemas de planificación fiscal y el «*profit shifting*» (aunque no constituye un efecto necesario y estructural de tal principio) termina siendo reforzado a nivel UE, cuando en el contexto internacional la situación de tal estándar pasa por un momento de extrema debilidad.